

MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI SPRÁVĚ DANÍ – PRAKTICKÉ ASPEKTY

PETRA SCHILLEROVÁ

Masaryk University, Faculty of Law, the Czech Republic

Abstract in original language:

Hlavním cílem OECD v oblasti daňové problematiky je spolupráce daňových orgánů jednotlivých států v boji proti daňovým podvodům. Výměna informací mezi zahraničními daňovými správami přispívá ke zjištění velkého množství údajů o daňových subjektech, které by daňová správa sama nebyla schopna zjistit bez zahraniční pomoci.

Na našem území správce daně postupuje prostřednictvím zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, ale pokud je dotaz směřován za hranice našeho státu, řídí se Směrnicí Rady 77/799/EHS o výměně informací.

Key words in original language:

Praktické aspekty výměny informací; povinnosti výměny informací; omezení výměny informací.

Abstract:

International cooperation in the administration of taxes is one of effective means to combat international tax avoidance and tax evasion. The main objective of the OECD on the tax issue is the cooperation of tax authorities in the fight against tax fraud. Exchange of information between the foreign tax administrations contribute to finding a large amount of tax bodies, tax administration by itself has not been able to determine, without external assistance. International exchange of information is possible only if the tax administration initiated the relevant tax proceedings. In this country the tax proceeds through domestic legislation, but if it is a question directed to the border of our state, the Council Directive 77/799/EEC on the exchange of information.

Key words:

Practical aspects of interchange of informations; Responsibilities of information exchange; Restrictions of information exchange.

Úvod

Mezinárodní spolupráce při správě daní je jedním z efektivních prostředků boje proti mezinárodnímu vyhýbání se daním a daňovým únikům.¹

¹ Mrkývka, P. a kol.: Finanční právo a finanční správa (1., 2. díl), Masarykova univerzita Brno, 2004, str.112)

Hlavním cílem OECD v oblasti daňové problematiky je spolupráce daňových orgánů jednotlivých států v boji proti daňovým podvodům. Výměna informací mezi zahraničními daňovými správami přispívá ke zjištění velkého množství údajů o daňových subjektech, které by daňová správa sama nebyla schopna zjistit bez zahraniční pomoci.

Mezinárodní výměna informací je možná jen tehdy, pokud je správcem daně zahájeno příslušné daňové řízení. Na našem území správce daně postupuje prostřednictvím zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, ale pokud je dotaz směřován za hranice našeho státu, řídí se Směrnicí Rady 77/799/EHS o výměně informací.

Povinnosti a omezení výměny informací

ZMPŠD pamatuje i na situace, kdy výměna informací může být vyloučena (viz ust. § 10 zákona).

V takovém případě je na zvážení příslušného orgánu, jestli informaci poskytne či nikoliv, není to jeho povinností. Příslušným orgánem pro odmítnutí poskytnutí informací je v případě České republiky pouze Ministerstvo financí.

Jde zejména o následující situace:

V případě nedostatku reciprocity druhého státu.

Dožádaný stát může odmítnout poskytnout informaci, pokud žádající stát není schopen obdobné informace dožádanému státu recipročně poskytnout. Smluvní stát tak nemůže využít výhody daňového systému jiného smluvního státu, pokud jsou širší než jeho vlastní systém. Dožádaný stát také není povinen jít za hranice vlastního práva nebo správní praxe. Z požadavku reciprocity rovněž vyplývá určitá rovnováha v rozsahu a objemu poskytovaných informací.

V případě nebezpečí odhalení obchodního nebo profesního tajemství.

Dožádaný stát není povinen poskytnout informace, pokud by to vedlo k vyzrazení obchodního, průmyslového či profesního tajemství.

Pro poplatníky, kteří se zabývají obchodem či jiným podnikáním, má značný význam, aby jejich obchodní tajemství neodhalil některý z jejich konkurentů. Proto neexistuje žádná povinnost podat informaci, která by odhalila obchodní, průmyslový nebo odborný postup. Je na příslušném úřadu, aby určil zda "citlivá" informace bude předána či nikoli a místní daňový úřad by měl označit, jaké údaje by mohly být "citlivé".

Obvyklá povinnost zachovat důvěrnost daňových informací se ve všech zemích vztahuje i na obchodní tajemství. Ale všeobecně nemá ani poplatník ani třetí strana právo odmítnout poskytnutí takové informace daňovému úřadu.

S podobným problémem se lze setkat i u některých specifických profesí - (lékaři, právníci) při žádosti o poskytnutí informací, které se vztahují ke konkrétnímu klientovi, neboť tyto informace podléhají tajemství v souladu se speciální právní úpravou.

Ve většině zemí mají rovněž banky a podobné instituce ke svým klientům závazek utajení dat. Přesto mají daňové úřady v mnoha zemích pravomoc tento závazek překonat a získat specifické informace od bank pro daňové řízení (viz např. ust. § 34 odst. 11 zákona č. 334/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů). Zatímco v některých státech je tato pravomoc využívána omezeně v souladu s přesně vymezenou právní úpravou, jinde banky automaticky podávají informace daňovým úřadům².

V případě, kdyby zpřístupnění informace bylo v rozporu se zájmem státu a s veřejným pořádkem.

Dalším důvodem k odmítnutí výměny informací je omezení s ohledem na informace týkající se životních zájmů samotného státu. Životní zájem státu obecně zahrnuje otázky jako suverenitu, veřejný pořádek či bezpečnost státu.

V případě, že stát nevyčerpal vlastní obvyklé zdroje informací.

Dožádaný stát není povinen poskytnout informaci, pokud žádající stát nevyčerpal všechny vlastní obvyklé zdroje informací, s jejichž využitím by mohl žádanou informaci sám získat.

V případě, že žádající stát není schopen zajistit odpovídající utajení poskytnutých informací.

Důvodem k odmítnutí poskytnutí informací může být i nedostatečná úprava povinnosti zachovávat mlčenlivost žádajícího státu, resp. benevolentnější právní úprava nakládání se získanými informacemi v daňovém řízení v žádajícím státě oproti úpravě existující v dožádaném státě. Tento problém může žádající stát odstranit tím, že při nakládání s dožádanými informacemi vyhoví přísnějším podmínkám obsaženým v legislativě dožádaného státu.

Příslušným k posouzení, zda jsou splněny podmínky pro poskytnutí informací a zda bude zachována dostatečná právní ochrana proti zneužití těchto informací ze strany žádajícího státu je v případě ČR výhradně MF.

Ohledně nakládání s informacemi z pohledu zajištění důvěrnosti daňových záležitostí poplatníků je třeba podnikat kroky k tomu, aby se zabránilo možnému zneužití důvěrných informací shromážděných pro daňové účely, (viz § 8 ZMPSD).

Informace poskytnuté zahraničním partnerem by měly zůstat utajeny stejně jako informace získané z domácích zdrojů. Sankce za porušení této důvěrnosti se řídí právními a obecnými předpisy každého státu. V ČR jde zejména o úpravu mlčenlivosti definovanou ustanovením § 24 ZSDP.

ZMPSD dále stanoví, že informace získané prostřednictvím výměny informací mohou být zpřístupněny pouze pracovníkům příslušného správce daně, kteří se účastní procesu vyměření, výběru a vymáhání daní, kterých se daná výměna informací dotýká. Správce daně je oprávněn poskytnout informace pro soudní řízení o přezkoumání daňového rozhodnutí či orgánům činným v trestním řízení.

² konzultace s pracovníky FŘ

Tyto informace však mohou být zveřejněny v rámci výměny pouze, pokud příslušný orgán poskytující informace nevznesl proti tomu námitku. Předat informace dalšímu smluvnímu státu lze pouze se souhlasem státu, který informace poskytl.

Informace získaná výměnou nesmí být použita pro jiné účely, než pro které byla určena.

Zejména ji nelze použít pro nedaňové účely.

Praktická hlediska výměny informací

Výměna informací na žádost

Pokud při prošetřování určitého případu správcem daně vzniknou určité nejasnosti, k jejichž objasnění by mohly přispět informace, které je možno získat na území jiného státu, může požádat příslušný orgán smluvního státu o poskytnutí těchto informací.

Před zasláním žádosti o potřebné informace je však nutné zohlednit několik okolností:

1. Všechny požadavky by měly být předkládány pouze po racionálním úsilí o získání informace ze všech dostupných zdrojů.

2. Povinnost poskytnout informace mají státy

na základě mezinárodní smlouvy,

ve vztahu k členským státům EU.

3. Výměna informací s jednotlivými státy se řídí konkrétními ustanoveními o výměně informací.

4. Žádost musí být dostatečně konkrétní. Žadatel musí přesně specifikovat, co chce vyhledáváním zjistit. Nelze zaslat pouze obecnou žádost o poskytnutí "jakýchkoliv" informací týkajících se určitého daňového subjektu. Současně je nutné daný subjekt dostatečně specifikovat, nestačí pouze jménem osoby či názvem společnosti, což v praxi může způsobit někdy problém, neboť každá země vykazuje určité odlišnosti např. ve způsobu dohledání daňového subjektu prostřednictvím IČ.

V Německu se např. daňový subjekt přestěhuje do jiného státu, který mu změní IČ, ale český správce daně o této skutečnosti nemá tušení a proto možnost dohledání daňového subjektu je náročná. Nejlepší a nejpružnější spolupráce je mezi ČR a Slovenskou republikou, což je jistě dáno i historicky, zejména obdobným legislativním základem daňových a souvisejících zákonů.

Stejně i v případě již zmíněných bankovních účtů není předmět žádosti jednoznačně specifikován, pokud správce přesně neuvede číslo či alespoň název banky, u níž má určitý subjekt veden účet.

5. Žádost musí být natolik podrobná a srozumitelná, aby dožádaný stát správně pochopil, co žádající stát potřebuje. Nepřesnosti v obsahu žádosti mohou způsobit zpoždění při jejím vyřizování. Dožádaný stát může v případě nejasností požádat o upřesnění dotazu, aby mohl správně odpovědět.

6. Hledaná informace by měla být taková, že ji lze získat obvyklými postupy³.

Náležitosti, které by měla žádost obsahovat

odkaz na příslušný článek v příslušné smlouvě

přesná identifikace českých subjektů

přesná identifikace zahraničních subjektů

vztahy mezi subjekty

příslušné daně, jichž se informace týká

zkoumané zdaňovací období

požadovaná informace

jak je žádost urgentní, uvést důvody proč a zejména pak nejzazší datum, po kterém by tato informace byla již nepoužitelná

všechny ostatní informace, které lze považovat za vhodné (kopie faktur, smluv)

jméno a telefonní číslo úředníka, kterého lze kontaktovat v případě potřeby

Způsob zaslání žádosti

Daná žádost by měla být zaslána příslušnému úřadu kompetentnímu k výměně informací dle mezinárodních smluv oficiální cestou, tj. prostřednictvím příslušného finančního ředitelství. Příslušný pracovník finančního ředitelství zkontroluje úplnost a správnost dané žádosti. V případě správnosti ji dále postoupí příslušnému orgánu, v opačném případě musí být žádost vrácena místně příslušnému správci daně k možnému dopracování.

Příslušným orgánem k realizaci výměny informací je v souladu s mezinárodními smlouvami MF ČR, a to příslušný odbor, který zajistí přeložení žádosti do patřičného jazyka.

Lhůty pro vyřízení žádostí

Lhůta pro odpověď příslušného smluvního orgánu není závazně stanovena, státy by se však měly při výměně informací řídit určitými mezinárodními zvyklostmi, které stanoví tuto lhůtu v závislosti na povaze žádosti.

Pokud lze danou informaci vyhledat v údajích, které jsou daňovému úřadu již k dispozici např. z daňových přiznání, pak se doporučuje jako lhůta pro vyřízení žádosti lhůta do 3 měsíců od jejího obdržení.

Jestliže však požadovanou informaci nelze takto zjistit a pro získání informace bude nutný např. rozhovor s poplatníkem (je-li to možné), provedení daňového šetření (je-li to možné),

³ konzultace s pracovníky MF

opatření informace od třetí strany jako např. od banky atd. doporučuje se lhůta do 6 měsíců ode dne obdržení žádosti. Bohužel tyto lhůty nejsou stanoveny žádným obecně závazným právním předpisem, čili jejich vynutitelnost je téměř nemožná.

Odpověď na žádost

V případě žádosti o poskytnutí informací zaslané zahraničním správcem daně rovněž platí obdobný postup. Příslušný orgán smluvního státu zašle MF ČR svoji žádost, která je následně prostřednictvím příslušného odboru MF ČR přeložena do našeho mateřského jazyka a postoupena přes FŘ k vyřízení českému místně příslušnému správci daně. Ten zajistí shromáždění požadovaných informací z údajů, které jsou mu již k dispozici, nebo provede potřebná opatření k jejich získání.

Obdobně jsou doporučeny i výše uvedené lhůty k vyřízení žádosti pro poskytnutí požadovaných informací. Všeobecně platí, že pokud by opatření informací mělo trvat déle, než se dá předpokládat, je vhodné o tom smluvního partnera informovat a zaslat příslušnému úřadu předběžnou odpověď.

Do odpovědi českého daňového úřadu může být zahrnuta i doplňková informace zjištěná na základě šetření daného případu, která by mohla být pravděpodobně užitečná pro žádající stát, i když o ni původně ve své žádosti nepožádal. Současně by tak mohlo dojít k poskytnutí spontánní informace.

Sbírání a zjišťování informací pro smluvního partnera by mělo být provedeno přednostně, protože čas je v daňovém řízení zvláště významný a je vhodné přispět k tomu, aby se v opačném případě s žádostí zacházelo stejně. Pokud požadovanou informaci nemá dožádaný správce daně v dosahu, smluvní partner by měl být okamžitě informován a to prostřednictvím příslušného úřadu.

Žádost zaslaná cizím daňovým orgánem přímo místnímu správci daně

Místně příslušní správci daně nejsou oprávněni kontaktovat své zahraniční protějšky přímo, ledaže by k tomu byli delegováni příslušným úřadem, tj. MF ČR a tato delegace byla uznána i příslušným zahraničním úřadem.

Může se však stát, že český správce daně obdrží žádost, která již "obešla" jeden nebo oba příslušné úřady. O takovém případě by měl tento správce daně prostřednictvím příslušného FŘ uvědomit příslušný úřad, tj. MF ČR, které může rozhodnout o zamítnutí žádosti.

Pokud tak nerozhodne, je požadovaná informace poskytnuta způsobem obvyklým při výměně informací. To znamená, že místně příslušný správce daně postoupí informaci prostřednictvím FŘ příslušnému orgánu, tj. MF, které informaci zašle svému smluvnímu partnerovi spolu s upozorněním na nedodržení standardního postupu ze strany zahraničního správce daně.

Žádost zaslaná subjektem nezúčastněným v daňovém řízení

Občas v praxi nastane situace, že český správce daně obdrží žádost o poskytnutí informací od subjektu, který není účastníkem daňového řízení. Např. soud požádá o poskytnutí informace o příjmech určitého českého poplatníka. Zpravidla však jde o zjišťování těchto skutečností v souvislosti s řízením o stanovení výživného na nezletilé děti. V některých případech ani není záměrně účel žádosti přesně specifikován.

Je nutné zdůraznit, že požadované informace mohou být poskytnuty pouze kompetentním osobám a úřadům a ty je mohou využít jen pro účely vymezené v zákoně.

Poskytnutých informací nelze využít pro nedaňové účely!

Získávání informací od nesmluvních zemí (nečlenských zemí EU)

V případě zjišťování informací týkající se zemí, s nimiž ČR dosud neuzavřela příslušnou bilaterální smlouvu, která by umožnila výměnu informací v daňových záležitostech má správce daně obvykle k dispozici pouze informace obsažené ve veřejně přístupných záznamech.

Zaslání informací spontánně

Spontánní výměna informací spočívá v poskytnutí takových informací smluvnímu partnerovi, o kterých se předpokládá, že by mohly být pro něho významné a jejich zaslání se provádí bez předchozí žádosti o ně. Tento způsob se týká skutečností, které daňoví úředníci jednoho státu zjistili v průběhu vlastní daňové kontroly nebo šetření a je pravděpodobné, že mohou napomoci k odhalení daňových podvodů či případů vyhýbání se placení daní ve druhém státě.

Poskytnutí těchto informací zcela závisí na iniciativě samotného pracovníka správce daně. Je třeba zdůraznit, že čím více bude informace pro smluvního partnera zajímavá, tím více se bude snažit poskytnout zajímavou informaci na oplátku.

Jako příklady informací, které mohou být pro druhý stát zajímavé, je možné uvést:

- platby učiněné ve prospěch rezidenta druhého státu, u kterých je podezření, že v daném státě nebyly přiznány
- obchody nebo platby, které byly uskutečněny přes třetí stát za účelem daňového úniku
- snížení daně nebo osvobození od daně v jednom státě mohou způsobit vzrůst daňové povinnosti ve druhém státě
- transakce, jichž se účastní rezidenti druhého státu
- určení cen mezi spřízněnými subjekty, které neodpovídají principu nezávislého trhu

Poskytnutí těchto či obdobných informací z vlastního podnětu je realizováno způsobem obvyklým pro výměnu informací. Místně příslušný správce daně postoupí sdělení obsahující zjištěné informace prostřednictvím finančního ředitelství příslušnému orgánu, tj. MF ČR, které jej dále upraví a zašle smluvnímu partnerovi pro další využití.

Jako příklad lze uvést případ, kdy český správce daně zjistí při daňové kontrole, že kontrolovaný český daňový subjekt poskytl rezidentovi druhého státu provizi za zprostředkovatelskou činnost. Tuto informaci spontánně poskytne druhému státu, aby v případě zájmu prověřil, zda byla tato provize řádně zdaněna v tomto druhém státu. Zahraniční správce daně následně zjistí, že ve skutečnosti žádná provize zaplacená nebyla. Na základě požadavku na oznámení o využití spontánní informace danou skutečnost oznámí

českému správci daně. Výsledkem může být, že nebude uznána provize jako výdaj snižující základ daně a podle toho bude upraven daňový základ na dani z příjmů.

Seznam, co je třeba zahrnout do oznámení při spontánní výměně informací:

- odkaz na příslušnou právní úpravu
- přesná identifikace českých subjektů:
- přesná identifikace zahraničních subjektů
- příslušné daně, jichž se informace týká
- zdaňovací období, jehož se zmíněná informace týká
- významná informace (v případě potřeby zmínka, obsahují-li informace obchodní tajemství)
- kopie významných dokumentů a záznamů
- jméno a telefonní číslo úředníka, kterého lze kontaktovat v případě potřeby
- zmínka, je-li požadováno zpětné vyjádření o užitečnosti informací

Jako konkrétní příklad spontánní výměny informací bych uvedla situaci, kdy si český subjekt otevře účet v Rakousku a nechá si na tento účet od německého subjektu poslat 70 000 EUR za nějakou zprostředkovatelskou činnost. Německý správce daně podá informace českému správci, zda došlo ke zdanění této částky na našem území. Zjistí se, že český subjekt tuto částku nezdanil. Český subjekt to odůvodnil tím, že zplnomocnil jistou rakouskou osobu k disponování s tímto účtem a ta měla také odvézt daň. Tímto způsobem však argumentovat není možné, protože majitelem účtu je český subjekt a povinnost zmíněnou částku zdanit má on⁴.

Závěr

V poslední době je kladen velký důraz na co nejužší a efektivní spolupráci se zahraničními daňovými správami a její rozšiřování o další státy. Intenzivně probíhají jednání k uzavírání tzv. Memorand o porozumění s partnerskými orgány zahraničních daňových správ. Tato Memoranda o porozumění upřesňují praktické provádění všech forem mezinárodní spolupráce včetně tzv. simultánních daňových kontrol, přítomnosti daňových úředníků.

Zkratky:

ČR - Česká republika

MF – Ministerstvo financí

FŘ – Finanční ředitelství

⁴ konzultace s pracovníky FŘ

ZSDP - zákon č. 337/1992 Sb., o správě dní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

ZMPŠD - zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

EU - Evropská unie

IČ - identifikační číslo

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development

Právní předpisy:

- Zákon číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon číslo 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů
- Směrnice rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daních

Literature:

- Mrkývka, P. a kol.: Finanční právo a finanční správa (1., 2. díl), Masarykova univerzita Brno, 2004
- konzultace s pracovníky MF a FŘ
- www.mfcr.cz
- www.cds2005.mfcr.cz

Reviewer:

Petr Mrkývka

Contact – email:

petraschillerova@seznam.cz