

# Mezinárodní spolupráce při správě daní a potírání daňových úniků

## Mezinárodní spolupráce při správě daní

Mezinárodní spolupráce při správě daní je v současné době jedním z velice efektivních prostředků boje proti daňovým únikům a s pokračující globalizací její význam stále narůstá. Výměna informací se zahraničními daňovými správami přispívá ke zjištění velkého množství údajů o daňových subjektech, které by národní daňová správa nebyla schopna zjistit vlastními prostředky.

Právo ES upravuje mezinárodní spolupráci při správě daní zejména směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní.<sup>1</sup> Uvedená směrnice byla přijata za účelem zamezení daňovým únikům, které přesahují teritoriální působnost jednotlivých zemí a přispívají ke značným rozpočtovým ztrátám, k popření zásady daňové spravedlnosti a mohou narušit pohyb kapitálu a podmínky hospodářské soutěže. Důvodem zdůrazňujícím potřebu sjednocující regulace byla také skutečnost, že spolupráce mezi daňovými správami pouze na základě dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění již nedostačuje pro odhalování nových forem daňových deliktů.

Vzhledem k tomu, že boj proti daňovým únikům v souvislosti s daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vyžaduje úzkou spolupráci mezi správními orgány, které jsou v jednotlivých členských státech odpovědné za provádění příslušných předpisů, byla v této oblasti přijata v roce 2003 sjednocující právní úprava.<sup>2</sup> Při vzájemné pomoci týkající se DPH se tedy postupuje podle nařízení Rady ES 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty.

Oblast mezinárodní spolupráce při správě daní je v ČR<sup>3</sup> upravena ZMPSD, který zajišťuje implementaci výše uvedených směrnic a nařízení do právního řádu ČR. Ačkoliv již před přijetím uvedeného zákona podporovala česká daňová správa mezinárodní spolupráci v daňové oblasti (u přímých daní zejména v návaznosti na mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění), zaznamenala v roce 2001 na poli mezinárodní výměny informací znatelný nárůst. Přijetím citovaného zákona však aktivity ČR v rámci mezinárodní daňové spolupráce zdaleka nekončí. Postupné kroky k zavedení intenzivnější mezinárodní daňové kooperace byly podniknuty u přímých i nepřímých daní.

V oblasti přímých daní ČR (v pozici země dosud pouze informace přijímající) iniciovala v rámci dodržení reciprocity negociaci tzv. Memoranda o vzájemné spolupráci při automatické výměně daňových informací. Uvedené memorandum bylo vytvořeno na základě doporučení OECD a týká se pravidelné výměny informací se zeměmi jako je Austrálie, USA, Kanada, ale např. též Litva.

V rámci nepřímých daní je největší pozornost tradičně věnována DPH. Je zřejmé, že pro správné a dostatečně efektivní fungování systému DPH je v dnešní době již nezbytné elektronické uchovávání a elektronický přenos určitých údajů, zejména pro účely kontroly

<sup>1</sup> Pro zevrubnější popis daňové soustavy v kontextu se směrnicemi EU viz Bakeš (2003), s. 196 an.

<sup>2</sup> Původně byla právní úprava spolupráce v oblasti nepřímých daní (tedy i DPH) obsažena v nařízení Rady 92/218/EHS, které doplňovalo směrnici Rady 77/799/EHS. Postupně se však ukázalo, že existence dvou různých dokumentů pro spolupráci v oblasti DPH brání efektivní spolupráci mezi správci daně. Tyto dva právní nástroje byly sice účinné, ale při pokračující integraci jednotlivých ekonomik v rámci vnitřního trhu již nedokázaly dostatečně plnit nové požadavky na správní spolupráci.

<sup>3</sup> Pro slovenskou právní úpravu viz Pauličková (2003), s. 22 an.

DPH. Vzhledem k požadavkům na kompatibilitu informačních systémů byl vyvinut informační systém VIES – VAT Information Exchange System, ke kterému se česká daňová správa připojila v rámci testování v březnu 2003. Průběžně se také uskutečňují setkání CLO – Central Liaison Office (jedná se o centrální útvar pro kontakt s ostatními členskými státy v oblasti spolupráce týkající se DPH).

V rámci spolupráce s mezinárodními organizacemi se ČR zaměřuje na rozvoj vztahů s Evropskou organizací daňových správ (IOTA<sup>4</sup>) a s Americkou organizací daňových zpráv (CIAT<sup>5</sup>). Smyslem činnosti uvedených organizací je podpora výměny informací a zkušeností daňových správ členských zemí, včetně pomoci při jejich modernizaci.

ZMPSP stanoví podmínky pro jednotný postup při aplikaci ustanovení o mezinárodní výměně informací, kdy příslušné orgány ČR poskytují, požadují nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření a placení daní mezinárodní pomoc při jejich správě. Zákon upravuje spolupráci týkající se přímých i nepřímých daní:

na základě mezinárodní smlouvy, s níž vyslovil souhlas Parlament, již je ČR vázána a která byla vyhlášena,

ve vztahu k členským státům EU.

Zákon se naopak nevztahuje na mezinárodní pomoc při vymáhání některých peněžitých pohledávek, která je upravena zvláštním právním předpisem. K zajištění závazků při poskytování mezinárodní spolupráce je obecně kompetentní jednat jménem ČR Ministerstvo financí. S výjimkou několika zákonem výslovně uvedených případů může ministerstvo pověřit výkonem pomoci jiného správce daně (typicky územní finanční orgány různých stupňů). Příslušný orgán pak při poskytování pomoci danému úřadu smluvního státu postupuje podle ZSDP.

ZMPSP rozlišuje celkem tři způsoby **výměny informací**:

**na dožádání,**

**pravidelnou** („automatickou“),

**z vlastního podnětu**

s tím, že v některých případech může nastat **kombinace** některých (nebo dokonce všech) typů výměny informací. Například při poskytování informace na základě dožádání může dožádaný stát z vlastního podnětu připojit k odpovědi další vhodné související informace, které sám zjistil.<sup>6</sup> Mezi nejvíce využívané typy spolupráce přitom patří výměna informací na základě dožádání<sup>7</sup> a z vlastního podnětu.

Dožádání probíhá tím způsobem, že kompetentní orgán jednoho státu zašle specifický dotaz do druhé země. Dožádání se tedy musí vždy vztahovat ke konkrétnímu případu a dožádaný stát je oprávněný předpokládat, že dožadující stát před vznesením dotazu

---

<sup>4</sup> Intra European Organisation of Tax Administration .

<sup>5</sup> Centro Intramericano de Administraciones Tributarias.

<sup>6</sup> Jedním z velmi účinných způsobů spolupráce je i provádění simultánních daňových kontrol u daňového subjektu, který působí na území více členských států. Jednotlivé daňové správy přitom provádějí kontrolu samostatně na svém území, ale již se záměrem si takto získané informace vyměnit. K tomu viz Říha, Hůrková (2001), s. 62 an.

<sup>7</sup> V této souvislosti zřejmě nebude nijak překvapivé, že ČR nejčastěji dožaduje, resp. je dožádána ze strany Slovenska a Německa, i když v poslední době dochází k většímu nárůstu žádostí o dožádání rovněž ze strany Ruské federace – viz informace zveřejněné na [www.cds.mfcr.cz](http://www.cds.mfcr.cz).

vyčerpal své vlastní zdroje informací. Pokud se tak nestalo, může dožádaný stát poskytnutí informace odmítnout v souladu s § 10 odst. 3 ZMPSD.<sup>8</sup>

Pravidelná výměna informací je v praxi spojena s elektronickým zpracováním hromadných dat týkajících se příjmů zahraničních daňových subjektů a s jejich následným postoupením smluvní straně k využití.<sup>9</sup> Pravidelnou výměnu informací lze charakterizovat jako systematickou výměnu informací stejného typu na základě předem sjednaných dohod o proceduře výměny, lhůtách a okruhu informací. Kvůli velkému množství dat vyměňovaných touto formou je cílem spolupracujících zemí vyměňovat informace co možná nejúčinnějším způsobem.

Poskytování informací z vlastního podnětu je druhem spontánní výměny informací, kdy jsou zasílány takové informace, které by mohly mít význam pro druhý smluvní stát. Od předchozích případů se liší tím, že informace je zasílána bez dožádání a bez předem sjednané dohody mezi příslušnými orgány jednotlivých států. Zákon zde stanoví pouze demonstrativní výčet informací, které lze z vlastního podnětu zasílat, okruh druhů takto vyměňovaných informací lze rozšířit sjednanou dohodou. Poskytování informací z vlastního podnětu se týká především informací, ze kterých lze usuzovat, že mohou být pro další stát významné z pohledu správného vyměření daně.<sup>10</sup> V tomto případě platí, že informace poskytnutá na základě spontánní výměny bývá často užitečnější než informace vyměňovaná automaticky. Je tomu tak proto, že se většinou týká konkrétních skutečností vztahujících se k určitému daňovému subjektu, u kterého má správce daně pochybnosti, zda řádně plní svoji daňovou povinnost v jiném státě.<sup>11</sup>

K zajištění účinné spolupráce je kromě výměny informací důležité umožnit přítomnost úředníků daňové správy jednoho státu na území státu druhého, pokud to oba zúčastněné státy považují za žádoucí. V tomto případě se jedná o **přímou spolupráci pracovníků daňových správ**, která se může uskutečnit různými způsoby. Pracovníci zahraniční daňové správy mohou být např. pozváni na českou daňovou správu za účelem vysvětlení dožádání nebo při výpovědi daňového subjektu, která se týká předmětu výměny. Důvodem účasti zahraničních pracovníků může být i z jejich strany iniciovaná daňová kontrola rezidenta, který má obchodní aktivity v ČR. Pravomoc povolit přítomnost pracovníků zahraničních daňových správ u správců daně v ČR má přitom MF, které ve svém rozhodnutí o povolení vymezení rozsah postavení zahraničních úředníků. Při povolování je ministerstvo samozřejmě vázáno zákony ČR, je povinno sledovat princip státní suverenity a není oprávněno ve větším rozsahu (než stanoví zákon) přenášet na jiné subjekty oprávnění, která náležejí výhradně jemu.

V zájmu pružného probíhání spolupráce bez delších časových prodlev bylo nutné obecně stanovit časové limity pro poskytování informací, popř. sdělení o existenci překážek neumožňujících poskytnutí informace. Zákon proto ukládá příslušnému orgánu předat požadovanou informaci úřadu druhého státu bez zbytečného odkladu.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> Forma dožádání není v zákoně stanovena výslovně, v převážné míře se však uskutečňuje v písemné podobě. Vzhledem k nutnosti okamžité reakce ale může být v některých zemích rozšířena praxe dožádání v ústní formě, které je následně potvrzeno písemně.

<sup>9</sup> K tomu srov. Memorandum o vzájemné spolupráci při automatické výměně daňových informací.

<sup>10</sup> Zvláště v případech, kdy hrozí zkrácení daní nebo jsou uměle převáděny zisky mezi daňovými subjekty.

<sup>11</sup> Skutečnosti, které jsou předmětem výměny, daňoví úředníci získávají během daňového řízení, zejm. při své kontrolní činnosti. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že stupeň dosaženého úspěchu závisí na rozsahu ochoty států spolupracovat a v minimálně stejné míře také na aktivním přístupu daňových úředníků, úrovni jejich znalostí a vhodném organizačním uspořádání činnosti.

<sup>12</sup> Obecnou mezinárodní zvyklostí je přitom poskytnout pomoc nejdéle do tří měsíců ode dne dožádání.

Vzhledem k tomu, že právní úprava obsažená v ZMPSD se, jak vyplývá již ze samotného názvu uvedeného předpisu, vztahuje na správu daní, je nutno i zde zachovávat princip daňového tajemství. Pro **nakládání s informacemi** obecně platí ustanovení ZSDP, zejm. § 24 ZSDP obsahující povinnost zachovávat mlčenlivost. Ustanovením § 8 ZMPSD se povinnost mlčenlivosti podle ZSDP dále rozšiřuje. Je proto třeba zajistit, aby informace poskytovaná v rámci spolupráce nebyla zpřístupněna nekompetentním osobám a aby byla zaručena základní práva občanů a právnických osob týkající se ochrany jejich údajů. Z tohoto důvodu nesmí být poskytnutá informace zpřístupněna jiným osobám než pracovníkům správce daně přímo zúčastněným na správě daně. Dožadovaný stát je také povinen zachovávat a zajistit stejný režim a míru daňového tajemství ohledně získané informace, jako u informací vlastního původu.

Správce daně je oprávněn poskytnout informace v souladu s § 24 ZSDP pro účely soudního řízení a orgánům činným v trestním řízení. Aby však takové informace mohly být zpřístupněny během veřejných jednání a při vynášení rozsudku, nesmí proti tomu příslušný úřad státu, který informace poskytl, vznést námitky. Pokud jsou námitky vzneseny, musí se při soudním řízení s těmito informacemi zacházet jako s informacemi utajovanými.

Správce daně nesmí postoupit informace obdržené od příslušného úřadu jednoho státu státu jinému bez předchozí autorizace. Pokud tedy považuje předmětné informace za pravděpodobně užitečné pro další smluvní stát, může mu je předat jen se souhlasem úřadu státu, který tyto informace poskytl.

ZMPSD stanoví podmínky, za kterých má každý stát **právo uloženou povinnost součinnosti odepřít**. Jedná se mimo jiné o případy, kdy mu administrativní postup neumožňuje žádanou spolupráci, tj. získání určité informace nebo používání takové informace ani pro vlastní účely. S ohledem na citlivost a zvýšenou míru odbornosti při posuzování jednotlivých případů bylo toto právo zákonem svěřeno pouze MF bez možnosti zmocnění jiného správce daně.

S platností vstupu smlouvy o přistoupení ČR k EU se stala účinnými také ustanovení, podle kterých mohou vícestranná jednání mezi státy probíhat za účasti Komise ES a uskutečnit se vždy, když o to Komise požádá.

### **Mezinárodní spolupráce při vymáhání některých finančních nedoplatků**

Vnitrostátní ustanovení ve věci vymáhání pohledávek představují již svým omezením pole působnosti pouze na území národního státu překážku ve vytvoření a fungování společného trhu a usnadňují provádění machinací. Právě uvedené důvody byly motivem pro přijetí předpisů upravujících mezinárodní spolupráci při potírání daňových úniků.

Základní úprava spolupráce při vymáhání pohledávek v rámci EU je provedena směrnicí Rady 2008/55/ES o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření. Na národní úrovni se pak užívá ZMPVFP.<sup>13</sup> Předmětem je úprava postupu a stanovení podmínek, za kterých orgány ČR poskytují, požadují nebo

---

<sup>13</sup> Který byl přijat jako reakce na tehdejší úpravu dle Směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropským zemědělským orientačním a záručním fondem, zemědělských dávek a cel, v platném znění, a provádějící Směrnice Komise 2002/94/ES ze dne 9. prosince 2002.

přijímají mezinárodní pomoc. Mezinárodní pomoc se přitom poskytuje na základě vzájemnosti (reciprocity), a to ve vztahu:

ke státům, s nimiž ČR uzavřela mezinárodní smlouvu o spolupráci při vymáhání pohledávek veřejných rozpočtů,<sup>14</sup>

k členským státům EU v souladu s právem ES, pro které se pomoc týká vymáhání pohledávek z:

náhrad, finančních podpor a dalších opatření, které jsou součástí částečného nebo úplného financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, včetně částek, které mají být vybrány v souvislosti s těmito činnostmi,

dávek a jiných poplatků stanovených v rámci Evropských společenství při organizaci společného trhu s cukrem,

dovozních cel,

vývozních cel,

přímých a nepřímých daní,

daní z pojistného,

úroků, pokut, penále a nákladů souvisejících s výše uvedenými pohledávkami, jakož i z obdobných daní, které doplní nebo nahradí daně z pojistného.

Príslušným orgánem za ČR je v případě mezinárodní spolupráce při vymáhání finančních pohledávek MF. Zákonem je přitom dána ministerstvu povinnost informovat státy EU zúčastněné na této mezinárodní pomoci o změnách v soustavě daní, včetně povinnosti informovat dle výše uvedené směrnice 76/308/EHS. Podobně jako u pomoci při správě daní je i při vymáhání finančních nedoplatků ministerstvo oprávněno pověřit některými činnostmi správce daně, a to provedením vymáhání nebo jednotlivými dílčími úkoly. Osobu správce daně, kterou je možno pověřit, vymezují příslušné kompetenční předpisy podle druhu pohledávky, o jejíž vymáhání je žádáno. Správce daně však sám může požádat o mezinárodní pomoc pouze prostřednictvím ministerstva.

Dojde-li k vymáhání nedoplatku, u kterého hrozí kompetenční střet (např. pokud jednotlivé částky nedoplatku budou založeny na odlišných pohledávkách, které v ČR spravují různí správci daní<sup>15</sup>), určí MF, který z příslušných správců daní úkony provede. Při svém rozhodování přitom ministerstvo přihledne ke snadnosti, hospodárnosti a rychlosti provedení daných úkonů.

**Výměna informací o vymáhání nedoplatku** podle ZMPVFP je možná pouze u informací, které jsou nutné pro vymáhání pohledávek, kterých se tento zákon týká.<sup>16</sup> Žádost o poskytnutí informace zde musí být písemná a musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti,<sup>17</sup> mezi které patří i druh a výše předmětné pohledávky. V žádosti musí být rovněž uvedeno, zda byla žádost zaslána ještě dalšímu příslušnému orgánu jiného státu. Pokud je to možné, předává ministerstvo veškeré informace pouze v elektronické podobě.<sup>18</sup>

<sup>14</sup> § 1 odst. 1 písm. b) ZMPVFP.

<sup>15</sup> Např. střet celních a daňových orgánů.

<sup>16</sup> Na veškeré informace, které byly získány v souvislosti se spoluprací podle tohoto zákona, se přitom vztahuje mlčenlivost podle § 24 ZSDP.

<sup>17</sup> § 3 ZMPVFP.

<sup>18</sup> A to cestou CCN/CSI – Common Communication Network/Common System Interface – v ČR za tento způsob spojení, jakož i za jeho bezpečnost, odpovídá MF.

Při procesu poskytování informací je ministerstvo vázáno hned několika lhůtami. Nejprve je povinno nejpozději do sedmi dnů písemně potvrdit obdržení žádosti. Pokud jsou splněny všechny zákonné náležitosti a jedná se o informaci, kterou ministerstvo může poskytnout, musí tak učinit bezodkladně, nejpozději však do šesti měsíců. V případě, že ministerstvo požadované informace poskytnout,<sup>19</sup> vyrozumí o této skutečnosti žadatele opět bez zbytečného odkladu, nejpozději však do tří měsíců ode dne potvrzení žádosti. Své zamítavé rozhodnutí je navíc ministerstvo povinno zdůvodnit.

Dalším nástrojem mezinárodní pomoci, který má ministerstvo k dispozici, je **doručování písemností vztahujících se k vymáhání**. Ministerstvo tak může požádat příslušný orgán jiného státu, aby bezodkladně doručil adresátovi všechna rozhodnutí a případně i další písemnosti vztahující se k pohledávce a jejímu vymáhání. Žádost stejně jako veškeré písemnosti, které mají být uvedeným způsobem doručeny, musí ministerstvo zaslat příslušnému úřadu ve dvojnásobném vyhotovení.<sup>20</sup>

Ministerstvo také může přímo požádat příslušný orgán jiného státu o **vymáhání pohledávky** vyšší než 1.500 EURO a rovněž samo na žádost tohoto orgánu vymáhání pohledávky zajistí. Žádost o vymáhání musí být vždy doložena exekučním titulem vykonatelným ve státě žadajícího orgánu, a to v originále nebo ověřené kopii. Exekuční titul se může týkat i více pohledávek, které jsou vymahatelné od téhož dlužníka.<sup>21</sup> Tento doklad se pak ode dne obdržení úplné žádosti o vymáhání považuje bez dalšího za exekuční titul pro vymáhání pohledávky v ČR. Důležitou podmínkou pro poskytnutí pomoci však je, že vymáhané pohledávky nejsou zpochybňovány v zemi původu, a to ani co do oprávněnosti vymáhání, ani co do jejich výše. V opačném případě by se dožadující stát vystavil riziku, že ponese následky předčasného vymáhání (s výjimkou případu neoprávněného vymáhání je totiž poskytování pomoci podle diskutovaného zákona bezúplatné<sup>22</sup>). Lhůta, v níž lze pohledávku vymáhat (tedy konkrétní úprava promlčecích, příp. prekluzivních lhůt) se řídí právem dožadujícího státu. Pomoc podle zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek lze však odmítnout v případě, že od data vymahatelnosti pohledávky v žadajícím státě do dne podání žádosti uplynulo více než pět let.

Podobně jako u poskytování informací, také pro žádost o vymáhání pohledávky platí zákonem stanovené obsahové náležitosti. V případě vymáhání je dále upravena nutnost zachování relace mezi vypořádanou částkou jako takovou a vybranými úroky, penále a splátkami, a to s ohledem na přepočtení měn zainteresovaných zemí.<sup>23</sup> Vymezuje se rovněž podmínky, za kterých příslušný orgán není povinen žádosti o vymáhání vyhovět, a upravuje se postup v případech, kdy pohledávka není v rozumné době vypořádaná, či v případech, kdy dojde ke změně vymáhané částky. Zákon také pamatuje na možnost napadení exekučního titulu v dožadujícím státě a stanoví proto podmínky, za nichž lze exekuci odložit. Obecně platí pro vymáhání pohledávek jejich rovné postavení, příslušný dožadovaný orgán proto není povinen předmětné pohledávky dožadujícího státu vymáhat přednostně.<sup>24</sup>

<sup>19</sup> Např. při možném ohrožení bezpečnosti státu.

<sup>20</sup> Při splnění obdobných podmínek zajistí na druhou stranu i MF ČR doručení písemností na žádost příslušného úřadu jiného státu.

<sup>21</sup> V takovém případě se všechny pohledávky obsažené v jednom exekučním titulu považují za jedinou pohledávku.

<sup>22</sup> Ve zvláštních případech však může mezi státy dojít k vzájemné dohodě o případné odlišné úhradě nákladů.

<sup>23</sup> V případě různých měn se také určuje postup stanovení směnného kurzu.

<sup>24</sup> Otázka volby způsobu vymáhání je přitom ponechána na rozhodnutí orgánu, který byl o vymáhání požádán.

Na základě odůvodněné žádosti příslušného orgánu lze konečně využít institutu předběžného **opatření k zajištění úhrady pohledávky**. Žádost má v tomto případě stejné náležitosti jako žádost o vymáhání pohledávky.

Podobně jako u mezinárodní pomoci při správě daní má i při vymáhání finančních pohledávek MF informační povinnosti vůči Evropské komisi, které se v tomto případě týkají každoročního sdělování počtu žádostí o jednotlivé formy pomoci týkající se států EU, o výši pohledávek, kterých se týkají, a o vymožených částkách.