

NAKLÁDÁNÍ S INFORMACEMI VYMĚŇOVANÝMI PŘI MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCI PŘI SPRÁVĚ DANÍ¹

MICHAL TULÁČEK

Abstract: **Handling of Information Exchanged via International Cooperation in Tax Administration**

Maintaining the secrecy is so important, that it prevails even over a duty to provide information to law enforcement authorities. However, information protected with the tax secrecy is exchanged with foreign tax authorities. The article focuses on handling exchanged information in foreign countries. It compares respective legal bases of the international cooperation and highlights similarities and differences between them. Finally, it concerns the possibility to deny a provision of the international cooperation.

Keywords: international cooperation in tax administration; tax secrecy; tax administration

Klíčová slova: mezinárodní spolupráce při správě daní; daňová mlčenlivost; správa daní

DOI: 10.14712/23366478.2017.43

1. ÚVOD

Jedním ze základních principů dodržovaných při správě daní je povinnost úředních osob a osob zúčastněných na správě daní zachovávat mlčenlivost o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob,² tedy takzvaná daňová mlčenlivost. Sama povinnost mlčenlivosti není specifická pouze pro daňový řád. I ve správním řízení jsou oprávněné úřední osoby povinny zachovávat mlčenlivost o skutečnostech, které se dozvěděly v souvislosti s řízením.³ Povinnost mlčenlivosti podle daňového řádu je však znatelně širší než v případě jiných procesních předpisů. V případě již citovaného správního řádu tak například platí, že se mlčenlivost vztahuje na informace, které v zájmu zajištění řádného výkonu veřejné správy nebo v zájmu jiných osob vyžadují, aby zůstaly utajeny.⁴ Oproti tomu se daňová mlčenlivost vztahuje zásadně na všechny skutečnosti, s výjimkou informací veřejně známých, nebo informací které jsou

¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Právní aspekty elektronizace správy daní“, GA UK č. 544 217/2017, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v letech 2017 a 2018.

² § 52 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

³ § 15 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).

⁴ § 15 odst. 3 správního řádu.

veřejnosti dostupné z informačních systémů veřejné správy.⁵ Vedle rozsahu informací, které jsou daňovou mlčenlivostí chráněny, se také zásadně liší průlomy mlčenlivosti, které daný procesní předpis připouští. Správní řád sám neobsahuje úpravu vyloučení poskytnutí informací jiným orgánům veřejné moci. Na druhou stranu z ostatních procesních předpisů vyplývá, že informace získané ve správním řízení mohou od správních orgánů požadovat orgány činné v trestním řízení,⁶ soudy v civilním⁷ i správním⁸ soudnictví, Ústavní soud,⁹ jakož i správce daně.¹⁰ Na rozdíl od správního řádu daňový řád výslovně stanoví možné průlomy do daňové mlčenlivosti, přičemž jde o úzce vymezený taxativní výčet situací, kdy poskytnutím údajů nedochází k porušení povinnosti mlčenlivosti.¹¹ Typické pro tyto průlomy je to, že zásadně nějakým způsobem souvisí se samotnou správou daní nebo s porušením povinností při správě daní. Daňová mlčenlivost má přednost i před obecnou povinností státních orgánů oznamovat státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin.¹² Při správě daní se tak oznamovací povinnost správce daně uplatní pouze v případě taxativně vymezených okruhů trestných činů, zejména trestných činů daňových a poplatkových, trestných činů týkajících se porušení povinností při správě daní, a dále nejzávažnějších trestných činů, pro které platí, že jejich nepřekážení nebo neoznámení je trestným činem.¹³ V ostatních případech pak *a contrario* platí, že daňovou mlčenlivost prolomit nelze.

Důvodem pro takto široce pojatý rozsah daňové mlčenlivosti je význam placení daní pro řádné fungování společnosti, přičemž ochrana údajů poskytovaných správci daně podstatným způsobem ovlivňuje motivaci daňových subjektů tyto údaje poskytovat.¹⁴ Z důvodu informační asymetrie mezi správcem daně a daňovým subjektem je ale pro správu daní klíčové, aby daňový subjekt poskytoval údaje potřebné pro správu daní pokud možno dobrovolně.¹⁵ Rozsah daňové mlčenlivosti tak významně přispívá k tomu, že daňové subjekty tuto povinnost dobrovolně plní.¹⁶

I přes extenzivní úpravu daňové mlčenlivosti, kdy se informace zásadně neposkytují ani orgánům činným v trestním řízení, však správce daně poskytuje tyto informace do zahraničí v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Tento článek se zaměřuje na podmínky nakládání s informacemi, které jsou předmětem výměny informací při mezi-

⁵ § 52 odst. 3 daňového řádu.

⁶ § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“).

⁷ § 128 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský soudní řád“).

⁸ § 128 občanského soudního řádu ve vazbě na § 64 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ § 48 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ § 57 daňového řádu.

¹¹ § 53 daňového řádu.

¹² § 8 odst. 1 trestního řádu.

¹³ § 53 odst. 2 daňového řádu.

¹⁴ BAXA, Josef. § 52 (Obsah a limity mlčenlivosti). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK, Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2017-9-13]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI.

¹⁵ TULÁČEK, Michal. Právo na soukromí v kontextu správy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. *Daně a finance*, 2016, XXIV(Supplementum), s. 71.

¹⁶ Baxa, J., op. cit.

národní spolupráci při správě daní a na záruky, které jsou při této výměně poskytovány jak správci daně, tak daňovému subjektu.

2. VÝMĚNA INFORMACÍ PŘI MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCI PŘI SPRÁVĚ DANÍ

Při mezinárodní spolupráci při správě daní spolupracuje správce daně s orgány jiných států, ať již jde o státy Evropské unie nebo o smluvní státy. Mezinárodní spolupráce při správě daní představuje harmonizovanou oblast evropského práva. V oblasti nepřímých daní je mezinárodní spolupráce při správě daní upravena ve dvou nařízeních,¹⁷ spolupráci v oblastech zbývajících daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění upravuje směrnice,¹⁸ kterou transponuje zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní.¹⁹ V souvislosti s mezinárodním vymáháním a zajištěním daňových pohledávek pak může probíhat mezinárodní spolupráce podle zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.²⁰ Z důvodu přehlednosti se však tento článek zabývá pouze výměnou informací, při které se postupuje podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

Česká republika uzavřela řadu mezinárodních smluv, na základě kterých lze provádět mezinárodní spolupráci při správě daní. Jde zejména o smlouvy o zamezení dvojímu zdanění,²¹ smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech²² a o Štrasburskou úmluvu.²³ Českou republiku dále zavazují mezinárodní smlouvy, které v této oblasti uzavřela Evropská unie.²⁴ S ohledem na skutečnost, že se jednotlivé bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nebo o výměně informací v daňových záležitostech

¹⁷ Nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Nařízení Rady (EU) č. 389/2012, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „směrnice DAC“).

¹⁹ Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“).

²⁰ Zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ Srov. čl. 26 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění In: OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014: Full version*. Paříž: OECD Publishing, 2015a. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

²² Takzvané smlouvy TIEA – Tax Information Exchange Agreement, uzavřené zejména s tzv. daňovými ráji. V současné době jsou smlouvy TIEA uzavřeny s následujícími státy: Britské Panenské ostrovy (6/2013 Sb. m. s.), Jersey (51/2012 Sb. m. s.), Bermudy (48/2012 Sb. m. s.), ostrov Man (3/2013 Sb. m. s.), Guernsey (2/2013 Sb. m. s.), republika San Marino (4/2013 Sb. m. s.), Kajmanské ostrovy (90/2013 Sb. m. s.), Andorrské knížectví (33/2014 Sb. m. s.), Bahamské společenství (34/2015 Sb. m. s.), Monacké knížectví (17/2016 Sb. m. s.), Cookovy ostrovy (34/2016 Sb. m. s.) a Aruba (41/2016 Sb. m. s.).

²³ Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 2/2014 Sb. m. s. (dále jen jako „Štrasburská úmluva“).

²⁴ Např. Dohoda mezi evropským společenstvím a švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru publikovaná v Úř. věst. L 385, 29. prosince 2004 ve znění Pozměňovacího protokolu k Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným ve směrnici Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru publikovaného v Úř. věst. L 333, 19. prosince 2015.

mohou v detailech lišit, vychází se v tomto textu z modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění²⁵ a modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.²⁶

Mezinárodní spolupráce při správě daní se provádí v různých formách,²⁷ ale pro účely tohoto článku je podstatná zejména výměna informací. Mezinárodní spolupráce při správě daní probíhá zásadně symetricky, stejné instituty může využít český správce daně vůči obdobnému orgánu v zahraničí a naopak. Předmětem zájmu tohoto článku je však průlom do daňové mlčenlivosti podle daňového řádu. Proto článek vychází z toho, že informace poskytuje český správce daně a přijímá je obdobný orgán v zahraničí, i když by závěry zásadně šlo vztáhnout i na opačný směr výměny. Výměna informací může probíhat buď na žádost,²⁸ nebo automaticky,²⁹ anebo z vlastního podnětu správce daně.³⁰ Se členskými státy Evropské unie mohou probíhat všechny druhy výměny informací. Pokud jde o smluvní státy a smluvní daňové jurisdikce,³¹ záleží možnost použití jednotlivého druhu výměny informací na konkrétní mezinárodní smlouvě, na základě které je mezinárodní spolupráce při správě daní prováděna a případně i na prováděcí dohodě, uzavřené mezi příslušnými orgány smluvních států.³² Štrasburská úmluva výslovně upravuje všechny tři druhy výměny³³ a modelová smlouva o zamezení dvojímu zdanění jejich použití také připouští.³⁴ Smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech původně upravovaly pouze výměnu informací na žádost.³⁵ Zavedení ostatních druhů automatické výměny informací je obsahem dodatkového protokolu, který je k smlouvám o výměně informací uzavíráno od roku 2015.³⁶ Česká republika však zatím³⁷ tento dodatkový protokol neuzavřela k žádné z platných smluv o výměně informací v daňových záležitostech.³⁸

Výměně informací podléhají jakékoliv informace, u kterých se lze důvodně domnívat, že jsou významné pro správu daní, které upravuje směrnice DAC resp. příslušná

²⁵ OECD 2015a, op. cit.

²⁶ OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. 2002. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>

²⁷ § 1 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

²⁸ § 1 odst. 2 písm. a) a § 9 až § 12 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

²⁹ § 1 odst. 2 písm. b) a § 13a až § 13zq zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

³⁰ § 1 odst. 2 písm. c), § 14 a § 15 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

³¹ Pro přehlednost je v dalším textu, obdobně jako v § 1 odst. 1 písm. b) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, použito označení smluvní stát i pro smluvní daňovou jurisdikci. Takovou smluvní daňovou jurisdikci může být například autonomní země Curaçao nebo rychtářství Guernsey.

³² Srov. např. Mnohostrannou dohodu příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech provádějící Štrasburskou úmluvu podepsanou ministrem financí jako příslušným orgánem dne 29. října 2014. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-mcaa-a-spolecny-stan>

³³ Čl. 5 až 7 Štrasburské úmluvy.

³⁴ OECD 2015a, op. cit., s. C(26)-9.

³⁵ Čl. 5 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

³⁶ Čl. 5a a čl. 5b modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech ve znění dodatkového protokolu. Dodatkový protokol In: OECD. *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information Under a TIEA*. 2015b. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>

³⁷ Stav k září 2017.

³⁸ V případě smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech uzavřené s Arubou je však na rozdíl od jiných smluv tohoto typu obsažen čl. 6 o spontánní výměně informací, který je formulován tak, že umožňuje jak spontánní, tak automatickou výměnu informací. Formulace článku však neodpovídá textu dodatkového protokolu uvedeného In: OECD 2015b, op. cit.

mezinárodní smlouva, a pro vymáhání právních předpisů týkajících se těchto daní.³⁹ Jde tedy o informace, které se správce daně dozvěděl o poměrech jiných osob, a tedy tyto informace podléhají daňové mlčenlivosti podle daňového řádu.

Výměna informací by neměla sloužit k tzv. „střílení na slepo“,⁴⁰ tedy k tomu, aby správce daně nejprve poptal množství údajů bez vymezení jejich vztahu ke konkrétnímu daňovému šetření a až následně v nich hledal potenciální daňové subjekty vyhýbající se daním. Tomu odpovídá i skutečnost, že předmětem žádosti o poskytnutí informací mohou být informace, o kterých lze předpokládat, že mají vztah ke správě daní,⁴¹ což má právě za cíl „střílení na slepo“ předejít.⁴²

3. ZACHÁZENÍ S INFORMACEMI POSKYTNUTÝMI DO ZAHRANIČÍ

Podle Štrasburské úmluvy se považují veškeré informace získané při výměně informací za důvěrné a podléhající stejné ochraně, jako informace získané podle vnitrostátního práva dané smluvní strany.⁴³ Přijímající orgán je pak může poskytnout dalším orgánům za účelem zjišťování, stanovení a zabezpečení úhrady daní, vymáhání právních předpisů nebo soudního stíhání v daňových otázkách, posuzování odvolání, případně k doзору nad těmito činnostmi.⁴⁴ Přijímající stát pak může přijaté informace využít také k dalším účelům, pokud je takové využití možné podle práva státu poskytujícího informace, a ten s takovým využitím souhlasí.⁴⁵ Z textu Štrasburské úmluvy ale není jasné, na kterou smluvní stranu odkazuje čl. 22 odst. 1. Pokud by se danou smluvní stranou rozuměla strana poskytující, znamenalo by to, že by se v zahraničí mělo postupovat podle českého daňového řádu, který by tak byl aplikován orgánem cizího státu. Alternativně by se danou smluvní stranou mohl rozumět stát přijímající. Přijatým informacím by tak orgán v přijímajícím státě měl poskytnout stejnou úroveň ochrany, jakou tento orgán podle zákona účinného ve svém státě uplatňuje vůči informacím, které sám shromáždí. S ohledem na citovaný čl. 22 odst. 4 Štrasburské úmluvy, upravující možnost použít přijaté informace i k dalším účelům, pokud je takové použití v souladu s právem poskytujícího státu lze ale dovodit, že se danou smluvní stranou podle čl. 22 odst. 1 Štrasburské úmluvy rozumí stát přijímající informace, protože jinak by čl. 22 odst. 4 Štrasburské úmluvy nadbytečně odkazoval do stejného právního řádu jako čl. 22 odst. 1. Navíc se lze ztotožnit s názorem Nejvyššího správního soudu, že

³⁹ Čl. 1 odst. 1 směrnice DAC, čl. 4 odst. 1 a čl. 5 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 1 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 1 odst. 1 a čl. 5 směrnice DAC. Obdobně též v čl. 1 a čl. 7 nařízení (EU) č. 904/2010 a v čl. 16 nařízení (EU) č. 389/2012.

⁴⁰ V originále „fishing expedition“, rybářská výprava, idiom ve významu „hledání informace bez předchozí znalosti o její existenci“. Srov. např. recitál č. 9 v anglické verzi směrnice DAC.

⁴¹ § 9 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 4 odst. 1 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 1 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 1 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁴² OECD 2015a, op. cit., s. C(26)-3.

⁴³ Čl. 22 odst. 1 Štrasburské úmluvy.

⁴⁴ Čl. 22 odst. 2 Štrasburské úmluvy.

⁴⁵ Čl. 22 odst. 4 Štrasburské úmluvy.

„[p]o zahraniční daňové správě nelze požadovat, aby postupovala podle procesních norem českého daňového řízení,⁴⁶ mezi které daňová mlčenlivost jistě patří. Lze tak shrnout, že informace, které český správce daně poskytne obdobnému orgánu v zahraničí, mají podle Štrasburské úmluvy v zahraničí podléhat stejné ochraně, jakou v souladu se svým (tedy zahraničním) právem uplatňuje zahraniční orgán u obdobných informací, které sám shromáždí. Zároveň to ale znamená, že se česká úprava daňové mlčenlivosti po poskytnutí informací do zahraničí na tyto informace již zásadně nepoužije. Obdobně upravují nakládání s přijatými informacemi i smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, přičemž skutečnost, že se informacím poskytuje ochrana podle práva přijímajícího státu je v nich vyjádřena jasněji.⁴⁷

Smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech pojímají ochranu poskytnutých informací jiným způsobem. Obdržené informace se podle nich považují za důvěrné a mohou být předány pouze orgánům veřejné moci v přijímajícím státě, které se zabývají výběrem či vymáháním daní, trestním stíháním v souvislosti s daňovými trestnými činy nebo v souvislosti s rozhodováním o opravných prostředcích ve vztahu k daním, které jsou pokryty touto smlouvou. Tyto orgány mohou získané informace zpracovávat pouze k popsaným účelům. Mlčenlivost může být prolomena pouze v rámci veřejného soudního rozhodnutí nebo v rozhodnutích soudu. Získané informace nemohou být bez předchozího písemného souhlasu státu, který informace poskytl, předány žádnému jinému orgánu nebo osobě, ani do jiného státu.⁴⁸ Ochrana poskytnutých informací je tak silnější, protože nezávisí na rozsahu mlčenlivosti v přijímajícím státě, která se může stát od státu lišit. V ostatních aspektech, zejména pokud jde o orgány, osoby a státy, kterým lze informace dále poskytnout, a o podmínky jejich poskytování, se však smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech od smluv o zamezení dvojímu zdanění a od Štrasburské úmluvy zásadně neliší.

Při výměně informací mezi členskými státy Evropské unie také platí, že jim přijímající stát musí poskytnout stejnou míru ochrany, jakou poskytuje obdobným informacím, které sám shromáždí, přičemž je přijímající stát může použít pouze při správě a vymáhání vymezených daní a v řízeních o uložení sankcí za porušení daňových předpisů.⁴⁹ Se souhlasem poskytujícího státu mohou být přijaté informace použity i k dalším účelům.⁵⁰ Výměna informací mezi členskými státy Evropské unie se však zásadně liší v otázce předávání informací do dalších členských států Evropské unie. V takovém případě se k předání informací nevyžaduje souhlas poskytujícího státu, ale naopak poskytující stát může ve lhůtě deseti dní od obdržení sdělení o záměru předat informace s tímto předáním nesouhlasit.⁵¹ Předávání informací mezi členskými státy Evropské unie je tak postaveno na principu *opt-out* v jednotlivém případě. To ve svém důsledku vede k tomu, že členské státy Evropské unie zásadně tvoří jednotný prostor, v rámci kterého lze jednoduše navzájem sdílet již jednou vyměněné informace.

⁴⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. ledna 2014, čj. 1Afs 73/2011-167, č. 3016/2014 Sb. NSS, www.nssoud.cz.

⁴⁷ Čl. 26 odst. 2 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění.

⁴⁸ Čl. 8 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁴⁹ Čl. 16 odst. 1 směrnice DAC.

⁵⁰ Čl. 16 odst. 2 směrnice DAC.

⁵¹ Čl. 16 odst. 3 směrnice DAC.

4. ODMÍTNUTÍ POSKYTNUTÍ INFORMACÍ DO ZAHRANIČÍ

Kontaktní místo může odmítnout poskytnutí vyžádaných informací do zahraničí, v případě naplnění stanovených podmínek. Prvním okruhem podmínek pro odmítnutí poskytnutí informací jsou důvody na straně žádajícího státu. Poskytnutí informací tak lze odmítnout v případě, kdy žádající orgán nevyčerpal všechny možnosti, které mohl podle svého právního řádu využít pro jejich získání.⁵² Tento důvod pro odmítnutí poskytnutí informací není obsažen v modelových smlouvách OECD o zamezení dvojímu zdanění a o výměně informací v daňových záležitostech. Dále je možné odmítnout poskytnutí informací, pokud by orgán žádajícího státu sám nebyl oprávněn poskytovat obdobné informace,⁵³ protože by tím byla narušena vzájemnost.

Druhý okruh podmínek pro odmítnutí poskytnutí informací se pak týká samotného obsahu požadovaných informací. Nelze tak poskytnout informace, jejichž poskytnutí by porušilo ochranu obchodního tajemství, zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, případně pokud by jejich poskytnutí mohlo ohrozit veřejný pořádek nebo bezpečnost státu.⁵⁴

Zvláštní podmínkou, obsaženou explicitně pouze ve Štrasburské úmluvě a v modelové smlouvě OECD o výměně informací v daňových záležitostech, je možnost odmítnutí poskytnutí informací v případě, kdy by využitím těchto informací při správě daní mohlo dojít k diskriminaci občanů státu, poskytujícího informace, oproti občanům státu, který informace požaduje.⁵⁵ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojímu zdanění tento důvod pro odmítnutí poskytnutí informací výslovně neobsahuje. Lze jej však dovést ve vazbě na ustanovení zakazující diskriminaci.⁵⁶

Podmínky pro odmítnutí poskytnutí informací se neuplatní v případech, kdy by důvodem pro odmítnutí poskytnutí informací byla skutečnost, že jsou tyto informace výhradně v dispozici banky nebo jiné finanční instituce, osoby jednající jménem nebo na účet osoby, které se poskytnutí informací týká, nebo které se týkají vlastnických podílů v určité osobě.⁵⁷

Ustanovení o tom, že nelze odmítnout poskytnutí informace pouze proto, že je taková informace výhradně v dispozici banky, umožňuje dvojí výklad. Při použití jazykového výkladu lze dojít k závěru, že podstatou ustanovení je zamezit situaci, kdy má sice správce daně možnost si dané informace opatřit od banky, ale v dané chvíli jimi tento správce nedisponuje. Ustanovení by tak vedlo k povinnosti si tyto informace

⁵² § 12 odst. 1 písm. a) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 17 odst. 1 směrnice DAC, čl. 21 odst. 2 písm. g) Štrasburské úmluvy.

⁵³ § 12 odst. 1 písm. b) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 17 odst. 3 směrnice DAC, čl. 21 odst. 2 písm. c) Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 3 písm. b) modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 7 odst. 1 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁵⁴ § 21 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 17 odst. 4 směrnice DAC, čl. 21 odst. 2 písm. d) Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 3 písm. c) modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 7 odst. 2 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁵⁵ Čl. 21 odst. 2 písm. f) Štrasburské úmluvy a čl. 7 odst. 6 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁵⁶ Čl. 24 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění.

⁵⁷ § 21 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 18 odst. 2 směrnice DAC, čl. 21 odst. 4 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 5 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 7 odst. 2 ve vazbě na čl. 5 odst. 4 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

od banky v takovém případě opatřit. Tomu by napovídalo i to, že povinnost k výměně informací by neměla vést k povinnosti provádět opatření, která by byla v rozporu s vnitrostátními právními předpisy státu, poskytujícího informace.⁵⁸ Při použití tohoto výkladu by tak bylo možné pro účely mezinárodní výměny informací požadovat od banky informace o stavu peněžních prostředků na účtech, protože vůči tomuto údaji je v daňovém řádu prolomeno bankovní tajemství,⁵⁹ ale nebylo by možné žádat například informace o disponentech, protože na ty průlom bankovního tajemství v daňovém řádu nedopadá.⁶⁰

Jak ale vyplývá z komentáře ke Štrasburské úmluvě, ale i k modelovým smlouvám OECD o zamezení dvojímu zdanění a o výměně informací v daňových záležitostech, toto ustanovení má být vykládáno jako průlom bankovního tajemství v plném rozsahu.⁶¹ Tomu ostatně odpovídá i čl. 5 odst. 4 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech, podle kterého má každá smluvní strana zajistit možnost získání informací v držení bank či jiných finančních institucí. Výbor OECD pro daňové záležitosti⁶² pak doporučil podniknout kroky k co největšímu prolomení bankovního tajemství pro účely správy daní.⁶³ Při aplikaci tohoto výkladu by tak bylo možné poskytovat i informace o disponentech, ke kterým v současné době správce daně nemá přístup. Ve svém důsledku by to znamenalo, že by do zahraničí bylo možné poskytnout širší rozsah informací, než k jakému má přístup správce daně přístup při vlastní správě daní.

Mám za to, že jazykový výklad je v daném případě, až na smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech, jednoznačný. Jazykový výklad však představuje pouze prvotní přiblížení k obsahu právní normy.⁶⁴ Nelze tak ignorovat ustálený význam, který je danému ustanovení přikládán v mezinárodním kontextu, který je pro výklad mezinárodních smluv rozhodný. Obdobně lze tento závěr aplikovat i na případy výměny informací, které jsou ve výlučné dispozici osoby jednající jménem nebo na účet osoby, které se poskytnutí informací týká, nebo které se týkají vlastnických podílů v určité osobě.

Stát poskytující informace pak nemůže odmítnout jejich poskytnutí z toho důvodu, že pro jeho vlastní správu daní tyto informace nemají význam.⁶⁵

⁵⁸ Čl. 17 odst. 2 směrnice DAC, čl. 21 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 3 písm. a) modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. odst. 1 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

⁵⁹ § 57 odst. 3 daňového řádu.

⁶⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4Afs 177/2016-35, ze dne 25. října 2016.

⁶¹ OECD, RADA EVROPY. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Paříž: OECD Publishing, 2011. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en>, s. 83–85; OECD 2015a, op. cit., s. C(26)–24 a OECD 2002, op. cit. 27.

⁶² CFA – Committee on Fiscal Affairs.

⁶³ OECD. *Improving access to bank information for tax purposes*. Paříž: OECD Publications, 2000, s. 45. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/improvingaccesstobankinformati onfortaxpurposes.htm>

⁶⁴ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97, ze dne 17. prosince 1997.

⁶⁵ § 12 odst. 3 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 18 odst. 3 směrnice DAC, čl. 21 odst. 3 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 4 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění, čl. 5 odst. 2 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

5. SHRUTÍ

Daňová mlčenlivost je důležitým aspektem správy daní, protože právě na ní závisí ochota daňových subjektů poskytovat informace o svých vnitřních poměrech tak, aby mohla být řádně stanovena a vybrána daň. Bez spolupráce daňových subjektů je v důsledku informační asymetrie pozice správce daně silně oslabena, což má neblahý vliv na celé daňové řízení. Z tohoto důvodu je daňová mlčenlivost konstruována takovým způsobem, aby daňovému subjektu při poskytnutí informací správci daně zásadně nehrozila újma, a to i v případech kdy lze mít důvodné pochyby o legálnosti jeho ekonomické aktivity.

Na druhou stranu s růstem mezinárodního obchodu a s tím spojených otázek přeshraničního zdaňování nabývá na významu spolupráce správců daně a obdobných orgánů v zahraničí. Tato spolupráce může být prováděna v různých formách, mimo jiné prostřednictvím výměny informací. Při této výměně však přirozeně dochází k výměně informací, které jinak podléhají daňové mlčenlivosti. Navíc může při získávání informací pro účel mezinárodní spolupráce při správě daní dojít k prolomení i bankovního tajemství.

Právní instrumenty, na jejichž základě může být výměna informací prováděna, upravují zásadně navzájem obdobným způsobem nakládání s informacemi přijatými v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní. Orgány státu, který informace přijímá, jim musí poskytnout stejnou ochranu, jakou na základě zákona tohoto státu poskytují informacím, které získají samy při správě daní. To však ve svém důsledku znamená, že se standard ochrany údajů liší podle toho, do kterého státu byly tyto údaje předány. Obecně dále platí, že přijaté informace lze zásadně použít pouze pro účely správy a výběru daní nebo v souvislosti s ukládáním sankcí za porušení povinností při správě daní. K použití k jinému účelu musí dát souhlas stát, který informace poskytnul. S výjimkou předávání získaných informací mezi členskými státy Evropské unie se vyžaduje souhlas státu, který poskytnul informace, také pro předání těchto informací do třetího státu. Naopak pokud jde o předání získaných informací do jiného členského státu Evropské unie, může poskytnující stát v krátké lhůtě uplatnit nesouhlas s takovým předáním, jinak ale platí, že informace předat lze.

Z výše uvedeného plyne, že při sjednávání mezinárodních smluv, na základě kterých lze provádět vyměňovat informace podléhající daňové mlčenlivosti, je nutné dbát zvýšenou pozornost tomu, jak druhá smluvní strana nakládá s přijatými informacemi a je nutné okolnosti této spolupráce průběžně vyhodnocovat. Výměna informací je totiž závažným průlomem do daňové mlčenlivosti a může tak oslabit důvěru, kterou daňový subjekt chová ke správci daně. V konečném důsledku by tak extenzivní mezinárodní spolupráce při správě daní mohla vést až k ohrožení správy daní v tuzemsku.

Mgr. et Mgr. Michal Tuláček
Univerzita Karlova, Právnická fakulta
michal@tulacek.eu
ORCID: 0000-0001-9385-6104