

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

Žofie Čermáková

**Mezinárodní spolupráce při správě přímých daní**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Kotáb, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu) : 29.11.2022

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval/a samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 118 979 znaků včetně mezer.

*Žofie Čermáková*

V Praze dne

# Obsah

Úvod.....	6
1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a další mezinárodní právní předpisy v oblasti spolupráce při správě daní .....	8
1.1 Základní pojmy .....	8
1.1.1 Právní úprava daní .....	8
1.1.2 Správa daní.....	9
1.1.3 Dvojí zdanění.....	10
1.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....	12
1.2.1 Metody vyloučení dvojího zdanění.....	12
1.2.2 Vývoj smluv o zamezení dvojího zdanění .....	15
1.2.3 Modelová smlouvy OECD.....	16
1.2.4 Modelová smlouva OSN.....	17
1.3 Další mezinárodní právní předpisy v oblasti spolupráce při správě daní .....	19
1.3.1 Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech .....	19
1.3.2 TIEA – Dohody o výměně informací v daňových záležitostech .....	20
1.3.3 FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act .....	20
1.3.4 GATCA – Global Account Tax Compliance Act.....	21
2 Sekundární právo Evropské unie v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní .....	24
2.1 Harmonizace, koordinace a daňová konkurence .....	24
2.1.1 Daňová konkurence .....	25
2.1.2 Harmonizace a koordinace daní v Evropské unii .....	25
2.1.3 Harmonizace daní versus daňová konkurence.....	28
2.2 Právní předpisy harmonizace daňové správní spolupráce v Evropské unii.....	28
2.3 Směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní.....	29
2.4 Vývoj právní úpravy před přijetím směrnice DAC1.....	30
2.5 Novely směrnice DAC do roku 2018.....	31
2.5.1 Směrnice 2014/107/EU neboli DAC 2 .....	31
2.5.2 Směrnice 2015/2376/EU neboli DAC 3 .....	32
2.5.3 Směrnice 2016/881 neboli DAC 4.....	33
2.5.4 Směrnice 2016/2258 neboli DAC 5.....	34

2.5.5	Směrnice 2018/822/EU neboli DAC 6 .....	34
3	Aktuální vývoj směrnice DAC.....	36
3.1	DAC 7 .....	36
3.1.1	Automatická výměna informací.....	37
3.1.2	Společné kontroly .....	38
3.1.3	Jiná ustanovení směrnice DAC 7 .....	38
3.2	Dopad směrnice DAC 7 na příkladu společnosti Airbnb.....	39
3.2.1	Společnost Airbnb a její působení ve světě a České republice.....	39
3.2.2	Airbnb, daně z příjmu a místní poplatky a sdílení informací .....	40
3.2.3	Airbnb a směrnice DAC 7.....	41
3.2.4	Výhled do budoucna .....	43
3.3	Plánovaná novela směrnice DAC .....	45
4	Právní úprava mezinárodní spolupráce při správě daní v ČR.....	46
4.1	Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní.....	46
4.1.1	Vývoj zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.....	46
4.1.2	Novela zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní z roku 2022 .....	48
4.2	Organizační zabezpečení mezinárodní spolupráce v České republice .....	50
	Seznam použitých zdrojů.....	55
	Abstrakt.....	61
	Abstract.....	62



## Úvod

Vzhledem ke globalizaci a stále většímu přibližování jednotlivých států světa jak na ekonomické, tak částečně i právní úrovni, a to zejména na úrovni Evropské unie, se stala problematika daní v těchto přeshraničních vztazích velice aktuální a s velkým potenciálem do budoucna. Pramení ze zvyšování možností pro osoby právnické i fyzické, a to nejen díky jednotnému trhu Evropské unie v rámci 4 základních svobod, přesídlvat do jiných států a v nich vykazovat zisk či příjem. Proto také již v posledních desetiletích prochází daňové právo značným vývojem, v jehož průběhu narazilo na různé překážky, a to zejména na neochotu států se (částečně) vzdát své daňové suverenity. Mezinárodní daňové právo ale neexistuje jako samostatný právní obor. Pod tímto termínem se rozumí zejména bilaterální a multilaterální dohody o spolupráci při správě daní, a to konkrétně například o spolupráci ve formě sdílení informací podstatných pro daňovou správu. Jejím cílem je zamezení dvojího zdanění a výsledků negativní daňové konkurence, jako jsou daňové úniky a daňové ráje. Dle dat z roku 2010 odhadoval Senát Spojených států amerických ztrátu na výnosu z daní na sto miliard dolarů a v Evropě měla tato suma být také několik miliard euro.<sup>1</sup> Vzhledem k funkci daní jako výnosu států, kterým jsou tvořeny veřejné rozpočty, jsou takovéto ztráty pro jednotlivé státy citelné. Při jejich odstranění by se některé státy již nemusely spoléhat na mezinárodní pomoc.<sup>2</sup>

Dalšími aktéry v této problematice jsou kromě jednotlivých států mezinárodní organizace. Na celosvětové úrovni jsou to zejména Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj OECD a Organizace spojených národů OSN. Opomenout samozřejmě nelze ani velkou roli, kterou hraje již zmíněná Evropská unie. Vzhledem k tomu, že členské státy na ni přenesly část své suverenity a daně se úzce dotýkají jednotného trhu, který dle Smlouvy o fungování Evropské unie SFEU spadá do sdílené pravomoci mezi členskými státy a Evropskou unií, může po splnění podmínek daných SFEU přijímat právní předpisy týkající se daní jako takových a také mezinárodní spolupráce při jejich správě.

Vzhledem k tomu, že problematika dvojího zdanění a tím pádem i mezinárodní spolupráce při správě daní je mi blízká, protože se přímo dotýká jak mě, tak celé mé rodiny, rozhodla jsem se k sepsání této diplomové práce s cílem vytvoření jakéhosi souhrnného podkladu pro čtenáře, kteří se ocitnou v obdobné situaci a budou se snažit zorientovat v problematice mezinárodní spolupráce při správě daní, která je poměrně složitá, a to zejména

---

<sup>1</sup> OECD. Promoting Transparency and Exchange of information for tax purposes: A Background Information Brief. (2010). [online]. [cit. 2022-04-16]. Dostupné na <https://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf>

<sup>2</sup> BIRD, Richard M., CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka. 1992. Improving Tax Administration in Developing countries. Washington: International Monetary Fund. ISBN:1-55775-317-2

kvůli roztržštění úpravy do tří úrovní a mnoha právních předpisů a dokumentů. Účelem této práce tak není dopodrobna obsáhnout celou oblast mezinárodní spolupráce, což by ani v rámci předepsaného rozsahu nebylo možné, ale spíše poskytnout jakýsi vhled do problematiky a představit základy, na kterých mezinárodní spolupráce stojí, její různé druhy, její počátek a vývoj, společně s představením nejdůležitějších pramenů.

Má práce se dá pomyslně rozdělit na tři díly podle úrovně, na které je mezinárodní spolupráce upravena. V prvním dílu mé práce se budu věnovat úpravě správní spolupráce na mezinárodní úrovni. Pozornost bude věnovaná zejména smlouvám o zamezení dvojího zdanění a dalším mezinárodním právním předpisům upravujících správní spolupráci daní. V rámci této části představím také práci OECD, která se intenzivně věnuje daňové transparentnosti a spolupráci v daňových záležitostech. Opomenout nemůžu ani americký zákon FACTA, který sloužil jako jakási předloha pro další právní předpisy týkající se mezinárodní spolupráce. Druhá a třetí část textu tvořící pomyslný druhý díl práce a představí správní spolupráci na úrovni Evropské unie. Velký segment tohoto dílu bude věnován směrnici 2011/16/EU neboli DAC 1, která položila základní legální rámec spolupráci na území Evropské unie. Vzhledem k její aktuálnosti bude celá třetí část věnována sedmé a nejnovější novele této směrnice a tomu, jaké má její přijetí dopady na společnost Airbnb. V posledním díle a zároveň v poslední, čtvrté části práce, se budu věnovat české vnitrostátní úpravě daňové správní spolupráce, a to konkrétně především zákonu č. 164/2013 o mezinárodní spolupráci při správě daní ZOMSPSD. Posoudím také největší změny ZOMSPSD, které přinese jeho novela, jež je částečně platná již od 1. ledna 2023.

Vzhledem k již zmíněné roztržštěnosti, aktuálnosti a poměrně rychlému vývoji problematiky a také k neexistenci komplexních publikací týkajících se mezinárodní spolupráce při správě daní jako celku, vycházela jsem při psaní této práce zejména z příslušných právních předpisů a k nim zveřejněných důvodových zpráv stejně jako z informací získaných z oficiálních webových stránek a dokumentů státních orgánů a mezinárodních organizací, také z odborných článků a zahraniční literatury.

# 1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a další mezinárodní právní předpisy v oblasti spolupráce při správě daní

## 1.1 Základní pojmy

### 1.1.1 Právní úprava daní

Daně jsou dle Kubátové zákonem dané platby do veřejných rozpočtů, které mají některé společné charakteristické rysy, které je odlišují od jiných plateb, například od poplatků, jež jsou zákonem danými platbami. Charakteristické rysy daní jsou zejména tyto: povinnost, nenávratnost, neúčelnost, neekvivalentnost a pravidelnost. Již zmíněné poplatky postrádají zejména neúčelnost a také neekvivalentnost, protože se jedná o platbu za určitou službu. V České republice můžeme daně rozdělit do dvou velkých skupin, a to na daně přímé a nepřímé. Daně přímé jsou ty daně, u kterých se shoduje osoba poplatníka s osobou plátce, přičemž terminologicky se u přímých daní používá pouze označení poplatník. Subjekt daně je platí na úkor svého důchodu na rozdíl od daní nepřímých, u kterých se předpokládá, že nejsou placeny z důchodu subjektu, ale jsou přenášeny na subjekt jiný.<sup>3</sup> Do skupiny přímých daní spadají v České republice daně z příjmů, daň z nemovitých věcí a silniční daň a jsou upraveny zejména v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, a zákoně č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Nepřímé daně se pak v ČR člení na daň z přidané hodnoty, spotřební daň a ekologickou daň, které jsou upraveny v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, a v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Do nepřímých daní se mimo již výše zmíněné řadí i cla, která jsou upravena v celním zákoně č. 242/2016 Sb.

Daně v rámci veřejného sektoru plní zejména trojí funkci, a to alokační, redistribuční a stabilizační. Vzhledem k tomu, že trh v určitých oblastech selhává, je nutné, aby stát tato selhání kompenzoval, což většinou činí právě pomocí prostředků vybraných na daních. Funkce alokační pak znamená to, že stát získá pomocí zdanění prostředky ze sektorů, kde je jich přebytek, a alokuje je do sektorů, kam je jich v rámci trhu vkládán nedostatek, např. oblast školství. Daně jsou pak nástrojem, kterým lze zmírnit rozdíl v důchodech, a to vyšším zdaněním důchodů bohatších subjektů a poskytnutím těchto prostředků chudším například pomocí transferů. Takto je naplňována redistribuční funkce daní. Funkce stabilizační znamená

---

<sup>3</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Sedmé aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN: 978-80-7598-165-3



zmírňování výkyvů v ekonomice, k čemuž může daňový systém přispět, a to například tvořením rezerv v době konjunktury, které pak mohou pomoci k nastartování ekonomiky v období stagnace či recese.<sup>4</sup> Celkově však prostředky vybrané na daních tvoří příjmy veřejných rozpočtů, a to dle rozpočtového určení daní, které stanoví, do kterých veřejných rozpočtů plynou prostředky z konkrétních daních, jež slouží k zajištění fungování státu. Bez prostředků by stát nemohl plnit základní funkce státu, a to zejména ekonomickou a sociální.<sup>5</sup> Daně a daňový systém jsou tedy jedním z hlavních pilířů státu.

### 1.1.2 Správa daní

Správa daní je v České republice definována a zároveň upravena v daňovém řádu zákona č. 280/2009 Sb., který nahradil zákon o správě daní a poplatků z roku 1992. V § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daně definována jako „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“. Předmětem správy daní jsou dle zákona peněžité plnění, zákonem označená jako daň, clo nebo poplatek. Správa daní je prováděna správci daně pomocí daňového řízení, které se dále dělí na dílčí řízení, a to na nalézací řízení vyměřovací a doměřovací, a na řízení při placení daní a o posečkání daně, o zajištění daně a exekuční, nakonec na řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích. Pojem správy daní je tedy nadřazený pojmu daňové řízení a zahrnuje navíc i další ustanovení týkající se podávání daňového tvrzení, kterým je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování nebo dodatečné daňové tvrzení, lhůty k jejich podávání, doručování písemností, ochrana a poskytování informací a další. Vzhledem k tomu, že dle daňového řádu „*základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem*“, je pro správné zjištění a vyměření daně nutná daňová kontrola, která je také součástí daňového řízení a je prováděna správci daně. Stěžejní pro daňovou správu je tedy informovanost příslušných správců daně, kteří daňovou kontrolu provádí. Co se týká například daní z příjmů, je například nutné, aby bylo správcům daně zřejmé, jakých příjmů poplatníci za daně zdaňovací období dosáhli.

Jako celek je správa daní jednou z částí veřejné správy. Velkým rozdílem oproti jiným je ale vyloučení použití správního řádu zákona č. 500/2004 Sb. v § 262 daňového řádu. V § 177 odst. 1 správního řádu je však naopak stanoveno, že „*základní činnosti správních orgánů ... se použijí ... i v případě, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu*

---

<sup>4</sup> KUBÁTOVÁ, Květa (2010) Daňová teorie a politika + VODA, Václav(2005). Funkce daní v České republice. [online]. [cit. 2022-10-03]. Dostupné na [https://is.muni.cz/th/53675/pravf\\_m/Dp.pdf](https://is.muni.cz/th/53675/pravf_m/Dp.pdf)

<sup>5</sup> FILIP, J., SVATOŇ, J.: Státověda. Praha: Wolters Kluwer, 2011 ISBN.978-80-7357-685-1

... *neobsahuje*“. Je tedy sporné, v jakém vzájemném vztahu správní řád a daňový řád jsou. Jak z komentáře k zákonům, z důvodové zprávy ke správnímu řádu, tak z judikatury lze vyčíst právní názor, že ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu je speciální vůči daňovému řádu a tím pádem se základní zásady správy ve správního řádu použijí také při správě daní, pokud tyto nejsou upraveny v daňovém řádu.<sup>6</sup> Do základních zásad veřejné a také daňové správy patří například zásada zákonnosti, zásada rovnosti a nestrannosti, zásada hospodárnosti a rychlosti a jiné.

Správa daní je organizačně zabezpečována správci daní, kteří jsou orgány veřejné moci a jejich hlavními pravomocemi jsou vedení daňových a jiných řízení, kontrola plnění povinností daňových subjektů a zabezpečování placení daní. Dle § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, vykonávají správu daní finanční úřady a dle § 8 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, vykonávají celní úřady mimo správu cel i správu některých daní, které určí jiný právní předpis. Jedná se o spotřební daně dle zákona o spotřebních daních, o ekologické daně dle zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů a v některých případech provádí správu také daně z přidané hodnoty dle zákona o DPH. Co se týče správy daní z příjmů FO a PO je prováděna pouze místně příslušnými orgány finančních úřadů.

### 1.1.3 Dvojitý zdanění

Dvojitý zdanění je jev, který nastává v případě, že jeden předmět daně je zdaněn dvakrát či vícekrát stejnou či podobnou daní. O dvojitý zdanění se nejedná v případech, kdy se jeden předmět daně daní různými daněmi, jako tomu bylo v České republice například do roku 2019, kdy zde existovala daň z převodu nemovitosti. Prodej nemovitosti byl zatížen daní z příjmu na straně prodávajícího a daní z převodu nemovitosti. Vzhledem k tomu, že se jednalo o dvě různé daně, nenastala situace dvojitýho zdanění.

Dvojitý zdanění může nastat v rámci jednoho daňového systému, kdy je jeden předmět zdaněn vícekrát jednou daní v rámci jednoho státu. Tato situace se nazývá vnitrostátní dvojitý zdanění a může nastat například při zdanění příjmů právnických osob. V některých formách společností je nejdříve zisk zdaněn daní z příjmu právnických osob a pak znovu jako podíl na zisku či dividenda daní z příjmu fyzických osob.

---

1 <sup>6</sup> Komentář a důvodová správa k zákonu č. 500/2004 Sb. Správní řád

Další situací, kdy nastává dvojí zdanění, je případ, kdy jeden předmět daně podléhá zdanění ve dvou a více daňových systémech. Jedná se tedy o mezinárodní dvojí zdanění, které nastává zejména kvůli překrývajícím se pojetí daňového rezidenství jednotlivých států. Daňový rezident je osoba, která má tzv. neomezenou daňovou povinnost, a má tedy povinnost ve státě, kde je rezidentem zdanit všechny své příjmy, a to včetně těch získaných mimo tento stát. Daňový nerezident je osoba, na kterou se daňová povinnost vztahuje pouze na příjmy získané ze zdrojů na území daného státu. Vzhledem k tomu, že určení, kdo je a není daňovým rezidentem, spadá do kompetence státu, může se stát, že je daňový subjekt považován za rezidenta ve více státech a na základě tohoto určení daňového rezidentství na něj padá povinnost odvádět daň ve více daňových systémech, tím pádem vzniká mezinárodní dvojí zdanění. Další možností vzniku mezinárodního dvojího zdanění je situace, kdy je poplatník v jednom státě považován za rezidenta a v jiném za daňového nerezidenta, který sice nemusí odvést daň ze všech příjmů, ale část příjmů mu stejně bude zdaněna i na území tohoto státu. Obě situace, kdy nastává mezinárodní dvojí zdanění, jsou nežádoucí, protože je na poplatníky, jejichž cílem je platit daně co nejnižší, kladeno nepřiměřené daňové břemeno, které odporuje smyslu daní, a také jsou způsobeny překážky mezinárodnímu obchodu.<sup>7</sup>

V České republice je daňové rezidenství regulováno v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Dle zákona jsou fyzické osoby daňovými rezidenty, pokud mají v České republice bydliště, nebo pobývají na území České republiky alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce. Právnícké osoby jsou daňovými rezidenty, pokud mají na území České republiky sídlo nebo místo svého vedení. Pro uvedení příkladu platí dle rakouského zákona o daních z příjmu stejně jako v České republice, že daňovým rezidentem je ten, kdo má bydliště na území Rakouska, nebo se zde obvykle zdržuje. Vzhledem k tomu, že pojem obvyklého zdržování není v rakouském právu konkrétně definován, může dojít k situaci, kdy fyzická osoba s bydlištěm v České republice, která dojíždí do Rakouska pracovat a tráví tam nezanedbatelné množství času, bude daňovým rezidentem jak v České republice, tak v Rakousku. Dle zákonů by byl povinný platit jak českou tak rakouskou daň z příjmu fyzických osob.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů

<sup>8</sup> § 1 Einkommensteuergesetz 1988 – EstG 1988, Rakouský slovník pojmů:

<https://www.oesterreich.gv.at/lexicon/G/Seite.990054.html#:~:text=Unter%20gew%C3%B6hnlichem%20Aufenthalt%20versteht%20man,Umst%C3%A4nde%20pers%C3%B6nlicher%20und%20beruflicher%20Natur.>

## 1.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění je tak nežádoucí jev, který je nutný řešit ať už na vnitrostátní úrovni, tak i zejména na úrovni mezinárodní. V zásadě lze rozdělit opatření, která vylučují dvojí zdanění, na vnitrostátní, bilaterální a multilaterální. V rámci vnitrostátních opatření jde zejména o zákonem danou možnost započtení již odvedené daně v jiném státě, či vyloučení zdanění předmětu daně, který byl již jednou zdaněn stejnou či obdobnou daní v jiném státě. Další opatření pak již spadají do mezinárodního práva a jedná se o dvoustranné a mnohostranné dohody. Základním pilířem bilaterálních opatření jsou dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které řeší situaci s jeho vznikem. Této problematice se budu blíže věnovat v podbodě 1.2.1.

Posledním typem opatření k zamezení mezinárodního dvojího zdanění jsou opatření mnohostranná, při jejichž vytváření se angažují mezinárodní, mezivládní organizace, ale také Evropská unie v rámci Evropy. Daním a správě daní v kontextu Evropské unie se budu věnovat v třetí a čtvrté části této práce. Co se týče mezinárodních a mezivládních organizací, problematice dvojího zdanění se věnují zejména Organizace spojených národů (OSN) a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Obě tyto organizace připravily a pravidelně aktualizují modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, kterým se budu věnovat v podbodech 1.2.4. a 1.2.5.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují kromě výběru metody jeho vyloučení a dalších ustanovení také ustanovení o výměně informací. Pokud je smlouva uzavřena podle čl. 26 Modelové dohody OECD (viz níže), pak tato smlouva umožňuje všechny tři formy výměny informací – výměnu na žádost, spontánní výměnu a automatickou výměnu informací o finančních účtech, o daňových stanoviscích s přeshraničním prvkem a zpráv podle jednotlivých zemí.<sup>9</sup>

### 1.2.1 Metody vyloučení dvojího zdanění

Dle § 38f odst. 1 zákona o daních z příjmů se v případě dvojího zdanění příjmu postupuje podle mezinárodní smlouvy, která pak určí použití metody k vyloučení dvojího zdanění a také stanoví to, kterému státu náleží zdanění.

---

<sup>9</sup> Ministerstvo financí (2016). Základní informace. [online]. [cit. 2022-011-16]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/dohoda-fatca/zakladni-informace>

První metodou, jež se využívá k zamezení dvojího zdanění, je zápočet daně, který se dále dělí na zápočet úplný a prostý. Úplný zápočet daně znamená, že je možné snížit daňovou povinnost v České republice o daň z příjmu zaplacenou v zahraničí. Prostý zápočet funguje stejně jako zápočet úplný jen s tím rozdílem, že snížit daňovou povinnost v České republice je možné maximálně o částku, která odpovídá daňové povinnosti vypočtené dle zákona o daních z příjmu ze základu daně, kterého bylo dosaženo v zahraničí. Pro lepší přehlednost přidávám tabulku (Tab. 1) s příkladem výpočtu daně z příjmu fyzické osoby při použití úplného a prostého zápočtu daně.<sup>10</sup>

	Příjmy v ČR	Příjmy v zahraničí	Zaplacená daň v zahraničí	Základ daně v ČR	Daňová povinnost v ČR	Výše daně po zápočtu
Úplný zápočet daně	50 000 Kč	50 000 Kč	10 000 Kč	100 000 Kč	15 000 Kč	5 000 Kč
Prostý zápočet daně	50 000 Kč	50 000 Kč	10 000 Kč	100 000 Kč	15 000 Kč	7 500 Kč (lze započítat pouze 15 % z 50 000 Kč)

Tab. 1

Metoda úplného zápočtu daně je pro státy, ve kterých příjem nevznikl, poměrně nevýhodná, jelikož se jim odvedené daně snižují na minimum, případně i na nulu. Proto je ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění poměrně málo využívána, a to na rozdíl od metody prostého zápočtu, se kterou se lze setkat podstatně častěji, například ve smlouvě mezi Českou republikou a Albánskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. Tato metoda stírá rozdíly mezi sazbami daně v jednotlivých státech, poplatníkům ovšem přináší větší břemeno, jelikož v určitých případech musí zaplatit část daně z určitého příjmu dvakrát.

<sup>10</sup> 38f odst. 2 Zákon č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů

Další metodou je metoda vynětí příjmů ze základu daně. Tato metoda se také dále dělí na vynětí úplné a vynětí s výhradou progresse. Již dle názvu metody je zřejmé, že jde o vyloučení příjmů ze základu daně. V případě úplného vynětí se do základu daně příjmy ze zdrojů ze zahraničí vyjímají a daň se tudíž vypočítává a hradí pouze z té části příjmu, již bylo dosaženo ze zdrojů v tuzemsku. Změnou při výpočtu výsledné daně k odvedení v případě metody vynětí příjmů ze základu daně s výhradou progresse je odlišné stanovení základu daně pro určení sazby daně. Sazba daně se vypočte ještě před vyjmutím příjmů ze základu daně a je poté aplikována na základ daně, z něhož jsou příjmy dosažené v zahraničí vyjmuty.<sup>11</sup> Tato metoda přináší největší změnu ve výši daňové povinnosti ve státech s progresivní daní z příjmu, jako je například Rakousko, jak můžeme vidět v tabulce Tab. 2.

	Příjmy v AT	Příjmy v ČR	Základ daně v AT	Sazba daně v AT dle příjmů v AT	Sazba daně v AT s využitím vynětí	Daňová povinnost v AT
Úplné vynětí	30 000 €	10 000 €	50 000 €	17,67 %	17,67 %	5 300 €
Vynětí s výhradou progresse	30 000 €	10 000 €	50 000 €	17,67 %	23,51 %	9 405 €

Tab. 2 <sup>12</sup>

Příkladem užití metody úplného vynětí příjmů ze základu daně je smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu uzavřená mezi Československou socialistickou republikou a Brazílskou federativní republikou. Metoda vynětí s výhradou progresse je využita například ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Italskou republikou.

Poslední metodou je metoda zahrnutí zaplacené daně do daňově uznatelných nákladů. Tato metoda neslouží k zamezení dvojího zdanění, protože se příjmy daní v obou státech, ale díky snížení základu daně dojde k částečnému zmírnění dopadů dvojího zdanění, jak lze vidět v tabulce Tab. 3.

<sup>11</sup> 38f odst. 6 a 7 Zákon č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů

<sup>12</sup> Data z kalkulačky daně z příjmu v Rakousku, dostupné na <https://www.finanz.at/steuern/einkommensteuer/?calc=159913>

	Příjem v ČR	Daň zaplacená v zahraničí	Základ daně v ČR	Daňová povinnost v ČR bez zahrnutí /se zahrnutím
Zaplacená daň jako náklad snižující základ daně	115 000 Kč	15 000 Kč	115 000 Kč -15 000 Kč = 100 000 Kč	15 000 Kč / 17 250 Kč

Tab. 3

Tuto metodu lze využívat především ve vztahu ke státům, s nimiž nemá Česká republika uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění. K využití této metody je nutné použít postupu dle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmu a pouze za podmínky, že se příjem, ze kterého byla zaplacená daň, která se odčítá od základu daně, zahrnuje do základu daně (není tedy využito metody vynětí). Zaplacená daň se zahrnuje do daňově uznatelných nákladů pouze do výše, do které ji nebylo možno započíst na daňovou povinnost v ČR.<sup>13</sup>

### 1.2.2 Vývoj smluv o zamezení dvojího zdanění

Problematiku dvojího zdanění lze pozorovat již od středověku, ale přesto velmi dlouho nebyla odbornou veřejností řešena. Až s příchodem konce 19. století začal reálný vývoj zamezení dvojího zdanění, který začal u řešení problému na federální úrovni, například v Německu a Švýcarsku, a vyústil v přijetí první smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Rakouskem-Uherskem a Pruskem v roce 1899. V následujících letech pak problém s dvojitým zdaněním dále narůstal a po první světové válce vznikla Mezinárodní obchodní komora ICC, která po Společnosti národů požadovala jeho řešení. Jako odpověď Společnosti národů byly zřízeny různé komise, které se zaměřily na dvojí zdanění a v roce 1928 byla představena první modelová smlouva, která se stala podkladem jak pro modelovou smlouvu OECD, tak pro modelovou smlouvu OSN a další regulace na poli zamezení dvojího zdanění. Společnost národů již od začátku preferovala vytvoření multilaterální smlouvy, k čemuž ovšem dodnes nedošlo, takže systém bilaterálních smluv byl přijatelným kompromisem.

Po zániku Společenství národů a jeho přeměny na Organizaci spojených národů (OSN) převzala hlavní iniciativu při dalším vývoji mezinárodní spolupráce v oblasti dvojího zdanění

<sup>13</sup> § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu

nově vzniklá Organizace pro hospodářskou spolupráci v Evropě (OECD), která vytvořila Modelovou smlouvu OECD o zamezení dvojího zdanění a průběžně ji aktualizovala.<sup>14</sup>

Na území České republiky se byly první smlouvy o zamezení dvojího zdanění podepsány již v meziválečném období. Jako příklad lze uvést Smlouvu o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní s Rakouskem, jež byla uzavřena v roce 1922. Rozhodujícím prvkem k určení země zdanění bylo bydliště a v případě, že poplatník měl bydliště v obou státech, určoval se stát zdanění dle státní příslušnosti poplatníka.<sup>15</sup> S nástupem socialismu pak nastal útlum v uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění, který skončil na konci 70. let 20. století. Nejstarší stále platnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění je smlouva s Japonskem z roku 1978. Aktuálně má dle dat z webové stránky Ministerstva financí Česká republika uzavřeno 95 smluv o zamezení dvojího zdanění, z nichž nejnovější je smlouva s Katarom platná od 25. 10. 2022.<sup>16</sup> Česká republika jako jeden z členských států OECD uzavírá smlouvy o zamezení dvojího zdanění především podle Modelové smlouvy OECD (viz níže).

### 1.2.3 Modelová smlouvy OECD

V roce 1963 předložil Rozpočtový výbor OECD, který byl již od roku 1958 pověřen přípravou návrhu dohody o zamezení dvojího zdanění, finální verzi „Konceptu dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a daní z majetku“, který byl společně s Doporučením Rady přijat. Tento Koncept měl být pro členské státy akceptovatelný a měl pomoci vyřešit problémy dvojího zdanění mezi členskými státy OECD. Již od jeho přijetí se počítalo s nutností jeho dalšího revidování, a tak byla v roce 1977 přijata Modelová smlouva OECD, která reflektovala vývoj ekonomických podmínek posledních let. Vzhledem k neustálému vývoji a také narůstajícímu vlivu této smlouvy byla v roce 1992 publikována Modelová smlouva v nevázané formě, která měla zajistit snazší revize. Rovněž měly být do budoucna brány v potaz připomínky a doporučení nečlenských států, jiných mezinárodních organizací a dalších zainteresovaných stran. Názory těchto stran byly přidány k modelové smlouvě v revizi v roce 1997 a od té doby

---

<sup>14</sup> Kobetsky, M. (2011). The role of the OECD Model Tax Treaty and Commentary. In *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511977855.0066

<sup>15</sup> Čl. 1 smlouvy č. 414/1922 Sb. mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní.

<sup>16</sup> Ministerstvo financí České republiky (2022). Přehled platných smluv. [online]. [cit. 2022-10-16]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>



tvorí druhý svazek Modelové smlouvy. Nejnovější edice Modelové smlouvy byla vydána v roce 2017 a jedná se již o její desátou revizi od roku 1992.

Modelová smlouva OECD obsahuje 32 článků rozdělených do 7 kapitol, a to na rozsah úmluvy, definice, zdanění příjmů, zdanění kapitálu, metody vylučující dvojí zdanění, zvláštní ustanovení a závěrečná ustanovení. Ke každému článku je v Modelové smlouvě rozsáhlý komentář včetně detailního popisu jeho vývoje článku, který by měl vyjasnit případné nejasnosti, jež by mohly vzniknout při aplikaci smlouvy. Kromě komentáře jsou u většiny článků poznámky a výhrady jednotlivých států, které pak státy zahrnují do jimi uzavíraných smluv o zamezení dvojího zdanění podle Modelové smlouvy.<sup>17</sup>

Význam Modelové smlouvy od jejího přijetí značně narostl. Dle úvodu k nejnovějšímu vydání z roku 2017 se jí členské státy OECD většinově podřídily při vyjednávání nových a aktualizování stávajících smluv o zamezení dvojího zdanění. Existence Modelové smlouvy usnadnila vyjednávání mezi státy, umožnila harmonizaci předpisů, která slouží k přehlednosti nejen pro poplatníky, ale také národní orgány správy daní. Kromě členských států se však provize Modelové smlouvy rozšířila i mimo okruh členských států a je často používána i při vyjednávání členských států s nečlenskými. Proto také byla v roce 1977 k Modelové smlouvě přidána stanoviska třetích stran, jak již bylo zmíněno. Celosvětové začlenění Modelové smlouvy je jejím velkým přínosem, neboť pomáhá k celkové transparentnosti bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění, které tvoří systém více než 3 000 smluv.<sup>18</sup> Vzhledem k tomu, že k článkům Modelové smlouvy se mohou vyjádřit všechny zainteresované strany, byl vytvořen široce přijímaný návod pro interpretaci a aplikaci existujících ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění.

#### **1.2.4 Modelová smlouva OSN**

Kromě Modelové smlouvy OECD existují i další modelové smlouvy. Jednou z nich je Modelová smlouva OSN o zamezení dvojího zdanění mezi rozvinutými a rozvojovými zeměmi a patří společně s Modelovou smlouvou OECD ke dvěma hlavním úpravám v tomto odvětví. Modelová smlouva OSN byla poprvé zveřejněna v roce 1980 jako vyústění práce ad hoc skupiny expertů na mezinárodní spolupráci v oblasti daní vytvořené v roce 1968. Stejně jako

---

<sup>17</sup> OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris

<sup>18</sup> International Centre for Tax & Development. Tax treaties and DEveloping Countries. [online]. [cit. 2022-10-17]. Dostupné na <https://www.ictd.ac/dataset/tax-treaties-explorer/>

Modelová smlouva OECD prošla Modelová smlouva OSN dalším vývojem a za dobu svého působení byla 3× revidována a poslední platná revize byla vydána v roce 2017.

Modelová smlouva OSN je Modelové smlouvě OECD podobná jak obsahem, tak strukturou. Modelová smlouva OSN obsahuje 31 článků rozdělených do 7 kapitol, jež jsou stejné jako v Modelové smlouvě OECD. Největší rozdíl mezi oběma smlouvami je užší zaměření Modelové smlouvy OSN na vztah rozvinutých a rozvojových zemí. Modelová smlouva OSN upřednostňuje zdaňování příjmů v zemi zdroje těchto příjmů před jejich zdaňováním v zemi, kde je poplatník daňovým rezidentem. Toto opatření by mělo zajistit, že peníze budou zůstat v rozvojových zemích a podpoří tak zahraniční investice do rozvojových států. Modelová smlouva OSN je kompromisem mezi principem zdanění v zemi zdroje a principem zdanění ve státu daňové rezidence poplatníka, jenž je politicky přijatelný jak pro rozvojové, tak pro rozvinuté státy. Ustanovení obsažená v Modelové smlouvě OSN nejsou právně závazná stejně jako opatření obsažená v Modelové smlouvě OECD a mají sloužit pouze jako určitý návod pro zákonodárce a pro ulehčení vyjednávání, interpretace a aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup>United Nations (2017). Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. [online]. [cit. 2022-11-03]. Dostupné na [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)

### **1.3 Další mezinárodní právní předpisy v oblasti spolupráce při správě daní**

Vedle smluv o zamezení dvojího zdanění jsou Českou republikou uzavírány dohody o výměně informací a jiné smlouvy a úmluvy týkající se mezinárodní spolupráce při správě daní. Tyto mezinárodní právní předpisy společně se smlouvami o zamezení dvojího zdanění a právními předpisy Evropské unie tvoří základ mezinárodní spolupráce při správě daní, která z velké části stojí na třech formách výměny informací, jimiž jsou výměna na žádost, spontánní výměna a automatická výměna.

#### **1.3.1 Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech**

Prvním z právních předpisů, který chci v této kapitole zmínit, je mnohostranná úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters). Tato úmluva vstoupila v České republice v platnost v roce 2014, ale byla vytvořena pod patronátem OECD a Rady Evropy v roce 1988. V roce 2011 pak vstoupil v účinnost protokol, který úmluvu novelizoval. Aktuálně k 27. září 2022 úmluvu podepsalo 146 států včetně 17 států, v nichž úmluva ještě nevstoupila v platnost.

Cílem úmluvy je usnadnění mezinárodní spolupráce orgánů správy daní a vzájemné pomoci při zjištění, stanovení a zajištění úhrady daní. V čl. 1 odst. 2 Úmluvy jsou uvedené možné formy spolupráce, které jsou státům poskytnuty k naplnění stanovených cílů. Tyto formy spolupráce jsou pak dále specifikovány ve třetí kapitole Úmluvy. Konkrétně jde o všechny tři druhy výměny informací, souběžné kontroly, přítomnost a účast správních orgánů na správních šetřeních, spolupráce při zajištění úhrady daní a doručování dokumentů.

Výhodou Úmluvy je její mnohostrannost, která umožňuje státům k Úmluvě kdykoliv přistoupit a účastnit se tak mezinárodní spolupráce, aniž by musely uzavírat individuální dvoustranné dohody o výměně informací v daňových záležitostech TIEA (viz 1.3.1.) s jednotlivými státy. Úmluva také poskytuje jednotný standard mezinárodní spolupráce a přispívá k její transparentnosti. Předpisy Evropské unie jsou dle čl. 27 Úmluvy ve vztahu speciality k Úmluvě a ustanovení Úmluvy se tak užijí jen v případech, kdy umožňují širší spolupráci než evropská právní úprava.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

### 1.3.2 TIEA – Dohody o výměně informací v daňových záležitostech

Další z mezinárodních právních předpisů jsou bilaterální dohody o výměně informací v daňových záležitostech TIEA (Tax Information Exchange Agreement). Tyto dohody jsou sjednávány Ministerstvem financí a k 1. říjnu 2017 měla Česká republika uzavřených 13 platných dohod TIEA. Tyto dohody snižují možnost daňových úniků a působí jako preventivní opatření k posílení platební morálky daňových poplatníků.<sup>21</sup> Hlavní význam těchto dohod spočíval v zavedení výměny informací na žádost a možnosti daňových šetření v zahraničí se státy, které se neúčastní Úmluvy o vzájemné pomoci v daňových záležitostech a se kterými nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Z hlediska České republiky je zajímavé uzavírání dohod TIEA se zeměmi, ve kterých sice není velké zastoupení českých firem, ale vyskytují se v nich subjekty, které mají určitý vztah k daňovým poplatníkům v ČR. Jde zejména o země, které bývají považovány za tzv. daňové ráje, a informace získané orgány daňové správy ČR od příslušných orgánů daných zemí mohou pomoci k ověření, zda prostředky, které do ČR plynou z těchto „daňových rájů“, byly řádně zdaněny.

Vzhledem k nárůstu počtu zemí, které se účastní Úmluvy o vzájemné pomoci, a také skutečnosti, že země, které byly dříve uvedeny v seznamu nespolupracujících daňových rájů, se zavázaly k přijetí standardů OECD týkajících se daňové transparentnosti a výměny informací, vliv dohod o TIEA slábne. Nejnovější dohoda TIEA byla uzavřena v roce 2017 a obsahově byla sjednána na základě Modelové dohody o výměně informací v daňových záležitostech vytvořené globálním fórem OECD (více viz 1.3.4.).<sup>22</sup>

### 1.3.3 FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act

Při pohledu na právní úpravu mezinárodní spolupráce při správě a zejména výměně informací ve Spojených státech amerických nemůžeme přejít daňový zákon Foreign Account Tax Compliance Act (dále jen FATCA). Jedná se o zákon upravující výměnu informací o finančních účtech, který byl přijat v roce 2010 za účelem získávání informací od finančních a jiných vybraných institucí o zahraničních aktivech držených americkými daňovými

---

<sup>21</sup> Ministerstvo financí(2019). Přehled dohod TIEA. [online]. [cit. 2022-09-25]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/prehled-dohod-tiea/>

<sup>22</sup> OECD. Promoting Transparency and Exchange of information for tax purposes: A Background Information Brief. (2010). [online]. [cit. 2022-10-24]. Dostupné na <https://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf>

poplatníky. Tyto informace mají být určenými institucemi předávány americkému daňovému úřadu (Internal Revenue Service).

Na základě tohoto amerického zákona uzavírají Spojené státy americké bilaterální dohody o zlepšování dodržování daňových předpisů (tzv. FATCA agreements). Tato dohoda byla podepsána mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými v srpnu roku 2014 a nazývá se Dohoda mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku. S ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování, obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act (dále jen Dohoda), a na jejich přijetí se státy zavázaly vyměnit si jednou za rok získané informace o oznamovaných účtech. První výměna informací proběhla v roce 2015.

Společně s přijetím zákona FACTA zveřejnila americká finanční správa dvě modelové dohody o zlepšování dodržování daňových předpisů. Tyto modelové dohody se liší tím, jakým způsobem dochází k výměně informací. V případě tzv. modelu 1, který byl zvolen i pro Dohodu, nejprve příslušné orgány získají informace od finančních institucí a následně je dané orgány mezi sebou vymění. V České republice musí dle § 13k odst. 1 ve spojení s § 8 odst. 2 písm. a) zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, finanční instituce podat oznámení specializovanému finančnímu úřadu.<sup>23</sup> Druhým modelem výměny informací je případ, kdy finanční instituce rovnou oznamují určené informace americkému daňovému úřadu. Z celkového počtu 113 zemí, se kterými mají Spojené státy americké dohodu uzavřenou či se nachází v procesu uzavírání, byl však druhý model zvolen pouze 14×, a to například v dohodě se Švýcarskem, Moldavskem a Irákem.<sup>24</sup>

#### **1.3.4 GATCA – Global Account Tax Compliance Act**

V návaznosti na přijetí zákona FATCA ve Spojených státech amerických vytvořila OECD v roce 2014 globální standard pro automatickou výměnu informací o finančních účtech, někdy zvaný též GATCA dle amerického vzoru. V rámci tohoto standardu byla vytvořena Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech (MCAA, dále jen Dohoda), Společný standard pro oznamování CRS (Common Reporting Standard, dále jen Společný standard) a komentáře k Dohodě a CRS.

---

<sup>23</sup> Ministerstvo financí (2016). Základní informace. [online]. [cit. 2022-11-16]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/dohoda-fatca/zakladni-informace>

<sup>24</sup> U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. Foreign Account Tax Compliance Act. [online]. [cit. 2022-11-16]. Dostupné na <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>

Stejně jako v případě amerického zákona FATCA, a jak již z názvu globálního standardu vyplývá, se jedná o automatickou výměnu informací o finančních účtech. Tyto informace by měly sloužit k znesnadnění skrývání peněz na účtech v zahraničích a jejich nepřiznávání v daňových tvrzeních. Společný standard klade požadavky na finanční instituce a předepisuje, jaké informace by měly být institucemi o účtech zjištěny a následně předávány příslušným orgánům správy daní v daném státě. Kromě pravidel týkajících se oznamování obsahuje Společný standard i pravidla řádné péče, podle nichž se musí řídit finanční instituce při identifikaci oznamovaných účtů a jejich držitelů.

Právním podkladem pro automatickou výměnu informací o finančních účtech získaných podle Společného standardu je pak Dohoda MCAA, která byla vytvořena především v návaznosti na čl. 6 Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, který se zabývá automatickou výměnou informací. Dle čl. 2 ve spojení s čl. 3 Dohody si příslušné orgány států, vůči kterým je Dohoda účinná, oznamují nejpozději do 9 měsíců po skončení kalendářního roku, za který jsou oznamovány určené informace o účtech. Česká republika jako jeden stát ze skupiny tzv. early adopters přistoupila k Dohodě v říjnu 2014 a první výměna informací o účtech tak proběhla v září 2017, jak bylo Dohodou zamýšleno.<sup>25</sup>

Od roku 2015 funguje internetový portál OECD<sup>26</sup> týkající se automatické výměny informací, jeho hlavní zaměření je na globální standard. Dalším aktérem OECD, který působí podpůrně v rámci implementace globálního standardu, monitoruje efektivitu automatické výměny a hodnotí, jakým způsobem jednotlivé jurisdikce implementovaly a využívají výměnu informací, je Globální fórum OECD zabývající se transparentností a výměnou informací v daňových záležitostech (dále jen Globální fórum). Každoročně se koná plenární schůze Globálního fóra. V roce 2022 se tato schůze konala 9.–11. října a jedním z výstupů této schůze bylo konstatování, že byl udělán velký pokrok na poli transparentnosti a výměny informací. Mezi jurisdikcemi jsou vyměňovány informace o 111 milionech účtů a je zajišťováno, že finanční instituce plní na ně kladené požadavky. Z výsledků prvního hodnocení automatické výměny informací o finančních účtech vyplývá, že víceméně všechny hodnocené jurisdikce úspěšně vytvořily právní podklad pro automatickou výměnu a bez větších průtahů a technických problémů začaly s výměnou informací.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Ministerstvo financí (2019). Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. [online]. [cit. 2022-11-16]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-mcaa-a-spolecny-stan>

<sup>26</sup> OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris

<sup>27</sup> OECD (2022), *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/36e7cded-en>.

Implementace Globálního standardu OECD do českého právního řádu proběhla pomocí sekundárního práva Evropské unie, která v rámci druhé novely směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (DAC) vtáhla Společný standard do sekundárního práva EU a implementací novely směrnice DAC pak byl převzat i do českého právního řádu (více viz. 2.5.1. a 4.1.1.).

## 2 Sekundární právo Evropské unie v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní

### 2.1 Harmonizace, koordinace a daňová konkurence

Jednou z nejdůležitějších oblastí, které patří do sdílené pravomoci Evropské unie (dále jen EU), patří dle čl. 4 odst. 2 písm. a) smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen SFEU) vnitřní trh. Vnitřní trh je dle SFEU prostor bez vnitřních hranic, obsahující čtyři hlavní svobody – volný pohyb zboží, volný pohyb osob, volný pohyb služeb a volný pohyb kapitálu.<sup>28</sup>

K vytvoření a zajištění těchto svobod přijímá Evropský parlament a Rada právní předpisy EU označené jako sekundární právo EU, kam spadají mimo jiné nařízení, směrnice a rozhodnutí. Nařízení jsou právně závazné akty, které jsou platné v celém svém rozsahu a jsou přímo závazné. Směrnice nejsou primárně přímo závazné, pouze stanovují cíl, který musí členské státy nějakým způsobem splnit. Je pak na jednotlivých zemích, jakým způsobem danou směrnicí implementují do svého právního řádu. Pokud ovšem členský stát směrnicí neimplementuje řádně a včas, či ji implementuje pouze částečně, stane se dle judikátů soudního dvora EU směrnice přímo závaznou. Rozhodnutí je třetím a posledním právním aktem přijímaným orgány EU, který je pro členské státy závazný.<sup>29</sup>

Vzhledem k tomu, že mezinárodní dvojí zdanění je, jak již bylo nastíněno výše v první kapitole, hlavní překážkou pro přeshraniční činnosti a investice v EU<sup>30</sup>, pohybujeme se zcela jistě na úrovni jednotného vnitřního trhu. Dle čl. 114 odst. 1 SFEU jsou přijímána opatření ke sbližování právních předpisů členských států k vytvoření a fungování vnitřního trhu. Podle odst. 2 daného ustanovení se toto však netýká mimo jiné oblasti daní. EU má totiž v oblasti daní omezené pravomoci, protože daňová suverenita je jedním z nejdůležitějších svrchovaných práv členských států. Mít samostatnou daňovou politiku a daňový systém je mimořádně důležité zejména pro členy eurozóny, kteří částečně přišli o možnost ovlivňování monetární politiky, vedenou Evropskou centrální bankou. Fiskální politika státu, jejíž součástí je i daňová politika, je tak hlavním nástrojem k ovlivňování ekonomiky států a zvládnání výkyvů hospodářského cyklu.

---

<sup>28</sup> Čl. 27 odst. 2 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie (2016/C202/01)

<sup>29</sup> Čl. 288 Konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie (2016/C202/01)

<sup>30</sup> Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru – Koordinace systémů přímých daní členských států na vnitřním trhu (KOM/2006/0823). (2006). [online]. [cit. 2022-04-16]. Dostupné na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:52006DC0823>



Pod daňovou suverenitou rozumíme právě stav, kdy si každý stát určuje svoji daňovou politiku na základě vlastní ekonomické, sociologické a právní situace a vývoji nezávisle na ostatních státech. Mezi jednotlivými státy pak vzniká daňová konkurence.<sup>31</sup>

### **2.1.1 Daňová konkurence**

Termín daňová konkurence označuje stav, kdy má každý stát samostatně nastavený daňový systém a v rámci volného trhu si poplatníci teoreticky mohou zvolit, kde budou podrobeni zdanění. Tento postup funguje zejména u daní s mobilními základy daně, jako je například základ daně z příjmu právnických osob. Státy tedy mezi sebou soutěží o získání základů daně od poplatníků, a to pomocí stanovování výhodnějších podmínek pro poplatníky, což vede například ke snižování daňových sazeb, v extrémním případě ke skoro nulovým sazbám daně a nižším výnosům z daní pro státy.

### **2.1.2 Harmonizace a koordinace daní v Evropské unii**

Úplná harmonizace daní by byla situace, kdy by bylo jedno, v kterém státu se daňový poplatník nachází, protože by na něj všude dopadalo stejné daňové břemeno, protože ve všech zemích by byla stejná či velmi podobná sazba daně. V rámci EU je již výše zmíněný článek 114 odst. 1 SFEU *lex generalis* pro sblížení neboli harmonizaci právních řádů s účelem hladkého fungování vnitřního trhu. Tato harmonizace neboli sblížení probíhá zejména na základě směrnic, které jsou přijímány Evropským parlamentem a Radou po konzultaci s Evropským hospodářským a sociálním výborem. Na rozdíl od unifikace, která je prováděná hlavně pomocí nařízení v rámci výlučné kompetence EU, nejde o snahu o absolutní totožnost právních řádů členských států EU, ale pouze o splnění daných cílů. Harmonizace daní může být realizována dvěma různými způsoby, a to explicitní harmonizací, kdy se státy dohodnou stanovit určitou sazbu daně anebo alespoň její minimální výši, nebo implicitní harmonizací, která vzniká, když státy daní své občany mimo vlastní jurisdikci. Pokud se podíváme na harmonizaci daní v České republice, musíme rozlišit daně přímé a daně nepřímé.

Co se týče nepřímých daní, i když nejsou hlavním bodem mé práce, považuji za vhodné se jim krátce věnovat. Nepřímé daně jsou totiž na území EU již částečně harmonizované, a to na základě ustanovení čl. 113 SFEU, které lze považovat za *lex specialis* k článku 114 SFEU, jenž umožnil orgánům EU pomocí zvláštního legislativního postupu, a to v rozsahu nezbytném

---

<sup>31</sup> PATERNOSTER, Dario. Obecná daňová politika. 2016, 4 strany. [online]. [cit. 2022-05-10]. Dostupné na [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/fiches\\_techniques/2013/051101/04A\\_FT\(2013\)051101\\_CS.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/fiches_techniques/2013/051101/04A_FT(2013)051101_CS.pdf)

pro funkci vnitřního trhu, harmonizaci právních předpisů týkajících se nepřímých daní. Částečně je EU harmonizována daň z přidané hodnoty, která byla harmonizována ve třech krocích. V členských státech mělo být upuštěno od systému daně z obratu a měl následovat přechod na jiný nekumulativní systém, který měl být poté nahrazen systémem DPH. EU v této oblasti vydala více směrnic, na jejichž výsledcích stojí směrnice 2006/112/ES o DPH, jež harmonizuje jak základ daně, tak částečně sazbu určením minimální hranice 15 %.<sup>32</sup>

Ač tendence o harmonizaci přímých daní v EU existují již velmi dlouho a ve Smlouvě o fungování EU je obsažen článek 115, který připouští harmonizaci přímých daní, bylo v této oblasti dosaženo jen malého posunu. Jedním z hlavních důvodů je neochota států a zavedený princip jednomyslné shody při přijímání opatření týkajících se přímých daní. Evropská komise navrhla na začátku roku 2019 akční plán obsahující 4 kroky, výsledkem má být změna jednomyslného hlasování v oblasti daní na systém kvalifikované většiny.<sup>33</sup> Tento krok by výrazně usnadnil harmonizaci přímých daní, ale jak můžeme zjistit například z vyjádření tehdejšího předsedy vlády Andreje Babiše, nebyla tomuto kroku tehdejší politická reprezentace minimálně v České republice nakloněna.<sup>34</sup>

Snaha o harmonizaci se týká zejména daní s mobilním základem daně jako například zdanění společností a sahá hluboko do historie. Již v roce 1962 se objevily první příspěvky v diskusi o harmonizaci daně z příjmu právnických osob. První předpisy však byly přijaty až v roce 1990, a to konkrétně směrnice o fúzích, směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a směrnice o úmluvě o arbitráži. V roce 2004 pak byla zřízena speciální pracovní skupina, z jejichž závěrů vznikl v roce 2011 návrh na společný konsolidovaný základ daně z příjmů PO (CCCTB), který by stanovil jednotná pravidla pro výpočet základu daně. V roce 2016 Komise tento návrh znovu oživila se změnou, že režim CCCTB by byl pro společnosti povinný.

V květnu roku 2021 jako reakci na světovou pandemii koronaviru pak Komise uveřejnila záměr nahradit návrh CCCTB novým konceptem zdanění příjmu PO v Evropě BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation)<sup>35</sup>, který by měl znamenat ještě

---

<sup>32</sup> TERRA, Ben, KAJUS, Julie, 2013. A guide to the European VAT directives, 2013. Volume 1, Introduction to European VAT. Amsterdam: IBFD. ISBN 978-90-8722-176-8.

<sup>33</sup> I IVA Consulta, 2019. EU Commission Publish 4-Step Plan to implement Qualified Majority Voting in Taxation Matters. [online]. [cit. 2022-04-18]. Dostupné na <https://www.ivaconsulta.com/en/blog-en/eu-commission-publish-4-step-plan-to-implement-qualified-majority-voting-in-taxation-matters>

<sup>34</sup> EUROSOP, 2019. Babiš: Vláda odmítá návrh EU na většinové hlasování o daních. . [cit. 2022-04-18]. Dostupné na <https://eurosop.cz/2019/02/01/babis-vlada-odmita-navrh-eu-na-vetsinove-hlasovani-o-danich/>

<sup>35</sup> Communication from the Commission to the European parliament and The council on Business Taxation for the 21st Century (COM (2021) 251 final). (2021). [online]. [cit. 2022-04-19]. Dostupné na

větší posun než dohoda v rámci OECD, která zajistí, že minimální sazba daně nadnárodních podniků bude do roku 2023 ve výši 15 %.<sup>36</sup>

Dalším příkladem pokusů o harmonizaci přímých daní je otázka zdanění příjmu fyzických osob. Velkým tématem v této oblasti je problém dvojího zdanění, který – jak jsem rozebrala v první části – je řešen smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy ovšem neřeší například uplatňování úlev na daních. Snahy komise přijmout směrnici, která by zavedla zásadu zdanění v zemi bydliště, byly zablokovány Radou a místo toho bylo vydáno doporučení o postupu států v případě zdanění nerezidentů. V roce 2017 pak byla Radou přijata směrnice 2017/1852 ze dne 10. října 2017 o mechanismech řešení daňových sporů EU, která stanoví pravidla pro řešení sporů vyplývajících z rozdílného výkladu a uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění. Diskriminace nerezidentů vůči rezidentům v daňové oblasti je také často předmětem judikátů Soudního dvora EU, které pak působí jako prostředek negativní harmonizace, jelikož jsou pro členské státy závazné a tím dochází k úpravám vnitrostátních předpisů.

Jako poslední bych chtěla ukázat vývoj harmonizace bankovních a jiných úroků. Stejně jako v předchozích případech existovala snaha Komise o harmonizaci sazby daně z úrokových příjmů, jež nakonec vyústila v roce 2003 ve směrnici o zdanění příjmů v podobě úrokových plateb, která byla v roce 2014 nahrazena novelou směrnice 2011/16/EU – tou se budu zabývat ve druhé kapitole druhé části této práce.<sup>37</sup>

Daňovou koordinací můžeme nazvat jakýsi předstupeň daňové harmonizace. Nejde o sblížení ani unifikaci jednotlivých právních řádů jako takových, ale o určitou formu spolupráce mezi jednotlivými zeměmi, a to například pomocí bilaterálních a multilaterálních smluv. Do kategorie daňové koordinace spadají také například smlouvy o zamezení dvojího zdanění probírané v první části. Cílem koordinace je eliminovat negativní následky daňové konkurence a zajistit transparentnost a výměnu informací.

Jak je zřejmé z uvedeného příkladu smluv o dvojím zdanění, daňová koordinace není omezena pouze na oblast EU, ale probíhá celosvětově a v poměrně širokém rozsahu. Na rozdíl

---

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-05/communication\\_on\\_business\\_taxation\\_for\\_the\\_21st\\_century.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf)

<sup>36</sup> OECD. International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age. 2021. [online]. [cit. 2022-04-19]. Dostupné na <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>

<sup>37</sup> VERBEKEN, Dirk. 2021. PŘÍMÉ ZDANĚNÍ: ZDANĚNÍ FYZICKÝCH A PRÁVNICKÝCH OSOB. [online]. [cit. 2022-04-16]. Dostupné na <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/80/prime>

od harmonizace přímých daní jsou totiž státy takovéto spolupráci otevřené, neboť nezasahují z tak velké části do jejich suverenity.<sup>38</sup>

### 2.1.3 Harmonizace daní versus daňová konkurence

Na to, zda je lepší model harmonizace daní, nebo model daňové konkurence, existuje mnoho názorů a článků. Zastánci modelu daňové konkurence tvrdí, že konkurence v sektoru veřejných financí je stejně funkční jako konkurence soukromých financí a že zabraňuje zvyšování daní, či dokonce má za následek jejich snižování<sup>39</sup>, a to na rozdíl od modelu daňové harmonizace, která vede k vyšším sazbám daně kvůli neexistenci soutěže mezi státy a dává možnost vzniku nadnárodního monopolu.<sup>40</sup> Dalšími výhodami daňové konkurence jsou například příspěvek k růstu ekonomiky, nucení podnikatelů k efektivnosti a je nástrojem k potlačení znevýhodnění států kvůli domácím podmínkám.<sup>41</sup> Naproti tomu přínosem harmonizace daní je například zabraňování daňovým únikům a daňovým rájům, které mají možnost vzniknout v rámci daňové konkurence a v důsledku čehož státy přicházejí o výnosy z daní, na nichž závisí jejich rozpočty. Daňová harmonizace však především usnadňuje volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu a tím slouží k rozvoji ekonomiky států.

## 2.2 Právní předpisy harmonizace daňové správní spolupráce v Evropské unii

Vzhledem k tomu, že jak bylo již několikrát výše uvedeno, nejsou členské státy EU harmonizaci přímých daní nakloněny, vývoj této problematiky se děje zejména na poli mezinárodní spolupráce při správě daní. Hlavním právním předpisem EU v této problematice je směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS ze dne 15. února 2011 (dále jen DAC 1) a její další novelizace. Velký vliv na vývoj směrnice má dle důvodových zpráv činnost OECD, která se snaží o zajištění rovných podmínek.

Dalším úsekem mezinárodní spolupráce při správě daní je oblast vymáhání daňových pohledávek, která je v ČR upravena zákonem č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, který implementoval směrnici Rady 2010/24/EU

---

<sup>38</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Sedmé aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN: 978-80-7598-165-3 s. 155

<sup>39</sup> TEATHER, Richard. The Benefits of Tax Competition, Velká Británie: The Institute of Economic Affairs s... [online]. [cit. 2022-04-19]. Dostupné na [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=878438](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438)

<sup>40</sup> NERUDOVA, Dana., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 4. vydání, Praha: Wolters Kluwer. 2014. ISBN: 978-80-7478-627-3 s. 25-27

<sup>41</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. 2005. Daně – konkurence, nebo harmonizace?. [online]. [cit. 2022-04-20]. Dostupné na <http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466#:~:text=Vzhledem%20k%20absenci%20harmonizace%20dan%C4%9B,dan%C4%9B%2C%20lze%20t%C4%9B%C5%BEko%20odhadovat.>

ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření, k nimž Komise vydala také prováděcí nařízení. Pomoc spočívá například ve výměně informací a doručování dokumentů. Tato směrnice se vyvinula ze směrnice z roku 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, jež jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel a její nástupkyně směrnice Rady 2008/55/ES o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření.<sup>42</sup>

### 2.3 Směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní

Směrnice 2011/16/EU neboli DAC1 položila základní legální rámec spolupráce při správě přímých daní mezi členskými státy EU. Oblast působnosti zahrnuje veškeré daně kromě daně z přidané hodnoty, cla a spotřební daně, na něž se vztahují, jak již bylo výše zmíněno, jiné předpisy EU. Článek 1 odst. 1 směrnice DAC 1 zní: „*Tato směrnice stanoví pravidla a postupy, na jejichž základě členské státy vzájemně spolupracují za účelem výměny informací, u nichž lze předpokládat význam pro správu a vymáhání domácích právních předpisů týkajících se daní uvedených v článku 2.*“<sup>43</sup> Hlavní formou spolupráce je tedy výměna informací, a to buď na žádost, nebo ta, která probíhá automaticky. Směrnice dále také stanoví pravidla v záležitostech koordinace a hodnocení.

Z formálního hlediska se směrnice v původním znění z roku 2011 dělila na důvodovou zprávu a 7 kapitol, a to konkrétně na obecná ustanovení, výměnu informací, další formy správní spolupráce, podmínky správní spolupráce, vztahy s komisí, vztahy se třetími zeměmi a obecná a závěrečná ustanovení. Tato směrnice byla implementována do českého právního řádu v roce 2013 pomocí ZOMSPSD (viz část 4).

Výměna informací, která je ve směrnici zakotvena může probíhat ve 3 rovinách. Výměna informací na žádost dle čl. 5 směrnice DAC1, kdy dožádaný orgán sdělí na žádost dožadujícího orgánu veškeré informace, které má k dispozici, a to co nejrychleji, nejpozději však do 6 měsíců ode dne obdržení žádosti. Automatická výměna informací, která je upravena ve čl. 8 směrnice DAC 1, zahrnuje roční sdělování informací do 6 měsíců od konce daňového období o určených kategoriích příjmu a majetku rezidentů sdělujícího členského státu. Poslední formou výměny informací je výměna informací z vlastního podnětu, kdy příslušný orgán

---

<sup>42</sup> Odbor 25 (sekce 5) Ministerstva financí ČR. 2017. Mezinárodní pomoc při vymáhání daňových pohledávek. [online]. [cit. 2022-04-20]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/mezinarodni-pomoc-pri-vymahani-danovych>

<sup>43</sup> Čl. 1 odst. 1 směrnice 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS

jednoho státu sdělí příslušnému orgánu jiného členského státu informace v případech uvedených v čl. 9 směrnice DAC1, a to například pokud „*příslušný orgán jednoho členského státu důvodně předpokládá, že v tomto jiném členském státě může dojít ke zkrácení daně*“ nebo „*příslušný orgán jednoho členského státu důvodně předpokládá, že může dojít ke snížení daně umělým přesunem zisku ve skupině podniků*“<sup>44</sup>. Stanovená lhůta k poskytnutí relevantních informací je maximálně 1 měsíc po jejich získání. Stát, kterému byly informace sdělovány nejpozději do 7 dnů, potvrdí obdržení těchto informací.

Třetí kapitola směrnice se zabývá dalšími formami správní spolupráce. Tyto formy jsou například přítomnost a účast na správních šetřeních, kdy je za určitých podmínek, které jsou domluveny mezi dožadujícím a dožádaným orgánem, povolena přítomnost a účast cizích úředníků na území jiného členského státu. Dále se jedná o spolupráci při doručování, kdy dožádaný orgán doručí příjemci písemnosti vydané dožadujícím orgánem.

Další kapitola se pak zabývá podmínkami, za kterých je správní spolupráce prováděna, a stanovuje, jak mají být informace získávány, způsob, jakým mají být sdělovány, a jak mohou být použity orgánem, kterému byly sděleny.

Poslední dvě kapitoly před obecnými a závěrečnými ustanoveními se zabývají vztahy s Komisí a třetími státy a stanoví, jak mají členské státy postupovat, co se týče hodnocení správní spolupráce podle směrnice, a jak zacházet s informacemi, které jsou významné pro správu daní ve vztahu k třetím státům. Členské státy musí Komisi poskytovat zprávu o hodnocení účinnosti automatické výměny informací, kterou mohou být poskytovány dalším členským státům pro analytické účely.<sup>45</sup>

## **2.4 Vývoj právní úpravy před přijetím směrnice DAC1**

Přijetím směrnice DAC1 byla zrušena směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní. Dle důvodové zprávy ke směrnici DAC1 již nebyla původní směrnice vhodná k dosažení cílů, které si EU stanovila.

Vzhledem k období, kdy byla směrnice vypracována, a to i přes její početné novely, nesplňovala požadavky jednotného vnitřního trhu a požadavky spolupráce při správě daní. Nová směrnice DAC1 z původní směrnice vycházela, ale stanovila jasnější pravidla, která spíše mají šanci uspět v době globalizace a vývoje mobility poplatníků.

---

<sup>44</sup> Čl. 9 odst. 1. písm. a) a d) směrnice 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS

<sup>45</sup> Směrnice 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS

Směrnice Rady 77/799/EHS byla prvním předpisem EU, který položil základy mezinárodní spolupráce při správě daní. Jako první zavedla povinnou výměnu informací, a to ve všech třech aktuálních formách. Co se týče automatické výměny informací, nebyl pevně stanoven okruh těch, které měly být pravidelně sdělovány, ale skupiny jednotlivých případů měly být určeny konzultačním postupem dle směrnice. První automatickou výměnu informací pak přinesla směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, dle které se vyměňovaly informace například o totožnosti a bydlišti skutečného vlastníka, číslu účtu skutečného vlastníka a výši vyplacených úroků, předané příslušnému orgánu členského státu platebním zprostředkovatelem. Tato směrnice byla také nahrazena směrnicí DAC, a to konkrétně její první novelou v roce 2014.

Směrnice 77/799/EHS navázala na bilaterální dohody o spolupráci mezi správními úřady, jež byly uzavřeny mezi členskými státy a dle důvodové správy ke směrnici již nedostačovaly k zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům stejně jako vnitrostátní opatření, která jsou účinná pouze na území státu.<sup>46</sup>

## **2.5 Novelý směrnice DAC do roku 2018**

Od jejího přijetí v roce 2011 byla směrnice DAC1 už 6× novelizována, a to v letech 2014, 2015, 2× v roce 2016, 2018 a 2021 za účelem dalšího posílení spolupráce mezi členskými státy a v tuto chvíli je již plánováno přijetí další novely. V tomto bodu bych se chtěla věnovat prvním pěti novelizacím směrnice a novinkám, které přinesly. Na konci tohoto bodu přikládám grafiku znázorňující průběh vývoje směrnice a ve zkratce změn jednotlivých novel. V třetí části práce bych pak chtěla probrat poslední přijatou novelu směrnice, která se týká sdělování informací prostřednictvím digitálních platforem.

### **2.5.1 Směrnice 2014/107/EU neboli DAC 2**

Směrnice, která byla již výše zmíněna v souvislosti se směrnicí o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, zavedla automatickou výměnu informací o finančních účtech. Rada přijala tuto směrnici v souvislosti s rozvojem možnosti poplatníků investovat do širokého spektra finančních produktů. Ve znění směrnice z roku 2011 se automatická výměna informací dle čl. 8 týkala příjmů z nefinančních produktů jako například příjmů ze zaměstnání a majetků. V novém znění přibýlo ustanovení v čl. 8 odst. 3a, který stanovil, že příslušný orgán státu oznámí v rámci automatické výměny informace týkající se oznamovaných účtů. Oznamovaný

---

<sup>46</sup> Směrnice 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS

účet je dle přílohy ke směrnici finanční účet, držený jednou či více oznamovanými osobami, které jsou negativně definovány též v příloze I v písmenu D číslu 2. Lhůta pro sdělení informací o finančních účtech činí 9 měsíců od konce daňového období, a to počínaje daňovým obdobím od 1. 1. 2016. Ovlivněním přijetí novelizace byla také aktivita OECD, které taktéž v roce 2014 vydala společný standard pro oznamování (Common reporting standard – CRS), který byl v září 2014 potvrzen skupinou G20. Rada byla toho názoru, že pravidla obsažená ve směrnici ohledně výměny informací by měla být v souladu s pravidly obsaženými v tomto dokumentu, tím byl CRS vtažen do sekundárního práva EU. Tento standard byl inspirován zákonem Spojených států amerických FATCA (viz Kapitola o zákoně FATCA).<sup>47</sup>

### **2.5.2 Směrnice 2015/2376/EU neboli DAC 3**

V roce 2015 přijala Rada směrnici, která se zabývá automatickou výměnou informací o předběžných daňových rozhodnutích s přeshraničním prvkem a předběžných posouzeních převodních cen. Předběžná daňová rozhodnutí vydávaná příslušnými orgány členských států slouží k vyjasnění a interpretaci daňového práva a v následujícím řízení jsou pro státní orgány závazná za splnění podmínky uvedení správných informací. Pokud bylo předběžné daňové rozhodnutí vydáno vládou nebo daňovým orgánem členského státu, je závazné, týká se výkladu nebo použití ustanovení o správě nebo vynucování daní a souvisí s přeshraniční transakcí nebo otázkou a je učiněno před transakcí nebo podáním daňového přiznání za období, kdy ke transakci došlo. Jedná se o přeshraniční daňové rozhodnutí.

Předběžné posouzení převodních cen je závazné odsouhlasení kritérií, podle nichž budou v daňovém řízení příslušné orgány státu hodnotit převodní ceny v rámci uskupení. Pokud daňové subjekty požádají o toto posouzení, mohou předcházet daňové kontrole a případnému doměření daně.

Automatické sdílení informací ohledně předběžných daňových rozhodnutí s přeshraničním prvkem a o předběžných posouzeních převodních cen, které bylo do směrnice DAC 1 inkorporováno novým čl. 8a, je důležité z důvodu předcházení daňovým únikům, ke kterým dochází v důsledku agresivního daňového plánování některých nadnárodních uskupení, která používají převodní ceny ke snižování svých daňových povinností, nebo uměle přesunují zisk ze států s vysokým zdaněním do států se zdaněním nižším. Dle dat Ministerstva financí ČR

---

<sup>47</sup> Směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní



bylo mezi roky 2014–2019 provedeno 2182 daňových kontrol zaměřených právě na převodní ceny a subjektům byla doměřena daň ve výši 3,2 miliardy korun.<sup>48</sup>

Výměna informací o předběžných daňových rozhodnutích s přeshraničním prvkem a předběžných posouzeních převodních cen, která byla vydaná, změněná nebo obnovena po 31. prosinci 2016, proběhne vždy do tří měsíců po skončení toho pololetí, kdy byla vydána, změněna nebo obnovena. Nejpozději 31. prosince 2018 poskytly členské státy informace o předběžných daňových rozhodnutích s přeshraničním prvkem a předběžných posouzeních převodních cen, která vznikla mezi 1. lednem 2012 a 31. prosincem 2013, pokud byla stále platná, a mezi 1. lednem 2014 a 31. prosincem 2016 bez ohledu na jejich platnost.<sup>49</sup>

### **2.5.3 Směrnice 2016/881 neboli DAC 4**

Další novelizace, která upravila směrnici DAC1, je směrnice 2016/881 neboli DAC 4 ze dne 25. května 2016, která upravuje automatickou výměnu informací ohledně jejich sdílení o nadnárodních uskupeních. Členskými státy bylo směrnicí uloženo přijmout opatření, která nejvyšším mateřským subjektům těchto nadnárodních podniků nařídí pod pohrůzkou vnitrostátní sankce podat do 12 měsíců od konce účetního období příslušným orgánům členského státu, jehož je subjekt daňovým rezidentem, zprávu, jež bude obsahovat souhrnné informace o výši výnosů, zisků, zaplacené daně, základního kapitálu, kumulovaných zisků, počtu zaměstnanců a další. Dále také bude obsahovat seznam subjektů skupiny podniků, včetně místa jejich inkorporace a daňové rezidence. Tyto získané informace pak příslušný orgán sdělí každému členskému státu, ve kterém dle zprávy jeden ze subjektů skupiny podléhá dani nebo je daňovým rezidentem. Důvodem k přijetí této novely byly stále narůstající problémy s daňovými úniky a agresivním daňovým plánováním, kterého se nadnárodní uskupení mohou dopouštět, protože působí ve více zemích. Tyto praktiky pak poškozují národní podniky, které tuto možnost nemají, a dopadá na ně pak větší daňové břemeno, což poté narušuje hospodářskou soutěž mezi podniky.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> Oddělení 7401 (odbor 74). 2021. Společná tisková zpráva Ministerstva financí a finanční správy, [online]. [cit. 2022-04-20]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/financni-sprava-pokracuje-v-kontrolach-p-41560/>

<sup>49</sup> Směrnice Rady (EU) 2015/2376 ze dne 8. prosince 2015, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní

<sup>50</sup> Směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní

#### **2.5.4 Směrnice 2016/2258 neboli DAC 5**

V krátké návaznosti na předchozí novelizační směrnici byla 6. prosince 2016 Radou přijata další směrnice, která mění směrnici DAC 1, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz. Bylo nutné zajistit, aby daňové orgány členských států měly přístup k informacím, postupům, dokumentům a mechanismům pro boj proti praní peněz, aby bylo zajištěno účinné monitorování uplatňování postupů náležité péče stanovených směrnicí DAC 1. Bez těchto informací nebylo možné sledovat, zda finanční instituce správně hlásí a identifikují skutečné vlastníky.<sup>51</sup>

#### **2.5.5 Směrnice 2018/822/EU neboli DAC 6**

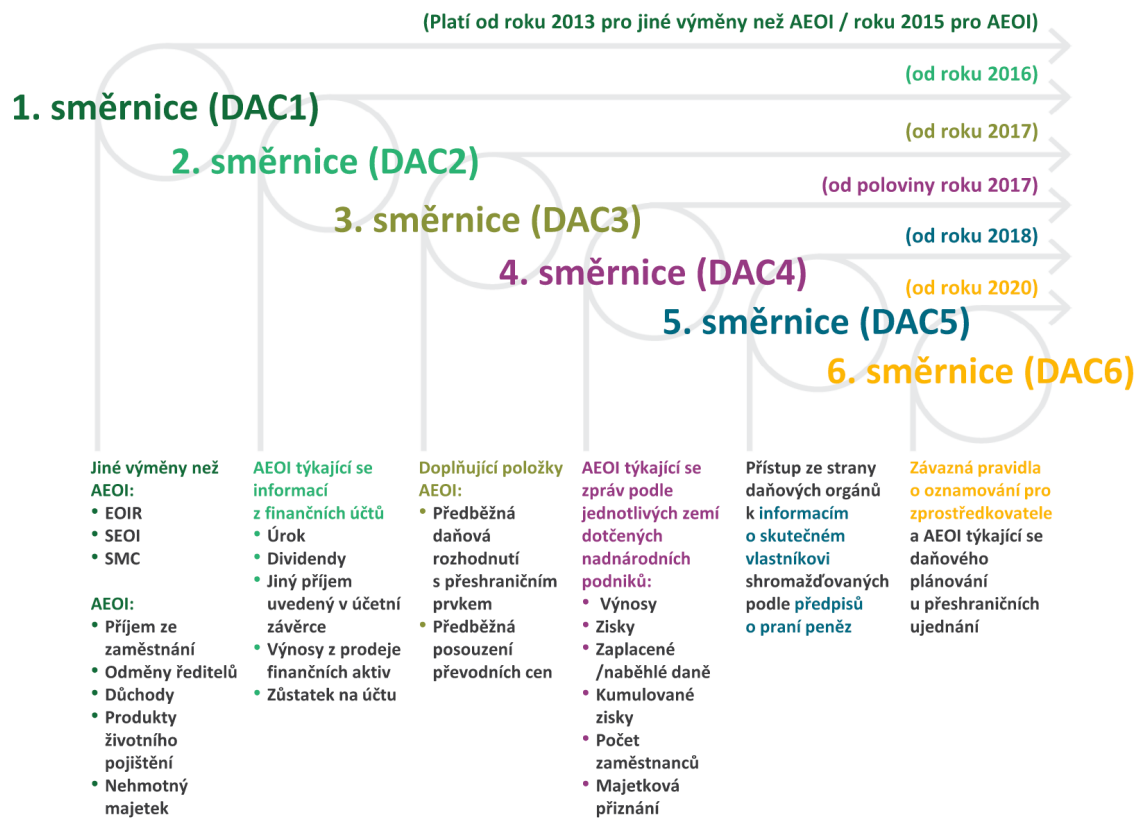
Předposlední platnou novelizací je směrnice DAC 6, která je opět zaměřena na agresivní daňové plánování a problémy s erozí základů daně, jíž se také zabývá OECD v rámci akčního plánu pro předcházení erozi základu daně a přesouvání zisku, které mají za následek nižší příjmy států z daní, ty pak nemohou dostatečně uplatňovat své daňové politiky. Směrnice určuje podmínky automatické výměny informací o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat. Tyto informace se získávají od zprostředkovatelů, kterým jsou tato uspořádání známá, mají je v držení nebo pod svojí kontrolou, a to do 30 dnů ode dne zavedení, připravení k zavedení nebo ode dne, kdy byl uskutečněn první krok v zavedení. Přeshraniční uspořádání jsou součástí struktur daňového plánování, jež se týkají více než jednoho státu, zároveň pokud je splněna jedna z podmínek určených v čl. 3 bod 18 směrnice.<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> Směrnice Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz

<sup>52</sup> Směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat

Obrázek 1



Zdroj: Evropský účetní dvůr (EÚD).<sup>53</sup>

<sup>53</sup> Dostupný na <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/tax-03-2021/cs/>

### 3 Aktuální vývoj směrnice DAC

Jak již bylo v této práci mnohokrát uvedeno, vývoj, zejména ten spjatý s moderními technologiemi, se nedá zastavit, a proto musí být právní předpisy neustále novelizovány, aby dokázaly udržet krok s dobou a aktuálním skutečným stavem věcí, a to nejen v oblasti daňového práva, jehož se však tyto změny úzce dotýkají. Proto Evropská komise v červenci 2020 přijala daňový balíček, který se skládá ze tří částí. První je tzv. akční plán pro spravedlivé a jednoduché zdanění na podporu oživení EU, který by měl dopomoci k rovnosti a jednoduchosti daňového systému s ohledem na digitální technologie a také na posílení ekonomik, které utrpěly velké ztráty v průběhu pandemie covidu-19. Příloha k tomuto akčnímu plánu obsahuje seznam dalších plánovaných opatření společně s jejich předpokládaným provedením. Jedním z asi 22 opatření má být zhodnocení problematiky mezinárodní spolupráce a sdílení informací ohledně kryptoměn a e-peněz, které by eventuálně mělo být upraveno ve směrnici DAC. Tato plánovaná novela se označuje jako DAC 8. Touto novelou se budu zabývat v kapitole 3.3.<sup>54</sup> Další plánovaná opatření v rámci akčního plánu se zabývají například daní z přidané hodnoty a novelizací směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Další částí daňového balíčku z roku 2020 je návrh novely směrnice DAC, týkající se automatické výměny informací ohledně příjmů generovaných prostřednictvím digitálních platforem, také známé jako DAC 7 (viz 3.1.) Třetí a poslední částí daňového balíčku je sdělení komise Evropskému parlamentu a Radě Evropy ohledně řádné daňové správy v EU i mimo ni COM(2020) 313 final, které obsahuje opatření, jimiž by se dle Komise měla Rada zabývat.<sup>55</sup> Jde například o změnu kodexu chování pro zdaňování podniků nebo podporu partnerských zemí v oblasti řádné správy daní.<sup>56</sup>

#### 3.1 DAC 7

Směrnice 2021/514 neboli DAC 7 je již sedmou a zároveň aktuálně poslední platnou novelou původní směrnice 2011/16/EU. Jejímu přijetí předcházelo dokončení hodnocení směrnice 2011/16/EU v roce 2019. Kritérii hodnocení směrnice byly účelnost, účinnost, relevance, koherence a přidaná hodnota EU pro členské státy. Dle výsledků hodnocení byla

---

<sup>54</sup> Communication from the commission to the european parliament and the council an action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy. [online]. [cit. 2022-08-25]. Dostupné na [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2020-07/2020\\_tax\\_package\\_tax\\_action\\_plan\\_annex\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-07/2020_tax_package_tax_action_plan_annex_en.pdf)

<sup>55</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>56</sup> Communication from the commission to the european parliament and the council an action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy. [online]. [cit. 2022-08-25]. Dostupné na [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2020-07/2020\\_tax\\_package\\_tax\\_action\\_plan\\_annex\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-07/2020_tax_package_tax_action_plan_annex_en.pdf)

směrnice 2011/16/EU do určité míry účelná, ale členské státy plně nevyužily potenciál, který přinesla. Důvodem může být neúplná, ne zcela efektivní implementace směrnice a jejích novel, jako tomu bylo například s novelou DAC 2 v České republice, kdy Komise Českou republiku vyzvala ke správnému provedení pravidel v novele směrnice DAC 2<sup>57</sup>, ale také k nevyužívání informací získaných na základě směrnice. Dalším problémem směrnice může být nedostatečné množství pracovníků orgánů daňové správy v jednotlivých členských státech, ale také v té době její poměrně krátká doba účinnosti. Dle důvodové zprávy ke směrnici DAC 7 je však nutné zlepšit ustanovení týkající se forem výměny informací a správní spolupráce.<sup>58</sup>

### 3.1.1 Automatická výměna informací

Stěžejním bodem novely je však zaměření se na provozovatele digitálních platforem, které umožňují spojení prodejců poskytujících příslušné činnosti a přímých a nepřímých uživatelů těchto poskytovaných činností. Dle definice v příloze 1 ke směrnici 2021/514 se pod pojmem příslušné činnosti rozumí pronájem nemovitostí, osobní služby, prodej zboží a pronájem jakéhokoli druhu dopravy. Jako příklad digitálních platforem zaměřujících se na jednotlivé služby je možné uvést společnost Airbnb, která slouží ke krátkodobým pronájmům (více viz 2.3.2.), dále například společnost Liftago, jež spojuje zejména taxikáře s jejich zákazníky, pak také Aukro, které slouží k nabízení a prodeji zboží, a nakonec například platforma BeRider, nabízející pronájem elektronických skútrů. Vzhledem k tomu, že jde o digitální platformy, které mohou poměrně jednoduše zprostředkovávat poskytované činnosti uživatelům nejen v rámci celé Evropské unie, ale i celosvětově, a také je na nich zaregistrováno velké množství prodejců, vzniká prostor pro vyhýbání se dodržování daňových předpisů a zároveň vytváří složité prostředí pro jejich vymáhání.

Novela původní směrnice přinesla tedy změnu v povinné automatické výměně informací. K již stávajícím informacím, které se dle směrnice musí povinně automaticky oznamovat, jako jsou například příjmy, předběžná daňová rozhodnutí s daňovým prvkem, informace o přeshraničních uspořádáních a tak dále, nově přibudou informace oznámené provozovateli digitálních platforem. Okruh informací, které budou nově oznamovány, je stanoven v článku 8ac směrnice DAC 7. Jedná se zejména o informace o prodejcích, kteří nabízejí svoje služby skrz digitální platformy, a to o základní informace jako jméno a příjmení a primární adresa nebo název a adresa a poté také daňové identifikační číslo (DIČ), úhrn

---

<sup>57</sup> EUROPEAN COMMISSION (2018). June infringements package: key decisions. [online]. [cit. 2022-08-25]. Dostupné na [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/CS/MEMO\\_18\\_3986](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/CS/MEMO_18_3986)

<sup>58</sup> (2) důvodové zprávy k DAC 7

protiplnění, které prodejci obdrželi, a počet příslušných činností, které se skrz digitální platformu uskutečnily. Oznamování se týká také informací o poplatcích, provizích a daních, které byly prodejcům digitální platformou sražené nebo účtované. Informace bude nutné sdílet každý kalendářní rok, a to ve lhůtě dva měsíce po jeho skončení s tím, že první období, za které budou informace oznamovány, začne 1. ledna 2023.

### **3.1.2 Společné kontroly**

Další velkou změnou, kterou směrnice DAC 7 přinesla, je zavedení společných kontrol. Před přijetím této novely byly ve směrnici výslovně povoleny souběžné kontroly a přítomnost v prostorách správních úřadů a účast na správních šetřeních. U souběžných kontrol, na rozdíl od nově zavedených společných kontrol, šetření jedné nebo více osob prováděl každý stát sice koordinovaně, ale separátně a následně si mezi sebou vyměnily poznatky z kontroly. U kontrol společných se předpokládá šetření pouze v jednom státě koordinovaným a předem dohodnutým způsobem za případné přítomnosti a účasti příslušných orgánů dožadujícího státu. Již před přijetím novely byly společné kontroly možné, protože prakticky není rozdíl mezi společnými kontrolami a přítomností v prostorách správních úřadů a účastí na správních šetřeních, která jsou a byla obsažena ve stejnojmenném oddílu 1 směrnice DAC. Dle důvodové zprávy ke směrnici DAC 7 však dosavadní praxe ukázala, že k zajištění větší právní jistoty je třeba její doplnění o ustanovení, která nastaví rámec a pravidla týkající se společných kontrol. Na rozdíl od nových pravidel týkajících se automatické výměny informací oznámené provozovateli digitálních platform musí členské státy implementovat pravidla týkající se společných kontrol do 31. prosince 2023 a s nejpozdější účinností od 1. ledna 2024.

### **3.1.3 Jiná ustanovení směrnice DAC 7**

Posledním bodem směrnice, který bude zmíněn, je změna možnosti využití informací získaných členskými státy. Před poslední novelou směrnice nebylo možné použít informace pro účely stanovení daně z přidané hodnoty a dalších nepřímých daní, protože se na tyto daně vztahují jiné předpisy o správní spolupráci. Po novele článek 16 odstavec 1 výslovně zmiňuje možnost využití informací získaných v jakékoliv formě dle směrnice DAC pro vyměření, správu a vymáhání také daně z přidané hodnoty a dalších nepřímých daní.

## 3.2 Dopad směrnice DAC 7 na příkladu společnosti Airbnb

### 3.2.1 Společnost Airbnb a její působení ve světě a České republice

Společnost Airbnb, která provozuje webovou stránku Airbnb.com, na níž takzvaní „hostitelé“ nabízí zejména ubytování ve svých nemovitostech, byla založena v roce 2008 v Kalifornii ve Spojených státech amerických. V roce 2011 pak byla otevřena první pobočka v Evropě, konkrétně v Londýně. V roce 2013 pak byla otevřena evropská centrála v Dublinu v Irsku. Na stránce je nabízené jak soukromé, tak sdílené ubytování a také jsou možné jak krátkodobé ubytování za jiným účelem než uspokojení potřeby bydlení), tak dlouhodobé pobyty, které mohou trvat i celý rok a déle. Kromě ubytovacích služeb mohou být od roku 2017 na stránce nabízené i takzvané „zážitky“, při nichž „hostitelé“ nabízí své služby například jako průvodci po městě.

Dle statistik z let 2020 a 2021 je evropský trh pro společnost Airbnb stěžejní. V obou letech bylo na stránce nejvíce nabízených ubytování (v roce 2021 to bylo 4 840 487 nabídek) a také nejvíce zarezervovaných nocí (v roce 2021 to bylo 144 764 746 nocí). Co se týče výtěžků, je evropský trh až na druhém místě hned za Spojenými státy americkými, evropský trh je tedy pro společnost až druhý největší. Hrubý příjem vygenerovaný v Evropě přes digitální platformu Airbnb byl v roce 2020 více než 9 miliard dolarů a v roce 2021 vzrostl na téměř 16,5 miliard dolarů, a to i přes situaci s pandemií, která byla dle studie<sup>59</sup> hlavním důvodem meziročního desetiprocentního poklesu v počtu nabízených ubytování na platformě.<sup>60</sup>

Trendy ve statistikách týkajících se Airbnb v České republice jsou v zásadě stejné jako evropský průměr. Dle údajů Českého statistického úřadu se v roce 2019 uskutečnilo v České republice 10,4 milionu přespání zprostředkovaných přes digitální platformy Airbnb, Booking, Expedia Group nebo Tripadvisor<sup>61</sup>. V následujícím roce ovlivněném pandemií covidu-19 to bylo 3,6 milionu přespání<sup>62</sup>. Největší část těchto přenocování se uskutečnilo v Praze (70 % v roce 2019 a 44 % v roce 2020)<sup>63</sup>.

---

<sup>59</sup> MILLER, Derek(2021). 2020 was a Tough Year to own a Short-Term Rental, With Airbnb Listings Falling 40% or More in Certain Markets. [online]. [cit. 2022-10-02]. Dostupné na <https://www.magnifymoney.com/news/short-term-rentals-airbnb-study/>

<sup>60</sup> WOODWARD, Matthew(2022). Airbnb Statistics [2022]: User & Market Growth Data. [online]. [cit. 2022-10-02]. Dostupné na <https://www.matthewwoodward.co.uk/work/airbnb-statistics/>

<sup>61</sup> ČSÚ (2021). V Česku se v roce 2019 prostřednictvím rezervačních portálů uskutečnilo 10,4 milionu přespání. [online]. [cit. 2022-10-02] Dostupné na <https://www.czso.cz/csu/czso/v-cesku-se-v-roce-2019-prostrednictvim-rezervacnich-portalu-uskutecnilo-104-milionu-prespani>

<sup>62</sup> ČSÚ (2022). V Česku se v roce 2020 prostřednictvím rezervačních portálů uskutečnilo 3,6 milionu přespání. [online]. [cit. 2022-10-02]. Dostupné na <https://www.czso.cz/csu/czso/v-cesku-se-v-roce-2020-prostrednictvim-rezervacnich-portalu-uskutecnilo-36-milionu-prespani>

<sup>63</sup> ČSÚ. Data z on-line ubytovacích platforem. [online]. [cit. 2022-10-02]. Dostupné na <https://www.czso.cz/csu/czso/data-z-on-line-ubytovacich-platforem>

Dle dat z analýzy Institutu plánování a rozvoje hlavního města Prahy se v červenci 2021 nabízelo na portálu Airbnb necelých 7 000 jednotek v kontrastu se zhruba 14 000 jednotek, které byly nabízeny v červenci 2019.<sup>64</sup>

### 3.2.2 Airbnb, daně z příjmu a místní poplatky a sdílení informací

I přes klesající trend se očekává, že počet nabídek opět vzroste stejně jako zájem hostů o ubytování, a to i přes nevoli různých skupin, které tvoří například někteří politici a političky, snažící se již dlouhodobě zejména na území Prahy o regulaci Airbnb a celkově krátkodobého pronajímání. Jako velký problém vidí mimo daňové úniky i nedostatek bytů pro naplnění potřeby bydlení obyvatel a rušení sousedů v domech, kde je Airbnb nabízeno. Co se týče daňových úniků, dle Finanční správy ČR prověřili pracovníci k 15. červenci 2019 celkem 6 921 daňových subjektů, 5 269 osobám finanční správa na základě kontroly dodatečně vyměřila daň v celkové hodnotě přes 35 miliónů korun. Skoro 20 miliónů korun bylo získáno za dodatečný výběr daně z příjmu. Zbytek částky byl tvořen dodatečným vybráním daně z přidané hodnoty.<sup>65</sup>

Dalším problematickým místem týkajícím se Airbnb jsou místní poplatky z pobytu. V září roku 2018 byla přijata novela zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, která zrušila původní poplatky z ubytovací kapacity a za lázeňský pobyt a nahradila je poplatkem z pobytu, který se týká všech krátkodobých pobytů kratších než 60 dní, tím pádem i většiny pobytů uskutečněných „hostiteli“, které byly zprostředkovány přes platformu Airbnb. Dle různých zdrojů je tato problematika řešena zejména na území Prahy již od roku 2018. Bývalá radní pro legislativu a bydlení a předsedkyně komise pro poskytování krátkodobých služeb Hana Kordová Marvanová se společností Airbnb zabývala a za stěžejní téma považovala sdílení informací o poskytovatelích ubytování, ale také o placení místních poplatků, na nichž prý Praha ročně trávila až 160 miliónů korun. Společnost Airbnb přišla s návrhem memoranda o porozumění, kde společnost nabídla hromadné vybírání místních poplatků od poskytovatelů a sdílení dat v anonymizované podobě, což však nakonec nebylo realizováno.<sup>66</sup> Další, tentokrát

---

<sup>64</sup> MARIANOVSKÁ, Veronika (2021). Airbnb v Praze: Analýza množství, struktury a rozmístění nabízených ubytování k 13. 7. 2021. [online]. [cit. 2022-10-11]. Dostupné na <https://iprpraha.cz/assets/files/files/d04b5921e3ed04b267ea61ccc20efe08.pdf>

<sup>65</sup> HABÁŇ, Petr. (2019). Finanční správa se zaměřila na kontrolu poskytovatelů ubytovacích služeb přes elektronické platformy. [online]. [cit. 2022-10-11]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2019/financni-sprava-se-zamerila-na-kontrolu-poskytovatelu-ubytovacich-sluzeb-pres-elektronicke-platformy>

<sup>66</sup> ELČÍČ, Sandro (2019). Dokončili jsme část kontroly placení poplatků za Airbnb, na řadě jsou výzvy k úhradě, říká radní Kordová Marvanová. [online]. [cit. 2022-10-11]. Dostupné na [https://www.irozhlas.cz/ekonomika/airbnb-pronajem-praha-byt-poplatek-cesko-nedostatek-bytu-ceny-najmu-stare-mestp\\_1811191737\\_haf](https://byznys.lh.cz/c1-66424950-dokoncili-j sme-cast-kontroly-placeni-poplatku-za-airbnb-na-rade-jsou-vyzvy-k-uhrade-rika-radni-kordova-marvanova,(2018), Až 160 miliónů ročně pro Prahu? Airbnb připouští vybírání poplatků od hostitelů. Dostupné na <a href=)



již úspěšný pokus o získání dat o poskytovatelích ubytování od společnosti Airbnb proběhl v roce 2020 novelou zákona č. 159/1999 Sb., o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu. Dle paragrafu 10 jsou digitální platformy zprostředkovávající služby cestovního ruchu povinny na žádost živnostenského úřadu poskytnout do 30 dnů informace o poskytovatelích, počtu uzavřených smluv o službě cestovního ruchu, celkové ceně služeb a adresu, kde by byly služby poskytovány. Tyto informace může živnostenský úřad na žádost poskytnout jinému veřejnému orgánu.<sup>67</sup> Informace získané živnostenským úřadem by tedy mohly být na žádost předány finančním úřadům, které by na jejich základě mohly provést kontrolu a případně dodatečně vyměřit daň. Nevýhodou této regulace je, že informace jsou poskytovány pouze na konkrétní žádost živnostenského úřadu a pak na žádost dalšího orgánu. Tento proces je tedy poměrně zmatečný a zdoluhavý. Dalším aspektem je, že společnost Airbnb, jak již bylo zmíněno, v Evropě sídlí v Irsku a tím pádem do situace přibývá přeshraniční prvek. Vzhledem k těmto důvodům a také k tomu, že efektivní správní spolupráce nemůže být uspokojivě dosaženo členskými státy, jak je řečeno v odstavci 36 důvodové zprávy ke směrnici DAC 7, byla směrnice přijata.

### 3.2.3 Airbnb a směrnice DAC 7

Od začátku roku 2023 bude tedy společnost Airbnb muset automaticky oznamovat informace o poskytovatelích služeb a poskytovaných službách příslušným orgánům finanční správy a tyto informace pak budou v rámci automatické výměny informací sdíleny s dalšími členskými státy pod hrozbou sankce, která má být určena členskými státy v národních implementačních předpisech. Ze směrnice DAC je zcela jasné, že tyto informace budou moci příslušné orgány použít ke kontrole a případnému dodatečnému vyměření daně z příjmu fyzických a právnických osob. Vzhledem k již prezentovaným výsledkům finančních kontrol v roce 2019, při nichž byla celkově více než 75 % kontrolovaných subjektů vyměřena jedna z obou daní, jde o zásadní problém, kterému by toto opatření mohlo pomoci předcházet a případně napravit. Jak je také v novele DAC 7 řečeno, bude možné od ledna roku 2024 takto získané informace použít i k dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty a jiných nepřímých daní. Tím pádem by teoreticky při bezchybném praktickém fungování ustanovení směrnice DAC mohl být vyřešen problém s úniky daní spojených s provozováním digitálních platforem. Další otázkou je již též zmíněný problém s místním poplatkem z pobytu. Dle čl. 16 odst. 1 směrnice DAC mohou být informace získané jakoukoliv formou dle směrnice použité

---

<sup>67</sup>§10 zákona č. 159/1999 o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu

k doměření a vymáhání dalších daní a cel dle čl. 2 směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. Je tedy možné, že díky novele DAC 7 se zlepši také postavení obcí jako správců místního poplatku z pobytu. Je však otázkou, zda místní poplatky, které nejsou ani daní, ani clem, spadají pod čl. 16 odst.1 směrnice DAC, byť spadají pod čl. 2 směrnice Rady 2010/24/EU. V článku o nových pravidlech daňové transparentnosti pro digitální platformy na oficiálních stránkách Ministerstva financí České republiky, který řeší návrh implementačního zákona ke směrnici DAC 7, je napsáno: „*Předloha také umožní finanční správě získat informace týkající se českých i zahraničních rezidentů a pronajímaných nemovitostí nacházejících se v Česku. Díky tomu se zlepši pozice obcí jako správců místního poplatku z pobytu při kontrolních činnostech zaměřených na řádný výběr a odvádění těchto poplatků.*“<sup>68</sup> Zdá se tedy, že s použitím informací k vyměřování, výběru a vymáhání místních poplatků se počítá.

Přístup společnosti Airbnb k novým opatřením, která na ni na území EU dopadnou, je dle jejich vyjádření na jejich stránkách veskrze pozitivní. Například v článku z března roku 2021 je uvedeno, že společnost Airbnb vítá dohodu EU o daňové transparentnosti, ze které vzešla novela DAC 7, a je připravena se dále podílet na dalším vývoji v této oblasti tak, aby vše fungovalo ke vzájemnému prospěchu všech zúčastněných stran. V roce 2021 již společnost informovala o příjmech hostitelů v některých evropských státech a v článku byla také vznesena naděje na konsistenci implementace směrnice do všech národních právních úprav členských států k zajištění co největší jednotnosti a jednoduchosti nové úpravy.<sup>69</sup> Další článek, který zmíním, je z října 2022, ve kterém společnost Airbnb vítá přijetí návrhu nařízení EU týkající se sběru a sdílení dat ohledně krátkodobého ubytování a také opět zdůrazňuje podporu směrnici DAC 7, na jejichž účinnost se připravuje.<sup>70</sup>

Tato tvrzení potvrzují také dlouholeté snahy Airbnb o vedení dialogu například navrhováním memoranda o porozumění pražské radě, které dle dostupných informací proběhlo minimálně dvakrát. Na druhou stranu se orgány státu v minulosti setkaly s nechtí společnosti

---

<sup>68</sup>ŽUROVEC, Michal (2021). Nová pravidla daňové transparentnosti pro digitální platformy. [online]. [cit. 2022-10-25]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/nova-pravidla-danove-transparentnosti-pr-42910/>

<sup>69</sup>AIRBNB (2021). Airbnb Welcomes EU Agreement on Tax Reporting. [online]. [cit. 2022-10-25]. Dostupné na <https://news.airbnb.com/airbnb-welcomes-eu-agreement-on-tax-reporting/>

<sup>70</sup>AIRBNB (2022). Airbnb welcomes EU rules proposals. [online]. [cit. 2022-10-25]. Dostupné na <https://news.airbnb.com/airbnb-welcomes-eu-rules-proposals-%EF%BF%BC/>

ke sdílení informací a v návrhu memoranda bylo uvedeno pouze anonymizované sdílení informací, které ovšem není použitelné ke kontrole a vymáhání daní.<sup>71</sup>

### 3.2.4 Výhled do budoucna

I přestože směrnice DAC 7 byla vítaná jak ze stran státních orgánů, tak dle jejich vyjádření i společnosti Airbnb, zůstává otázkou, jaké reálné dopady bude mít na její budoucnost v Evropské unii. Ve statistice ohledně kontrol z roku 2019, která byla již v této práci dvakrát zmíněna, se ukázalo, byť na poměrně malém vzorku, že většina poskytovatelů služeb na platformě Airbnb se vyhýbá některé z daňových povinností. Tento trend je známý nejen státním orgánům v České republice, ale také na evropské a celosvětové úrovni. DAC 7 je důsledkem řešení tohoto celosvětového problému, který se samozřejmě netýká jen společnosti Airbnb, ale všech digitálních platforem obsažených ve věcné působnosti směrnice DAC 7. Airbnb je však díky své velikosti, co se týká zprostředkovávání ubytovacích služeb, jedním z největších hráčů. Další skupinou, která volá po omezení a regulaci Airbnb a podobných portálů, jsou hoteliéři a podobní poskytovatelé standardních ubytovacích služeb, kteří byli a i přes snahy států (Například zavedení jednotného poplatku z pobytu, který se vztahuje nejen na standardní poskytovatele ubytovacích služeb, ale i na poskytovatele ubytování přes platformu Airbnb, na rozdíl od lázeňských a rekreačních poplatků, které byly místními poplatky nahrazeny.) stále jsou znevýhodněni oproti poskytovatelům ubytování přes Airbnb. Dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, jsou samozřejmě všichni poskytovatelé ubytovací služeb, které spadají pod § 3 odst. 1 písmeno b) a d) a § 18 odst. 1 zákona, povinni platit daň z příjmu stejně jako daň z přidané hodnoty za splnění podmínek daných zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a také již zmíněné místní poplatky z pobytu dle zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ale vzhledem k nedostatečnosti nástrojů a informací daňové správy často dochází k obcházení těchto zákonů a vyhýbání se daňové povinnosti. Tato nezákonná možnost vyhýbání se daňovým povinnostem je pro některé poskytovatele ubytovacích služeb jedním z velkých lákadel k této činnosti. Je možné, že v okamžiku, kdy tito poskytovatelé budou donuceni řádně plnit všechny své, a to nejen daňové, povinnosti, s poskytováním služeb skončí, nebo se budou snažit tyto daně nějakým způsobem obejít. Jako ukázka může sloužit příspěvek jednoho z uživatelů na sociální síti Reddit, na kterou mohou její uživatelé klást otázky, který hledá

---

<sup>71</sup> ELČIČ, Sandro (2019). Dokončili jsme část kontroly placení poplatků za Airbnb, na řadě jsou výzvy k úhradě, říká radní Kordová Marvanová. [online]. [cit. 2022-10-11]. Dostupné na [https://byznys.hn.cz/c1-66424950-dokoncili-jsme-cast-kontroly-placeni-poplatku-za-airbnb-na-rade-jsou-vyzvy-k-uhrade-rika-radni-kordova-marvanova,\(2018\), Až](https://byznys.hn.cz/c1-66424950-dokoncili-jsme-cast-kontroly-placeni-poplatku-za-airbnb-na-rade-jsou-vyzvy-k-uhrade-rika-radni-kordova-marvanova,(2018), Až)

způsoby, jak nejlépe se vyhnout placení daní z poskytování ubytovacích služeb na platformě Airbnb za účinnosti směrnice DAC 7.<sup>72</sup>

Budoucí fungování digitální platformy v České republice a také v celé Evropské unii tak závisí na implementaci směrnice DAC 7 do národních právních řádů. Ve čtvrté části této práce se budu konkrétně zabývat jak zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, který implementuje směrnici DAC a její novely do českého právního řádu, tak také jeho poslední novele, která se týká právě směrnice DAC 7 a také organizačního zabezpečení mezinárodní spolupráce při správě daní, jež je druhým stěžejním faktorem v boji proti daňovým únikům. Bez vhodného aparátu, který se bude starat o provádění opatření obsažených ve směrnici DAC 7, totiž sebelepší regulace pozbude jakéhokoliv významu.

V případě, že automatická výměna informací poskytnutých provozovateli digitálních platform o jejich prodejích bude alespoň na území funkční a příslušné orgány členských států budou schopné tato data řádně zpracovat a na jejich základě pak vymáhat a dodatečně vyměřovat daně, pak předpokládám, že se ještě více změní složení poskytovatelů na platformě Airbnb a jí podobných, a to ještě více ve prospěch podnikatelů, jejichž jedinou činností je nabízení ubytovacích služeb. Platforma se tak stane jakýmsi shromažďovatelem nabídek ubytování hotelového typu na rozdíl od jejího původního účelu ubytování v soukromí, neboť pro jednotlivce zmizí nezákonná možnost neplnění daňových povinností. Je však pravděpodobné, že poptávka po ubytovacích službách stále bude konstantní či rostoucí, a nabídka bude tedy tvořena profesionálními poskytovateli ubytovacích služeb. Trend zvětšujícího se počtu profesionálních poskytovatelů ubytování na platformě Airbnb na úkor jednotlivců je zřejmý již posledních pár let<sup>73</sup> a předpokládám, že platnost nových pravidel o výměně informací ho jen urychlí.

---

<sup>72</sup> Otázka na sociální síti Reddit vytvořená uživatelem klaasth dostupná na [https://www.reddit.com/r/airbnb\\_hosts/comments/y45gdz/dac\\_7\\_tax\\_reporting\\_regulation\\_denmarkeu/](https://www.reddit.com/r/airbnb_hosts/comments/y45gdz/dac_7_tax_reporting_regulation_denmarkeu/)

<sup>73</sup> NGUYEN, Thuong Lyx (2019). Z Airbnb je profi byznys. Trh ovládli podnikatelé, běžným lidem se pronájmy vlastního bytu nevyplácí. [online]. [cit. 2022-10-25]. Dostupné na <https://www.businessinfo.cz/clanky/z-airbnb-je-profi-byznys-trh-ovladli-podnikatele-beznym-lidem-se-pronajmy-vlastniho-bytu-nevyplaci/>

### 3.3 Plánovaná novela směrnice DAC

Kvůli již víckrát zmíněnému rychlému vývoji, digitalizaci a globalizaci je směrnice DAC často novelizována, aby byla stále aktuální a byla schopna řešit nově vznikající problémy v oblasti daní, a to zejména vyhýbání se daňovým povinnostem, daňových úniků a agresivního daňového plánování.

V červenci roku 2020 tak komisí přijatý daňový balíček obsahoval jako jedno z plánovaných opatření přijetí další novely směrnice DAC, a to i navzdory tomu, že jednou z částí balíčku byl návrh novely DAC 7. Jak již bylo uvedeno, směrnic DAC 8 by se měla týkat problematiky kryptoměn a e-peněz. Vývoj novely zatím příliš nepokročil. Na oficiálních webových stránkách Evropské komise je uvedeno, že přijetí Komisí se předpokládá ve třetím čtvrtletí roku 2021. Tento termín nebyl naplněn a dle některých zdrojů by směrnice DAC 8 měla být dle interního plánování Komise zařazena na program dne 16. listopadu 2022.<sup>74</sup> Tuto informaci ovšem nebylo možné ověřit. Na podzim 2022 bylo zveřejněno počáteční posouzení dopadů plánované novely, dále skončilo období pro zasílání připomínek a také veřejná konzultace. Připomínky k počátečnímu posouzení dopadů zaslalo 9 entit, mezi nimi například společnost KPMG, sdružení European Banking Federation a jiné. Veřejné konzultace, která následovala po zasílání připomínek, se zúčastnilo 32 subjektů, přičemž největší počet (10) bylo občanů EU, následováno hospodářskými organizacemi (8).

Dle počátečního posouzení dopadů bude v plánované novele pravděpodobně zavedena další nová forma automatické výměny informací, a to konkrétně informací získaných příslušným národními orgány od finančních zprostředkovatelů o kryptoměnách a e-penězích, zejména o jejich hodnotě, počtu a s nimi prováděnými operacemi. Směrnice DAC 8 by tak částečně navázala na směrnici DAC 2, která zavedla automatickou výměnu informací o finančních účtech. Tyto informace musí finanční zprostředkovatelé poskytovat příslušným národním orgánům. Počáteční posouzení dopadů zdůrazňuje důležitost přijetí nové regulace, protože krypto-aktiva kvůli chybějící centralizované kontrole, částečné anonymitě, problematickému ohodnocování a také velice rychlém vývoji technologií, od nichž se krypto-aktiva odvíjí, tvoří nové výzvy na úseku daní a jejich vybírání.<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> Accountancy Europe (2022). Tax Policy Update. [online]. [cit. 2022-10-25]. [https://www.accountancyeurope.eu/tax/tax-policy-220708/?mc\\_cid=fc80d835ff&mc\\_eid=ceb0344f84](https://www.accountancyeurope.eu/tax/tax-policy-220708/?mc_cid=fc80d835ff&mc_eid=ceb0344f84)

<sup>75</sup> European commission (2020). INCEPTION IMPACT ASSESSMENT. [online]. [cit. 2022-10-25]. Dostupné na [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12632-Danove-podvody-a-uniky-posileni-pravidel-spravni-spoluprace-a-rozsireni-vymeny-informaci\\_cs](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12632-Danove-podvody-a-uniky-posileni-pravidel-spravni-spoluprace-a-rozsireni-vymeny-informaci_cs)

## **4 Právní úprava mezinárodní spolupráce při správě daní v ČR**

### **4.1 Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní**

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (dále jen ZOMSPSD) je hlavním pilířem mezinárodní spolupráce v daňové sféře v České republice. Tento zákon byl přijatý v roce 2013 kvůli nutnosti implementace směrnice DAC 1, která měla být inkorporována do národních právních řádů zákony účinnými nejpozději do 1. ledna 2013. Jedná se tedy o čistě implementační předpis, který je pravidelně novelizován souběžně s novelami směrnice DAC.

Z formální stránky se zákon v aktuálním znění člení na čtyři části, přičemž druhá a třetí část se zabývají změnami jiných zákonů, a poslední, čtvrtá část účinností zákona. První část o mezinárodní spolupráci při správě daní je dále členěna na šest hlav, a to konkrétně na obecná ustanovení, organizační zabezpečení, výměnu informací, další formy mezinárodní spolupráce, podmínky provádění mezinárodní spolupráce a ustanovení společná, přechodná a zrušovací. S výjimkou druhé hlavy, která se věnuje organizačnímu zabezpečení mezinárodní spolupráce, jemuž bude věnována druhá kapitola této části, kopíruje zákon strukturu směrnice DAC.

Předmětem úpravy je však kromě postupu a podmínek správní spolupráce v souladu s předpisem EU, tedy zejména směrnice DAC, také postup a podmínky spolupráce při správě daní určené na základě mezinárodních smluv, jimiž je Česká republika vázána.<sup>76</sup>

#### **4.1.1 Vývoj zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní**

Před přijetím ZOMSPSD v červnu 2013 byl v České republice platný zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní. Tento zákon byl přijat v roce 2000 a byl přípravou českého právního řádu na vstup České republiky do Evropské unie. V té době byla na území EU platná směrnice 77/799/EHS a ZOMSPSD, jehož plná účinnost byla navázána na vstup ČR do EU, byl tedy implementačním zákonem této směrnice. Za doby účinnosti zákona byl 5× novelizován, poprvé již v roce 2003, tedy ještě před vstupem ČR do EU 1. května 2004. Asi nejdůležitější novela zákona proběhla v roce 2004, kdy byla z předmětu úpravy odebrána daň z přidané hodnoty, která byla nově upravena nařízením EU, naopak byl předmět úpravy rozšířen o daně z pojistného. V následujících letech byl zákon ještě dvakrát novelizován, až

---

<sup>76</sup> Zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní

nakonec bylo přistoupeno k přijetí ZOMSPSD, a to především kvůli rozsahu změn, kterými by musel původní zákon projít, aby byl v souladu s novou směrnicí Evropské unie.<sup>77</sup>

Cílem směrnice a tím pádem i cílem České republiky, neboť unijní cíle lze z jistého pohledu považovat za vnitrostátní cíle členských států, bylo a stále je posílení spolupráce při ochraně finančních zájmů členských států reagující na globalizaci a růst globální ekonomiky. Čistě vnitrostátními cíli ZOMSPSD byla také zjednodušení některých úkonů a postupů správců daně a jasnější úprava provádění mezinárodní spolupráce na základě mezinárodních smluv. Největší změny, které nový ZOMSPSD přinesl, jsou následující:

- Rozšíření předmětu daně – Nově byly a jsou předmětem úpravy dle § 1 odst. 4 a 5 ZOMSPSD všechny daně v širším pojetí, které jsou upraveny přímo použitelným předpisem Evropské unie. Předmětem zákona tedy nejsou daň z přidané hodnoty, spotřební daně a cla, ekologické daně, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na veřejné zdravotní pojištění, protože všechny tyto vyjmenované daně se vztahují k jiné směrnici a nařízení.
- Rozšíření a prohloubení forem spolupráce – Směrnice DAC zavedla první povinnou automatickou výměnu informací, a to o příjmu a majetku. V následujících novelách byla automatická výměna informací dále rozšiřována. Směrnice dále upravila podmínky a postup při výměně informací na žádost. Nově byly nastaveny například lhůty pro poskytnutí informací dožadujícímu kontaktnímu místu. Směrnice také uložila příslušným orgánům výměnu informací o daňovém subjektu z vlastního podnětu, pokud lze předpokládat, že by mohlo dojít ke zkrácení daně.

Co se týče dalších forem spolupráce, zavedla směrnice možnost účasti při úkonech, dílčích řízeních a jiných postupech jiného státu. Dále pak byly nastaveny podmínky a postup při doručování písemností v jiném státě a stanovena možnost dohody mezi členskými státy o provedení souběžné kontroly daňového subjektu.

- Jednotnost právní úpravy – ZOMSPSD v aktuálním znění představuje jediný zákon o spolupráci při správě daní a obsáhl všechny její oblasti. Do roku 2016 byla problematika mezinárodní spolupráce roztržštěná. V roce 2016 pak byl přijat zákon 105/2016, který zrušil

---

<sup>77</sup> KOHOUTKOVÁ, Alena. Pár poznámek k mezinárodní spolupráci berních správ. [online]. [cit. 2022-10-20]. Dostupné na <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/289672/1/2?vtextu=Covid%2BCoronavirus%2BKoronavirus%2B%22SARS%20CoV-2%22%2BSARS-CoV-2%2Bkdy#lema0>

zákon č. 303/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní. Ustanovení ze zrušeného zákona byla zakomponována do ZOMSPSD zavedením automatické výměny informací oznamovaných finančními institucemi. Další úpravou mezinárodní spolupráce mimo ZOMSPSD byl § 38fa ZDP ve znění před rokem 2016, který upravoval mezinárodní výměnu informací získaných od platebních zprostředkovatelů. Toto ustanovení bylo také zrušeno a nahrazeno úpravou v ZOMSPSD.

- Změna v názvu zákona – Poslední změnou ZOMSPSD oproti původnímu zákonu, kterou bych chtěla zmínit, je změna slov mezinárodní pomoc na mezinárodní spolupráci v názvu zákona. Tato změna reflektuje posun v oblasti spolupráce při správě daní. Mezinárodní pomoc lze chápat jako provádění úkonů, které vedou k naplnění úkolů jednoho státu, zatímco mezinárodní spolupráce označuje společné plnění společných úkolů.<sup>78</sup>

#### **4.1.2 Novela zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní z roku 2022**

Směrnice DAC 7, která byla v této práci probírána, má být implementována do národních řádů nejpozději do konce roku 2022. Aby Česká republika dostála svým závazkům, přijala v říjnu 2022 novelu zákona o ZOMSPSD, která částečně nabývá účinnosti 1. ledna 2023. Plné účinnosti pak bude dosaženo 1. ledna 2024, kdy vstoupí v účinnost ustanovení ZOMSPSD o společných kontrolách. Návrh zákona, kterým se mění ZOMSPSD, obsahuje též změnu zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, kterou byl rozšířen předmět mezinárodní pomoci o vymáhání pohledávek z peněžitých trestů a z pokut, z jiných správních sankcí nebo z nákladů řízení, které netvoří příslušenství daně. Může se tak jednat například o pomoc při vymáhání sankcí uložených za porušování oznamovacích povinností. Poslední změnou, kterou nový zákon přinesl mimo ZOMSPSD, je přidání ustanovení o kontrolním nákupu, který je kontrolním postupem Finanční správy České republiky do zákona o Finanční správě České republiky.

Hlavními změnami, které novela přinesla v rámci ZOMSPSD, jsou:

- Automatická výměna informací oznamovaných provozovateli platform – stávajících pět forem automatické výměny informací bylo doplněno o výměnu informací oznamovacích platform a o pravidla regulující její průběh. Tato pravidla nevychází pouze z práce Evropské unie, ale představují mezinárodní konsenzus. OECD problém s digitálními

---

<sup>78</sup> Komentář k zákonu č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní



platformami také identifikovala a v roce 2020 vypracovala vzorová pravidla pro podávání zpráv provozovateli platform.

Provozovatelé platform, kteří nejsou dle nového znění zákona vyloučeni, musí do 31. ledna elektronicky oznámit správci daně informace týkající se příjmů jejich prodejců. Vyloučení provozovatelé platform jsou ti provozovatelé, na jejichž platformě nepůsobí žádní oznamovaní prodejci. Jedná se tedy o platformy, které provozují pouze neoznamované činnosti, všichni jejich prodejci jsou vyloučeni, nebo je všechna činnost prodejců ryze bezúplatná. Zákon stanoví čtyři kategorie vyloučených prodejců, jimiž jsou veřejnoprávní prodejci, kotovaní prodejci, poskytovatelé ubytování ve velkém rozsahu a prodejci zboží v malém rozsahu. Oznamující provozovatelé platform usazení v České republice musí podat správci daně ohlášení, ve kterém uvedou stát, kde budou plnit oznamovací povinnost. Provozovatelé platform musí plnit oznamovací povinnost pouze v jednom členském státě, což je pro provozovatele významné zjednodušení a nejlepší řešení v kontrastu k situaci, kdy by každý provozovatel platformy musel informace o příjmech prodejců oznamovat v každém státě, v němž se jeho prodejci nachází. Na provozovatele platform, kteří nejsou usazení v žádném členském státě Evropské unie, dopadá registrační povinnost. K zajištění bezproblémové výměny informací klade zákon na provozovatele platform další povinnosti a sankce. Provozovatelé tak budou muset například prověřovat, zda prostřednictvím jejich platformy bylo usnadněno provádění oznamované činnosti oznamovaným prodejcem a informovat oznamovaného prodejce o tom, že jsou o něm shromažďovány údaje, které jsou pak předávány příslušným orgánům. Sankcí za porušení některé z povinností jsou pokuty, které se mohou vyšplhat až na 1 500 000 Kč.

- Další formy spolupráce – Další z novinek, které novela přinesla, jsou zavedení nové formy spolupráce, a to provádění společných daňových kontrol, a také úprava původních dvou institutů dalších forem spolupráce, kterými jsou účast při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně a souběžné daňové kontroly. U všech tří institutů spolupráce byla zavedena pořádková lhůta 60 dnů, kterou má dožádaný stát na odpověď na žádost o spolupráci. Pokud stát žádost odmítne, musí k tomuto odmítnutí nově uvést důvod. Další změna se týká institutu účasti, který nově bude umožněn na dálku, a to prostřednictvím různých forem elektronické nebo dálkové komunikace, jako jsou například videokonference.

Co se týče společných daňových kontrol, ty budou mít podobu společně prováděných postupů příslušnými orgány dvou a více členských států, které budou vedeny společným

zájmem o daňové záležitosti kontrolovaných osob. Příslušné orgány si mezi sebou vymezí rozsah společné kontroly, nastaví základní dohodu rozdělení nákladů a určení jazyka, který bude využíván při komunikaci mezi orgány a případně se dohodnou na koordinaci dílčích daňových kontrol prováděných v tuzemsku nebo v zahraničí.

Praktické provádění společných kontrol bylo možné již dle původního znění zákona na základě kombinovaného využívání institutů účasti a souběžných kontrol. Dosavadní zkušenost ovšem ukázala, že je vhodné zavést samostatný institut společných kontrol a nastavit pravidla pro jejich užívání.

- Ochrana údajů a náprava porušení jejich bezpečnosti – V rámci mezinárodní spolupráce při správě daní musí správce daně stejně jako jiné orgány veřejné správy zajistit plnění povinností vyplývajících z předpisů na ochranu osobních údajů. Novela zákona ZOMSPSPD zakotvila nový § 30a, který stanoví oprávnění a povinnost ústředního kontaktního orgánu vyšetřit a případně zajistit nápravu porušení ochrany údajů. Dále má Ústřední kontaktní orgán povinnost nahlásit porušení a opatření sjednaná k jeho nápravě Evropskou komisí v případě, že se jedná o přetrvávající problém, musí požádat o pozastavení výměny informací a v případě porušení ochrany údajů v jiném členském státě může pozastavit výměnu informací s tímto státem. Evropská komise dále provede na základě žádosti členského státu společné ověření nápravy porušení ochrany údajů, které zajistí jednotné posuzování dostatečnosti opatření, přijatých k nápravě porušení údajů členskými státy.

#### **4.2 Organizační zabezpečení mezinárodní spolupráce v České republice**

Jak již bylo v této práci vícekrát zmíněno, sebelepší regulace správní spolupráce nemůže fungovat bez náležitě fungujícího aparátu. Jak vyplývá ze závěru hodnocení směrnice DAC z roku 2019, hraje správné využití zásadní roli v tom, jak přínosná směrnice DAC je a bude. Klíčovým cílem dalšího hodnocení směrnice DAC, které proběhne na začátku roku 2023, je zjištění, které členské státy a popřípadě jak využívají informace získané na základě tří druhů výměn.<sup>79</sup>

Dle ZOMSPSPD zabezpečuje provádění mezinárodní spolupráce v České republice Ministerstvo financí, které určí orgány, které vykonávají působnost ústředního kontaktního

---

<sup>79</sup> COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT (2019). EVALUATION of the COUNCIL DIRECTIVE 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/99/EEC. [online]. [cit. 2022-04-16]. Dostupné na [http://www.economistiassociati.com/files/2019\\_staff\\_working\\_document\\_evaluation\\_on\\_dac.pdf](http://www.economistiassociati.com/files/2019_staff_working_document_evaluation_on_dac.pdf)

orgánu a kontaktního orgánu. Dle § 6 ZOMSPSD a § 4 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu Generální finanční správy (dále jen GFŘ), které bylo tímto zákonem i zřízeno a je nejvyšším orgánem finanční správy se sídlem v Praze. GFŘ jako ústřední kontaktní orgán zajišťuje komunikaci s kontaktními místy jiných států a také s Komisí, dále vede a také zveřejňuje seznam kontaktních orgánů a má také pravomoc převzít řešení žádosti o poskytnutí mezinárodní spolupráce.

Kontaktními orgány jsou pak dle § 7 ZOMSPSD správci daně pověřeni výkonem této působnosti Ministerstvem financí. V roce 2014 byl ve Finančním zpravodaji č. 3 zveřejněn seznam správců daně pověřených výkonem působnosti kontaktního orgánu. Dle tohoto zpravodaje je kontaktním orgánem osm krajských finančních úřadů, jež uskutečňují na základě své přidělené působnosti zejména výměnu informací na žádost.

ZOMSPSD dále zavádí společný název pro ústřední kontaktní orgán a kontaktní orgán, a to pojem kontaktní místo. Dle důvodové zprávy k zákonu se pod pojmem kontaktní místo nerozumí kontaktní místo veřejné zprávy (tzv. Czech POINT) ve smyslu zákona o informačních systémech veřejné správy.

Jednotlivé úkony, dílčí řízení nebo jiné postupy v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní jsou pak činěny dle § 8 odst.1 ZOMSPSD správcem daně. Ve většině případů jím bude orgán Finanční správy České republiky – jako například v případě daní z příjmu. V některých případech jím však může být například obecní úřad, který dle zákona o místních poplatcích vykonává správu místních poplatků v přenesené působnosti. V případě automatické výměny informací se dle § 8 odst. 2 ZOMSPSD ve znění platném do 31. prosince 2022 a dle § 8a odst. 1 ZOMSPSD ve znění platném od 1. ledna 2023 je správcem daně Specializovaný finanční úřad. Správci daně musí vždy o jeho postupech a úkonech informovat kontaktní místo a v případě, že chce správce daně žádat o poskytnutí mezinárodní spolupráce zahraniční kontaktní místo, může takto učinit pouze prostřednictvím kontaktního místa České republiky.

## Závěr

V mé diplomové práci na téma mezinárodní spolupráce při správě daní jsem se zabývala základy správní spolupráce, jejím průběhem a také prameny, na základě kterých je tato spolupráce uskutečňována.

Zvláštní důraz jsem kladla na průběh spolupráce na úrovni Evropské unie a také na právní předpisy jí vydávané a to především na směrnici 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a na na ní navazující směrnice, kterými je měněna. Vzhledem k tomu, že původní směrnice o správní spolupráci nabyla účinnosti již v roce 2013, změnilo se mnoho věcí v oblasti daní a daňové správy. Aby směrnice zůstávala stále aktuální je pravidelně novelizována. Hlavně kvůli potřebě zahrnutí informací o příjmech prodejců, získávaných od provozovatelů platform, na nichž tito prodejci působí, do automatické výměny informací a také v následnosti na dokončení prvního hodnocení směrnice o správní spolupráci v oblasti daní byla v roce 2021 přijata další, aktuálně nejnovější platná, novela směrnice. V novele se tedy odrazili výsledky hodnocení směrnice a také, jak již bylo zmíněno, přidána nová forma automatické výměny informací. Důvodem, proč bylo rozšíření automatické výměny na informace získané od provozovatelů platform, je, že v posledních letech získávají tyto platformy, jako je například platforma společnosti Airbnb, na popularitě a prodejci, kteří přes tyto platformy nabízejí a následně provádí různé činnosti, se často vyhýbají daňovým povinnostem, jak ukázal například výsledek daňových kontrol, provedených v roce 2019 Finanční správou České republiky.<sup>80</sup> Vzhledem ke krátké době platnosti novely ještě nelze ohodnotit její reálné dopady, ale jak strana orgánů správy daní, tak strana provozovatelů digitálních platform přijetí nové směrnice vítá. K jejímu celkovému zhodnocení, včetně jejích nedostatků, které se objeví, až s aplikací v praxi, bude možné přistoupit až s delším časovým odstupem.

Většina sekundárních předpisů vydávaných Evropskou unií týkajících se správní spolupráce v oblasti daní, včetně směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní, přímo vychází, nebo jsou alespoň inspirovány mezinárodními předpisy upravující danou oblast. Důvodem je nutnost nastavení jednotného a snadno přehledného systému, ze kterého profitují všechny zúčastněné strany. Pokud by na všech úrovních byl nastavený odlišný průběh a odlišná pravidla spolupráce velice pravděpodobně by se stal celý systém nepřehledným a

---

<sup>80</sup> HABÁŇ, Petr. (2019). Finanční správa se zaměřila na kontrolu poskytovatelů ubytovacích služeb přes elektronické platformy. [online]. [cit. 2022-10-11]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gf/tiskove-zpravy-2019/financni-sprava-se-zamerila-na-kontrolu-poskytovatelu-ubytovacich-sluzeb-pres-elektronicke-platformy>

umožnil by praktikovat takové chování, jako je například vyhýbání se daňovým povinnostem, kterým má za cíl předcházet. Byl by tak popřen celý účel spolupráce při správě daní. Je tedy důležité, aby Evropská unie a další organizace, které se ve správní spolupráci angažují, jednaly o dalším vývoji mezi sebou a samozřejmě také s co největším počtem států. Příkladem takovéto společné spolupráce může být například Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD, jejíž vliv překročil území členských států OECD a je často využívána i nečlenskými státy, kteří mají možnost se k Modelové smlouvě vyjádřit a případně sdělit své připomínky a výhrady. Je zřejmé, že od svých začátků, ale především v posledních desetiletích prošli mezinárodní spolupráce při správě daní a přístup jednotlivých států k ní značným vývojem. Příkladem může být například seznam nespolupracujících států, které jsou označeny za tzv. daňové ráje, který byl v roce 2009 vyprázdněn poté, co se všechny zbývající státy, na něm uvedené, zavázali k implementaci standardů OECD o transparentnosti a efektivní výměny informací. Do budoucna se pravděpodobně, pokud bude vývoj probíhat jako doposud, dá předpokládat, že mezinárodní spolupráce při správě daní se bude dále prohlubovat a to zejména na bilaterální úrovni.

Základem správní spolupráce v oblasti daní je v České republice zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní (ZOMSPSD), který do českého právního řádu implementuje směrnici Evropské unie o správní spolupráci v oblasti daní a také další mezinárodní předpisy týkající se mezinárodní spolupráce při správě daní, jako je například dohoda České republiky se Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku, která zavedla automatickou výměnu informací o finančních účtech poskytované finančními institucemi. V rámci své práce jsem představila vývoj zákonů týkajících se správní spolupráce v oblasti daní v České republice a také představila největší změny, které přinesla novela ZOMSPSD účinná od 1. ledna 2023.

V této práci jsem se tedy pokusila na základě popsání nejdůležitějších pramenů mezinárodní spolupráce při správě přímých daní představit na jakých základních principech správní spolupráce stojí a celkově ukázat jak se tato problematika v posledních letech a desetiletích vyvíjela. Snažila jsem se také o jakési shrnutí aktuálně platných pravidel a forem spolupráce obsažených v právních předpisech a dalších dokumentech.

Na závěr lze konstatovat, že Česká Republika se aktivně podílí na mezinárodní spolupráci při správě daní a využívá všechny možné prostředky, které jsou jí na poli mezinárodní spolupráce nabízeny. To ovšem neznamená, že je na čase usnout na vavřínech a přestat se posouvat vpřed, neboť jak již bylo v této práci mnohokrát řečeno, vývoj na poli správní spolupráce v oblasti daní je velice rychlý, a přes to je stále jeden krok za světovým

vývojem a překážkami, které tento vývoj společně s globalizací přináší. Je tedy nutné, aby Česká republika, a nejen ona, reálně využívala v praxi poznatky, které jsou díky mezinárodní spolupráci poskytnuty a dále se účastnila jednání o možných nových formách spolupráce, které povedou blíže k naplnění společného cíle, a to předcházení daňovým únikům, zamezení vzniku a existence tzv. daňových rájů a předcházení agresivního daňového plánování.

## Seznam použitých zdrojů

### 1. Seznam použité literatury

- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Sedmé aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN: 978-80-7598-165-3
- FILIP, J., SVATOŇ, J.: Státověda. Praha: Wolters Kluwer, 2011 ISBN.978-80-7357-685-
- TERRA, Ben, KAJUS, Julie, 2013. A guide to the European VAT directives, 2013. Volume 1, Introduction to European VAT. Amsterdam: IBFD. ISBN 978-90-8722-176-8.
- NERUDOVÁ, Dana., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 4. vydání, Praha: Wolters Kluwer. 2014. ISBN: 978-80-7478-627-3
- BIRD, Richard M., CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka.1992. Improving Tax Administration in Developing countries. Washington: International Monetary Fund. ISBN:1-55775-317-2
- Kobetsky, M. (2011). The role of the OECD Model Tax Treaty and Commentary. In *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511977855.0066
- OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris
- OECD (2022), *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information 2022*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/36e7cded-en>.

### 2. Seznam použitých internetových zdrojů

- OECD. Promoting Transparency and Exchange of information for tax purposes: A Background Information Brief. (2010). [online]. [cit. 2022-10-24]. Dostupné na <https://www.oecd.org/newsroom/44431965.pdf>
- VODA, Václav(2005). Funkce daní v České republice. [online]. [cit. 2022-10-03]. Dostupné na [https://is.muni.cz/th/53675/pravf\\_m/Dp.pdf](https://is.muni.cz/th/53675/pravf_m/Dp.pdf)
- Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru – Koordinace systémů přímých daní členských států na vnitřním trhu (KOM/2006/0823). (2006). [online]. [cit. 2022-04-16]. Dostupné na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:52006DC0823>
- PATERNOSTER, Dario. Obecná daňová politika. 2016, 4 strany. [online]. [cit. 2022-05-10]. Dostupné na [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/fiches\\_techniques/2013/051101/04A\\_FT\(2013\)051101\\_CS.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/fiches_techniques/2013/051101/04A_FT(2013)051101_CS.pdf)
- IVA Consulta, 2019. EU Commission Publish 4-Step Plan to implement Qualified Majority Voting in Taxation Matters. [online]. [cit. 2022-04-18]. Dostupné na <https://www.ivaconsulta.com/en/blog-en/eu-commission-publish-4-step-plan-to-implement-qualified-majority-voting-in-taxation-matters>

EUROSKOP, 2019. Babiš: Vláda odmítá návrh EU na většinové hlasování o daních. . [cit. 2022-04-18]. Dostupné na <https://euroskop.cz/2019/02/01/babis-vlada-odmita-navrh-eu-na-vetsinove-hlasovani-o-danich/>

Communication from the Commission to the European parliament and The council on Business Taxation for the 21st Century (COM (2021) 251 final). (2021). [online]. [cit. 2022-04-19]. Dostupné na [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-05/communication\\_on\\_business\\_taxation\\_for\\_the\\_21st\\_century.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf)

OECD. International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age. 2021. [online]. [cit. 2022-04-19]. Dostupné na <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>

VERBEKEN, Dirk. 2021. PŘÍMÉ ZDANĚNÍ: ZDANĚNÍ FYZICKÝCH A PRÁVNICKÝCH OSOB. [online]. [cit. 2022-04-16]. Dostupné na <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/80/prime>

TEATHER, Richard. The Benefits of Tax Competition, Velká Británie: The Institute of Economic Affairs s... [online]. [cit. 2022-04-19]. Dostupné na [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=878438](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438)

KUBÁTOVÁ, Květa. 2005. Daně – konkurence, nebo harmonizace?. [online]. [cit. 2022-04-20]. Dostupné na <http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466#:~:text=Vzhledem%20k%20absenci%20harmonizace%20dan%C4%9B,dan%C4%9B%2C%20lze%20jen%20t%C4%9B%C5%BEko%20odhadovat.>

Odbor 25 (sekce 5) Ministerstva financí ČR. 2017. Mezinárodní pomoc při vymáhání daňových pohledávek. [online]. [cit. 2022-04-20]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/mezinarodni-pomoc-pri-vymahani-danovych>

Oddělení 7401 (odbor 74). 2021. Společná tisková zpráva Ministerstva financí a finanční správy, [online]. [cit. 2022-04-20]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/financni-sprava-pokracuje-v-kontrolach-p-41560/>

Communication from the commission to the european parliament and the council an action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy. [online]. [cit. 2022-08-25]. Dostupné na [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2020-07/2020\\_tax\\_package\\_tax\\_action\\_plan\\_annex\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-07/2020_tax_package_tax_action_plan_annex_en.pdf)

EUROPEAN COMMISSION (2018). June infringements package: key decisions. [online]. [cit. 2022-08-25]. Dostupné na [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/CS/MEMO\\_18\\_3986](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/CS/MEMO_18_3986)

MILLER, Derek(2021). 2020 was a Tough Year to own a Short-Term Rental, With Airbnb Listings Falling 40% or More in Certain Markets. [online]. [cit. 2022-10-02]. Dostupné na <https://www.magnifymoney.com/news/short-term-rentals-airbnb-study/>



WOODWARD, Matthew (2022). Airbnb Statistics [2022]: User & Market Growth Data. [online]. [cit. 2022-10-02]. Dostupné na <https://www.matthewwoodward.co.uk/work/airbnb-statistics/>

ČSÚ (2021). V Česku se v roce 2019 prostřednictvím rezervačních portálů uskutečnilo 10,4 milionu přespaní. [online]. [cit. 2022-10-02] Dostupné na <https://www.czso.cz/csu/czso/v-cesku-se-v-roce-2019-prostrednictvim-rezervacnich-portalu-uskutecnilo-104-milionu-prespani>

ČSÚ (2022). V Česku se v roce 2020 prostřednictvím rezervačních portálů uskutečnilo 3,6 milionu přespaní. [online]. [cit. 2022-10-02]. Dostupné na <https://www.czso.cz/csu/czso/v-cesku-se-v-roce-2020-prostrednictvim-rezervacnich-portalu-uskutecnilo-36-milionu-prespani>

ČSÚ. Data z on-line ubytovacích platform. [online]. [cit. 2022-10-02]. Dostupné na <https://www.czso.cz/csu/czso/data-z-on-line-ubytovacich-platform>

MARIANOVSKÁ, Veronika (2021). Airbnb v Praze: Analýza množství, struktury a rozmístění nabízených ubytování k 13. 7. 2021. [online]. [cit. 2022-10-11]. Dostupné na [https://iprpraha.cz/assets/files/files/d04b5921\\_e3ed04b267ea61\\_ccc20e\\_fe08.pdf](https://iprpraha.cz/assets/files/files/d04b5921_e3ed04b267ea61_ccc20e_fe08.pdf)

HABÁŇ, Petr. (2019). Finanční správa se zaměřila na kontrolu poskytovatelů ubytovacích služeb přes elektronické platformy. [online]. [cit. 2022-10-11]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2019/financni-sprava-se-zamerila-na-kontrolu-poskytovatelu-ubytovacich-sluzeb-pres-elektronicke-platformy>

ELČIČ, Sandro (2019). Dokončili jsme část kontroly placení poplatků za Airbnb, na řadě jsou výzvy k úhradě, říká radní Kordová Marvanová. [online]. [cit. 2022-10-11]. Dostupné na [https://byznys.hn.cz/c1-66424950-dokoncili-jsme-cast-kontroly-placeni-poplatku-za-airbnb-na-rade-jsou-vyzvy-k-uhrade-rika-radni-kordova-marvanova,\(2018\),Až160milionůročněproPrahú?Airbnbpřipouštívybíránípoplatkůodhostitelů.Dostupnénahttps://www.irozhlas.cz/ekonomika/airbnb-pronajem-praha-byt-poplatek-cesko-nedostatek-bytu-ceny-najmu-stare-mestp\\_1811191737\\_haf](https://byznys.hn.cz/c1-66424950-dokoncili-jsme-cast-kontroly-placeni-poplatku-za-airbnb-na-rade-jsou-vyzvy-k-uhrade-rika-radni-kordova-marvanova,(2018),Až160milionůročněproPrahú?Airbnbpřipouštívybíránípoplatkůodhostitelů.Dostupnénahttps://www.irozhlas.cz/ekonomika/airbnb-pronajem-praha-byt-poplatek-cesko-nedostatek-bytu-ceny-najmu-stare-mestp_1811191737_haf)

ŽUROVEC, Michal (2021). Nová pravidla daňové transparentnosti pro digitální platformy. [online]. [cit. 2022-10-25]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/nova-pravidla-danove-transparentnosti-pr-42910/>

AIRBNB (2021). Airbnb Welcomes EU Agreement on Tax Reporting. [online]. [cit. 2022-10-25]. Dostupné na <https://news.airbnb.com/airbnb-welcomes-eu-agreement-on-tax-reporting/>

AIRBNB (2022). Airbnb welcomes EU rules proposals. [online]. [cit. 2022-10-25]. Dostupné na <https://news.airbnb.com/airbnb-welcomes-eu-rules-proposals-%EF%BF%BC/>

NGUYEN, Thuong Lyx (2019). Z Airbnb je profi byznys. Trh ovládli podnikatelé, běžným lidem se pronájem vlastního bytu nevyplácí. [online]. [cit. 2022-10-16].

Dostupné na <https://www.businessinfo.cz/clanky/z-airbnb-je-profi-byznys-trh-ovladli-podnikatele-bezным-lidem-se-pronajmy-vlastniho-bytu-nevyplaci/>

European commission (2020). INCEPTION IMPACT ASSESSMENT. [online]. [cit. 2022-10-25]. Dostupné na [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12632-Danove-podvody-a-uniky-posileni-pravidel-spravni-spoluprace-a-rozsireni-vymeny-informaci\\_cs](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12632-Danove-podvody-a-uniky-posileni-pravidel-spravni-spoluprace-a-rozsireni-vymeny-informaci_cs)

Ministerstvo financí(2019). Přehled dohod TIEA. [online]. [cit. 2022-09-25]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/prehled-dohod-tiea/>

OECD. Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). [online]. [cit. 2022-04-16]. Dostupné na <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>,

Accountancy Europe (2022). Tax Policy Update. [online]. [cit. 2022-10-25]. [https://www.accountancyeurope.eu/tax/tax-policy-220708/?mc\\_cid=fc80d835ff&mc\\_eid=ceb0344f84](https://www.accountancyeurope.eu/tax/tax-policy-220708/?mc_cid=fc80d835ff&mc_eid=ceb0344f84)

Ministerstvo financí (2016). Základní informace. [online]. [cit. 2022-11-16]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/dohoda-fatca/zakladni-informace>

U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. Foreign Account Tax Compliance Act. [online]. [cit. 2022-11-16]. Dostupné na <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>

Ministerstvo financí (2019). Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. [online]. [cit. 2022-11-16]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-mcaa-a-spolecny-stan>

KOHOUTKOVÁ, Alena. Pár poznámek k mezinárodní spolupráci berních správ. [online]. [cit. 2022-04-16]. Dostupné na <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/289672/1/2?vtextu=Covid%2BCoronavirus%2BKoronavirus%2B%22SARS%20CoV-2%22%2BSARS-CoV-2%2Bkdy#lema0>

COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT (2019). EVALUATION of the COUNCIL DIRECTIVE 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/99/EEC. [online]. [cit. 2022-04-16]. Dostupné na [http://www.economistiassociati.com/files/2019\\_staff\\_working\\_document\\_evaluation\\_on\\_dac.pdf](http://www.economistiassociati.com/files/2019_staff_working_document_evaluation_on_dac.pdf)

United Nations (2017). Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. [online]. [cit. 2022-11-03]. Dostupné na [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)

International Centre for Tax & Development. Tax treaties and DEveloping Countries. [online]. [cit. 2022-10-17]. Dostupné na <https://www.ictd.ac/dataset/tax-treaties-explorer/>

Ministerstvo financí České republiky (2022). Přehled platných smluv. [online]. [cit. 2022-10-16]. Dostupné na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

### 3. Seznam použitých právních předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů

Zákon č. 500/2004 Sb. Správní řád

Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie (2016/C202/01)

Směrnice 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS

Směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní

Směrnice Rady (EU) 2015/2376 ze dne 8. prosince 2015, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní

Směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní

Směrnice Rady (EU) 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz

Směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Zákon č. 159/1999 o některých podmínkách podnikání v oblasti cestovního ruchu

Einkommensteuergesetz 1988 – EstG 1988

Zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní

Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters

Smlouva č. 414/1922 Sb. mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní.

#### 4. Seznam ostatních zdrojů

Rakouský slovník pojmů:

<https://www.oesterreich.gv.at/lexicon/G/Seite.990054.html#:~:text=Unter%20gew%C3%B6hnlichem%20Aufenthalt%20versteht%20man,Umst%C3%A4nde%20pers%C3%B6nlicher%20und%20beruflicher%20Natur.>

Otázka na sociální síti Reddit vytvořená uživatelem klaasth dostupná na

[https://www.reddit.com/r/airbnb\\_hosts/comments/y45gdz/dac\\_7\\_tax\\_reporting\\_regulation\\_denmarkeu/](https://www.reddit.com/r/airbnb_hosts/comments/y45gdz/dac_7_tax_reporting_regulation_denmarkeu/)

Data z kalkulačky daně z příjmu v Rakousku, dostupné na

<https://www.finanz.at/steuern/einkommensteuer/?calc=159913>

# **Mezinárodní spolupráce při správě daní**

## **Abstrakt**

Tato diplomová práce se zabývá tématem mezinárodní spolupráce při správě daní. Vzhledem ke globalizaci, která umožňuje daňovým subjektům provozovat ekonomické aktivity víceméně kdekoli se tato problematika stala velice aktuální. I když správní spolupráce v oblasti daní má svůj počátek ve středověku, největší vývoj zaznamenala v posledních desetiletích. Hlavními aktéry na poli spolupráce jsou kromě jednotlivých států mezinárodní, mezivládní organizace jako například OECD a OSN a samozřejmě také Evropská unie. Všichni tyto aktéři vydávají právní předpisy, které upravují mezinárodní spolupráci při správě přímých daní. Nejdůležitějšími předpisy na mezinárodní úrovni jsou především bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které tvoří základ spolupráce mezi státy. Dalším důležitým předpisem je multilaterální Úmluva o vzájemné správní spolupráci již se účastní již 146 jurisdikcí. Nelze opomenout ani Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD a OSN, které jsou hojně využívány při uzavírání již zmíněných bilaterálních smluv.

Hlavním právním předpisem Evropské unie týkajícího se tohoto tématu je směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní (DAC). Tato směrnice a další, kterými byla novelizována upravují průběh mezinárodní spolupráce při správě daní mezi členskými státy a nastavuje nejen pravidla a formy této spolupráce ale také sankce za jejich nedodržení. Vzhledem k aktuálnosti poslední novely směrnice DAC je část této práce věnována právě této novele a jejímu dopadu na společnost Airbnb, které se přímo týká.

Poslední část práce se pak zabývá českým právním řádem a to zejména předpisem č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní (ZOMSPSD), který je základním předpisem mezinárodní spolupráce při správě daní v České republice a jeho novelou, která vstoupí v účinnost 1. ledna 2023.

Cílem této práce je poskytnout přehled o základních pravidlech a formách mezinárodní spolupráce při správě přímých daní a představit její základní právní prameny.

**Klíčová slova: Mezinárodní spolupráce, Správa daní, Výměna informací**

## **International cooperation in tax administration**

### **Abstract**

This diploma thesis is about international cooperation in tax administration. Due to the globalization process which makes it possible for taxpayers to run economic activities from around the world became the topic of international cooperation in tax administration a very topical issue. Although we can date the beginning of this cooperation to middle ages, the biggest steps forward were made in the last decades. Main players on the field of administrative cooperation regarding taxes are besides individual states international, intergovernmental institutions such as OECD, UN and naturally European Union. All of these players release legal texts which regulate international cooperation in tax administration. Most relevant legal regulations on the international level are bilateral Double Tax Treaties which set the foundation of international cooperation in between states. Another important document is multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters with 146 participating jurisdictions. Last documents that are impossible to omit are the OECDs and UNs Model Double Taxation Conventions which are well used by states when negotiating the contents of already mentioned Double Tax Treaties.

The main European Union's legal regulation concerning this topic is the Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation (DAC). This directive and another ones that amended the original directive regulate the course of international cooperation in tax administration and set not only the ground rules and forms of cooperation but also the sanctions that are imposed for not complying with the rules. Due to the topicality of the last directive that amends the DAC directive is part of this thesis dedicated to this particular directive and its impact on the Airbnb company which is directly influenced by this directive.

Last part of this thesis deals with the legal order of Czech Republic and foremost with the Czech international cooperation in tax administration statute, that set the base of administrative cooperation in the field of taxation in Czech Republic and its newest amended version that is set to step in force on January 1<sup>st</sup> 2023.

The goal of this diploma thesis is to offer an overview about the base rules and forms of international cooperation in tax administration and introduce its main legal sources.

**Klíčová slova: International cooperation, Tax administration, Informations exchange**