

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

Diplomová práce

**Mezinárodní výměna informací pro daňové účely**

Michal Gola, LL.M.

Plzeň 2020

### **Prohlášení**

*Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně, a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým.*

V Plzni dne 13. dubna 2020

.....

Michal Gola, LL.M.

## **Poděkování**

*Velice děkuji Ing. Josefu Nocarovi za velkorysou pomoc a cenné rady, které mně poskytl během psaní této diplomové práce. Zároveň velice děkuji JUDr. Petře Smržové, Ph.D. za součinnost v rámci přijímacího řízení na University of Dundee, jejíž následné vystudování ve mně vzbudilo zájem o téma této diplomové práce.*

# Obsah

Úvod .....	1
<b>1. Mezinárodní výměna daňových informací z pohledu české (a zahraniční) daňověprávní literatury.....</b>	<b>3</b>
<b>2. Úvod do mezinárodní výměny daňových informací .....</b>	<b>6</b>
2.1. Problematika daňových rájů .....	8
2.2. Seznam daňových rájů.....	14
2.3. Daňové úniky – vyhýbání se daňové povinnosti nebo krácení daňové povinnosti.....	14
2.4. Relevance mezinárodní výměny daňových informací v boji s daňovými úniky.....	16
<b>3. Druhy mezinárodní výměny daňových informací .....</b>	<b>19</b>
3.1. Spontánní výměna .....	19
3.2. Výměna na žádost.....	20
3.3. Automatická výměna.....	21
3.4. Závěrečné slovo k druhům mezinárodní výměny daňových informací .....	23
<b>4. Dvoustranné právní nástroje umožňující mezinárodní výměnu daňových informací.....</b>	<b>24</b>
4.1. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.....	24
4.2. Dohody o výměně informací v daňových záležitostech.....	27
4.3. Zhodnocení dvoustranných právních nástrojů.....	31
4.4. Exkurs: Výměna informací a Spojené státy americké.....	32
<b>5. Mnohostranné právní nástroje umožňující mezinárodní výměnu daňových informací....</b>	<b>36</b>
5.1. Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech.....	36
5.1.1. Společný standard pro oznamování.....	40
5.2. Zhodnocení mnohostranných právních nástrojů .....	46
5.3. Exkurs: Výměna informací a Evropská Unie.....	47
<b>6. Příliš mnoho právních nástrojů?.....</b>	<b>50</b>
<b>Závěr.....</b>	<b>52</b>
Seznam použité literatury a dalších zdrojů.....	54
Resumé .....	60

# Úvod

Mezinárodní výměna informací pro daňové účely (dále také jen „mezinárodní výměna daňových informací“ nebo zkráceně jen „výměna informací“) mezi různými jurisdikcemi je důležitým prvkem mezinárodní spolupráce v oblasti daní, jelikož jurisdikce zpravidla nemohou sledovat ekonomickou aktivitu tuzemských daňových poplatníků v zahraničí a daňové úniky jsou tak na dosah ruky. Spolupráce v oblasti mezinárodní výměny daňových informací může mít mnoho podob, avšak její konečná podoba bude záviset toliko na právním nástroji, který si konkrétní jurisdikce zvolí pro uskutečnění výměny informací.

Jelikož je tato práce psaná v rámci právního oboru, bude na mezinárodní výměnu daňových informací nahlíženo zejména z pohledu právních nástrojů umožňující onu výměnu informací. Cílem této práce je proto představit mezinárodní výměnu daňových informací jako celek a zároveň zanalyzovat dostupné právní nástroje z pohledu jejich efektivity pro samotnou výměnu informací. Analyzované právní nástroje spadají především do systému mezinárodní výměny daňových informací na poli Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (anglicky *Organisation for Economic Co-Operation and Development*; dále jen „OECD“). Nicméně vedle právních nástrojů od OECD budou zmíněny i právní nástroje pro výměnu informací z dílny Spojených států amerických a Evropské Unie, což ve výsledku umožní pohled na mezinárodní výměnu daňových informací z víceméně globálního hlediska. Z tohoto důvodu bude na mezinárodní výměnu daňových informací nahlíženo z nadnárodního hlediska, které přesto bude ve vybraných částech doplněno o kontext České republiky a její právní úpravy.

Za účelem dosažení uvedeného cíle budou nejprve popsány okolnosti vzniku institutu mezinárodní výměny daňových informací, kdy klíčovou roli v tomto ohledu hrají daňové ráje, daňové úniky a jejich vzájemná souvislost. Jakmile bude odůvodněno, proč mezinárodní výměna daňových informací existuje, bude přistoupeno k samotné materii výměny informací. Jako první bude pojednáno o konkrétních druzích mezinárodní výměny daňových informací (celkem tři), které vedle základního popisu budou doplněny o jejich zhodnocení z pohledu účinnosti v praxi. Posléze bude přistoupeno ke stěžejní části této práce, a to k právním nástrojům umožňující výměnu informací. V této části budou zkoumány jak

dvoustranné, tak i mnohostranné právní nástroje, kdy je stejné členění zohledněno i v názvu jednotlivých kapitol. V neposlední řadě jsou do této práce zařazeny také poznámky k aktuálnímu počtu dostupných právních nástrojů pro mezinárodní výměnu daňových informací, jež tvoří poslední kapitolu této práce před jejím závěrem.

Metoda, která byla k sestavení této práce použita, je zejména dedukce. Nicméně společně s dedukcí je využita i metoda analýzy, deskripce a v některých případech též komparace. Přínos této práce spočívá především v důvodu, že se jedná o jednu z prvních prací svého druhu na téma mezinárodní výměny informací pro daňové účely, což vyplývá z aktuálního stavu české odborné literatury, ve které zatím není mezinárodní výměna daňových informací významně zastoupena. Tato práce proto vyplňuje aktuální mezeru na poli odborné literatury v České republice a současně dává podnět pro rozvoj české odborné literatury, konkrétně podnět pro rozvoj české daňověprávní literatury.

# 1. Mezinárodní výměna daňových informací z pohledu české (a zahraniční) daňověprávní literatury

Mezinárodní výměnu daňových informací můžeme bezpochyby zařadit do odvětví finančního práva a zčásti i do práva daňového. Prozkoumáme-li základní odbornou literaturu určenou pro studium finančního práva, jako je např. Bakeš a kol. (2012), Jánošíková, Mrkývka a kol. (2016), Mrkývka a kol. (2006), Mrkývka, Pařízková a Radvan (2011) či Karfíková a kol. (2018), zjistíme, že mezinárodní výměna daňových informací není v těchto publikacích skoro vůbec obsažena.<sup>1</sup> Jelikož je však výměna informací velmi specifické téma a svým obsahem překračuje obecnou nauku finančního práva, bude potřeba se zaměřit na literaturu, která je úžeji zaměřena, konkrétně na literaturu týkající se mezinárodní spolupráce v oblasti daní.<sup>2</sup>

Přínosnou literaturu na téma mezinárodní spolupráce v oblasti daní tvoří především Láchová (2007), Nerudová (2014) a Sojka a kol. (2010).<sup>3</sup> Avšak ani tyto publikace nejsou dostatečně zaměřeny na mezinárodní výměnu daňových informací, aby se jednalo o přínosnou literaturu na toto téma. Čas od času se nicméně mezinárodní výměna daňových informací objeví v odborném článku či příspěvku v monografii, např. Solilová (2012) Zíka (2014), Cvik (2015) a Šramková (2014). Bohužel ani tyto práce nepředstavují upokojující nauku

---

<sup>1</sup> BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7; JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2 aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 1. a 2. díl. Brno: Masarykova Univerzita, 2006. ISBN 80-210-3578-1 a 80-210-3579-X; MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana a RADVAN, Michal. *Základy finančního práva*. 6. vydání. Praha: Armex Publishing, 2012. ISBN 978-80-8745-119-9; KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.

<sup>2</sup> V daném ohledu se považuje mezinárodní spolupráce v oblasti daní za nadřazený pojem vůči výměně informací, která tak představuje jednu z dílčích forem mezinárodní spolupráce v oblasti daní.

<sup>3</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: Wolters Kluwer, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1; NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. aktualizované a doplněné vydání, Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6; SOJKA, Vlastimil, BARTOŠOVÁ, Monika, FEKAR, Pavel, MAŠEK, Jan, NEŠLEHA, Matěj a VAŇOUSOVÁ, Ivana. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-689-2.

o výměně informací.<sup>4</sup> Díky stanovenému účelu těchto prací, tzn. jedná se toliko o (krátký) článek či příspěvek, jsou daní autoři vcelku limitováni rozsahem svých prací, čímž dochází k absenci jakékoliv hlubší analýzy zvoleného tématu. Navíc text Šramkové (2014) a Cvik (2015) jsou převážně deskriptivního charakteru.

Jelikož česká literatura nedokáže zcela uspokojit zájemce o mezinárodní výměnu daňových informací, je potřeba zohlednit i literaturu zahraniční.<sup>5</sup> Naštěstí se nacházíme v době, kdy je většina informací na dosah ruky, a proto je možné bez jakýchkoliv obtíží současně pracovat se i zahraničními zdroji. Za přínosnou zahraniční literaturu zabývající se mezinárodní výměnou informací pro daňové účely je tak možné označit zejména Oats, Miller a Mulligan (2017), kteří se ve svém díle podrobně zabývají mj. i důvody vzniku institutu mezinárodní výměny daňových informací, nýbrž i jejími druhy a právními nástroji ji umožňující a McGill, Haye a Lipo (2017), kteří poskytují mnohem užší pohled na výměnu informací, protože se ve svém díle zaměřují výlučně na automatickou výměnu daňových informací.<sup>6</sup> Dále přichází v úvahu i Oberson (2015), jenž poskytuje komplexní nauku o mezinárodní výměně informací pro daňové účely, Christensen a Tirard (2016) mapující vývoj změn v právních nástrojích pro výměnu informací a Knobel a Meinzer (2014), kteří se analyzují automatickou výměnu zejména z pohledu rozvojových jurisdikcí.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> SOLILOVÁ, Veronika. Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností – I. část. In: *DAUC.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 22. 2. 2013 [cit. 25.02.2020]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz>; ZÍKA, Václav. Aktualizace OECD vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v roce 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. Dostupné z: <https://www.noveaspi.cz>; CVIK, Eva Daniela. Nový zákon o výměně informací o finančních účtech navazuje na mezinárodní dohodu FATCA uzavřenou mezi ČR a USA. In: *Právní prostor* [online]. Praha: Právní prostor, 17. 7. 2015 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz>; ŠRAMKOVÁ, Dana. Mezinárodní spolupráce při správě daní a potírání daňových úniků. In: MRKÝVKA, Petr. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno: Masarykova Univerzita, 2006. ISBN 80-210-3579-X.

<sup>5</sup> Za zahraniční literaturu je v kontextu této práce považována literatura, která je psána výlučně anglickým jazykem, bez ohledu na místo původu.

<sup>6</sup> OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. ISBN 978-1-52650-169-1; MCGILL, Ross, HAYE, Christopher a LIPO, Stuart. *G.A.T.C.A. - A Practical Guide to Global Anti-Tax Evasion*. Cham: Palgrave Macmillan, 2017. ISBN 978-3-319-61782-4.

<sup>7</sup> OBERSON, Xavier. *International Exchange of Information on Tax Matters: Towards Global Transparency*. 2nd ed. Northampton: Edward Elgar Publishing, 2015. ISBN 978-1-78471-471-0; CHRISTENSEN, Henry a TIRARD, Jean-Marc. The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and the CRS. *Trusts & Trustees* [online]. 2016, 22(8) [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1752-2110. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw118>; KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus.



Také je vhodné zmínit alternativní zdroje informací v podobě webových stránek různých institucí a organizací, ba dokonce i webové stránky Ministerstva finanční České republiky. V první řadě přichází v úvahu mezinárodní organizace Tax Justice Network, která na svých stránkách pravidelně publikuje odborné články (některé se posléze publikují i v odborných časopisech) týkající se mezinárodní výměny daňových informací, jejich druhů, právních nástrojů, činnosti OECD v oblasti výměny informací apod.<sup>8</sup> Dalším přínosem pro nauku o mezinárodní výměně daňových informací jsou bezpochyby webové stránky OECD, které poskytují přehledný výklad o celém institutu výměny informací, jakožto i historický a aktuální vývoj činnosti OECD v tomto ohledu.<sup>9</sup> V neposlední řadě je potřeba vyzdvihnout webové stránky Ministerstva financí České republiky, které poskytují nejen základní informace o výměně informací, ale i přehledy právních nástrojů a pravidel, jimiž je Česká republika v rámci mezinárodní výměny daňových informací vázána.<sup>10</sup>

S ohledem na výše uvedené je možné označit českou odbornou literaturu týkající se mezinárodní výměny informací pro daňové účely za nevyhovující; nacházíme se v situaci, kdy výměna informací není v české odborné literatuře dostatečně zastoupena. Proto je zbylá část této práce založena převážně na zahraničních zdrojích, kdy text této práce je současně doplněn o relevantní anglickou terminologii, která slouží jako spojovací článek se zohledněnou zahraniční literaturou.

---

Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>.

<sup>8</sup> *Tax Justice Network* [online]. TJN: © 2003 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.taxjustice.net>.

<sup>9</sup> *Organisation for Economic Co-operation and Development* [online]. OECD: © 2010 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

<sup>10</sup> *Ministerstvo financí České republiky* [online]. MFČR: © 2013 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz>.

## 2. Úvod do mezinárodní výměny daňových informací

S postupem dnešní globalizace, která vyústila ve značný nárůst přeshraničních obchodních a finančních transakcí, se soukromý sektor do jisté míry přeměnil na svět bez hranic. To způsobilo velký problém pro vnitrostátní daňové orgány, protože globalizace v soukromém sektoru nebyla nikdy doprovázena podobnými změnami v dosahu a způsobu vymáhání daňových povinností vnitrostátními daňovými orgány.<sup>11</sup> Taktéž platí, že vnitrostátní daňové orgány jsou nadále omezovány hranicemi své jurisdikce, a proto vnitrostátní daňové orgány čelí hned několika problémům. Zaprvé, vnitrostátní daňové úřady jsou, jak již samotný název napovídá, daňovým správcem jedné jurisdikce. Zadruhé, k dnešnímu dni neexistuje žádný mezinárodní daňově-správní orgán a zatřetí, jurisdikce tradičně nepomáhají s vybíráním daní cizích jurisdikcí (anglicky tzv. *revenue rule*).<sup>12</sup>

Vynucování daňových zákonů v zahraničí představuje pro daňové orgány dlouhodobý problém. Vynucování se pak stává problematické zejména tehdy, pokud se daňové informace nacházejí v neproniknutelném systému, jehož jediným cílem je chránit informace před daňovými úřady z jiných jurisdikcí. Koneckonců nejjednodušší způsob, jak se vyhnout daňové povinnosti je zajistit, aby příjmy či jiná aktiva podléhající daňové povinnosti nebyly drženy v domácím prostředí, ale spíše v tzv. daňových rájích.<sup>13</sup>

Zahraniční literatura dlouho považovala daňové ráje za jakési nezbytné zlo, které pouze usnadňuje daňovou soutěž mezi jurisdikcemi, což vede ke zvýšení mobility a efektivnosti na mezinárodních finančních trzích.<sup>14</sup> Avšak s postupem globalizace se mění i názor na daňové ráje. Zatímco daňové ráje tvrdí, že potenciálním investorům nabízejí finanční soukromí, omezenou právní regulaci a atraktivní daňové sazby, tato místa se zároveň stala i útočištěm pro daňové úniky,

---

<sup>11</sup> SPENCER, David. Exchange of Tax Information. *Accountancy business and the Public Interest* [online]. London: Association for Accountancy & Business Affairs, 2006, 5(1), s. 88 [cit. 31. 3. 2020.]. ISSN 1745-7718. Dostupné z: <http://visar.csustan.edu/aaba/aabajournalpage.html>.

<sup>12</sup> tamtéž, s. 88–89.

<sup>13</sup> MCGILL, Ross, HAYE, Christopher a LIPO, Stuart. *G.A.T.C.A. - A Practical Guide to Global Anti-Tax Evasion*. Cham: Palgrave Macmillan, 2017. s. 4. ISBN 978-3-319-61782-4.

<sup>14</sup> KEEN, Michael. Preferential Regimes Can Make Tax Competition Less Harmful. *National Tax Journal* [online]. Washington DC: National Tax Association, 2001, 54(4), s. 758 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0028-0283. Dostupné z: <https://www.jstor.org>.

finanční podvody a praní špinavých peněz.<sup>15</sup> Proto vyvstává otázka, zda by se na daňové ráje neměla vztahovat přísnější pravidla, protože škodlivé účinky výrazně převažují nad výhodami, které jsou s daňovými ráji spojeny. Přestože bylo vynaloženo velké úsilí na odstranění těchto škodlivých účinků, málokteré strategie uspěly.<sup>16</sup>

V posledních letech se však stále více mluví o relevanci mezinárodní výměny daňových informací v boji proti daňovým rájům, a to zejména v boji proti daňovým únikům. Mezinárodní výměna daňových informací tak přitahuje pozornost nejen mnohých daňových orgánů, ale i široké veřejnosti, protože výměna informací úzce souvisí s výdělečnou činností daňových poplatníků. Zejména pak s výdělečnou činností těch daňových poplatníků, kteří nejsou svázáni s ekonomickým prostředím pouze jedná jurisdikce, nýbrž svá aktiva dále investují, ukládají, či dokonce účelně vyvádí za hranice svého domicilu.

K dnešnímu dni existuje celá řada norem a prostředků pro mezinárodní výměnu daňových informací a těmi největšími hráči určující pravidla hry jsou OECD, Spojené státy americké a Evropská unie. Všechny tyto subjekty se snaží o zlepšení účinnosti výměny informací a zároveň vyvíjejí různé právní nástroje k uskutečnění výměny daňových informací mezi různými jurisdikcemi. Tyto právní nástroje jsou pro mezinárodní výměnu daňových informací důležité ze dvou důvodů. Zaprvé, výměna informací je zpravidla prováděna na základě uzavřené dohody, smlouvy či úmluvy mezi dvěma nebo více jurisdikcemi, která obsahuje ujednání umožňující mezinárodní výměnu daňových informací, a právě tyto dohody, smlouvy a úmluvy označujeme za právní nástroje pro mezinárodní výměnu daňových informací. Zadruhé, konečná podoba výměny informací (tj. konkrétní druh výměny informací) v zásadě závisí na právním nástroji, který si jurisdikce pro mezinárodní výměnu daňových informací zvolí. Naštěstí existuje mnoho dostupných právních nástrojů, které umožňují výměnu informací, a proto mají jurisdikce z čeho vybírat. Mezi nejpoužívanější právní nástroje patří smlouvy

---

<sup>15</sup> LEIKVANG, Hedda. Piercing the Veil of Secrecy: Securing Effective Exchange of Information to Remedy the Harmful Effects of Tax Havens. *Vanderbilt Journal of Transnational Law* [online]. Vanderbilt University Law School, 2012, 45(1), s. 293 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0090-2594. Dostupné z: <https://heinonline.org>.

<sup>16</sup> OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 526 ISBN 978-1-52650-169-1.

o zamezení dvojímu zdanění, dohody o výměně informací v daňových záležitostech, Mnohostranná úmluva OECD o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech a Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech.<sup>17</sup> Nicméně ještě před tím, než bude přistoupeno k samotné mezinárodní výměně daňových informací, je potřeba se zaměřit právě na problematiku daňových rájů a daňových úniků, protože to jsou právě daňové ráje a daňové úniky, jež vzbudily zájem o účinnou výměnu informací.

## 2.1. Problematika daňových rájů

Při pomyšlení na daňové ráje se mnohým ihned vybaví nějaký malý ostrov, a to ideálně ostrov nacházející se někde v Karibiku. Ačkoliv mnoho karibských ostrovů skutečně může být nazváno daňovými ráji, není možné je bez dalšího takto kvalifikovat. Proto je vhodné se zprvu zamyslet na tím, co je to „daňový ráj“. V nejzákladnějším slova smyslu můžeme za daňový ráj označit jurisdikci, která se snaží toliko přilákat zahraniční kapitál, avšak univerzální definice se bohužel nedočkáme – definicí daňových rájů je přibližně tolik, kolik samotných daňových rájů existuje.<sup>18</sup> Co může jedna osoba považovat za daňový ráj, může jiná považovat jen za jurisdikci s atraktivněji nastaveným daňovým režimem.<sup>19</sup>

Navzdory absence konsensu nad definicí daňového ráje, odborná literatura nejčastěji pracuje s definicí daňového ráje od OECD.<sup>20</sup> Nicméně OECD se nepokouší podat explicitní definici daňového ráje, nýbrž pouze uvádí kritéria (a to celkem čtyři), dle kterých může být jurisdikce označena za daňový ráj.<sup>21</sup> Tato čtyři základní kritéria jsou (I) žádné nebo minimální daňové sazby, (II) existence

---

<sup>17</sup> Tento výčet právních nástrojů se může někomu jevit jako nepřehledný, a tak pro zachování určité míry soudržnosti můžeme zmíněné právní nástroje rozdělit na dvoustranné (bilaterální) a mnohostranné (multilaterální) právní nástroje (viz čtvrtá a pátá kapitola této práce).

<sup>18</sup> LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ, 1996. ISBN 80-86009-07-6.

<sup>19</sup> OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 528. ISBN 978-1-52650-169-1.

<sup>20</sup> KEEN, Michael. Preferential Regimes Can Make Tax Competition Less Harmful. *National Tax Journal* [online]. Washington DC: National Tax Association, 2001, 54(4), [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0028-0283. Dostupné z: <https://www.jstor.org/stable/41789586>; OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. ISBN 978-1-52650-169-1.

<sup>21</sup> OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998. ISBN: 9789264162945. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

oddělených daňových režimů, (III) nedostatečná transparentnost daňového režimu a (IV) nedostatečná mezinárodní výměna daňových informací. Aby však mohla být jurisdikce považována za daňový ráj, musí dle OECD vždy naplnit první kritérium (tj. žádné nebo minimální daňové sazby) a k tomu alespoň jedno další ze zbylých třech kritérií.<sup>22</sup>

#### *(I) Žádné nebo minimální daňové sazby*

První kritérium vyžaduje, aby jurisdikce neměla žádné nebo měla pouze minimální daňové sazby týkající se příjmů či jiných zdanitelných aktiv. Toto je první krok pro určení, zda daný daňový režim je tzv. škodlivý nebo ne, přesněji řečeno, zda je možné danou jurisdikci označit za daňový ráj či nikoliv. Nicméně nízká úroveň zdanění ještě sama o sobě není přesvědčivým důkazem o tom, zda se skutečně jedná o daňový ráj. Můžeme si například představit situaci, kdy jurisdikce s „vysokými“ daňovými sazbami uzákoní velmi nízkou sazbu pro určitý druh činnosti či příjmu (aby například umožnila určitému odvětví zůstat konkurenceschopným), což ještě nemůže způsobit, aby bylo na takovou jurisdikci nahlíženo jako na daňový ráj.<sup>23</sup> Zásadní rozdíl proto spočívá v tom, že daňové ráje používají nízké či nulové daňové sazby jako primární prostředek k přilákání zahraničního kapitálu, zatímco v jiných jurisdikcích jsou tato opatření obvykle omezena pouze na vybranou část místního hospodářství. Proto pro přiznání statusu daňového ráje je potřeba přítomnosti ještě dalších škodlivých kritérií (a mnohdy i mnohem problematičtějších, než je první kritérium), jež by doplnily existenci žádné nebo minimální daňové sazby.

#### *(II) Existence oddělených daňových režimů*

Druhým kritériem toho, aby jurisdikce mohla být kvalifikována jako daňový ráj, je existence tzv. oddělených daňových režimů, což znamená, že daná jurisdikce má dvoudílný daňový (a právní) systém, kdy rezidenti podléhají jednomu souboru pravidel, zatímco nerezidenti podléhají jinému souboru pravidel. Mnoho daňových rájů také zakazuje nerezidentům mít bydliště či sídlo společnosti v jejich jurisdikci,

---

<sup>22</sup> OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998. s. 22–23. ISBN: 9789264162945. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

<sup>23</sup> LEIKVANG, Hedda. Piercing the Veil of Secrecy: Securing Effective Exchange of Information to Remedy the Harmful Effects of Tax Havens. *Vanderbilt Journal of Transnational Law* [online]. 2012, 45(1), s. 299 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0090-2594. Dostupné z: <https://heinonline.org>.

případně zakazuje výkon jakékoliv ekonomické aktivity na jejím území.<sup>24</sup> OECD navíc dodává, že některé jurisdikce zakazují nerezidentům používat místní měnu, aby se zabránilo možným výkyvům v hodnotě této měny.<sup>25</sup>

### *(III) Nedostatečná transparentnost daňového režimu*

Třetí kritérium je ve svém významu dosti obecné. Může znamenat jak nedostatečnou transparentnost samotného daňového režimu, tak i nedostatečnou transparentnost daňově-správních procesů. Dle OECD má být toto kritérium zkoumáno negativním způsobem, a to zda je daná jurisdikce dostatečně transparentní.<sup>26</sup> Pokud není, bude logicky označena za nedostatečně transparentní. Pro dostatečnou transparentnost je především důležité, aby jiné jurisdikce měly možnost se informovat o daňovém režimu této jurisdikce, a to včetně aplikace tohoto režimu na konkrétní daňové poplatníky.<sup>27</sup>

### *(IV) Nedostatečná mezinárodní výměna daňových informací*

Čtvrtým kritériem je, že jurisdikce není nijak zapojena do mezinárodní výměny daňových informací, což představuje pravděpodobně největší problém daňových rájů. Absence účinné výměny informací může být například způsobena nedostatečnou právní úpravou, která výměnu informací neumožňuje nebo přímo vylučuje.<sup>28</sup> Také se může jednat o situace, kdy právní řád dané jurisdikce sice výměnu informací umožňuje, avšak relevantní informace podléhají bankovnímu tajemství, čímž prakticky dochází k vyloučení možnosti jakékoli účinné výměny

---

<sup>24</sup> LEIKVANG, Hedda. Piercing the Veil of Secrecy: Securing Effective Exchange of Information to Remedy the Harmful Effects of Tax Havens. *Vanderbilt Journal of Transnational Law* [online]. 2012, 45(1), s. 299 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0090-2594. Dostupné z: <https://heinonline.org>.

<sup>25</sup> OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998. s. 28 ISBN: 9789264162945. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

<sup>26</sup> Tamtéž.

<sup>27</sup> Tímto jsou zejména myšlenky dohody mezi správcem daně a daňovým poplatníkem, díky které získá daňový poplatník příznivější daňové podmínky, než kdyby k uzavření takové dohody nedošlo. Příkladem může být nezákonná daňová dohoda mezi společností Apple a Irskem, kdy v roce 2014 byla společnosti Apple stanovena daňová sazba z příjmů právnických osob ve výši 0,005 %. CARDOSO, Ricardo a REN, Yizhou. State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion. In: *European Commission* [online]. 30. 8. 2016 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu>.

<sup>28</sup> OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998. s. 29 ISBN: 9789264162945. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

informací.<sup>29</sup> Proto OECD, vyjma existence mechanismů umožňující účinnou výměnu informací, zkoumá také míru možnosti nebo alespoň ochoty jurisdikce se aktivně zapojit do mezinárodní výměny daňových informací. Nicméně kritérium nedostatečné mezinárodní výměny daňových informací je stále velmi obecně formulováno; není jasné, zda se jedná o kvantitativní nebo kvalitativní hledisko. V případě kvantitativního hlediska by se po takové jurisdikci požadovalo zapojení se do mezinárodní výměny daňových informací s předem stanovým minimálním počtem jiných jurisdikcí, nicméně v tomto případě může jurisdikce zahájit výměnu informací pouze s jurisdikcemi, které lze označit též za daňové ráje, čímž výměna informací ztrácí na účinnosti.<sup>30</sup> Oproti tomu v případě kvalitativního hlediska by se již mohla zkoumat různorodost zvolených jurisdikcí pro výměnu informací.

Obrátíme-li se však od OECD směrem k odborné literatuře, narazíme na další poznávací znaky daňových rájů, které vcelku vhodně doplňují onu definici od OECD. Například Gordon (1981) uvádí, že označení konkrétní jurisdikce za daňový ráj je též podmíněno její pověstí; „*tváří-li se jurisdikce jako daňový ráj a je těmi, kteří jsou v tomto oboru znali, za daňový ráj považována, bude se s největší pravděpodobností skutečně jednat o daňový ráj.*“<sup>31</sup> Dalším poznávacím znakem daňového ráje je podle Dixon (2001) skutečnost, že transakce s nerezidenty v dané jurisdikci dosti převyšují nad transakcemi s rezidenty.<sup>32</sup> Tento znak je ale obzvláště důležité vykládat v kontextu všech ostatních znaků a kritérií pro posouzení daňových rájů, neboť pokud budeme jurisdikci posuzovat pouze podle množství transakcí s nerezidenty, mohli bychom dospět až k absurdním závěrům.

---

<sup>29</sup> OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 614–615. ISBN 978-1-52650-169-1.

<sup>30</sup> Toto pečlivé vybírání mezi jurisdikcemi, se kterými je daná jurisdikce ochotna zahájit výměnu informací, se v odborné literatuře nazývá jako tzv. námluvy (anglicky *dating game*). Tax Justice Network. The OECD information exchange ‘dating game’. In: *taxjustice.net* [online]. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.taxjustice.net>.

<sup>31</sup> GORDON, Richard. *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview*. Washington DC: Department of the Treasury, 1981. s. 14 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://ia802604.us.archive.org/23/items/taxhavenstheirus01gord/taxhavenstheirus01gord.pdf>.

<sup>32</sup> DIXON, Liz. *Financial flows via offshore financial centres as part of the international financial system*. London: Bank of England, 2001. s. 106 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=21F6686960B100E17391A7D6026E0207?doi=10.1.1.194.5558&rep=rep1&type=pdf>.

Absence účinné definice daňového ráje má nicméně za následek, že jurisdikce, jež mohou být dle systematiky OECD klasifikovány jako daňové ráje, často argumentují tím, že daňovými ráji nejsou, protože vlastně nikdo neví, co to daňový ráj je a také částečně tím, že stále existuje zásada *in dubio pro libertate*.<sup>33</sup> Na tuto skutečnost reaguje odborná literatura tím, že namísto vyřešení sporů o univerzální definici daňového ráje navrhuje najít řešení pro ona čtyři problematická kritéria daňových rájů, protože eliminací některých kritérií bude jasné, že daná jurisdikce není daňovým rájem.<sup>34</sup>

Jako příklad může být v tomto ohledu uveden návrh regulace výše daňových sazeb daňových rájů, tj. odstranění prvního kritéria. Došlo-li by ke zvýšení, popř. zavedení daňových sazeb, daňové ráje by ztratily na své oblíbenosti u potenciálních daňových poplatníků, kteří by jinak umístili své příjmy či jiná aktiva do těchto jurisdikcí. Nicméně pokud daňové ráje nebudou ochotny upravit své již zavedené daňové sazby, bylo by potřeba zásahu jiné jurisdikce, což naráží na princip svrchovanosti státu a tzv. *Lafferovu křivku*. Winkleman (2012) argumentuje tím, že regulací výše daňových sazeb jinou jurisdikcí než tou, které regulace daňových sazeb náleží, dochází k faktickému zásahu do suverenity této jurisdikce, protože právo stanovit si vlastní daňový režim je jedním ze znaků svrchovanosti jurisdikce.<sup>35</sup> Zároveň problematika faktického zásahu do suverenity jurisdikce platí i v případě odstranění kritéria existence oddělených daňových režimů či nedostatečné transparentnosti daňového režimu; problematika faktického zásahu do suverenity jurisdikce je stejně relevantní i v případě druhého a třetího kritéria. Dalším problémem je samotné nastavení výše daňové sazby. Při regulaci výše daňových sazeb je nutné pamatovat na skutečnost, že příliš vysoká sazba daně může mít negativní důsledky pro ekonomický růst dané jurisdikce, protože oslabuje motivaci lidí k pracovním výkonům a současně zvyšuje pravděpodobnost daňových

---

<sup>33</sup> WINKLEMAN, Tyler. Automatic Exchange of Information as a Multilateral Solution to Tax Havens. *Indiana International & Comparative Law Review [online]*. 2012, **22**(1), s. 197 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 2169-3226. Dostupné z: <https://heinonline.org>.

<sup>34</sup> RING, Diane. What's at Stake in the Sovereignty Debate? International Tax and the Nation-State. *Virginia Journal of Int'l Law [online]*. USA: Virginia Journal of International Law, 2008, **49**(1) [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0042-6571. Dostupné z: <https://ssrn.com>.

<sup>35</sup> WINKLEMAN, Tyler. Automatic Exchange of Information as a Multilateral Solution to Tax Havens. *Indiana International & Comparative Law Review [online]*. 2012, **22**(1), s. 205 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 2169-3226. Dostupné z: <https://heinonline.org>.



úniků a vyvádění kapitálu za hranice jurisdikce.<sup>36</sup> Tento jev je demonstrován právě *Lafferovo křivkou*.

Nicméně pokusit se jurisdikci přimět k něčemu, co sama dělat nechce vyžaduje velkého ekonomického či diplomatického tlaku, čehož mohou být schopny pouze ti největší a nejsilnější jurisdikce jako jsou například Spojené státy americké. Koneckonců, Spojeným státům americkým se něco takového povedlo; Spojené státy americké *de facto* donutily cizí jurisdikce (včetně České republiky) k tomu, aby jim poskytovaly informace týkající se jejich občanů, a to v rámci naplňování tzv. zákona FATCA, jakožto zákona v boji s daňovými úniky občanů Spojených států amerických.<sup>37</sup>

Z čistě praktického hlediska je však možné argumentovat tím, že pro jednotlivé jurisdikce není klíčové, zda jiná jurisdikce má status daňového ráje nebo ne. Co je pro jednotlivé jurisdikce klíčové, a zejména co je klíčové pro daňové orgány těchto jurisdikcí, jsou právě daňové informace. Zájmem jurisdikce proto zpravidla nebude odstranit nálepku daňového ráje jiné jurisdikce, nýbrž vybrat na daních tolik, kolik se má a zmenšit tak tzv. daňovou mezeru<sup>38</sup> na minimum. Jinými slovy, zmenšování daňové mezery představuje boj s daňovými úniky a plyne-li nějaké poučení ze zkušenosti Spojených států amerických, tak je to skutečnost, že zaměření se na daňové informace může být právě onou správnou cestou v boji s daňovými úniky a tím pádem i v boji s daňovými ráji.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> HOLMAN, Robert. *Základy ekonomie pro studenty vyšších odborných škol a neekonomických fakult.* 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-890-8.

<sup>37</sup> O Spojených státech americkým a zákoně FATCA pojednává závěr čtvrté kapitoly této práce.

<sup>38</sup> Daňové mezera (anglicky *tax gap*) představuje rozdíl mezi částkou, která se má ideálně na dani vybrat a částkou, která se na dani skutečně vybere. Jinými slovy, daňová mezera (pokud existuje) znamená vždy snížení příjmů z konkrétní daně.

<sup>39</sup> Objevují se zprávy, že zákon FATCA, od doby jeho účinnosti, přinesl Spojeným státům americkým již více jak deset miliard amerických dolarů do státní pokladny, které byly do té doby díky daňovým únikům na daních nepřiznány. WOOD, Robert. IRS Offshore Account Collections Top \$10 Billion, FATCA Hunt Continues. In: *Forbes.com* [online]. New York: Forbes Media LLC, 24. 10. 2016 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.forbes.com>.

## 2.2. Seznam daňových rájů

Stejně jako není univerzální definice daňového ráje, není ani všeobecně uznávaného seznamu daňových rájů.<sup>40</sup> Nicméně jako relevantní seznam se jeví seznam nespolupracujících jurisdikcí v daňové oblasti vytvořený Evropskou Unií.<sup>41</sup> Dle Rady Evropské Unie bylo na tento seznam zařazeno celkem 12 jurisdikcí, které „nepřijaly dostatečné závazky ve vztahu k prvkům, které [Evropská Unie] považuje za problematické.“<sup>42</sup> Ke dni 27. února 2020 jsou za nespolupracující jurisdikce označeny Americká Samoa, Kajmanské ostrovy, Fidži, Guam, Omán, Palau, Panama, Samoa, Seychely, Trinidad a Tobago, Americké Panenské ostrovy a Vanuatu.

## 2.3. Daňové úniky – vyhýbání se daňové povinnosti nebo krácení daňové povinnosti

Vedle samotné existence daňových rájů se problematicky jeví i konkrétní důvody pro jejich užívání; daňové ráje mohou být nástrojem pro vyhýbání se či krácení daňové povinnosti, kdy obě tyto činnosti nazýváme v souhrnu jako daňové úniky. Zde se však jedná o dva zcela odlišné důvody využití daňových rájů, které taktéž vyvolávají zcela odlišné následky. Bohužel hranice mezi těmito pojmy není vždy úplně jasná, jelikož v praxi může nastat situace, že co jedna jurisdikce považuje za vyhýbání se daňové povinnosti, může již naplňovat podmínky pro krácení daňové povinnosti z pohledu jiné jurisdikce. A proto bude v následující části na rozdíl mezi těmito pojmy nahlíženo z pohledu odborné literatury (tj. z teoretického hlediska), která vcelku dosáhla konsensu na základním rozlišení mezi vyhýbáním se daňové povinnosti a krácení daňové povinnosti.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> Tax Justice Network. Tax Havens. In: *taxjustice.net* [online]. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.taxjustice.net>.

<sup>41</sup> Rada Evropské Unie. *Závěry Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti*. Úřední věstník Evropské Unie C 64/8, 2020 [cit. 27.2.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu>.

<sup>42</sup> Evropská Rada a Rada Evropské Unie. *Daně: unijní seznam nespolupracujících jurisdikcí*. In: *Evropská Rada a Rada Evropské Unie* [online]. 11. 3. 2020 [31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu>.

<sup>43</sup> PALAN, Ronen, MURPHY, Richard a CHAVAGNEUX, Christian. *Tax Havens: How Globalization Really Works*. New York: Cornell University Press, 2010. ISBN 978-0801476129;

Vyhýbání se daňové povinnosti (anglicky *tax avoidance*) představuje pečlivé studování vybraného právního řádu s cílem najít mezeru nebo cestu kolem daného pravidla tak, aby se pravidlo buď vůbec nepoužilo nebo aby se jeho účinek vedoucí ke vzniku daňové povinnosti snížil na minimum.<sup>44</sup> V praxi pak může vyhýbání se daňové povinnosti dostat podobu usměrňování zisků prostřednictvím daňového ráje (tj. přesunutím sídla společnosti do daňového ráje) s cílem snížit své celosvětové daňové závazky. Nutno zdůraznit, že v tomto případě se však nejedná o protiprávní jednání; jedná se toliko o praktické využití zásady „co není zakázáno, je dovoleno“.

Oproti tomu krácení daňové povinnosti (anglicky *tax evasion*) znamená v prvé řadě znát konkrétní daňové pravidlo, které vede ke vzniku daňové povinnosti, a úmyslně jej porušit<sup>45</sup>, čímž se zpravidla dostáváme do trestněprávní roviny takového jednání.<sup>46</sup> Krácení daňové povinnosti tak může zapříčinit trestní řízení, pro které budou obzvláště důležité informace o příjmech či jiných aktivech, ze kterých nebyla odvedena daň, ač měla. A právě takové informace mohou být ukryty v daňovém ráji, který tradičně nespolupracuje s daňovými orgány, natož s orgány činnými v trestním řízení, jiných jurisdikcí.

Avšak navzdory rozdílům, které mezi těmito pojmy panují, mají daňové úniky a vyhýbání se daňové povinnosti přece jen něco společného. Jedná se zejména o skutečnost, že při realizaci obou činností dochází vždy ke snížení příjmu do rozpočtu určité jurisdikce. Snížením příjmů plynoucích z daňových povinností daňových poplatníků dochází mj. k nedostatku finančních prostředků, které by mohly být jinak použity k financování veřejného sektoru. Proto vyhýbání se daňové

---

MCGILL, Ross, HAYE, Christopher a LIPO, Stuart. *G.A.T.C.A. - A Practical Guide to Global Anti-Tax Evasion*. Cham: Palgrave Macmillan, 2017. s. 3–4. ISBN 978-3-319-61782-4.

<sup>44</sup> MCGILL, Ross, HAYE, Christopher a LIPO, Stuart. *G.A.T.C.A. - A Practical Guide to Global Anti-Tax Evasion*. Cham: Palgrave Macmillan, 2017. s. 3. ISBN 978-3-319-61782-4.

<sup>45</sup> LEIKVANG, Hedda. Piercing the Veil of Secrecy: Securing Effective Exchange of Information to Remedy the Harmful Effects of Tax Havens. *Vanderbilt Journal of Transnational Law* [online]. 2012, 45(1), s. 303 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0090-2594. Dostupné z: <https://heinonline.org>.

<sup>46</sup> V kontextu právního řádu České republiky se tak může jednat o trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

povinnosti i krácení daňové povinnosti, bez ohledu na legalitu jednání, je přinejmenším možné označit za činnost neetickou.<sup>47</sup>

## 2.4. Relevance mezinárodní výměny daňových informací v boji s daňovými úniky

Výměna informací dává jurisdikcím možnost zjistit přesnou výši příjmů svých daňových poplatníků, což je první krok k provedení řádné daňové správy. Dalším krokem je pak v určitých situacích rozdělení daňových poplatníků na rezidenty a nerezidenty.<sup>48</sup> Podle tzv. zásady celosvětové daňové povinnosti jsou příjmy daňových poplatníků (resp. rezidentů) zdaněny v místě pobytu, případně v místě, kde se obvykle zdržují, a to bez ohledu na to, zda zdroj příjmu pochází z místa pobytu nebo ze zahraničí.<sup>49</sup> Oproti tomu nerezidenti, kteří zpravidla nejsou po většinu kalendářního roku v jurisdikci přítomni, podléhají daňové povinnosti pouze u příjmů plynoucích ze zdrojů v jurisdikci, která je nepovažuje za rezidenty.<sup>50</sup>

K řádnému vyměření daňové povinnosti, týkající se příjmu plynoucího ze zdroje v zahraničí, potřebují proto jurisdikce získat informace o těchto příjmech. Nicméně pokud jiná jurisdikce či přímo samotná finanční instituce evidující daný příjem dobrovolně neposkytne oné „domácí“ jurisdikci informace týkající se tohoto příjmu, bude jen na daňovém poplatníku, aby sám vycíslil výši svého zdanitelného

---

<sup>47</sup> Neetickou se zdá zejména situace, kdy daňový poplatník, ač sídlí v jedné jurisdikci a naplno využívá jejího veřejného sektoru, neplatí v této jurisdikci žádné daně (resp. formou daní nepřispívá na chod využívaného veřejného sektoru), protože daně odvádí v jurisdikci jiné, kde veřejný sektor nijak nevyužívá, přestože se podílí na jeho financování. Nicméně častým protiargumentem oné neetičnosti je, že pokud daňový režim umožňuje účinné vyhýbání se daňové povinnosti, nemělo by se morální odsouzení vztahovat na ty, kteří v podstatě nečiní nic nelegálního, ale spíše na zákonodárce, který tomu dává prostor. Pro více informací o (ne)etičnosti zmíněných činností doporučuji PAYNE, Dinah a RIABORN, Cecily. *Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality*. *Journal of Business Ethics* [online]. 2018, **147**(3), s. 467–487. [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1573-0697. Dostupné z: <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2978-5>; KANGO, Lee. *Morality, tax evasion, and equity*. *Mathematical Social Sciences* [online]. 2016, **82**, s. 97–104 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0165-4896. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.mathsocsci.2016.05.003>.

<sup>48</sup> REIMER, Ekkehart, RUST, Alexander, BECKER, Johannes a VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4th ed. Netherlands: Kluwer Law International, 2015. ISBN 9789041122988.

<sup>49</sup> V případě České republiky je toto pravidlo zakotveno v ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.

<sup>50</sup> V případě České republiky je toto pravidlo zakotveno v ustanovení § 2 odst. 3 a 4 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.

příjmu a následně ji uvedl v daňovém přiznání. To však vyžaduje, aby daňový poplatník pravdivě uvedl výši svého zdanitelného příjmu, nebo aby byl alespoň v dobré víře v tom, že uvedená výše je pravdivá.<sup>51</sup> Pokud však daňový poplatník uvede zdanitelný příjem v nesprávné výši nebo jej dokonce neuvede vůbec (čímž se daňový poplatník *de facto* dopouští daňového úniku), jurisdikce nemají bez účinné výměny informací bohužel jinou možnost, jak danou informaci ověřit. Pravděpodobnost daňového úniku se pak zvyšuje v případech, kdy se informace o zdanitelném příjmu nachází v daňovém ráji, který obecně informace s jinými jurisdikcemi nesdílí.<sup>52</sup> Zároveň se odhaduje, že daňové úniky v Evropské unii stojí její členské státy přibližně 860 miliard EUR ročně.<sup>53</sup> Z globálního hlediska je pak odhadováno, že až osm procent existujících finančních prostředků (tj. zhruba 7,6 bilionu USD) je skryto v daňových rájích.<sup>54</sup> Ačkoliv není možné s přesností vyčíslit výši finančních prostředků, které jsou skutečně ukryty v daňových rájích a kolik z nich je navíc drženo v tajnosti, je nesporné, že většina jurisdikcí se budou potýkat s větší či menší daňovou mezerou.<sup>55</sup> Proto je pochopitelné, že jurisdikce se často snaží najít v daňových rájích odpověď na pokrytí svých rozpočtových deficitů. A nedávný skandál týkající se účtů zřízených v Panamě (anglicky známý též jako *Panama Papers*) je v jejich úsilí pouze utvrdil.<sup>56</sup>

Aby však bylo možné bojovat proti daňovým rájům, a tím pádem i proti daňovým únikům, je nezbytné, aby jurisdikce věděly co nejvíce o příjmech svých daňových poplatníků, které pochází zejména ze zahraničních zdrojů. Pokud bude například nějaká investice uskutečněná či spravovaná prostřednictvím zahraniční finanční instituce, mohly by finanční prostředky z ní plynoucí snadno zůstat bez

---

<sup>51</sup> DORAN, Michael. Tax Penalties and Tax Compliance. *Harvard Journal on Legislation* [online]. 10. 12. 2008, 46, s. 111 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0017–808. Dostupné z: <https://ssrn.com>.

<sup>52</sup> Mnoho daňových rájů si svou reputaci vybuvalo zejména na tom, že nabízí možnost tzv. bankovního tajemství, díky kterému je vyloučeno, aby finanční instituce poskytl jakékoliv daňové informace o svých klientech finančních někomu jinému (např. daňovému orgánu jiné jurisdikce).

<sup>53</sup> MURPHY, Richard. *Closing the European Tax Gap. A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament* [online]. Tax Research LLP, 2012. s. 2. Dostupné z: <https://www.socialistsanddemocrats.eu>.

<sup>54</sup> ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. Chicago: University of Chicago Press, 2015. s. 3. ISBN 978-0-226-24542-3.

<sup>55</sup> Viz poznámka pod čarou č. 38.

<sup>56</sup> CHRISTENSEN, Henry a TIRARD, Jean-Marc. The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and the CRS. *Trusts & Trustees* [online]. 2016, 22(8), s. 898 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1752-2110. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw118>.

povšimnutí té jurisdikce, ve které podléhají daňové povinnosti. Navíc bez jakékoliv výměny informací bude pro daňové poplatníky i vcelku snadné si jen otevřít bankovní účet mimo svůj domicil a vyhnout se tak placení daní z úroků na tomto bankovním účtě (samozřejmě za předpokladu, že úroky nebudou zdaněny u zdroje), a proto je pro řádnou daňovou správu naprosto nezbytná existence účinné mezinárodní výměny daňových informací, která tak může mimo jiné snížit pravděpodobnost daňových úniků a snížit tak daňovou mezeru.

### 3. Druhy mezinárodní výměny daňových informací

Aktuálně existující celkem tři druhy mezinárodní výměny daňových informací – spontánní výměna, výměna na žádost a automatická výměna. Každý z těchto druhů je jedinečný a má své opodstatnění. Proto je potřeba všechny druhy mezinárodní výměny daňových informací nejen představit, nýbrž i uvést jejich výhody a nevýhody a tím tak zhodnotit jejich účinnost v praxi. Teprve na základě této analýzy je možné si utvořit ucelený přehled o konkrétních druzích mezinárodní výměny daňových informací.

#### 3.1. Spontánní výměna

Ke spontánní výměně dochází v případě, kdy jedna jurisdikce (resp. vnitrostátní daňový orgán) získá v rámci své daňové správy informaci, o níž se domnívá, že může být zajímavá a relevantní pro jinou jurisdikci a tuto informaci jí předá, aniž by o ni tato jurisdikce požádala. Iniciativa poskytnout informaci proto pramení pouze v jedné jurisdikci (tzv. předávající jurisdikce), která danou informaci dobrovolně poskytne jiné jurisdikci (tzv. přijímající jurisdikce). Tento proces je v zásadě závislý na schopnosti vnitrostátních daňových orgánů, a to zejména jejich pracovníků, identifikovat relevantní informaci a následně ji postoupit ke spontánní výměně.<sup>57</sup> Proto OECD doporučuje, aby příslušný daňový orgán předávající jurisdikce, který informaci spontánně poskytne, vyžadoval zpětnou vazbu od přijímající jurisdikce, protože pozitivní zpětná vazba zpravidla motivuje daňové orgány k tomu, aby i nadále poskytovaly informace spontánně.<sup>58</sup> Ze samotné podstaty zpětné vazby též vyplývá, že dobře zpracovaná zpětná vazba může vést ke zlepšení kvality spontánně poskytovaných informací.

Hlavním důvodem pro spontánní výměnu informací je zejména ochota jedné jurisdikce pomoci druhé jurisdikci s konkrétním daňovým problémem, o kterém by se druhá jurisdikce jinak ani nedozvěděla. Avšak při hlubším zamyšlení se nad podstatou tohoto druhu výměny informací je možné dovodit, že

---

<sup>57</sup> OECD. *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes. Module 4 on Industry-Wide Exchanges of Information* [online]. Paris: OECD Publishing, 2006. s. 7. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

<sup>58</sup> Tamtéž.

vedle této dobrosrdečnosti bude dalším motivátorem pro spontánní výměnu také víze, že se z přijímající jurisdikce v budoucnu stane jurisdikce předávající a naopak. Spontánní výměna proto představuje i prostředek pro budování vzájemných vztahů mezi jurisdikcemi.

Nicméně spontánní výměna informací, ač má bezpochyby své místo v systému mezinárodní výměny daňových informací, je vcelku omezená ve své účinnosti. Jejím zásadním nedostatkem je její nepravidelnost, což z ní činí především doplňkový prostředek pro efektivní výměnu informací. Někteří autoři tento druh výměny informací dokonce označují za nespolehlivý, protože u předávající jurisdikce zpravidla nelze efektivně zajistit spolehlivost takto předávaných informací.<sup>59</sup> Z těchto důvodů se nedoporučuje, aby spontánní výměna byla jediným využívaným druhem mezinárodní výměny daňových informací, nýbrž aby sloužila jako podpůrný prostředek pro jiné druhy výměny informací.<sup>60</sup>

### 3.2. Výměna na žádost

Výměna na žádost je již po mnoho let nevyužívanějším druhem mezinárodní výměny daňových informací.<sup>61</sup> V praxi funguje tak, že daňový orgán žádající jurisdikce vypracuje odůvodněnou žádost a zašle ji daňovému orgánu dožádané jurisdikci, který (za předpokladu, že žádost neodmítne) požadovanou informaci obstará a zašle ji daňovému orgánu žádající jurisdikce. Uskutečnění samotné výměny na žádost je vcelku jednoduchý proces, nicméně oproti spontánní výměně ji předchází vypracování odůvodněné žádosti, na jejímž základě může být informace teprve poskytnuta. Výhodou tohoto druhu výměny informací je to, že díky žádání o poskytnutí konkrétní informace je možné získat přesně tu informaci,

---

<sup>59</sup> KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014, s. 22 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>.

<sup>60</sup> OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. ISBN 978-1-52650-169-1; KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>; David Spencer, Exchange of information. *Accountancy business and the Public Interest*. Washington DC: American Accounting Association, 2006, 5(1). ISSN 1745-7718.

<sup>61</sup> KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014, s. 20 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>.



kteřou v daném okamžiku či v daném případě jurisdikce potřebuje k řádnému provedení své daňové správy. Tato výhoda se však týká pouze výměny na žádost, a nikoliv jiných druhů mezinárodní výměny daňových informací; v rámci spontánní a automatické výměny jurisdikce pouze čekají, až jim bude informace poskytnuta, a proto předem neví, jaké informace se jim dostane.

Nicméně výměna na žádost má taktéž svá úskalí, jimiž jsou tzv. rybářské výpravy (anglicky *fishing expeditions*). Pod pojmem rybářská výprava si můžeme představit takovou žádost o poskytnutí informace, která nemá žádnou zjevnou souvislost s konkrétním případem daňové správy v žádající jurisdikci. Jedná se tak o žádost, která je velmi obecná ve svém obsahu a není z ní jasné, zda jsou požadované informace pro žádající jurisdikci skutečně relevantní. Rybářské výpravy např. vyžadují po daňovém orgánu dožádané jurisdikce, aby daňovému orgánu žádající jurisdikce zaslal informace týkající se všech bankovních účtů, které rezident žádající jurisdikce může mít v dožádané jurisdikci, ba dokonce aby zaslal informace týkající se bankovních účtů všech rezidentů žádající jurisdikce.<sup>62</sup> Typickým znakem rybářských výprav je proto určitá nejistota žádající jurisdikce, která v momentě podání žádosti neví, zda dožádaná jurisdikce informace týkající se jejich rezidentů vůbec má nebo zda bude požadovaná informace nějak relevantní, čímž dochází ke značné administrativní a finanční zátěži dožádané jurisdikce, která ve většině případech na zjištění konkrétní informace ani nemá zájem.<sup>63</sup>

### 3.3. Automatická výměna

Automatická výměna je nejmladším přírůstkem do druhů výměny informací a zároveň je považována za nový globální standard pro mezinárodní výměnu daňových informací.<sup>64</sup> Automatická výměna jiné druhy výměny informací nijak

---

<sup>62</sup> KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014, s. 21 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>.

<sup>63</sup> OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 599. ISBN 978-1-52650-169-1.

<sup>64</sup> MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information as the New Global Standard: The End of (Offshore Tax Evasion) History? *Automatic Exchange of Information and Prospects of Turkish-German Cooperation, Istanbul; Presented at the 2nd Turkish-German Biennial on International Tax Law in Istanbul Conference*. 27. 2. 2017, s. 1 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.ssrn.com>.

nenahrazuje (spíše naopak), a proto je možné využít automatickou výměnu současně s jiným druhem výměny informací. Jinými slovy, automatická výměna ostatní druhy výměny informací pouze doplňuje a odstraňuje jejich nedostatky. Příkladem může být problematika rybářských výprav u výměny na žádost. Jelikož v rámci automatické výměny jsou informace vyměňovány automaticky (tj. na pravidelné bázi), není potřeba žádosti, u které by bylo nutno posoudit, zda se nejedná o rybářskou výpravu. Automatická výměna však může zajistit informace, které následně jurisdikce využijí pro zformulování konkrétní žádosti pro poskytnutí více informací, a to již v rámci výměny na žádost.<sup>65</sup>

Informace, které se vyměňují automaticky, jsou obvykle informace zahrnující mnoho případů stejné povahy; jedná se o informace o příjmech či jiných aktivech daňových poplatníků přijímající jurisdikce, které pocházejí ze zdrojů v předávající jurisdikci (např. úroky a dividendy).<sup>66</sup> Z toho vyplývá, že spolupracující jurisdikce si předem dohodnou, jaké konkrétní informace si o svých daňových poplatnících chtějí na automatickém základě vyměňovat. Tyto informace jsou pak získávány na pravidelné bázi předávající jurisdikcí (resp. tuzemskými finančními institucemi) a následně jsou poskytnuty přijímající jurisdikci.<sup>67</sup> A právě finanční instituce hrají klíčovou roli v rámci automatické výměny, protože provádí sběr informací o svých klientech (tzv. *due diligence*). Finanční instituce jsou jakýmsi spojovacím článkem mezi předávající jurisdikcí a rezidenty přijímající jurisdikce, jež jsou ekonomicky spojeni s jurisdikcí předávající. Vzniká nám tak třístranný vztah, bez kterého nemůže automatická výměna v praxi vůbec fungovat.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014, s. 24 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>.

<sup>66</sup> OECD. *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes. Module 4 on Industry-Wide Exchanges of Information* [online]. Paris: OECD Publishing, 2006. s. 7. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

<sup>67</sup> Toto je druhým příkladem v rámci odstraňování nedostatků jiných druhů výměny informací. Jelikož automatická výměna funguje na pravidelné bázi, dochází k napravení nepravidelnosti u spontánní výměny.

<sup>68</sup> OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook* [online]. 2nd ed. Paris: OECD Publishing, 2018 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

Klíč k úspěchu automatické výměny nicméně spočívá v tzv. přípravné fázi, a to v přizpůsobení právních úprav spolupracujících jurisdikcí, aby umožňovaly automatickou výměnu. Je proto potřeba zavést povinnost (a zároveň oprávnění) vnitrostátních finančních institucí provádět *due diligence* svých klientů a zavést oprávnění vnitrostátního daňového orgánu tyto nové získané informace zpracovat a uchovávat.<sup>69</sup> Dále je potřeba zřídit vyhovující informačně-technologický systém, který bude umožňovat zpracování, uchovávání, zasílání a přijímání velkého množství dat.<sup>70</sup>

### **3.4. Závěrečné slovo k druhům mezinárodní výměny daňových informací**

Každý druh výměny informací má svá specifika, která jej odlišují od druhů jiných. Nicméně ve výsledku bude vždy záležet na konkrétních jurisdikcích, který druh si pro danou výměnu informací zvolí, resp. jaký právní nástroj bude základem mezinárodní výměny daňových informací. Zároveň bude též záležet na zvoleném právní nástroji, aby stanovil pravidla pro jednotlivé druhy výměny informací.<sup>71</sup> Konkrétní úpravě se meze nekladou, proto je možné, aby jeden nástroj umožňoval pouze jeden druh výměny informací a jiný umožňoval hned všechny tři druhy, což v praxi není nic neobvyklého.

Proto je více než vhodné se nyní přesunout k další části této práce, jež se bude zabývat právě právními nástroji umožňujícími mezinárodní výměnu daňových informací, a která mj. obsahuje i konkrétní úpravu z vybraných nástrojů týkající se jednotlivých druhů výměny informací.

---

<sup>69</sup> OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Cameroon 2016 [online]*. Paris: OECD Publishing, 2016, s. 83 ISBN 9789264258754. Dostupné z: <http://www.oecd.org>.

<sup>70</sup> OECD. *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes. Module 4 on Industry-Wide Exchanges of Information [online]*. Paris: OECD Publishing, 2006. s. 7. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

<sup>71</sup> Například za jakých okolností je možné provést spontánní výměnu, jaké minimální náležitosti musí mít žádost o poskytnutí informace, případně v jakém formátu budou daňové informace automaticky vyměňovány.

## 4. Dvoustranné právní nástroje umožňující mezinárodní výměnu daňových informací

Dvoustrannými právními nástroji označujeme takové mezinárodní smlouvy, které jsou zpravidla vyjednány a následně uzavřeny mezi dvěma jurisdikcemi s právními účinky *inter partes*.<sup>72</sup> Jedná se tak o právní nástroje kontraktuální povahy, které řeší otázky společného zájmu pouze dvou zúčastněných jurisdikcí bez přímých právních důsledků pro jurisdikce jiné.<sup>73</sup> Představitelé dvoustranných právních nástrojů pro mezinárodní výměnu daňových informací jsou smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a dohody o výměně informací v daňových záležitostech.

### 4.1. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (anglicky *Double Taxation Treaty*) jsou základním právním nástrojem pro vzájemnou pomoc mezi různými jurisdikcemi při správě daní a v mnoha případech též základním právním nástrojem pro mezinárodní výměnu daňových informací. Ačkoliv jejich tradičním posláním je úprava jiných věcí než opatření na zabránění daňových úniků, většina smluv o zamezení dvojímu zdanění přesto obsahuje klauzuli upravující výměnu informací. Jedná se proto o komplexní mezinárodní smlouvy, které podporují mezinárodní investice, zabraňují dvojímu zdanění příjmů plynoucích z těchto investic a zároveň umožňují mezinárodní výměnu daňových informací.<sup>74</sup> Česká republika má momentálně uzavřené smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s celkem 88 jurisdikcemi.<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> Dvoustranné právní nástroje pro mezinárodní výměnu daňových informací jsou v kontextu právního řádu České republiky brány jako mezinárodní smlouvy dle čl. 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „Ústava ČR“).

<sup>73</sup> TÝČ, Vladimír. *Mezinárodní, české a unijní právo mezinárodních smluv*. Brno: Masarykova univerzita, 2013. s. 21. ISBN 978-80-210-6155-2.

<sup>74</sup> Tax Justice Network. Tax Justice Briefing – Tax Information Exchange Arrangements. In: *taxjustice.net* [online]. 2009, s. 1 [cit. 31. 3. 2020.]. Dostupné z: <https://www.taxjustice.net>.

<sup>75</sup> Ke dni 25. 2. 2020 má Česká republika uzavřeno celkem 88 smluv o zamezení dvojímu zdanění. Poslední uzavřenou smlouvu byla smlouva s Korejskou republikou ze dne 14. 1. 2020. Aktuální přehled platných smluv o zamezení dvojímu zdanění je k nalezení na webových stránkách Ministerstva financí České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. MFČR: © 2013 [cit. 31. 3. 2020.]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz>.

OECD v tomto ohledu představila Vzorovou daňovou smlouvu o příjmu a kapitálu (anglicky *Model Tax Convention on Income and on Capital*; dále jen „Vzorová smlouva“), která v článku 26 obsahuje úpravu výměny na žádost.<sup>76</sup> Tato Vzorová smlouva se od svého vzniku v roce 1963 stala nejvíce užívaným podkladem pro smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, což zároveň z článku 26 Vzorové smlouvy činí nejvyužívanější právní základ pro mezinárodní výměnu daňových informací.<sup>77</sup> Díky svému stáří prošla Vzorová smlouva hned několika změnami, nicméně nejzásadnější změnu však zaznamenala v roce 2005, kdy OECD změnila znění článku 26 Vzorové smlouvy tak, aby obsahoval formulaci „...[informace] u nichž lze předpokládat, že jsou relevantní ve vztahu k provádění této smlouvy“ (anglicky „...exchange such information as is *foreseeably relevant* for carrying out the provisions of this Convention“), které nahradilo dosavadní formulaci „...informace *nutné* pro aplikaci ustanovení této smlouvy“ (anglicky „...exchange such information as is *necessary* for carrying out the provisions of this Convention“).<sup>78</sup> Tato změna ve znění Vzorové smlouvy je podstatná zejména z toho důvodu, že nové znění článku 26 Vzorové smlouvy umožňuje výměnu informací v co nejširším možném rozsahu (resp. v širším rozsahu, než v jakém ji do té doby článek 26 Vzorové smlouvy umožňoval) a také proto, že nové znění článku 26 Vzorové smlouvy zakazuje rybářské výpravy.<sup>79</sup>

Z uzavření smluv o zamezení dvojímu zdanění plynou bezesporu výhody typu potenciálního zvýšení přímých zahraničních investic díky zamezení dvojímu zdanění, vytvoření větší daňové jistoty pro investory a zajištění mechanismů pro řešení sporů v daňových sporech, nicméně pro některé jurisdikce však přináší více ztrát než užítku. Aby mohla být smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřena, je

---

<sup>76</sup> OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* [online]. Paris: OECD Publishing, 2017 [cit. 31. 3. 2020]. ISBN 9789264287952. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

<sup>77</sup> Vedle vzorové smlouvy od OECD existuje pro dohody o zamezení dvojího zdanění též vzor vytvořený Organizací spojených národů. United Nations, Department of Economic and Social Affairs. UN Primer on Double Tax Treaties. In: *United Nations* [online]. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.un.org>.

<sup>78</sup> Změna článku 26 Vzorové smlouvy byla uveřejněna dne 18. listopadu 2005. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* [online]. Paris: OECD Publishing, 2017 [cit. 31. 3. 2020]. ISBN 9789264287952. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

<sup>79</sup> CHRISTENSEN, Henry a TIRARD, Jean-Marc. The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and the CRS. *Trusts & Trustees* [online]. 2016, 22(8), s. 901 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1752-2110. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw118>.

nejprve potřeba vyjednat její obsah.<sup>80</sup> Při vyjednávání smluv o zamezení dvojímu zdanění bude tak záležet na vyjednávacích schopnostech jednotlivých jurisdikcí (resp. jejich síle), což má ve výsledku mnohdy za následek, že dochází k rozdělení jejich signatářů na vítěze a poraženého.<sup>81</sup> Obzvláště na pozoru při uzavírání smluv o zamezení dvojímu zdanění by proto měly být jurisdikce rozvojové, kterým je dokonce doporučováno neuzavírat jakékoliv dvoustranné právní nástroje daňové povahy s těmi rozvinutými, protože podmínky těchto nástrojů často upřednostňují zájmy jurisdikcí rozvinutých na úkor rozvojových.<sup>82</sup> Jedná tak se o velkou daň, kterou by některé z nich musely zaplatit, aby získaly informace o svých daňových poplatnících.

Dále se problematicky jeví i samotný článek 26 Vzorové smlouvy. Ačkoliv je tento článek nejvyužívanějším právním základem pro mezinárodní výměnu daňových informací, je stále velmi obecný. A proto díky takto stručné úpravě výměny informací se nedoporučuje, aby smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (v jejich aktuální podobě) byly jediným právním prostředkem umožňující mezinárodní výměnu daňových informací.<sup>83</sup> Zároveň smlouvy o zamezení dvojímu zdanění výslovně umožňují pouze výměnu na žádost.<sup>84</sup>

V neposlední řadě jsou tyto smlouvy problematické i z důvodu historických změn ve znění Vzorové smlouvy. Díky oblíbenosti Vzorové smlouvy mezi jurisdikcemi, bude ve většině případech daná smlouva o zamezení dvojímu zdanění

---

<sup>80</sup> Ačkoliv existuje Vzorové smlouva od OECD, která je jedním z nejvyužívanějších vzorů pro uzavírání smluv o zamezení dvojímu zdanění, není pro signatáře nijak právně závazná, jelikož se stále jedná pouze o vzor.

<sup>81</sup> ZOLT, Eric. Tax treaties and developing countries. *Tax Law Review*. 2018, **78**(1), s. 145. ISSN 0040-0041. Dostupné z: <https://heinonline.org>.

<sup>82</sup> DAGAN, Tsilly. *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017. s. 120-141. ISBN 1107531039.

<sup>83</sup> Tax Justice Network. Tax Justice Briefing – Tax Information Exchange Arrangements. In: *taxjustice.net* [online]. 2009, s. 2 [cit. 31. 3. 2020.]. Dostupné z: <https://www.taxjustice.net>.

<sup>84</sup> Zde je důležité upozornit na skutečnost, že ač smlouvy o zamezení dvojímu zdanění výslovně upravují výměnu na žádost, nijak nevylučují výměnu spontánní či automatickou, což ostatně vyplývá z komentáře k článku 26 Vzorové smlouvy. Proto je možné dovodit, že všechny tři druhy mezinárodní výměny informací jsou proveditelné na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Nicméně absence explicitní úpravy ostatních druhů mezinárodní výměny daňových informací bude v praxi značnou komplikací; spontánní výměna je sice proveditelná i bez explicitní úpravy, nicméně výměna automatická, díky své komplexnosti, je bez explicitní úpravy v zásadě neproveditelná. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* [online]. Paris: OECD Publishing, 2017 [cit. 31. 3. 2020.]. ISBN 9789264287952. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

odpovídat znění Vzorové smlouvy, jež byla (nebo stále je) aktuální v době uzavření takové smlouvy. A právě proto některé starší smlouvy neodrážejí změny provedené v článku 26 (zejména pak neodrážejí zásadní změnu z roku 2005 týkající se nového znění článku 26). Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které byly uzavřeny před rokem 2005, mohou být ještě omluveny za jejich dnešní neaktuální znění, avšak co působí značně znepokojivě, je to, pokud smlouva uzavřená po roce 2005 je stále založena na starém znění článku 26 Vzorové smlouvy. Zde je proto nutné upozornit na situaci České republiky, která má ve Smlouvě o zamezení dvojímu zdanění ze dne 24. listopadu 2005, která byla uzavřena s Ázerbájdžánem, neaktuální znění článku 26 Vzorové smlouvy, což představuje jistý hendikep pro Českou republiku při žádání o daňové informace dle této smlouvy, a to zejména v porovnání se smlouvami jinými, které již odpovídají novému znění Vzorové smlouvy, resp. aktualizovanému znění článku 26 Vzorové smlouvy.<sup>85</sup> Nutno však dodat, že změna týkající se článku 26 Vzorové smlouvy z roku 2005 byly publikována OECD teprve šest dní před uzavřením zmíněné smlouvy s Ázerbájdžánem, což do jisté míry představuje polehčující okolnost pro Českou republiku.<sup>86</sup>

## 4.2. Dohody o výměně informací v daňových záležitostech

Dohody o výměně informací v daňových záležitostech (anglicky *Tax Information Exchange Agreements*) jsou dvoustrannými právními nástroji zaměřenými výlučně na mezinárodní výměnu daňových informací. V porovnání se smlouvami o zamezení dvojímu zdanění mají sice dohody o výměně informací v daňových záležitostech mnohem užší zaměření, nicméně jejich úprava výměny informací mnohonásobně převyšuje úpravu ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění.

---

<sup>85</sup> Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Ázerbájdžánské republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a daní z majetku ze dne 24. listopadu 2005, která byla vyhlášena ve Sbírce mezinárodních smluv České republiky č. 74/2006 dne 22. srpna 2006.

<sup>86</sup> Zde je zejména bráno v potaz, že vyjednávání takto komplexní mezinárodní smlouvy je dlouhodobým procesem, který pravděpodobně není schopný pružně reagovat na novelizační činnost OECD týkající se Vzorové smlouvy (nové znění Vzorové smlouvy bylo uveřejněno dne 18. listopadu 2005 webových stránkách OECD). OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005* [online]. Paris: OECD Publishing, 2005 [cit. 31. 3. 2020]. ISBN 9789264287952. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

Účelem dohod o výměně informací v daňových záležitostech je zejména doplnit smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, případně je nahradit.<sup>87</sup> K nahrazení dojde zejména v situaci, kdy daná jurisdikce má nulové nebo jen velmi nízké daňové sazby, a tak není nutné upravit problematiku dvojího zdanění a postačí pouze úprava výměny informací.<sup>88</sup> Proto jsou tyto dohody nejčastěji uzavírány s jurisdikcemi, které mohou být považovány za daňové ráje.<sup>89</sup> Česká republika má aktuálně uzavřené dohody o výměně informací v daňových záležitostech s celkem třinácti jurisdikcemi, a to například s Kajmanskými ostrovy, Britskými panenskými ostrovy, Bahamským společenství či Jersey.<sup>90</sup> Zajímavostí je, že všech třináct jurisdikcí, se kterými má Česká republika uzavřenou dohodu o výměně informací v daňových záležitostech, tímto (částečně) nenaplnuje kritérium nedostatečné mezinárodní výměny daňových informací pro účely přiznání statusu daňového ráje. Ze strany těchto jurisdikcí se proto jedná o jasný krok, kterým *de facto* říkají „nechceme být nadále považovány za daňové ráje“, resp. tyto jurisdikce již nechtějí nadále nést důsledky spojené s přiznáním statusu daňového ráje.<sup>91</sup>

Většina dohod o výměně informací v daňových záležitostech je také založena na vzoru od OECD, tentokrát se však jedná o Vzorovou dohodu o výměně informací v daňových záležitostech (anglicky *Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*; dále jen „Vzorová dohoda“), která byla představena v roce 2002. Účelem Vzorové dohody bylo vytvořit právní rámec pro účinnou mezinárodní výměnu daňových informací, jenž by doplnil iniciativu OECD v oblasti daňových úniků.<sup>92</sup> Základ vzorové dohody tvoří článek 26 Vzorové smlouvy, který se ale rozpracoval tak, aby Vzorová dohoda obsahovala podrobnější

---

<sup>87</sup> CHRISTENSEN, Henry a TIRARD, Jean-Marc. The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and the CRS. *Trusts & Trustees* [online]. 2016, 22(8), s. 902 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1752-2110. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw118>.

<sup>88</sup> Tax Justice Network. Tax Justice Briefing – Tax Information Exchange Arrangements. In: *taxjustice.net* [online]. 2009, s. 2 [cit. 31. 3. 2020.]. Dostupné z: <https://www.taxjustice.net>.

<sup>89</sup> Viz první kritérium pro posuzování daňových rájů od OECD, tj. žádné nebo minimální daňové sazby.

<sup>90</sup> Aktuální přehled platných dohod České republiky o výměně informací v daňových záležitostech je k nalezení na webových stránkách Ministerstva financí České republiky. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. MFČR: © 2013 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz>.

<sup>91</sup> Jedním z důsledků přiznání statusu daňového ráje je například zařazení na seznam nespolupracujících jurisdikcí vedený Evropskou unií. Viz poznámka pod čarou č. 42.

<sup>92</sup> OECD. *Model Agreement on Exchange Of Information in Tax Matters (Model TIEA)* [online]. Paris: OECD Publishing, 2002. s. 32 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.



pravidla pro mezinárodní výměnu daňových informací než Vzorová smlouva. Vrátime-li se však ke smlouvám o zamezení dvojímu zdanění, a to konkrétně ke změně Vzorové smlouvy z roku 2005, je možné argumentovat tím, že všechny změny, ke kterým došlo v tomto roce v článku 26 Vzorové smlouvy byly odstartovány uveřejněním Vzorové dohody. Byla to právě Vzorová dohoda z roku 2002, která dodala důležitost a pozornost pojmu „*foreseeably relevant*“.<sup>93</sup> Všechny tyto skutečnosti byly proto následně v roce 2005 zaneseny i do Vzorové smlouvy, čímž došlo k celkové aktualizaci systému výměny informací od OECD.

Nicméně i dohody o výměně informací v daňových záležitostech jsou do jisté míry omezenými prostředky v boji s daňovými úniky. Jako příklad můžeme uvést Dohodu o výměně informací v daňových záležitostech mezi Českou republikou a ostrovem Jersey ze dne 12. července 2011 (dále jen „Dohoda“).<sup>94</sup> Příslušný daňový orgán žádající jurisdikce povinen písemně poskytnout příslušnému orgánu dožádané jurisdikce následující informace:

*„a) totožnost osoby, u které je prováděno šetření či vyšetřování;*

*b) údaj o požadované informaci včetně její povahy a formy, ve které si žádající strana přeje obdržet informaci od dožádané strany;*

*c) daňový účel, pro který se informace požaduje;*

*d) podklady, na základě, kterých se domnívá, že dožádaná strana má požadovanou informaci k dispozici nebo že ji má k dispozici či pod kontrolou osoba v rámci jurisdikce dožádané strany nebo kterou může tato osoba získat;*

*e) ve známém rozsahu jméno a adresu osoby, o které se domnívá, že má požadovanou informaci k dispozici nebo pod kontrolou nebo, že je schopna ji získat;*

*f) prohlášení, že žádost je v souladu se zákonnou a administrativní praxí žádající strany, že pokud by požadovaná informace byla v rámci jurisdikce žádající strany,*

---

<sup>93</sup> Zavedením pojmu „*foreseeably relevant*“ do článku 26 Vzorové smlouvy došlo k rozšíření obsahu výměny na žádost a zároveň se tím zavedl zákaz rybářských výprav (viz první odstavec na s. 25 této práce).

<sup>94</sup> Dohoda o výměně informací v daňových záležitostech mezi Českou republikou a ostrovem Jersey ze dne 12. července 2011 je toliko příkladem, stejná problematika se týká i Vzorové dohody.

*potom by byl příslušný orgán žádající strany schopen získat informaci podle zákonů žádající strany nebo běžným administrativním postupem a že je ve shodě s touto Dohodou;*

*g) prohlášení, že žádající strana využila všechny dostupné prostředky na svém území, aby informaci získala, s výjimkou těch, které by vedly ke vzniku neúměrných obtíží.*<sup>95</sup>

Pokud by žádost neměla dané náležitosti, může dožádaná jurisdikce žádost o poskytnutí informace odmítnout. Na základě tohoto ujednání Dohody tak musí mít žádající jurisdikce k dispozici velké množství informací, a to ještě před podáním žádosti, což z praktického hlediska představuje vcelku zásadní problém. Jedná se totiž o skutečnost, že žádající jurisdikce musí předem vědět, kde má konkrétní informaci hledat, resp. kdo bude onou dožádanou jurisdikcí. Jinými slovy, žádající jurisdikce bude toliko žádat o potvrzení toho, co již v mnoha případech ví.<sup>96</sup> Například u daňových úniků daňový orgán často ani netuší, že k nim dochází, natož jaká jurisdikce je s konkrétním daňovým únikem spojena. Nyní však vyvstává otázka, proč jsou dojednány tak přísné podmínky pro žádost o poskytnutí informace, které do jisté míry omezují účinnost výměny informací. Opomineme-li skutečnost, že tyto podmínky přesně odpovídají ustanovením ve Vzorové dohodě, obstarání požadované informace je často velmi komplexním procesem, což pro dožádanou jurisdikci znamená značnou administrativní a finanční zátěž. A proto je sjednání přísných podmínek pro žádost o poskytnutí informace dalším řešením rybářských výprav.

Posledním omezením těchto dohod, stejně jako u smluv o zamezení dvojímu zdanění, je skutečnost, že výslovně umožňují pouze výměnu informací na žádost. Z globálního hlediska však tento argument již nadále neobstojí, protože v červnu roku 2015 představila OECD protokol ke Vzorové dohodě, který zavádí výslovnou úpravu spontánní a automatické výměny (dále jen „Protokol ke Vzorové

---

<sup>95</sup> Článek 5 Dohody.

<sup>96</sup> KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014, s. 21 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>.

dohodě“).<sup>97</sup> Nicméně tento argument je stále relevantní v kontextu České republiky a jejími uzavřenými dohodami o výměně informací v daňových záležitostech. Od června roku 2015 uzavřela Česká republika celkem čtyři dohody o výměně informací v daňových záležitostech s tím, že ani jedna z nich neobsahuje výslovnou úpravu automatické výměny a pouze jedna obsahuje výslovnou úpravu spontánní výměny.<sup>98</sup>

### 4.3. Zhodnocení dvoustranných právních nástrojů

V zahraniční literatuře panuje názor, že dvoustranné právní nástroje nejsou příliš vhodné pro efektivní výměnu informací.<sup>99</sup> Nicméně s tímto názorem se nelze stoprocentně ztotožnit, protože zásadním nedostatkem literatury vyjadřující tento úsudek je skutečnost, že se nejvíce zabývá pouze nevýhodami dvoustranných právních nástrojů a jejich výhody jsou tak často opominuty. Nespornou výhodou dvoustranných právních nástrojů je rychlost jejich vyjednávání a uzavření, a to zejména v porovnání s mnohostrannými právními nástroji. Díky tomu, že dvoustranné právní nástroje jsou relevantní pouze mezi dvěma signatáři, lze jimi rychle reagovat na aktuální potřebu mezistátní spolupráce, k čemuž také došlo těsně po finanční krizi v roce 2009.<sup>100</sup> Není proto divu, že většina dohod o výměně informací v daňových záležitostech, založených na Vzorové dohodě od OECD,

---

<sup>97</sup> OECD. *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information Under a TIEA* [online]. Paris: OECD Publishing, 2015 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

<sup>98</sup> Výslovnou úpravu spontánní výměny dle Protokolu ke Vzorové dohodě obsahuje Dohoda o výměně informací v daňových záležitostech mezi Českou republikou a Arubou, která byla uzavřena dne 1. 8. 2016. Zbylé tři dohody o výměně informací v daňových záležitostech, které byly uzavřeny po červnu roku 2015, jsou dohody s Monackým knížectvím, Cookovy ostrovy a Belize (pro aktuální přehled platných dohod České republiky o výměně informací v daňových záležitostech viz poznámka pod čarou č. 90).

<sup>99</sup> KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>; OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. ISBN 978-1-52650-169-1; CHRISTENSEN, Henry a TIRARD, Jean-Marc. The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and the CRS. *Trusts & Trustees* [online]. 2016, **22**(8), s. 898–922 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1752-2110. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw118>.

<sup>100</sup> OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 599. ISBN 978-1-52650-169-1.

byla uzavřena v rozmezí roků 2009–2011.<sup>101</sup> Avšak ani tato výhoda, v porovnání s výše uvedenými nevýhodami, ještě nečiní z dvoustranných právních nástrojů efektivní právní základ pro mezinárodní výměnu daňových informací; nevýhody spojené s dvoustrannými právními nástroji značně převyšují jejich výhody. Zároveň díky absenci jakýchkoliv statistik o počtu podaných a splněných žádostí o daňové informace, a mezi kterými jurisdikcemi k výměně na žádost došlo, není možné spolehlivě zhodnotit účinnost dvoustranných právních nástrojů pro mezinárodní výměnu daňových informací.<sup>102</sup>

#### 4.4. Exkurs: Výměna informací a Spojené státy americké

Počínaje rokem 2010, začínají se ve Spojených státech amerických (dále jen „USA“) vést debaty o tom, že mnoho občanů USA vlastní bankovní účty za hranicemi USA a informace o těchto účtech nijak neoznamují daňovému orgánu USA (anglicky *Internal Revenue Service*; dále jen „IRS“), což každoročně představuje milionové ztráty na vybraných daních.<sup>103</sup> Ačkoli finanční instituce sídlící v USA mají povinnost oznamovat IRS příjmy, které američtí daňoví poplatníci evidují na účtech vedených právě těmito finančními institucemi, finanční instituce sídlící mimo USA již tuto povinnost vůči IRS nemají. Proto v roce 2014 byl představen *Foreign Account Tax Compliance Act* (dále jen „FATCA“), který by vyrovnal nerovnováhu mezi informacemi, které IRS dostává od finančních institucemi sídlící v USA a od těch sídlících mimo USA. FATCA je tak základním nástrojem USA v boji proti daňovým únikům svých státních příslušníků; jedná se o právní nástroj zaměřený na ty, kteří se vyhýbají placení amerických daní tím, že skrývají své příjmy či jiná aktiva mimo území USA. FATCA je zároveň vnímána i jako reakce USA na činnost OECD na poli mezinárodní výměny daňových informací, a to konkrétně na poli automatické výměny.<sup>104</sup> Tím, že USA představila

---

<sup>101</sup>OECD. Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). In: *OECD* [online]. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

<sup>102</sup>OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 599. ISBN 978-1-52650-169-1.

<sup>103</sup>CHRISTENSEN, Henry a TIRARD, Jean-Marc. The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and the CRS. *Trusts & Trustees* [online]. 2016, **22**(8), s. 907 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1752-2110. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw118>.

<sup>104</sup>OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 608–609. ISBN 978-1-52650-169-1.

vlastní systém pro výměnu informací *de facto* vyslovuje nedůvěru právním nástrojům od OECD.

FATCA spočívá v uložení povinnosti finančním institucím v jiných jurisdikcích k tomu, aby automaticky poskytovaly IRS vybrané daňové informace týkající se bankovních účtů amerických občanů v předem určeném formátu a časovém rozmezí, a to ve značně detailním provedení.<sup>105</sup> FATCA rovněž stanoví přísné sankce pro ty instituce, které se nezúčastní režimu FATCA nebo neprovedou jeho ustanovení. V takovém případě IRS uplatní vůči nespolupracujícím zahraničním finančním institucím třicetiprocentní srážkovou daň z příjmů plynoucích ze zdrojů v USA. Zároveň bude třicetiprocentní srážková daň uplatněna u majitelů bankovních účtů, kteří nejsou ochotni poskytnout součinnost při provádění *due diligence* těmito finančními institucemi.<sup>106</sup>

Původně měly zahraniční finanční instituce poskytovat informace přímo IRS, čehož mělo být docíleno prostřednictvím dohody mezi IRS a zahraniční finanční institucí. V rámci tohoto způsobu výměny informací by tak nedocházelo k zapojení vnitrostátního daňového orgánu té jurisdikce, ve které zahraniční finanční instituce sídlí, jako je tomu například v systému mezinárodní výměny daňových informací od OECD. Nicméně v praxi se ukázalo, že tímto způsobem FATCA ukládá zahraničním finančním institucím povinnost, která je v některých případech neslučitelná s jejich vnitrostátními právními předpisy; požadavky FATCA jsou v některých jurisdikcích v rozporu s pravidly o bankovním tajemství či ochraně osobních údajů.<sup>107</sup> Proto byl systém FATCA doplněn o možnost

---

<sup>105</sup> Jednou ze zvláštností FATCA je to, že pro určení, kdo je daňovým poplatníkem v USA a kdo ne, je rozhodující občanství, a nikoliv daňové rezidentství. Občané USA jsou tak povinni odvádět daně z jejich celosvětových příjmů i pokud nejsou považováni za daňové rezidenty v USA. Levine et al. (2016) uvádí, že „z tohoto důvodu USA již dlouho požaduje informace o aktivech držených mimo její území a vytvořila robustní mechanismy pro shromažďování informací a posuzování sankcí na základě neoznámení zahraničních aktiv a příjmů.“ LEVINE, Richard, SCHUMACHER, Aaron, ZHOU, Shudan a BERGMAN, Withers. FATCA and the Common Reporting Standard: A Comparison. In: *Thomson Reuters* [online]. London: Thomas Reuters, 29. 11. 2016 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com>.

<sup>106</sup> Mezinárodní finanční instituce, před tím, než předají USA požadované informace, si musí obstarat souhlas od majitelů účtu k poskytnutí informací. Pokud majitel účtu takový souhlas nedá, bude se na něj (resp. na jeho příjmy) vztahovat srážková daň dle FATCA.

<sup>107</sup> CHRISTENSEN, Henry a TIRARD, Jean-Marc. The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and the CRS. *Trusts & Trustees* [online]. 2016, 22(8), s. 906–914. [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1752-2110. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw118>.

uzavření tzv. mezivládních dohod (anglicky *Intergovernmental Agreements*; dále jen „IGA“), kdy USA uzavře mezivládní dohodu s jinou jurisdikcí, která musí následně přizpůsobit svůj právní řád k tomu, aby umožňoval splnění podmínek FATCA. V tomto ohledu USA představila hned dva typy mezivládních dohod.

Dle prvního typu mezivládní dohody (tzv. *IGA Model IA*) budou informace požadované od zahraniční finanční instituce poskytnuty jejímu národnímu daňovému orgánu, který je poté předá IRS. Současně jsou i americké banky povinny poskytovat informace IRS, který dané údaje posléze předá daňovému orgánu jurisdikce, se kterou USA uzavřela tento typ mezivládní dohody. Mezivládní dohoda prvního typu tak zahrnuje požadavek reciprocity a zároveň vylučuje nutnost pro zahraniční finanční instituci uzavřít dodatečnou dohodu s IRS. Nicméně požadavek reciprocity jde do jisté míry proti účelu FATCA, protože prvotní (a značně šikanózní) záměr amerického legislativce bylo vynutit přítok relevantních daňových informací, aniž by USA musela poskytovat jakékoliv daňové informace jiným jurisdikcím. Z pohledu členských států Evropské Unie je však vzájemná spolupráce pro vytvoření účinného systému mezinárodní výměny daňových informací jediným rozumným motivem k přijetí požadavků uložených FATCA, a proto uzavření mezivládních dohod bez požadavku reciprocity nepřichází vůbec v úvahu.<sup>108</sup> USA však nabízí tuto reciproční mezivládní dohodu pouze jurisdikcím, se kterými již má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění anebo dohodu o výměně informací v daňových záležitostech, kdy daný právní nástroj musí plně umožňovat mezinárodní výměnu daňových informací.<sup>109</sup> Nicméně i přesto, že první typ mezivládní dohody obsahuje požadavek reciprocity, jsou její podmínky nastaveny toliko ve prospěch USA.

Druhý typ mezivládní dohody (tzv. *IGA Model IB*) je z velké části založen na prvním typu; zahraniční finanční instituce poskytne daňové informace vnitrostátnímu daňovému orgánu, který je posléze poskytne IRS. Rozdíl mezi prvním a druhým typem však spočívá ve skutečnosti, že ten druhý není založen na reciprocitě. Zde se proto uplatňuje původní záměr amerického legislativce

---

<sup>108</sup>Brodzka, Alicja. FATCA from the European Union perspective. *Journal of Governance and Regulation* [online]. 2013, 2(3), s. 9. [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 2306-6784. Dostupné z: [http://doi.org/10.22495/jgr\\_v2\\_i3\\_p1](http://doi.org/10.22495/jgr_v2_i3_p1).

<sup>109</sup>OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 611. ISBN 978-1-52650-169-1.

o ukládání jednostranných povinností zahraničním finančním institucím k poskytování daňových informací. Na základě toho, co bylo uvedeno k prvnímu typu mezivládní dohody, je možné usoudit, že pro členské státy Evropské Unie momentálně nepřichází v úvahu uzavřít s USA druhý typ mezivládní dohody.<sup>110</sup>

Česká republika uzavřela v roce 2014 s USA Dohodu o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako FATCA (dále jen „Dohoda FATCA“), která je příkladem prvního typu mezivládní dohody (tj. *IGA Model IA*). Dohoda FATCA byla zveřejněna sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 72/2014 Sb. m. s. a k dnešnímu dni je její obsah promítnut do právního řádu České republiky zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Vezmeme-li však v potaz samotnou Dohodu FATCA a onen požadavek reciprocity, který *IGA Model IA* inzeruje, dojdeme k závěru, že i Dohoda FATCA je nastavena ve prospěch USA. Tato skutečnost vyplývá zejména z článku 2 odst. 2 Dohody FATCA, který upravuje rozsah automaticky vyměňovaných informací mezi Českou republikou a USA. Výčet informací, které je Česká republika povinna poskytnout USA, je v nepoměru k výčtu informací, které je naopak USA povinna poskytnout České republice. Například Česká republika oznamuje USA zůstatek na účtu nebo hodnotu účtu ve vlastnictví občana USA v České republice, kdežto USA nemusí stejné informace o českých rezidentech oznámit. Ve výsledku tak Česká republika poskytuje více informací, než kolik jich získá, a proto je možné Dohodu FATCA (přesto, že má Česká republika uzavřený ten „lepší“ typ mezivládní dohody) označit pro Českou republiku za nevýhodnou.

---

<sup>110</sup>Viz poznámka pod čarou č. 108.

## **5. Mnohostranné právní nástroje umožňující mezinárodní výměnu daňových informací**

Vyjednávání mnohostranných právních nástrojů není, na rozdíl od těch dvoustranných, omezeno pouze na dvě smluvní strany, a proto je může uzavřít hned několik jurisdikcí najednou. Jejich charakteristickým znakem je právě pluralita signatářů, kdy jejich počet zpravidla nebude předem vymezen. Mezi mnohostranné právní nástroje můžeme proto zařadit Úmluvu o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech a Mnohostrannou dohodu příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech. Oproti dvoustranným právním nástrojům již však nemůže tyto právní nástroje označit za mezinárodní smlouvu dle čl. 10 Ústavy ČR. Přesněji řečeno, ačkoliv Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech představuje mezinárodní smlouvu dle čl. 10 Ústavy ČR, Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech již takovou mezinárodní smlouvou není.<sup>111</sup>

### **5.1. Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech**

Základním mnohostranným právním nástrojem pro mezinárodní výměnu daňových informací je Úmluva o vzájemné pomoci v daňových věcech vytvořená pod patronátem OECD a Rady Evropy (dále jen „Úmluva“).<sup>112</sup> Jak již název napovídá, nejdůležitějším aspektem této úmluvy je, na rozdíl od dvoustranných právních nástrojů, její mnohostranná povaha; mnohostrannost obecně snižuje náklady a rizika spojená se samostatným vyjednáváním každého dvoustranného právního nástroje.

---

<sup>111</sup> Obsah Mnohostranné dohody příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech (tj. práva a povinnosti fyzických a právnických osob) je proto potřeba začlenit do právního řádu skrze mezinárodní smlouvu, jako je např. Úmluva o vzájemné pomoci v daňových věcech, nebo pomocí nové vnitrostátní legislativy.

<sup>112</sup> Úmluva byla otevřena k podpisu dne 25. ledna 1988 s tím, že v roce 2010 byla upravena protokolem, který ji uvedl do souladu se standardem pro výměnu informací od OECD. Česká republika přistoupila k Úmluvě, ve znění protokolu z roku 2010, dne 26. října 2012. Ke dni 19. února 2020 podepsalo Úmluvu již celkem 136 jurisdikcí. Pro aktuální informace o počtu signatářů viz OECD. Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters - See chart of participating jurisdictions. In: *OECD* [online]. Poslední aktualizace leden 2020 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.



Cílem Úmluvy je vytvořit celosvětovou síť jurisdikcí, které si vzájemně vyměňují daňové informace a zároveň se podporují při vybírání daní. Z tohoto důvodu je možné Úmluvu označit za komplexní právní nástroj pro mezinárodní spolupráci při správě daní. Dle článku 1 odst. 2 Úmluvy tato spolupráce zahrnuje souběžná daňová šetření, přítomnost při daňových kontrolách v zahraničí, dožádání vymáhání předběžných opatření a doručování dokumentů.<sup>113</sup> Co dále činí Úmluvu velmi atraktivním právním nástrojem pro výměnu informací je i skutečnost, že ji může podepsat jakákoliv jurisdikce (tzn. členství v Radě Evropy anebo OECD není podmínkou).<sup>114</sup>

Tím, že se jurisdikce připojí k Úmluvě (a následně ji ratifikuje), dává obecně souhlas k výměně informací se všemi jejími signatáři, což z ní činí mnohonásobně účinnější právní nástroj pro výměnu informací, než jakým jsou dvoustranné právní nástroje.<sup>115</sup> Připojením se k Úmluvě dává jurisdikce také najevo, že transparentnost a výměna informací jsou pro ni důležitými hodnotami. Podepsáním Úmluvy taktéž dochází k překročení veškerých závazků, které vyplývají z jakýchkoliv dvoustranných právních nástrojů.<sup>116</sup>

Přesuneme-li se k samotnému obsahu Úmluvy, je vhodné v prvé řadě zmínit ustanovení, podle nichž se jurisdikce zavazují k daňově-správní pomoci jiným jurisdikcím, což má velký význam. Znamená to totiž změnu doposud ustálené doktríny, dle které jurisdikce nepomáhá vymáhat daně jiné jurisdikce, což může být počátkem nového vývoje v oblasti mezinárodním daňové spolupráce.<sup>117</sup> Nicméně jurisdikce mohou omezit své závazky na poskytování pomoci jiným jurisdikcím prostřednictvím tzv. výhrad. Podle článku 30 Úmluvy jsou jurisdikce oprávněny kdykoliv prohlásit, že si vyhrazují některé z práv uvedených v tomto článku (např.

---

<sup>113</sup>Ministerstvo financí České republiky. Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. In: *MFČR* [online]. 18. 11. 2013 [cit. 31. 3. 2020.]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz>.

<sup>114</sup>Preambule Úmluvy.

<sup>115</sup>Zde je potřeba upozornit na článek 6 Úmluvy, který pro uskutečnění automatické výměny vyžaduje vzájemnou dohodu mezi spolupracujícími jurisdikcemi. Ve výsledku pak jurisdikce dávají souhlas k automatické výměně dle Úmluvy až uzavřením této dodatečné dohody (např. uzavřením Mnohostranné dohody příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech). Z tohoto důvodu lze Úmluvu v tomto ohledu označit za nedokonalý právní nástroj pro automatickou výměnu. Ostatní druhy výměny informací, tj. výměna spontánní a na žádost, však žádný samostatný právní nástroj nad rámec Úmluvy nevyžadují a jsou tak přímo použitelné dle Úmluvy.

<sup>116</sup>OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 608. ISBN 978-1-52650-169-1.

<sup>117</sup>Viz *revenue rule* na s. 6 této práce (konec prvního odstavce).

[ne]poskytovat pomoc při vymáhání daní jiné jurisdikce), čímž nedojde k naplnění zamýšlené daňově-správní pomoci, jejíž zavedení je jedním ze stěžejních mechanismů Úmluvy.<sup>118</sup> Pokud však jurisdikce uplatní výhradu k některému ustanovení Úmluvy, nemůže již požadovat provádění tohoto/těchto ustanovení jinou smluvní stranou.<sup>119</sup> Není-li učiněna žádná výhrada, musí jurisdikce poskytnout pomoc v celém rozsahu Úmluvy. Nicméně minimálním požadavkem pro přistoupení k Úmluvě je toliko poskytování informací týkající se daní z příjmů, zisků, výnosů z kapitálového majetku a daní z čistého jmění.<sup>120</sup>

Nejdůležitější částí Úmluvy, pro účely této práce, je však úprava týkající se mezinárodní výměny daňových informací. Na rozdíl od dvoustranných právních nástrojů, které tradičně přímo umožňují jen výměnu na žádost, Úmluva výslovně uvádí, že výměna informací je možná jako výměna na žádost, automatická a spontánní.<sup>121</sup> Dle článku 4 odst. 1 Úmluvy budou „[s]mluvní strany sdílet jakékoliv informace, především pak informace uvedené v [třetí části Úmluvy], u kterých se lze důvodně domnívat, že jsou významné pro správu nebo vymáhání jejich vnitrostátních právních předpisů týkajících se daní upravovaných Úmluvou.“ V tomto ustanovení je důležitá zejména část „lze se důvodně domnívat“ (anglicky *foreseeably relevant*), jež, stejně jako je tomu u smluv o zamezení dvojímu zdanění a dohod o výměně informací v daňových záležitostech, zakazuje rybářské výpravy a rozšiřuje obsah výměny informací (resp. výměny na žádost). Zajímavostí je, že právě Úmluva v roce 1988 poprvé představila formulaci *foreseeably relevant* (tzn. lze se důvodně domnívat). Nicméně až v roce 2002, kdy byla tato formulace zavedena i do Vzorové dohody a posléze do Vzorové smlouvy v roce 2005, nabyla na pozornosti odborné literatury a stala se tak „standardem“ pro výměnu na žádost.<sup>122</sup>

Vedle výměny na žádost, která se více či méně neliší napříč právními nástroji z dílny OECD, zavádí Úmluva novou úpravu spontánní výměny. Spontánní

---

<sup>118</sup>Dle článku 30 Úmluvy si mohou jurisdikce vyhradit jedno i více vyjmenovaných práv najednou.

<sup>119</sup>Článek 30 odst. 5 Úmluvy.

<sup>120</sup>Článek 2 odst. 1 písm. a) ve spojení s článkem 30 odst. 1 Úmluvy.

<sup>121</sup>Například Vzorová smlouva se zabývá všemi druhy mezinárodní výměny daňových informací pouze v komentáři k jejímu článku 26.

<sup>122</sup>OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 607. ISBN 978-1-52650-169-1.

výměna informací (tj. poskytnutí relevantní informace jiné jurisdikci, aniž by tato jurisdikce předem o poskytované informaci žádala) může být uskutečněna celkem v pěti případech:

*“a) prvně jmenovaná smluvní strana má důvod domnívat se, že u druhé smluvní strany může docházet ke snížení daňového výnosu;*

*b) daňový subjekt získá snížení daně nebo osvobození od daně v prvně jmenované smluvní straně, které by mohlo vést ke zvýšení daně nebo daňové povinnosti v druhé smluvní straně;*

*c) obchody mezi daňovým subjektem jedné smluvní strany a daňovým subjektem druhé smluvní strany jsou uzavírány přes jednu nebo více zemí způsobem, který může vést ke snížení daně v jedné či druhé smluvní straně, případně v obou smluvních stranách;*

*d) smluvní strana důvodně předpokládá, že snížení daně mohlo vzniknout umělými převody zisků mezi spojenými osobami;*

*e) informace poskytnuté smluvní straně druhou smluvní stranou umožní získání informací, které mohou být významné pro zjištění a stanovení daní u druhé smluvní strany.”<sup>123</sup>*

Tento taxativní výčet obsažený v článku 7 Úmluvy představuje jeden z rozdílů mezi Úmluvou a dvoustrannými právními nástroji, přesněji řečeno mezi Úmluvou a Vzorovou smlouvou (tj. vzor pro smlouvy o zamezení dvojímu zdanění), a to právě v kontextu spontánní výměny.<sup>124</sup> Vzorová smlouva spontánní výměnu sice umožňuje (resp. díky komentáři k článku 26 Vzorové smlouvy ji nijak nevylučuje), avšak její explicitní úpravu již neobsahuje. Z praktického hlediska se nicméně jedná o minimální rozdíl. Ačkoliv je spontánní výměna dle Úmluvy ve stanovených případech povinná, uvedené případy jsou popsány natolik obecným způsobem, že účinnost spontánní výměny opět závisí toliko na schopnosti vnitrostátních daňových orgánů, resp. jejich pracovníků, identifikovat relevantní

---

<sup>123</sup>Článek 7 Úmluvy.

<sup>124</sup>Vzorová dohoda (tj. vzor pro dohody o výměně informací v daňových záležitostech), ve znění Protokolu ke Vzorové dohodě, již obsahuje tento taxativní výčet (pěti) případů, ve kterých je možné provést spontánní výměnu.

informaci a následně ji postoupit ke spontánní výměně.<sup>125</sup> Proto úprava spontánní výměny v Úmluvě, ač je podrobnější než např. ve Vzorové dohodě, není nijak průkopnická a nepřináší tak nic nového. Výhodou může být však to, že nyní mají vnitrostátní daňové orgány předem stanovená formální hlediska, dle kterých mohou posoudit relevanci dané informace pro jinou jurisdikci a jejich správní uvážení již není v tomto ohledu bezmezné.

Co se týče automatické výměny, Úmluva je v tomto ohledu velmi stručná. Článek 6 ji sice umožňuje, ale konkrétní pravidla pro automatickou výměnu musí být však obsažena v samostatném právním nástroji.<sup>126</sup> Proto před zahájením automatické výměny bude potřeba určitého memoranda o porozumění neboli vzájemné dohody příslušných orgánů. A právě pro tyto účely je k dispozici další vzorová dohoda od OECD, a to Modelová dohoda příslušných orgánů (anglicky *Model Competent Authority Agreement*), která je součástí tzv. Společného standardu pro oznamování (anglicky *Common Reporting Standard*).<sup>127</sup>

### 5.1.1. Společný standard pro oznamování

V roce 2013 schválila skupina G20<sup>128</sup> automatickou výměnu jako nový globální standard pro mezinárodní výměnu daňových informací a zároveň vyzvala OECD, aby vytvořila pravidla pro tento standard.<sup>129</sup> Nicméně vize existence globálního standardu, který by navázal na dosavadní vývoj v oblasti automatické výměny, byla částečně narušena USA, jež v tu samou dobu začala pracovat na svém

---

<sup>125</sup>Viz poznámka pod čarou č. 57; PROSS, Achim a RUSSO, Raffaele. The Amended Convention on Mutual Assistance in Tax Matters: A Powerful Tool To Counter Tax Avoidance and Evasion. *Bulletin for International Taxation*. 2012, 66(7), s. 362. ISSN 0007-4624.

<sup>126</sup>Článek 6 Úmluvy stanoví: „Pro stanovené kategorie a v souladu s postupy, které budou stanoveny vzájemnou dohodou, si budou dvě a více smluvních stran automaticky vyměňovat informace uvedené v článku 4 [Úmluvy]“.

<sup>127</sup>OECD. *Model Competent Authority Agreement [online]*. Paris: OECD Publishing, 2014. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

<sup>128</sup>Skupina dvaceti neboli skupina G20 je předním fórem pro mezinárodní hospodářskou spolupráci. G20 sdružuje vůdce rozvinutých i rozvojových jurisdikcí ze všech kontinentů. Členové G20 společně představují přibližně 80% světové hospodářské produkce, dvě třetiny světové populace a tři čtvrtiny mezinárodního obchodu. Pro více informací o skupině G20 a její činnosti viz *Skupina G20 [online]*. G20: © 2020 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://g20.org/>.

<sup>129</sup>KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net [online]*. 2014 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>.

vlastním „standardu“ pro automatickou výměnu, a který v roce 2014 dostal podobu zákona FATCA.

Ačkoliv FATCA představovala jistou překážku pro Společný standard pro oznamování, situace se vcelku rychle obrátila k lepšímu. Vzhledem k tomu, že v době vytváření Společného standardu pro oznamování bylo již uzavřeno několik mezivládních dohod mezi USA a členy OECD a „vytváření různých systémů pro mezinárodní výměnu daňových informací není v ničím zájmu“<sup>130</sup>, OECD se rozhodla použít právě IGA (Model 1A) jako základ, na kterém vybuduje Společný standard pro oznamování s cílem minimalizovat rozdíly mezi ním a FATCA.<sup>131</sup> Běžně by vytvoření podobného standardu trvalo mnoho let, ale díky představení FATCA byla OECD nucena velmi rychle vytvořit vlastní pravidla pro automatickou výměnu, a tak byl v červenci roku 2014 představen Společný standard pro oznamování a náležitou péči v oblasti informací o finančních účtech (dále jen „Společný standard pro oznamování“).<sup>132</sup>

Společný standard pro oznamování je soubor standardů pro automatickou výměnu, který OECD nazývá „novou érou v daňové transparentnosti“.<sup>133</sup> Jedná se o velmi obsáhlou úpravu výměny informací, kdy Společný standard pro oznamování zahrnuje (I) Modelovou dohodu příslušných orgánů, (II) Společný standard pro oznamování, (III) komentář k Modelové dohodě příslušných orgánů a Společnému standardu pro oznamování a (IV) uživatelskou příručku schématu XML.

#### *(I) Modelová dohoda příslušných orgánů*

Vzhledem k tomu, že Společný standard pro oznamování není sám o sobě právně závazný, jedná se toliko o „příručku“ pro automatickou výměnu. Proto je

---

<sup>130</sup>OECD. *A Step Change in Tax Transparency: Delivering a standardized, secured and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context* [online]. OECD Report for the G8 Summit, 2013, s. 4 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

<sup>131</sup>CHRISTENSEN, Henry a TIRARD, Jean-Marc. The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and the CRS. *Trusts & Trustees* [online]. 2016, 22(8), s. 915 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1752-2110. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw118>.

<sup>132</sup>OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 604 ISBN 978-1-52650-169-1.

<sup>133</sup>OECD. *OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers* [online]. OECD Report to G20, 2017, s. 13. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.oecd.org>.

potřeba (pro účinnou implementaci Společného standardu pro oznamování) nějakého právního nástroje, který umožňuje automatickou výměnu mezi spolupracujícími jurisdikcemi a do kterého by se Společný standard pro oznamování vtělil. Tímto právním nástrojem je právě Úmluva, nicméně Úmluva v článku 6 stanoví, že pro automatickou výměnu je potřeba vzájemné dohody příslušných orgánů, která stanoví podrobnosti o automatické výměně, jakož i načasování a další pravidla.<sup>134</sup> A tak přichází v úvahu Modelová dohoda příslušných orgánů, která je „shodou okolností“ obsažena hned v první části Společného standardu pro oznamování. Tuto dohodu je zároveň možné transformovat celkem do tří různých provedení (tzv. modelů).

První model Modelové dohody příslušných orgánů je dvoustranné a reciproční povahy a je určen k použití ve spojení s článkem 26 Vzorové smlouvy. Druhý model je též určen k dvoustrannému použití ve spojení s článkem 26 Vzorové smlouvy, avšak jedná se již o model nereciproční.<sup>135</sup> Tento model je určen zejména pro jurisdikce, které mají nulovou daň z příjmu.<sup>136</sup> Třetí model je koncipován jako jakási zastřešující dohoda, jejíž cílem je podpořit mnohostranný právní nástroj pro mezinárodní výměnu daňových informací, jakým je právě Úmluva. Tento model se nazývá jako Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech (anglicky *Multilateral Competent Authority Agreement*; dále jen „Mnohostranná dohoda“). Jelikož je Úmluva koncipovaná jako mnohostranný právní nástroj pro výměnu informací, je více než vhodné, aby i zvolený model Modelové dohody příslušných orgánů byl též mnohostranné povahy. Pokud by však Modelová dohoda příslušných orgánů převzala dvoustrannou povahu, což samozřejmě není vyloučeno, ponechala by si veškeré náklady a rizika spojené s nutností vyjednat, podepsat a ratifikovat každý

---

<sup>134</sup>Využití jiných právních nástrojů jako jsou smlouvy o zamezení dvojímu zdanění či dohody o výměně informací v daňových záležitostech není explicitně vyloučeno. Nicméně při využití Vzorové dohody (tj. *Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*) je potřeba využít Vzorovou dohodu ve znění Protokolu ke Vzorové dohodě z roku 2015, který zavedl možnost automatické výměny v rámci dohod o výměně informací v daňových záležitostech založených právě na Vzorové dohodě.

<sup>135</sup>Toto je ukázkový příklad vlivu mezivládních dohod v rámci FATCA na obsah Společného standardu pro oznamování.

<sup>136</sup>OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook* [online]. 2nd ed. Paris: OECD Publishing, 2018. s. 42–43. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

dvoustranný právní nástroj se všemi ostatními jurisdikcemi.<sup>137</sup> A proto OECD nejvíce podporuje Mnohostrannou dohodu, jelikož díky své mnohostranné povaze dokáže významně snížit čas a zdroje potřebné k vyjednávání více dvoustranných právních nástrojů najednou. Navíc vzhledem k tomu, že se již více jak 100 jurisdikcí zavázalo k mezinárodní výměně daňových informací dle Společného standardu pro oznamování, jeví se mnohostranná podoba Modelové dohody příslušných orgánů jako mnohem praktičtější řešení než podoba dvoustranná.<sup>138</sup>

Nicméně Mnohostranná dohoda není mnohostrannou dohodou v pravém slova smyslu. Navzdory jejímu názvu dává prostor pouze ke dvoustranné výměně informací mezi těmi jurisdikcemi, které s tím souhlasí; každá jurisdikce musí explicitně uvést jurisdikci, se kterou si přeje vyměňovat informace. Tato skutečnost vyplývá z článku 7 odst. 1 písm. f) Mnohostranné dohody, jenž stanoví:

*„1. Příslušný orgán musí v době podpisu této [Mnohostranné dohody] nebo co nejdříve poté učinit oznámení Sekretariátu Koordinačního orgánu [...] o:*

...

*f) seznam[u] Jurisdikcí Příslušných orgánů, vůči kterým zamýšlí mít tuto [Mnohostrannou dohodu příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech] účinnou, vycházející z vnitrostátních legislativních postupů (pokud existují).“<sup>139</sup>*

Práva a povinnosti vyplývající z této dohody proto vznikají pouze tehdy, pokud se dvě či více jurisdikcí vzájemně identifikují. Nicméně ještě před uskutečněním automatické výměny je potřeba, aby všechny spolupracující

---

<sup>137</sup>KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014, s. 20. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>.

<sup>138</sup>Pokud by všech 100+ zapojených jurisdikcí mělo mezi sebou vyjednat dvoustrannou Modelovou dohodu příslušných orgánů, bylo by potřeba samostatně vyjednat více jak 5000 těchto dohod. OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook* [online]. 2nd ed. Paris: OECD Publishing, 2018. s. 42–43. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

<sup>139</sup>Celé znění Mnohostranné dohody, kterou Česká republika (rest. ministr financí) podepsala dne 29. října 2014, je k dispozici na webových stránkách Ministerstva financí. Ministerstvo financí České republiky. Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech (MCAA). In: *MFCR.cz* [online]. 7. 7. 2015 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz>.

jurisdikce měly ratifikovanou Úmluvu (resp. Úmluva musí vstoupit v platnost ve všech jurisdikcích), potvrdily implementaci Společného standardu pro oznamování do svého vnitrostátního právního řádu, podepsaly Mnohostrannou dohodu a oznámily tzv. Sekretariátu Koordinačního orgánu<sup>140</sup> s kým si chtějí automaticky vyměňovat informace.<sup>141</sup>

## *(II) Společný standard pro oznamování*

Podle Společného standardu pro oznamování, namísto čekání na informace o konkrétních daňových poplatcích, si budou jurisdikce navzájem hromadně poskytovat velké množství daňových informací v předem stanoveném rozsahu, formátu a čase. Avšak ještě před tím, než dojde k výměně informací, je potřeba tyto informace obstatat. Proto tzv. oznamující finanční instituce<sup>142</sup> (např. banka) provede *due diligence* a shromáždí, případně sama vykáže, daňové informace o daňových poplatnících z jiných spolupracujících jurisdikcí. Taxativní výčet informací, které podléhají požadavku *due diligence* je uveden hned v prvním oddíle Společného standardu pro oznamování, což znamená:

*a) jméno, adresu, jurisdikci rezidence, daňové identifikační číslo a datum a místo narození (v případě fyzické osoby);*

*b) číslo účtu;*

*c) název a identifikační číslo (pokud existuje) oznamující finanční instituce;*

*d) zůstatek na účtu nebo hodnota účtu ke konci příslušného kalendářního roku, ke konci jiného oznamovacího období nebo informaci o zrušení účtu, byl-li účet zrušen.<sup>143</sup>*

---

<sup>140</sup>Termínem „Sekretariát Koordinačního orgánu“ se rozumí sekretariát OECD, který v souladu s čl. 24 odst. 3 Úmluvy poskytuje podporu Koordinačnímu orgánu (Rada OECD), který je tvořen zástupci smluvních stran Úmluvy.

<sup>141</sup>Článek 7 odst. 1 písm. f) Mnohostranné dohody příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech.

<sup>142</sup>Společný standard pro oznamování v oddíle VIII. písm. A) odst. 1, v kombinaci s odst. 3, stanoví, že „Termínem „oznamující finanční instituce“ se rozumí jakákoli finanční instituce účastníci se jurisdikce, která není neoznamující finanční institucí“. Taxativní výčet neoznamujících finančních institucí je pak uveden v oddíle VIII. písm. B) odst. 2. Neoznamující finanční institucí jsou např. vládní entity, mezinárodní organizace, důchodové fondy a v některých případech i centrální banky.

<sup>143</sup>Oddíl I. písm. A odst. 1 až 4 Společného standardu pro oznamování.



U vybraných typů bankovních účtů se dále oznamují i informace týkající se např. výše úroků, dividend a výnosů z prodeje finančních aktiv.<sup>144</sup>

V okamžiku, kdy *due diligence* poskytne požadovaný výstup, oznamující finanční instituce předá nashromážděné informace vnitrostátnímu daňovému orgánu. Jakmile vnitrostátní daňový orgán informace obdrží, jeho úkolem je tyto informace roztrždit dle jurisdikcí, kterým mají být zaslány. V tento okamžik jsou informace připravovány pro automatickou výměnu se všemi spolupracujícími jurisdikcemi. Nicméně před samotnou výměnou musí vnitrostátní daňové orgány ještě zajistit dostatečnou míru důvěrnosti zasílaných informací (resp. zašifrování přenášených dat). Jakmile jsou informace roztrženy dle cílových jurisdikcí a jsou dostatečně zabezpečeny pro přenos, uskutečnění se automatická výměna.

### *(III) Komentář k Modelové dohodě příslušných orgánů a Společnému standardu pro oznamování*

Ke každé části Modelové dohody příslušných orgánů a Společného standardu pro oznamování je k dispozici podrobný komentář, který má popsat či interpretovat jejich ustanovení. Vzhledem k tomu, že provádění Společného standardu pro oznamování bude vždy založeno na vnitrostátním právu konkrétní jurisdikce, je potřeba Společný standard pro oznamování uplatňovat ve všech jurisdikcích jednotně a zabránit tak tomu, aby oznamujícím finančním institucím (a to zejména těm, které působí ve více než jedné jurisdikci) vznikly v důsledku jeho implementace zbytečné náklady a administrativní zátěž.<sup>145</sup> Zároveň jsou v komentáři pro určité situace uvedena také alternativní řešení.

### *(IV) Uživatelská příručka schématu XML*

Uživatelská příručka schématu XML představuje informačně-technologický aspekt Společného standardu pro oznamování, která udává jednotný formát (tj. značkovací jazyk; anglicky *Extensible Markup Language*) určený pro

---

<sup>144</sup>Oddíl I. písm. A odst. 5 až 7 Společného standardu pro oznamování.

<sup>145</sup>OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook* [online]. 2nd ed. Paris: OECD Publishing, 2018. s. 56. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

uchovávání a přenášení dat. Jinými slovy se jedná o návod ke standardizovanému postupu pro vykazování dat.

Uživatelská příručka schématu XML též obsahuje informace, které musí být obsaženy v každém datovém prvku, jenž má být vykazován právě ve schématu XML. Dále tato příručka obsahuje i návod, jak provést opravy datových položek v souborech, které lze automaticky zpracovat.<sup>146</sup>

## 5.2. Zhodnocení mnohostranných právních nástrojů

V posledních několika letech je výměna informací stále více založena na mnohostranných právních nástrojích; jelikož přibývá počet jurisdikcí, které se chtějí aktivně zapojit do mezinárodní výměny daňových informací, vyjednávání jednotlivých dvoustranných právních nástrojů nepřipadá v úvahu. Namísto potřeby vyjednat jednotlivě každý dvoustranný právní nástroj postačí podepsat pouze jeden mnohostranný právní nástroj, jehož budou všechny potenciálně spolupracující jurisdikce smluvní stranou. Nicméně aby mnohostranné právní nástroje skutečně splňovaly to, co proklamují, bude potřeba účasti velkého množství jurisdikcí. V tomto ohledu však narážíme na problém reciprocity; jurisdikce, které sice mají zájem účastnit se mezinárodní výměny informací pro daňové účely, ale už nejsou schopné poskytovat informace jiným jurisdikcím, budou z účasti v mnohostranných právních nástrojích prakticky vyloučeny.<sup>147</sup>

Oproti tomu velkou výhodou mnohostranných právních nástrojů představuje skutečnost, že díky zapojení velkého množství jurisdikcí se snižuje pravděpodobnost tzv. *treaty shopping*.<sup>148</sup> Tímto termínem označuje činnost daňových poplatníků, kteří chtějí ukrýt své zdroje za hranice svého domicilu, a tak hledají nejvhodnější jurisdikci pro své útočiště, resp. hledají jurisdikci, se kterou nemá domácí jurisdikce uzavřený žádný právní nástroj umožňující mezinárodní

---

<sup>146</sup>OECD. Common Reporting Standard User Guide and XML Schema. In: *OECD.org* [online]. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

<sup>147</sup>KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014, s. 41 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>.

<sup>148</sup>PETKOVA, Kunka, STASIO, Andrzej a ZAGLER, Martin. On the relevance of double tax treaties. *International Tax and Public Finance*. 2019. ISSN: 0927-5940. Dostupné z: <https://link.springer.com>.

výměnu daňových informací. V případě, že jurisdikce tradičně vyjednává pouze dvoustranné právní nástroje, což je velmi časově náročná záležitost, mají nekali daňoví poplatníci možnost umístit své zdroje do atraktivní jurisdikce, a to vždy nejdéle do té doby, než tato jurisdikce ujedná výměnu informací s onou domácí jurisdikcí. Avšak pokud se tato domácí jurisdikce připojí k mnohostrannému právnímu nástroji, ihned se zapojí do rozsáhlé výměny informací a současně znemožňuje svým daňovým poplatníkům vykonávat *treaty shopping*.

### 5.3. Exkurs: Výměna informací a Evropská Unie

Základním právním nástrojem pro mezinárodní výměnu daňových informací mezi členskými státy Evropské Unie je aktuálně směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní (dále jen „Směrnice“). V původním znění Směrnice upravovala pouze spontánní výměnu<sup>149</sup> a výměnu na žádost, avšak v roce 2014 byla pozměněna směrnicí Rady 2014/107/EU, která ji rozšířila o automatickou výměnu a zároveň implementovala Společný standard pro oznamování do výměny informací na poli Evropské unie.<sup>150</sup> K dnešnímu dni tak Směrnice umožňuje všechny tři druhy výměny informací, a to napříč všemi členskými státy.

V první řadě je vhodné zmínit, že se Směrnice vztahuje na všechny daně vybírané členskými státy nebo jejich jménem, nicméně se vylučuje daň z přidané hodnoty, cla a spotřební daně, na něž se vztahují jiné právní předpisy Evropské Unie vyžadující jinou spolupráci mezi členskými státy.<sup>151</sup> Směrnice rovněž vylučuje ze své působnosti příspěvky na sociální zabezpečení a poplatky za veřejné dokumenty a smluvní poplatky.<sup>152</sup>

---

<sup>149</sup> Směrnice nazývá spontánní výměnu jako „výměna informací z vlastního podnětu“. Pro zachování jednotnosti této práce bude však nadále užito termínu „spontánní výměna“.

<sup>150</sup> Automatická výměna byla pro Evropskou Unii zavedena již v roce 2005, a to směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (tzv. *Savings směrnice*). Nicméně vzhledem k tomu, že směrnice 2014/107/EU má obecně širší oblast působnosti než směrnice 2003/48/ES, došlo by při současné existenci obou směrnic k neefektivním duplicitám. Proto bylo rozhodnuto směrnicí 2003/48/ES zrušit, a to směrnicí 2015/2060/EU. Ministerstvo financí České republiky. Sekundární předpisy EU. In: *MFCR.cz* [online]. 10. 5. 2016 [cit. 31. 3. 2020.]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz>.

<sup>151</sup> Článek 2 odst. 1 a 2 Směrnice.

<sup>152</sup> Článek 2 odst. 2 Směrnice.

V rámci mezinárodní výměny daňových informací Směrnice zajišťuje zlepšení stávajících mechanismů pro výměnu informací. Jsou pevně stanoveny lhůty pro zajištění rychlé výměny na žádost a spontánní výměny. Dožádaný orgán musí postupovat podle stejných postupů, jako by postupoval při jednání z vlastního podnětu<sup>153</sup> a poté bez zbytečného odkladu poskytnout veškeré informace, které má k dispozici, nejpozději však do šesti měsíců ode dne přijetí žádosti.<sup>154</sup> Pro spontánní výměnu je lhůta stanovena na 1 měsíc; „*příslušný orgán, jenž získá relevantní informace je předá příslušnému orgánu každého jiného dotčeného členského státu co nejrychleji a nejpozději jeden měsíc poté, co je získal*“.<sup>155</sup> Dále Směrnice zavádí požadavek souladu pravidel pro výměnu na žádost s mezinárodními normami, a to tak, že členské státy již nemohou odmítnout poskytnout informace proto, že tyto informace má k dispozici pouze banka nebo jiná finanční instituce.<sup>156</sup> Zároveň jsou stanoveny standardní formuláře pro výměnu na žádost a spontánní výměnu, pro automatickou výměnu jsou již stanoveny elektronické formuláře.<sup>157</sup> Všechny členské státy jsou zároveň povinny spolupracovat při výměně informací, které jsou předvídatelné pro správu a vymáhání jejich vnitrostátních právních předpisů.<sup>158</sup> Cílem tohoto pravidla je opět zajistit výměnu informací v co nejširším možném rozsahu a současně zabránit členským státům v účasti na rybářských výpravách.

V neposlední řadě přichází v úvahu i vzájemný vztah Směrnice a Úmluvy, díky kterému mohou tyto dva právní nástroje koexistovat. Článek 27 Úmluvy stanoví, že možnosti výměny informací „*neomezují a nejsou omezovány nástroji obsaženými v rámci stávajících nebo budoucích mezinárodních smluv či jiných ujednání mezi smluvními stranami, případně jinými nástroji, které se týkají spolupráce v daňových věcech*“.<sup>159</sup> Tím Úmluva přímo reaguje na právní předpisy Evropské Unie, kdy „*smluvní strany, které jsou členskými státy Evropské Unie,*

---

<sup>153</sup>Článek 6 odst. 3 Směrnice.

<sup>154</sup>Má-li již dožádaný orgán příslušné informace k dispozici, předá je do dvou měsíců ode dne obdržení žádosti (článek 7 odst. 1 Směrnice).

<sup>155</sup>Článek 10 odst. 1 Směrnice.

<sup>156</sup>CHRISTENSEN, Henry a TIRARD, Jean-Marc. The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and the CRS. *Trusts & Trustees* [online]. 2016, 22(8), s. 905 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1752-2110. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw118>.

<sup>157</sup>Článek 20 Směrnice.

<sup>158</sup>Článek 1 Směrnice.

<sup>159</sup>Článek 27 odst. 1 Úmluvy.

[mohou] v rámci svých vzájemných vztahů použít možnosti podle této Úmluvy, pokud umožňují širší spolupráci než možnosti, které jsou k dispozici podle platných pravidel Evropské Unie.<sup>160</sup> Oproti tomu Směrnice ve svém recitálu uvádí, že „[S]měrnice obsahuje minimální pravidla, a proto by se neměla dotýkat práva členských států navázat širší spolupráci s jinými členskými státy podle svých vnitrostátních právních předpisů nebo v rámci dvoustranných nebo mnohostranných smluv sjednaných s jinými členskými státy.“<sup>161</sup> Zároveň čl. 1 odst. 3 Směrnice stanoví, že „[Směrnice] se rovněž nedotýká plnění jakýchkoliv závazků členských států v rámci širší správní spolupráce vyplývající z jiných právních nástrojů, včetně dvoustranných a vícestranných smluv.“ Vzájemný vztah Směrnice a Úmluvy lze proto shrnout tak, že výměna informací bude zpravidla založena na právním nástroji s nejširším rozsahem.<sup>162</sup>

---

<sup>160</sup>Článek 27 odst. 2 Úmluvy.

<sup>161</sup>Bod č. 21 recitálu Směrnice.

<sup>162</sup>OBERSON, Xavier. *International Exchange of Information on Tax Matters: Towards Global Transparency*. 2nd ed. Northampton: Edward Elgar Publishing, 2015. s. 76. ISBN 978-1-78471-471-0.

## 6. Příliš mnoho právních nástrojů?

Od dvoustranných nástrojů po mnohostranné, některé jurisdikce jsou zavázány k mezinárodní výměně daňových informací hned několika právními nástroji a Česká republika rozhodně není výjimkou. Tato pluralita právních nástrojů znamená nejen velkou administrativní zátěž pro vnitrostátní daňové orgány a finanční instituce, ale představuje také administrativní výzvu pro celou jurisdikci, jež musí zajistit fungování výměny informací dle každého právního nástroje a též zpracování informací poskytovaných v rámci každého z nich.<sup>163</sup> Zároveň narůstá i kontrolní činnost zaměřená na dodržování pravidel mezinárodní výměny daňových informací, ke kterým se jurisdikce zavázala.<sup>164</sup>

V praxi pak může dojít k tomu, že v jeden okamžik bude jurisdikce automaticky poskytovat daňové informace současně USA, členskému státu Evropské Unie a smluvní straně Úmluvy (resp. smluvní straně Mnohostranné dohody). Zároveň může být požádána o poskytnutí informace na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění či dohodě o výměně informací v daňových záležitostech anebo může sama žádat o poskytnutí informace dle těchto dvoustranných právních nástrojů. V některých případech bude dokonce i potřeba upravit žádost podle zvoleného právního nástroje.<sup>165</sup>

V okamžiku, kdy se do mezinárodní výměny informací pro daňové účely zapojí jurisdikce, která je schopna ustát tuto administrativní zátěž, nepředstavuje pluralita právních nástrojů nikterak zásadní problém. Nicméně v okamžiku, kdy se do stejné výměny informací zapojí rozvojová jurisdikce, která není schopná zajistit dostatečnou informačně-technologickou infrastrukturu potřebnou pro přenos dat a zároveň nemá dostatek pracovníků, aby zvládla administrativní zátěž spojenou s výměnou informací dle jednotlivých nástrojů a dále také nemá dostatečnou sílu

---

<sup>163</sup>OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. s. 616. ISBN 978-1-52650-169-1.

<sup>164</sup>V případě České republiky je v tomto kontextu relevantní čl. 1 odst. 2 Ústavy, ve kterém se Česká republika zavázala k dodržování závazků, které pro ni vyplývají z mezinárodního práva.

<sup>165</sup>Například podmínky výměny na žádost se budou lišit v případě, kdy jurisdikce A má s jurisdikcí B uzavřenou dohodu o výměně informací v daňových záležitostech ve znění Protokolu ke Vzorové dohodě, avšak s jurisdikcí C má stále uzavřenou Vzorovou smlouvu, která není ve znění Protokolu ke vzorové dohodě. To samé se týká i smluv o zamezení dvojímu zdanění, resp. smluv obsahující staré znění článku 26 Vzorové smlouvy a smluv obsahující nové znění článku 26 Vzorové smlouvy (tj. znění po roce 2005).

při vyjednávání dvoustranných právních nástrojů (které díky tomu budou pravděpodobně vyjednány ve prospěch „silnější“ jurisdikce), pluralita právních nástrojů již způsobuje značné komplikace.

Samozřejmě, že taková jurisdikce může odmítnout mezinárodní výměnu daňových informací a vyhnout se tak veškerým rizikům spojeným se zapojením do tohoto systému. Nicméně pak se může stát, že USA vůči ní (resp. jejím finančním institucím) uplatní třicetiprocentní srážkovou daň na příjmy plynoucí ze zdrojů v USA, jelikož není zapojená do režimu FATCA, Evropská Unie ji zařadí na seznam nespolupracujících jurisdikcí a zároveň se může dostat pod i tlak od OECD. Proto je potřeba zvláštního mechanismu, který by existoval právě pro jurisdikce, které se chtějí do výměny informací zapojit, avšak nedisponují dostatečnými předpoklady. Tento mechanismus bude obzvláště přínosný v situaci, kdy daná jurisdikce nemá dostatečné finanční prostředky na zajištění svého plného chodu. Zapojením se do mezinárodní výměny informací pro daňové účely by však zajistila přítok finančních prostředků na vybraných daních, nicméně ty samé (budoucí) finanční prostředky potřebuje, aby se vůbec do výměny informací mohla zapojit. Příkladem může být výměna informací, která nebude založena na reciprocitě a bude výlučně ve prospěch „slabé“ jurisdikce, kdy tento postup je zastoupen právě druhým modelem Modelové dohody příslušných orgánů.<sup>166</sup>

---

<sup>166</sup>Viz s. 42 této práce.

## Závěr

Cílem této práce bylo systematicky popsat a zhodnotit mezinárodní výměnu informací pro daňové účely s tím, že byl kladen důraz zejména na právní nástroje, která spadají do systému výměny informací dle OECD. V druhé kapitole byla představena základní problematika týkající se daňových rájů a daňových úniků jakožto úvod do mezinárodní výměny informací. Tato kapitola byla zařazena hned na úvod zejména z důvodu, aby poskytla čtenáři této práce dostatečný teoretický základ, bez jehož uvedení by nemuselo být vždy jasné, proč institut výměny informací vůbec existuje. Třetí kapitola pak zahájila výklad o mezinárodní výměně daňových informací, který spočíval v představení jejich jednotlivých druhů. Součástí této kapitoly bylo i zhodnocení jednotlivých druhů mezinárodní výměny informací z pohledu jejich účinnosti v praxi. Čtvrtá a pátá kapitola byla zaměřena na tu nejdůležitější část této práce, a to na právní nástroje umožňující mezinárodní výměnu daňových informací. Jelikož tematika právních nástrojů je značně obsáhlá, byl daný výklad rozdělen na dvoustranné a mnohostranné právní nástroje s tím, že těm dvoustranným byla věnována čtvrtá kapitola a mnohostranným kapitola pátá. Výklad těchto právních nástrojů byl zároveň doplněn i exkursy do právní úpravy na poli USA a Evropské unie. Na závěr této práce byla zařazena kapitola šestá, která představovala krátké zamyšlení nad aktuální situací v kontextu dostupných právních nástrojů pro mezinárodní výměnu informací.

Mezinárodní výměna informací pro daňové účely je však značně komplexní téma, které vyžaduje dalšího prozkoumání, a to jak v podobě vysokoškolských prací, tak i v podobě odborné monografie či odborných článků. Bude-li proto tato práce považována za jakýsi úvod do tématu výměny informací, mohou budoucí autoři doplnit tento výklad o témata jako je např. komparace výměny informací dle FATCA a Společného standardu pro oznamování, kritická analýza Společného Standardu pro oznamování, implementace mezinárodní výměny informací pro daňové účely - zhodnocení aktuálního stavu vybrané jurisdikce a příprava jejího právního řádu pro efektivní výměnu informací, problematika výměny informací a ochrany osobních údajů anebo připojení USA ke Společnému standardu pro oznamování.



## *Úvahy o mezinárodní výměně daňových informací de lege ferenda*

Od spontánní výměny až po automatickou prošel institut výměny informací značným vývojem. Co na počátku vyžadovalo složité vyjednávání jednotlivých dvoustranných právních nástrojů, je dnes do jisté míry zastoupeno jediným mnohostranným právním nástrojem. A tak může jedna jurisdikce téměř okamžitě navázat kontakt s mnoha jinými jurisdikcemi, které jsou signatáři téhož právního nástroje. Každý právní nástroj je sice jedinečný a sleduje přesně stanovený cíl, nicméně některé z nich jsou v dnešní době více efektivní než jiné. Proto se ty dvoustranné pomalu přesouvají do pozadí, avšak kdy dojde k jejich úplnému nahrazení (pokud vůbec) nástroji mnohostrannými, zatím není možné předpovědět.

Co ale předpovědět lze, je jakým směrem se bude mezinárodní výměna informací pravděpodobně ubírat. S ohledem na dosavadní vývoj v oblasti informačních technologií je vcelku reálné, že výměna informací *de lege ferenda* bude zastoupena automatickou výměnou, která je středobodem právě mnohostranných právních nástrojů.

Nicméně aby mnohostranné právní nástroje splňovaly svůj účel, bude potřeba, aby se výměny informací zúčastnilo co nejvíce jurisdikcí. Nutno však dodat, že dosavadní mnohostrannost má i tak svá omezení; ačkoliv jsou některé právní nástroje mnohostranné, stále umožňují pouze dvoustrannou výměnu informací. Aby tyto právní nástroje skutečně dostály svému jménu, bude potřeba zajistit, aby i výměna informací byla mnohostranná. Avšak zde opět narážíme na skutečnost, že do dnešního dne stále neexistuje žádný mezinárodní daňově správní orgán, který by mohl dohlížet na mnohostrannou výměnu informací. Na výměnu informací by mohl dohlížet zejména tím, že by jurisdikce, které jsou zároveň signatáři mnohostranného právního nástroje pro výměnu informací, automaticky zasílaly daňové informace tomuto orgánu, který by je zpracoval a dále rozdělil dle cílových jurisdikcí, čímž by mohlo dojít k vytvoření sjednocené sítě globální výměny informací.

## Seznam použité literatury a dalších zdrojů

### Odborná literatura

BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

DAGAN, Tsilly. *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*. Cambridge: Cambridge University Press, 2017. ISBN 1107531039.

HOLMAN, Robert. *Základy ekonomie pro studenty vyšších odborných škol a neekonomických fakult*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-890-8.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2 aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016. ISBN 978-80-7380-639-2.

KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2018. ISBN 978-80-7552-935-0.

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: Wolters Kluwer, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1

LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*. 1. vyd. Praha: HZ, 1996. ISBN 80-86009-07-6.

MCGILL, Ross, HAYE, Christopher a LIPO, Stuart. *G.A.T.C.A. - A Practical Guide to Global Anti-Tax Evasion*. Cham: Palgrave Macmillan, 2017. ISBN 978-3-319-61782-4.

MRKÝVKA, Petr sa kol. *Finanční právo a finanční správa*. 1. a 2. díl. Brno: Masarykova Univerzita, 2006. ISBN 80-210-3578-1 a 80-210-3579-X.

MRKÝVKA, Petr, PAŘÍZKOVÁ, Ivana a RADVAN, Michal. *Základy finančního práva*. 6. vydání. Praha: Armex Publishing, 2012. ISBN 978-80-8745-119-9.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. aktualizované a doplněné vydání, Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

OATS, Lynne, MILLER, Angharad a MULLIGAN, Emer. *Principles of International Taxation*. 6th ed. London: Bloomsbury Professional Ltd, 2017. ISBN 978-1-52650-169-1

OBERSON, Xavier. *International Exchange of Information on Tax Matters: Towards Global Transparency*. 2nd ed. Northampton: Edward Elgar Publishing, 2015. ISBN 978-1-78471-471-0.

PALAN, Ronen, MURPHY, Richard a CHAVAGNEUX, Christian. *Tax Havens: How Globalization Really Works*. New York: Cornell University Press, 2010. ISBN 978-0801476129

SOJKA, Vlastimil, BARTOŠOVÁ, Monika, FEKAR, Pavel, MAŠEK, Jan, NEŠLEHA, Matěj a VAŇOUSOVÁ, Ivana. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-689-2.

ŠRAMKOVÁ, Dana. Mezinárodní spolupráce při správě daní a potírání daňových úniků. In: MRKÝVKA, Petr. *Finanční právo a finanční správa*. 2. díl. Brno: Masarykova Univerzita, 2006. ISBN 80-210-3579-X.

TÝČ, Vladimír. *Mezinárodní, české a unijní právo mezinárodních smluv*. Brno: Masarykova univerzita, 2013. ISBN 978-80-210-6155-2.

ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. Chicago: University of Chicago Press, 2015. ISBN 978-0-226-24542-3.

### Odborné články

Brodzka, Alicja. FATCA from the European Union perspective. *Journal of Governance and Regulation* [online]. 2013, 2(3) [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 2306-6784. Dostupné z: [http://doi.org/10.22495/jgr\\_v2\\_i3\\_p1](http://doi.org/10.22495/jgr_v2_i3_p1).

CVIK, Eva Daniela. Nový zákon o výměně informací o finančních účtech navazuje na mezinárodní dohodu FATCA uzavřenou mezi ČR a USA. In: *Právní prostor* [online]. Praha: Právní prostor, 17. 7. 2015 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz>.

David Spencer, Exchange of information. *Accountancy business and the Public Interest*. Washington DC: American Accounting Association, 2006, 5(1). ISSN 1745-7718.

DORAN, Michael. Tax Penalties and Tax Compliance. *Harvard Journal on Legislation* [online]. 10. 12. 2008, 46 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0017-808. Dostupné z: <https://ssrn.com>.

CHRISTENSEN, Henry a TIRARD, Jean-Marc. The amazing development of exchange of information in tax matters: from double tax treaties to FATCA and the CRS. *Trusts & Trustees* [online]. 2016, 22(8) [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1752-2110. Dostupné z: <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw118>.

KANGO, Lee. Morality, tax evasion, and equity. *Mathematical Social Sciences* [online]. 2016, 82 [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0165-4896. Dostupné z: <https://doi.org/10.1016/j.mathsocsci.2016.05.003>.

KEEN, Michael. Preferential Regimes Can Make Tax Competition Less Harmful. *National Tax Journal* [online]. Washington DC: National Tax Association, 2001, 54(4) [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0028-0283. Dostupné z: <https://www.jstor.org>.

LEIKVANG, Hedda. Piercing the Veil of Secrecy: Securing Effective Exchange of Information to Remedy the Harmful Effects of Tax Havens. *Vanderbilt Journal of Transnational Law* [online]. Vanderbilt University Law School, 2012, 45(1) [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0090-2594. Dostupné z: <https://heinonline.org>.

LEVINE, Richard, SCHUMACHER, Aaron, ZHOU, Shudan a BERGMAN, Withers. FATCA and the Common Reporting Standard: A Comparison. In: *Thomson Reuters* [online]. London: Thomas Reuters, 29. 11. 2016 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com>.

MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information as the New Global Standard: The End of (Offshore Tax Evasion) History? *Automatic Exchange of Information and Prospects of Turkish-German Cooperation, Istanbul; Presented at the 2nd Turkish-German Biennial on International Tax Law in Istanbul Conference*. 27. 2. 2017 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.ssrn.com>.

PAYNE, Dinah a RIABORN, Cecily. Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality. *Journal of Business Ethics* [online]. 2018, **147**(3) [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1573-0697. Dostupné z: <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2978-5>.

PETKOVA, Kunka, STASIO, Andrzej a ZAGLER, Martin. On the relevance of double tax treaties. *International Tax and Public Finance*. 2019. ISSN: 0927-5940. Dostupné z: <https://link.springer.com>.

PROSS, Achim a RUSSO, Raffaele. The Amended Convention on Mutual Assistance in Tax Matters: A Powerful Tool To Counter Tax Avoidance and Evasion. *Bulletin for International Taxation*. 2012, **66**(7). ISSN 0007-4624.

REIMER, Ekkehart, RUST, Alexander, BECKER, Johannes a VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4th ed. Netherlands: Kluwer Law International, 2015. ISBN 9789041122988.

RING, Diane. What's at Stake in the Sovereignty Debate? International Tax and the Nation-State. *Virginia Journal of Int'l Law* [online]. USA: Virginia Journal of International Law, 2008, **49**(1) [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 0042-6571. Dostupné z: <https://ssrn.com>.

SOLILOVÁ, Veronika. Mezinárodní spolupráce: výměna informací pro daňové účely ve světle nových skutečností – I. část. In: *DAUC.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 22. 2. 2013 [cit. 25.02.2020]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz>.

SPENCER, David. Exchange of Tax Information. *Accountancy business and the Public Interest* [online]. London: Association for Accountancy & Business Affairs, 2006, **5**(1) [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 1745-7718. Dostupné z: <http://visar.csustan.edu/aaba/aabajournalpage.html>.

WINKLEMAN, Tyler. Automatic Exchange of Information as a Multilateral Solution to Tax Havens. *Indiana International & Comparative Law Review* [online]. 2012, **22**(1) [cit. 31. 3. 2020]. ISSN 2169-3226. Dostupné z: <https://heinonline.org>.

ZÍKA, Václav. Aktualizace OECD vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v roce 2014. *Finanční, daňový a účetní bulletin* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. Dostupné z: <https://www.noveaspi.cz>.

ZOLT, Eric. Tax treaties and developing countries. *Tax Law Review*. 2018, **78**(1). ISSN 0040-0041. Dostupné z: <https://heinonline.org>.

## Publikace OECD

OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998. ISBN: 9789264162945. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

OECD. *A Step Change in Tax Transparency: Delivering a standardized, secured and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context* [online]. OECD Report for the G8 Summit, 2013 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

OECD. Common Reporting Standard User Guide and XML Schema. In: *OECD.org* [online]. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Cameroon 2016* [online]. Paris: OECD Publishing, 2016. ISBN 9789264258754. Dostupné z: <http://www.oecd.org>.

OECD. *Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes. Module 4 on Industry-Wide Exchanges of Information* [online]. Paris: OECD Publishing, 2006. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

OECD. *Model Agreement on Exchange Of Information in Tax Matters (Model TIEA)* [online]. Paris: OECD Publishing, 2002 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

OECD. *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information Under a TIEA* [online]. Paris: OECD Publishing, 2015 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* [online]. Paris: OECD Publishing, 2017 [cit. 31. 3. 2020]. ISBN 9789264287952. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

OECD. *OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers* [online]. OECD Report to G20, 2017 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.oecd.org>.

OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters – Implementation Handbook* [online]. 2nd ed. Paris: OECD Publishing, 2018 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

OECD. Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). In: *OECD* [online]. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

## Internetové zdroje a webové stránky

CARDOSO, Ricardo a REN, Yizhou. State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion. In: *European Commission* [online]. 30. 8. 2016 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu>.

Evropská Rada a Rada Evropské Unie. Daně: unijní seznam nespolupracujících jurisdikcí. In: *Evropská Rada a Rada Evropské Unie* [online]. 11. 3. 2020 [31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu>.

*Skupina G20* [online]. G20: © 2020 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://g20.org/>.

KNOBEL, Andres a MEINZER, Markus. Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption. In: *taxjustice.net* [online]. 2014 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <http://www.taxjustice.net>.

*Ministerstvo financí České republiky* [online]. MFČR: © 2013 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz>.

Ministerstvo financí České republiky. Sekundární předpisy EU. In: *MFČR.cz* [online]. 10. 5. 2016 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz>.

Ministerstvo financí České republiky. Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. In: *MFČR* [online]. 18. 11. 2013 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz>.

*Organisation for Economic Co-operation and Development* [online]. OECD: © 2010 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.oecd.org>.

Rada Evropské Unie. *Závěry Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti*. Úřední věstník Evropské Unie C 64/8, 2020 [cit. 27.2.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu>.

*Tax Justice Network* [online]. TJN: © 2003 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.taxjustice.net>.

Tax Justice Network. Tax Havens. In: *taxjustice.net* [online]. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.taxjustice.net>.

Tax Justice Network. Tax Justice Briefing – Tax Information Exchange Arrangements. In: *taxjustice.net* [online]. 2009 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.taxjustice.net>.

United Nations, Department of Economic and Social Affairs. UN Primer on Double Tax Treaties. In: *United Nations* [online]. [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.un.org>.

WOOD, Robert. IRS Offshore Account Collections Top \$10 Billion, FATCA Hunt Continues. In: *Forbes.com* [online]. New York: Forbes Media LLC, 24. 10. 2016 [cit. 31. 3. 2020]. Dostupné z: <https://www.forbes.com>.

## **Právní předpisy**

Sdělení č. 2/2014 Sb. m. s., Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech ve znění Protokolu z roku 2010, kterým se mění Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech.

Sdělení č. 51/2012 Sb. m. s., Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Dohody mezi vládou České republiky a vládou Jersey o výměně informací v daňových záležitostech.

Sdělení č. 72/2014 Sb. m. s., Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Dohody mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act.

Sdělení č. 74/2006 Sb. m. s., Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Ázerbájdžánské republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a daní z majetku.

Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/779/EHS, ve znění Směrnice Rady 2014/107/EU ze dne 9. prosince 2014.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.

### **Ostatní zdroje**

DIXON, Liz. *Financial flows via offshore financial centres as part of the international financial system*. London: Bank of England, 2001 [cit. 31. 3. 2020].  
Dostupné z:  
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download;jsessionid=21F6686960B100E17391A7D6026E0207?doi=10.1.1.194.5558&rep=rep1&type=pdf>.

GORDON, Richard. *Tax Havens and Their Use By United States Taxpayers – An Overview*. Washington DC: Department of the Treasury, 1981 [cit. 31. 3. 2020].  
Dostupné z:  
<https://ia802604.us.archive.org/23/items/taxhavenstheirus01gord/taxhavenstheirus01gord.pdf>.

## Resumé

The aim of this thesis was to systematically describe and evaluate the international exchange of tax information with an emphasis on the legal instruments that fall within the scope of information exchange by the OECD. The second chapter presented some basic issues concerning tax havens and tax evasion as an introduction to the topic of international exchange of tax information. This chapter has been included in the beginning in order to provide the reader of this thesis with the essential theoretical background, which is needed to further proceed with the information exchange itself; without stating the facts that gave rise to the international exchange of tax information, it might not always be clear why this mechanism actually exists. The third chapter then introduced the reader of this thesis to the topic of information exchange, starting with its various. The third chapter also included an evaluation of individual types of information exchange in terms of their effectiveness in practice. The fourth and fifth chapters focused on the most important part of this work, that is the legal instruments enabling international exchange of tax information. As the scope of this part is very extensive, this thesis has been split into bilateral and multilateral legal instruments, with the fourth chapter dealing with the former and the fifth chapter with the latter. The interpretation of these legal instruments was also accompanied by two detours to the information exchange system of the USA and the European Union. After that, a brief reflection on the current situation of available legal instruments for information exchange was added, which represents the last chapter before the conclusion itself.

Nevertheless, the international exchange of information for tax purposes is a very complex topic that requires further examination, both in the form of academic theses and professional literature. Therefore, if this thesis can be considered as an introduction to the topic of information exchange, future scholars can complement it with topics such as comparing information exchange according to FATCA and the Common Reporting Standard, critical analysis of the Common Reporting Standard, implementing international information exchange for tax purposes - an assessment of the current state of a selected jurisdiction and the preparation of its legal system for an effective exchange of information, problematics of information exchange and personal data protection or consideration onto the topic of the United States implementing the Common Reporting Standard.