



GFR05189714
ESS

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 46396/14/7001-41200-011654

Vyřizuje: Ing. Helena Kroupová
Tel.: 296 854 375
E-mail: Helena.Kroupova@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu (vedoucím Odboru metodiky a výkonu daní /Odboru metodiky daní, podatelněm)
Odvolacímu finančnímu ředitelství (JUDr. Vrbkové a podatelně)
Odboru daní z příjmů Generálního finančního ředitelství
Odboru nepřímých daní Generálního finančního ředitelství
Odboru majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství
Odboru evidence daní Generálního finančního ředitelství
Samostatnému odboru řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Odborům 32 a 39 Ministerstva financí (podatelně, řediteli odboru a sekretariátu)

Metodická pomůcka k dožádání

Generální finanční ředitelství tímto vydává metodickou pomůcku za účelem sjednocení postupů správců daně v rámci Finanční správy ČR při využívání institutu dožádání a souvisejících institutů v praxi.

Článek I. – Obecná charakteristika dožádání

[pojem dožádání] Smyslem institutu dožádání je umožnit místně příslušnému správci daně požádat o provedení úkonů, dílčího řízení nebo jiných postupů jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně. Jde o nástroj umožňující dosažení větší flexibility, hospodárnosti a procesní ekonomie. Jedná se o speciální pravidlo, které může při splnění předpokládaných okolností nastat, nicméně nezpochybňuje standardní úpravu místní příslušnosti (§ 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p. - dále jen „daňový řád“).

[dožádání vs. delegace] V porovnání s delegací se jedná o institut krátkodobého charakteru, kdy nedochází ke změně místní příslušnosti. Místně příslušný správce daně se tím své místní příslušnosti nezbavuje, pouze její výkon částečně svěřuje dožádanému správci daně. K dožádání by mělo být přistoupeno pouze tehdy, pokud i nadále převažují důvody pro zachování místní příslušnosti (jinak je nutné přistoupit k delegaci).

[kde je zakotveno] Zákonná úprava dožádání je zakotvena v ustanovení § 17 daňového řádu. Ustanovení § 17 odst. 1 daňového řádu zní: „*Místně příslušný správce daně může dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s obtížemi*“.

nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec.“

[Jen z moci úřední] Tohoto institutu lze využít výlučně z moci úřední; daňový subjekt si tedy nemůže určovat, který správce daně provede u tohoto daňového subjektu ten který úkon či postup.

Článek II. – Koho lze dožádat

[kdo koho může dožádat] Dožádat k provedení úkonu, dílčího řízení nebo jiného postupu může správce daně pouze jiného věcně příslušného správce daně, a to buď téhož, nebo nižšího stupně, přičemž zpravidla¹ půjde o správce daně, v jehož obvodu územní působnosti má být dožádaný úkon, dílčí řízení či jiný postup proveden. V praxi to znamená, že ve věci správy daní může jeden finanční úřad dožádat jiný finanční úřad; Odvolací finanční ředitelství může dožádat finanční úřad²; Generální finanční ředitelství může dožádat Odvolací finanční ředitelství či jakýkoliv finanční úřad. Orgány Finanční správy ČR však nemohou např. dožádat o provedení úkonu souvisejícího s daní z příjmů celní úřad jakožto správce spotřební daně. Výjimkou z uvedeného pravidla je dožádání zveřejnění dražební vyhlášky obecním úřadem, v jehož obvodu má dlužník poslední známý pobyt nebo sídlo (viz § 196 odst. 4 daňového řádu).

Pozn. č. 1: Co se týká dožádání mezi finančními úřady, nic nebrání tomu, aby si dožádání / odpověď na dožádání mezi sebou zasílala územní pracoviště různých finančních úřadů, tzn. dožádání nemusí být na jiný finanční úřad (jeho územní pracoviště) zasíláno prostřednictvím řídicí úrovně finančního úřadu.

Pozn. č. 2: Je možná i „výpomoc“ mezi jednotlivými územními pracovišti téhož finančního úřadu, kdy jednotlivé úkony může (na základě koordinace) provádět i územní pracoviště, kde není umístěn spis daňového subjektu.

Pozn. č. 3: V této souvislosti upozorňujeme, že dvě územní pracoviště jednoho finančního úřadu se nemohou navzájem dožádat!³ Mezi těmito územními pracovišti dochází k výměně informací bez dožádání; toto by mělo být upraveno řídicí úrovní finančního úřadu prostřednictvím organizačního opatření (interního aktu řízení).

[věcná kompetence] Též je nutné věnovat pozornost problematice kompetencí, které náleží pouze některému z orgánů Finanční správy ČR. Např. Specializovaný finanční úřad má zákonem vyloučenu kompetenci ke správě daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovité věci⁴, tudíž v jejich případě není věcně příslušným, a tedy jej nelze z pohledu jiných orgánů Finanční správy ČR dožádat. Naopak Specializovaný finanční úřad jako jediný z finančních úřadů provádí cenovou kontrolu právnických a fyzických osob⁵; Specializovaný finanční úřad tak nemůže dožádat jiný finanční úřad o provedení úkonu při cenové kontrole, přestože by tento finanční úřad mohl úkon provést hospodárněji.

[impulz pro dožádání] Formálně vzato dožaduje správce daně, který je k provedení daného úkonu, řízení nebo jiného postupu místně příslušný. To ovšem neznamená, že impulz

¹ Zpravidla se bude jednat o úkon v územní působnosti dožadovaného správce daně, ale lze si představit i situace, kdy by byl správce daně dožádán k úkonu mimo svou územní působnost. Půjde např. situace, kdy bude ve FS ČR existovat jeden specialista (např. na odebrání vzorků zlata), který bude moci specifické úkony vykonávat i pro jiné kraje.

² Za situace, kdy by existovalo více finančních ředitelství, mohla by se též navzájem dožádat.

³ K tomu srovnej „Organizační opatření přijatá v souvislosti se změnou organizační struktury orgánů FS od 1. 1. 2013“, č. j. 42352/12-3400-013619 ze dne 14. 11. 2012, část Spis, bod 10. *Dožádání, žádosti o informace.*

⁴ § 11 odst. 8 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR, ve znění p. p.

⁵ § 3 zákona č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění p. p.; pozor: Výkon dané působnosti se řídí subsidiárně správním řádem, zatímco tato metodická pomůcka cílí na daňový řád. Princip, který je příkladem ilustrován, je nicméně v obou procesních předpisech shodný.

vedoucí k tomuto dožádání nemůže vzejít od jiného orgánu (ať už je to dožádaný správce daně, nebo nadřízený správce daně plnící koordinační úlohu). Využití institutu dožádání je tak v praxi možné i na základě iniciativy jiného správce daně, neboť často může k identifikaci důvodů pro dožádání dojít dříve z jeho strany (jakkoliv se tyto důvody nacházejí na straně dožadujícího správce daně).

[zvláštní případy] Je třeba upozornit na to, že v případě § 115 odst. 1 daňového řádu, na základě kterého odvolací orgán uloží správci daně prvního stupně doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo odstranění vad řízení, se nejedná o dožádání podle § 17 daňového řádu. Dále je nutné si uvědomit, že pokud si správci daně (jejich úřední osoby) mezi sebou vyměňují „pouze“ informace ze spisů jiných daňových subjektů⁶, tedy není požadováno provedení úkonů, dílčích řízení či jiných postupů, není aplikováno dožádání dle § 17 daňového řádu, ale jedná se o situaci mající oporu v § 52 odst. 5 písm. a) daňového řádu, kdy postup je zakotven v § 57 a 58 daňového řádu. Mezi speciální případy patří i dožádání při dělené správě, kdy orgán veřejné moci, který předal správci daně údaje ke správě placení peněžitého plnění, může dožádáním požadovat poskytnutí informací o placení tohoto plnění (§ 162 odst. 4 daňového řádu).

Článek III. – Důvody dožádání

[podmínky pro dožádání] Dožádání má vést především k efektivitě a hospodárnosti při správě daní, příp. k rychlosti řízení či postupu. Podmínkou pro umožnění dožádání je skutečnost, že místně příslušný správce daně nemůže předmětný úkon, dílčí řízení nebo jiný postup provést vůbec nebo je provést může, ale jejich provedení je spojeno s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů. Postačuje, aby byla splněna pouze jedna z uvedených podmínek. Tyto důvody dožádání musí být v textu explicitně vymezeny (viz článek V., odstavec „obsah dožádání“).

Pozn.: Speciálně se k těmto podmínkám přidává ještě jeden obecnější důvod – je-li úřední osoba vyloučena z podjatosti a na daném finančním úřadu není nepodjatá úřední osoba, která by mohla příslušný úkon provést. V takovém případě musí ředitel finančního úřadu požádat Odvolací finanční ředitelství, aby jiného správce daně k provedení příslušného úkonu dožádal (viz § 77 odst. 4 daňového řádu).

[pojem „obtíže“] „Obtíže“ musí být objektivního charakteru (tj. nikoli obtíže subjektivní, tj. „pociťované“ z osobního hlediska dožadujícího správce daně) a musí být posuzovány s ohledem na jednotlivý konkrétní případ. Jedná se o obtíže na straně správce daně (nikoli obtíže na straně daňového subjektu, byť k těmto se musí přihlížet z hlediska aplikace základních zásad správy daní). Tyto obtíže mohou být spatřovány např. v situacích, kdy jeden finanční úřad převezme postup či dílčí řízení jiného finančního úřadu, neboť je s celým komplexem případů více obeznámen (viz odstavec „shromáždění totožných kauz“ v článku IV.). Dále se může jednat např. o situaci, kdy Finanční úřad pro Zlínský kraj provádí u daňového subjektu daňovou kontrolu za dvě zdaňovací období, daňový subjekt v průběhu daňové kontroly změní sídlo a jeho místně příslušným správcem daně se stane Finanční úřad pro hlavní město Prahu; u těchto dvou zdaňovacích období Finanční úřad pro Zlínský kraj daňovou kontrolu dokončí v souladu s § 87 odst. 1 daňového řádu (srovnej též článek IV., odstavec „kdy dožádání není potřeba“, první odrážka) a dále potřebuje zahájit daňovou kontrolu za třetí zdaňovací období, k čemuž však musí již být dožádán Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, a to právě s poukazem na to, že s celou kauzou je již lépe obeznámen. Finanční úřad by se však tímto způsobem rozhodně neměl zbavovat provedení úkonů či postupů u jemu „obtížných“ daňových subjektů, tedy např. pouze z toho důvodu, že

⁶ Správce daně, který takovou informaci požaduje, k tomu musí mít důvod, tedy je oprávněn s danou informací pracovat a využít ji pro správu daní – finanční úřad si např. může vyžádat informace o daňových povinnostech obchodních partnerů daňového subjektu, jehož daňové povinnosti spravuje.

jednání s daňovým subjektem je obtížné, úkon či postup vyžadují delší časové období apod. Pouze ve specifických a mimořádných případech, příp. jako podpurný argument lze odůvodňovat dožádání pouze potřebou mimořádných odborných znalostí (srovnej podmínky pro delegaci v § 18 odst. 1 daňového řádu), např. při dožádání Specializovaného finančního úřadu (v pozici dožádaného správce daně) jakožto vysoce odborně zaměřeného orgánu s celostátní působností vůči vybraným subjektům⁷; vzhledem k jeho umístění v organizační struktuře Finanční správy ČR a zejména speciálně vyškoleným úředním osobám se jeví jako orgán kompetentní pro alternativní výkon správy daní (pozn.: nepředpokládá se však, že s ohledem na specializaci Specializovaného finančního úřadu má být tento úřad dožádán vždy v případech, kdy je třeba odbornějších znalostí).

Pozn.: Při opakovaných dožádáních u jednoho daňového subjektu především s poukazem na „obtíže“ je potřeba zvážit, zda danou situaci není vhodnější řešit delegací místní příslušnosti než právě „řetězením“ dožádání.

[pojem „vynaložení neúčelných nákladů“] I tato podmínka musí být posuzována ve vztahu ke konkrétnímu případu a souvisí se zásadou zakotvenou v § 7 odst. 2 daňového řádu, dle které správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Např. pokud hodlá Finanční úřad pro Plzeňský kraj vyslechnout svědka, jehož bydliště je v Brně, bude hospodárnější (jak pro tento finanční úřad, tak pro svědka), aby se výslech konal v Brně, tedy aby byl proveden Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj na základě dožádání. Pokud by však bylo nutné vyslechnout během jednoho dne v Brně deset svědků, mohou úřední osoby Finančního úřadu pro Plzeňský kraj jet tyto svědky vyslechnout do Brna (srovnej článek VIII.), pokud by se ukázalo, že je tato varianta hospodárnější – sice je nutné financovat dopravu úředních osob z Plzně do Brna, ale ušetří se čas (tím i platové prostředky úředních osob obou finančních úřadů) na sepisování dožádání, seznamování se s případem ze strany úředních osob Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj apod.

[základní zásady správy daní jakožto další podmínka] Správce daně se musí při aplikaci § 17 daňového řádu vypořádat nejen s podmínkami zde uvedenými (obtíže, neúčelné náklady), ale též se základními zásadami správy daní. Naplnění formálních podmínek zakotvených v § 17 daňového řádu nemusí vždy znamenat, že dožádání bude vyhovujícím instrumentem na daný případ. Pokud by aplikace dožádání byla např. v příkrém rozporu se zásadou přiměřenosti (tj. představovala by pro jinak řádně spolupracující daňový subjekt nepřiměřené náklady), neobstálo by dožádání jako vhodný nástroj pro řešení dané situace. Obdobně je nutné testovat i některé další zásady (např. zásada rychlosti), byť některé jsou obsaženy v samotných podmínkách (zásada hospodárnosti).

[kapacitní možnosti správce daně jako důvod dožádání] Co se týká využití dožádání ve vztahu ke kapacitním možnostem toho kterého finančního úřadu, tento důvod lze využít pouze v případech speciálních akcí např. kontrolního či exekučního charakteru, které jsou mimořádné ve vztahu k personálnímu zabezpečení. Nelze dožádat místně nepřislušného správce daně o provedení postupu pouze s odkazem, že je u dožadujícího správce daně dlouhodobě nepříznivý personální stav a z tohoto důvodu je pro něj provedení dožadovaného postupu spojeno s obtížemi; v takovém případě musí být současně naplněny podmínky dle § 17 daňového řádu. V takovýchto případech je též nutné, aby v místě, kde má být dožádání provedeno, měl daňový subjekt nějakou vazbu (viz níže uvedené příklady).

Avšak: Finanční úřad pro hlavní město Prahu lze dožádat jen v mimořádných (nevyhnutelných) případech, a to právě s ohledem na dlouhodobý nepříznivý personální stav a neustále narůstající počet daňových subjektů (zejména těch, jejichž sídlo je v Praze pouze formální). K tomu srovnej též příklad v článku VI. v odstavci „dožádaný správce daně nemůže dožádání vyhovět“.

⁷ Např. oblast bankovníctví (finanční sektor).

[Příklad č. 1 - tak ano]: Finanční úřad pro Jihočeský kraj je dožádán Finančním úřadem pro hlavní město Prahu o provedení daňové kontroly u daňového subjektu XY za situace, kdy část podnikání daňového subjektu je prováděna v Praze (tzn. není zde pouze např. formální sídlo, aby bylo možné situaci řešit prostřednictvím delegace) a část v Českých Budějovicích, přičemž i účetnictví a jiné doklady (alespoň jejich část) jsou umístěny jak v sídle, tak ve všech provozovnách daňového subjektu.

Pozn.: I v takovém případě samozřejmě musí kromě vazby k obvodu působnosti dožadovaného správce daně existovat i další okolnost, ve které by bylo možno spatřovat naplnění § 17 daňového řádu, např. provedení úkonu dožadovaným správcem daně by bylo spojeno s nižšími náklady.

[Příklad č. 2 - tak ne]: Finanční úřad pro Jihočeský kraj je dožádán Finančním úřadem pro hlavní město Prahu o provedení daňové kontroly u daňového subjektu XY, který však v Jihočeském kraji nemá žádnou provozovnu, zázemí atd., ani není součástí obchodního řetězce daňových subjektů, jejichž daňovou povinnost je nutno prověřit ve stejnou dobu, či není jiný důvod, proč by právě tento finanční úřad měl předmětnou daňovou kontrolu provádět. V takovémto případě by daňový subjekt zcela oprávněně namítal porušení základních zásad správy daní (zásada hospodárnosti, přiměřenosti apod.) a též pro Finanční úřad pro Jihočeský kraj by se jednalo o nepřiměřenou zátěž i s ohledem na zvýšené náklady řízení.

Článek IV. – V jakých situacích je vhodné dožádání využít

[co lze obecně dožádat] Dožádání může být pojato úzce (jednotlivý úkon, např. výslech svědka, provedení místního šetření), ale i komplexnějším způsobem (dožádáním celého postupu – např. daňová kontrola, nebo dílčího řízení – např. exekuční řízení). Nelze však dožádat celé daňové řízení (srovnej § 134 daňového řádu), neboť by se de facto jednalo o částečnou delegaci místní příslušnosti a dožadující finanční úřad by překročil svoji pravomoc⁸.

[dožádání jako obstarání důkazů] Pokud je dožádán např. výslech svědka či provedení místního šetření, je tímto způsobem řešeno „pouze“ obstarání, případně provedení důkazů, nikoliv však jejich hodnocení, to musí provést správce daně příslušný k rozhodnutí ve věci.

Pozn.: Pokud je dožadujícím správcem daně požadováno provedení místního šetření (pověštinou za účelem získání listin), nelze při tomto místním šetření vést ústní jednání takovým způsobem, že by toto následně bylo možno označit za výslech svědka (možný problém se zpochybněním zákonnosti postupu správce daně).

[shromáždění totožných kauz] V případě, kdy se jedná o skutkově totožné kauzy, lze prostřednictvím dožádání „sloučit“ postupy k odstranění pochybností či daňové kontroly k jednomu finančnímu úřadu, který by je provedl i u místně nepřislušných daňových subjektů. Dožádání lze takto využít např. v případě karuselových podvodů na dani z přidané hodnoty. Dalším případem, kdy je vhodné u dvou či více daňových subjektů provádět postupy či úkony jedním správcem daně, je např. daňová kontrola členů společnosti dle § 2716 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dříve sdružení dle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění p. p.), kdy každý z nich má jiného místně příslušného správce daně, či daňová kontrola u spolupracujících osob⁹ (v praxi může nastat situace, kdy trvalý pobyt má každý v jiném kraji, např. manželé žijí a hospodaří v pronajatém bytě v Praze, ale manžel má trvalé bydliště v Brně a manželka v Plzni, každý tedy spadá pod jiného místně příslušného správce daně).

⁸ Mimo jiné též proto, že o delegaci místní příslušnosti rozhoduje v prvním stupni nejbližše společně nadřízený správce daně, tj. Odvolací finanční ředitelství.

⁹ § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.

[postup při daňové exekuci prodejem movitých věcí, zejm. při přepravě nákladu] Tento postup je využíván téměř pravidelně od roku 2011, zejména v souvislosti s přepravovanými pohonnými látkami (příp. kontejnery se zbožím) a kdy je potřebný zásah na více místech České republiky současně. Finanční úřad, který exekuci nařídil, nemůže technicky ani fyzicky sám toto zajistit.

[kdy dožádání není potřeba] V některých situacích není potřeba využít institutu dožádání. V článku VIII. je popsána situace zakotvená v § 15 daňového řádu (provedení úkonu mimo obvod územní působnosti), v článku IX. situace zakotvená v § 78 odst. 4 daňového řádu (provedení místního šetření u daňových subjektů, k nimž není správce daně místně příslušný). Další výjimky jsou stanoveny například v těchto ustanoveních:

- § 87 odst. 1 daňového řádu – Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil. Například Finanční úřad pro Ústecký kraj jakožto místně příslušný správce daně zahájí 8. 8. 2014 daňovou kontrolu u daňového subjektu XY. Dne 12. 12. 2014 změni daňový subjekt sídlo do Prahy. K tzv. přeregistraci (srovnej § 131 odst. 1 daňového řádu) dojde k 21. 1. 2015. Přestože od tohoto data je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu, může (ale nemusí) daňovou kontrolu dokončit Finanční úřad pro Ústecký kraj, a to bez jakéhokoliv dožádání.
- § 119 odst. 5 daňového řádu – Došlo-li ke změně místní příslušnosti před vydáním rozhodnutí, kterým se obnova řízení povoluje nebo nařizuje, provede řízení o povolení obnovy, jakož i vlastní obnovené řízení nově místně příslušný správce daně. Ke změně místní příslušnosti, ke které došlo po vydání rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy řízení, se nepřihlíží. V případě změny místní příslušnosti po vydání rozhodnutí o povolení či nařízení obnovy řízení se tedy k této změně nepřihlíží a nové řízení ve věci provede původní místně příslušný správce daně (tedy i bez dožádání).
- § 122 odst. 4 daňového řádu – Došlo-li ke změně místní příslušnosti od právní moci přezkoumávaného rozhodnutí, provede následné přezkumné řízení nově místně příslušný správce daně. Ke změně místní příslušnosti, ke které došlo po vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, se nepřihlíží (tj. následné přezkumné řízení provede původní místně příslušný správce daně i bez dožádání)¹⁰.
- § 185 odst. 3 daňového řádu – Dojde-li v průběhu daňové exekuce prodejem movitých věcí nebo prodejem nemovitých věcí ke změně místní příslušnosti, daňovou exekuci dokončí správce daně, který ji nařídil (tj. i bez dožádání).

Článek V. – Jakým způsobem dožádání provést

[forma dožádání] Zákon nestanoví formu, jakou by mělo být dožádání provedeno – na rozdíl např. od správního řádu (jeho § 13 odst. 1), kde se předpokládá forma usnesení. Též oproti institutu atrakce či delegace je dožádání daleko méně formalizovaným úkonem, o kterém není nutné daňový subjekt samostatně informovat. Jde tedy o vysoce operativní a pružný nástroj umožňující pohotově reagovat na vzniklou situaci. Dožádání tak musí být provedeno jakýmkoliv prokazatelným způsobem, tj. přípisem zaslaným elektronicky (k tomu viz poznámka níže), příp. zásilkou (pokud dožádání obsahuje přílohy, které nelze z povahy věci převést do elektronické podoby, či by velikost příloh přesahovala možnosti datové schránky); ve věci dožádání se tedy nevydává rozhodnutí. Tento přípis bude podle obsahu dožádání založen buď do tzv. „veřejné“ části spisu¹¹ nebo do vyhledávací části spisu (dle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu). Do vyhledávací části spisu se přípis zakládá tehdy, pokud by v určité fázi řízení jeho zpřístupnění daňovému subjektu mohlo zmařit či ohrozit cíl

¹⁰ K této problematice srovnej též metodiku vydanou na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 9. - 11. 5. 2011, č. j. 16066/11-2110-011654 ze dne 28. 6. 2011 (část „přezkumné řízení“)

¹¹ Tj. část spisu dle § 64 odst. 4 písm. a), případně b), c) a e) daňového řádu.

správy daní, účel úkonu nebo objektivnost úkonu. Takto se postupuje jak v případě žádosti o provedení dožádání (přípisu a případných příloh), tak i v případě odpovědi na dožádání. Jde např. o situaci, kdy dožádaný správce daně je podrobně informován a instruován o požadavku dožadujícího správce daně o tom, jaké otázky má při výslechu svědka klást, jakou taktiku zvolit, na co se přesně při místním šetření zaměřit atd., přičemž tento „dožadující přípis“ být měl by založen ve vyhledávací části spisu, aby nebyl zmařen účel dožádání.

Pozn.: Pokud je přípis zasílán elektronicky, je tím primárně myšleno datovou zprávou prostřednictvím datové schránky. Nic však nebrání tomu, aby tato komunikace probíhala též prostřednictvím e-mailu, a to především v případech, kdy správci daně již mezi sebou komunikovali v dané věci v minulosti a nyní je potřeba něco tzv. „došetřit“, případně se jedná o dožádání jednoduchého úkonu či postupu (např. místního šetření za účelem ověření, zda se daňový subjekt na dané adrese zdržuje); v žádném případě není možné tímto způsobem dožádat např. provedení daňové kontroly, kde se předpokládá co nejprůkaznější prokázání kompetence k provedení tohoto postupu. V případě dožádání prostřednictvím e-mailu však doporučujeme, aby k této komunikaci byla využívána e-mailová schránka podatelem finančních úřadů / územních pracovišť, pokud nebylo dohodnuto v konkrétním případě např. telefonicky jinak. V žádném případě však není možné, aby úřední osoba (referent) jednoho finančního úřadu tímto způsobem bez předchozí dohody „úkolovala“ úřední osobu (referenta) jiného finančního úřadu. E-mail musí obsahovat náležitosti dožádání a je součástí spisu (postačuje vytisknout).

[obsah dožádání] V tomto dožádání (přípisu) musí být obsaženy především následující informace:

- označení dožadujícího správce daně
- označení dožádaného správce daně
- jméno, resp. název osoby zúčastněné na správě daní, u které má být dožádání provedeno, místo pobytu fyzické osoby, resp. sídlo právnické osoby, DIČ, případně další identifikační údaje
- přesné vymezení úkonu, dílčího řízení nebo jiného postupu – nestačí uvést pouze např. provedení daňové kontroly, ale též je nutné uvést požadovaný předmět a rozsah, případně zda již byly v dané věci činěny nějaké úkony (např. pokus o zahájení této daňové kontroly)
- důvody dožádání, tedy proč je provedení tohoto úkonu, dílčího řízení nebo jiného postupu spojeno s obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů – nestačí pouze opsat tyto podmínky ze zákona; i v případě, že může být tento důvod na první pohled zřejmý, je vhodné jako důvod uvést alespoň např. „vzdálenost dotčených finančních úřadů“ (pokud kupř. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj dožaduje provedení místního šetření v provozovně nacházející se v Plzni)
- zástupce osoby zúčastněné na správě daní, jeho adresa a další identifikační údaje (pokud existuje, resp. existuje pro daný úkon, dílčí řízení nebo jiný postup) + přiložit předmětnou plnou moc (kopii)¹²
- doručovací adresa osoby zúčastněné na správě daní, pokud existuje
- lhůta, do které by měl být dožádaný úkon, dílčí řízení či postup proveden, především s ohledem na zákonné lhůty (zejména lhůtu pro stanovení daně a lhůtu pro placení daně – údaje o těchto lhůtách musí být v dožádání uvedeny, pokud jsou pro daný případ relevantní)
- další podstatné skutečnosti, např.
 - v případě daňové kontroly, zda se nejedná o opakovanou daňovou kontrolu
 - v případě místního šetření či výslechu svědka popis toho, co má být zjištěno – Měl by být popsán nejen dožadovaný úkon, ale i širší souvislosti celého řízení

¹² Dle § 27 odst. 3 daňového řádu je plná moc účinná i vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožádání.

či postupu, aby dožádaný správce daně mohl při provádění vlastního úkonu reagovat na zjištěné skutečnosti a sdělení svědka / třetích osob. V případě výsledku svědka je vhodné připravit otázky a jejich „variantní řešení“, aby dožádaný správce daně dle odpovědí svědka mohl navázat vhodnou variantou (aby návaznosti tzv. dávaly smysl).

Pozn.: Dožádaný správce daně musí dbát na zachování zákonného rámce dožádaných úkonů, aby nedocházelo k znehodnocení důkazů tím, že nebyly získány v souladu s právním předpisem (např. výslech svědka bez vyrozumění daňového subjektu o výsledku apod.)

[výčet dožadovaných úkonů] Dožádání by mělo obsahovat dostatečně určité vymezení úkonů, dílčích řízení či jiných postupů, které místně příslušný správce požaduje provést. Rozsah, resp. detailnost tohoto vymezení není právem stanovena. Dožádaný orgán je z logiky věci oprávněn provést i všechny úkony s dožádaným úkonem související a k jeho provedení nutné. Dožádanému správci daně je tak nutné přiznat pravomoc provést i jiné úkony, bez nichž by nebylo možné dožádaný úkon provést. Na druhou stranu nesmí ze strany dožádaného správce daně docházet k iniciativnímu rozšiřování dožádání o úkony, dílčí řízení či jiné postupy, byť by k zamýšlenému cíli vedly lépe než úkony skutečně dožádané¹³.

- Např. pokud je dožádáno provedení daňové kontroly, je správce daně oprávněn vydat výzvu k předložení důkazních prostředků, zajistit věci, které mohou sloužit jako důkazní prostředky, ale též provést další postupy a úkony, které vedou k cíli daňové kontroly (a i celé správy daní, viz § 1 odst. 2 daňového řádu), tj. zjištění či prověřování okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, např. provádět místní šetření či výslechy svědků.
- Jako další příklad lze uvést to, že pro soupis věcí v rámci daňové exekuce je potřebné provést více úkonů i navazujících, tj. předání exekučního příkazu, provedení vlastního soupisu věcí, tím však dožádání nemůže končit, neboť dále následuje zajištění věcí a případný převoz věcí k uskladnění do předem určeného skladu; v rámci celého tohoto procesu mohou nastat další situace, kdy je nutné sepsat i několik souvisejících protokolů či úředních záznamů.
- Pokud je však např. dožádáno „pouze“ provedení místního šetření (za účelem prověření několika dokladů), nesmí dožádaný správce daně místo toho zahájit a provést daňovou kontrolu, přestože by předmět a rozsah této daňové kontroly cílil pouze na těchto několik dokladů.

[seznámení daňového subjektu / třetí osoby s dožádáním] Osobě zúčastněné na správě daní, u které je úkon, dílčí řízení či jiný postup v rámci dožádání prováděn, je v souladu se zásadou spolupráce při zahájení (započítí provádění) tohoto úkonu, dílčího řízení či jiného postupu sděleno, že je daný úkon atd. prováděn na základě dožádání jiného správce daně (v řízení vedeném u jiného daňového subjektu); z této informace může tato osoba odvodit své procesní postavení. Toto sdělení je uvedeno např. do protokolu (o místním šetření, výslechu svědka apod.). Není potřeba speciálně ukazovat této osobě vlastní přípis dožádání – především v případech, kdy by informace zde uvedené byly součástí vyhledávací části spisu dle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[stížnost] Pokud je proti úkonům (dílčím řízením, jiným postupům) prováděným v rámci dožádání podána stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu, vyřizuje tuto stížnost správce daně, jehož úřední osoby napadené úkony prováděly, správcem daně prošetřujícím stížnost je tedy dožádaný správce daně.

¹³ K tomu srovnej Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A; Šimek, K.; Žižková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 112 (k odst. 1 § 17, bod 12. a 13.)

[odpověď na dožádání] Veškeré písemnosti (protokol o ústním jednání, úřední záznam apod.) musí dožádaný správce daně zaslat dožadujícímu správci daně v originále, protože ten je potřebuje pro daňové řízení jakožto důkazní prostředky. Platí zásada, že dožadující správce daně musí získat takové doklady, jako by daný úkon (dílčí řízení či jiný postup), který je předmětem dožádání, provedl on sám. Dožádaný správce daně si však ve spisu též stejnopisy daných písemností ponechá, neboť protokol a další písemnosti nepochybně mohou v budoucnu sloužit např. jako důkazní prostředek nebo jsou zdrojem později využitelných informací, i když se to tak třeba nyní dožádanému správci daně nejeví. Proto bude např. protokol vyhotoven minimálně ve třech stejnopisech (dvakrát pro finanční úřad, jednou pro osobu, se kterou bylo místní šetření vedeno, příp. pro další osoby¹⁴); obdobně úřední záznam bude vyhotoven ve dvou stejnopisech.

Článek VI. – (Ne)provedení dožádaných úkonů

[kde je zakotveno] Dle § 17 odst. 2 daňového řádu „dožádaný správce daně provede dožádané úkony, jakož i úkony, které zajišťují účel dožádání, bezodkladně, nebo sdělí důvody, pro které dožádání vyhovět nemůže“. Jak uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu (Sněmovní tisk č. 685¹⁵), dožádaný správce daně nemá povinnost upřednostnit vyřízení dožádání před svou agendou; nicméně pokud dožádání podle své povahy vyžaduje reakci v určité době, dožádaný orgán by měl toto respektovat.

[dožádaný správce daně nemůže dožádání vyhovět] Pokud dožádaný správce daně zjistí, že provedení úkonu, dílčího řízení nebo postupu by pro něho bylo např. nevhodné či i on by je mohl provést pouze s obtížemi, sdělí a zdůvodní tuto skutečnost dožadujícímu správci daně, a to bezodkladně. Toto sdělení bude mít totožnou formu jako dožádání – viz článek V., odstavec „forma dožádání“. Důvodem odmítnutí nemůže být ovšem pouhá skutečnost, že má dostatek své agendy, a nemá tudíž časový prostor na provádění dožádání.

Příklad: Finanční úřad pro hl. m. Prahu je dožádán Finančním úřadem pro Ústecký kraj o provedení místního šetření u daňového subjektu XY, jehož sídlo je v Ústí nad Labem, a to z toho důvodu, že účetnictví daňového subjektu je uloženo u externí účetní v Praze – místní šetření má být provedeno právě v místě uložení účetnictví. V takovémto případě však daňový subjekt má povinnost předložit účetnictví v rámci prováděného řízení či postupu svému místně příslušnému Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj, a nikoli odkazovat na to, že si má úřad jet tento úřad účetnictví prověřit do Prahy. Finanční úřad pro Ústecký kraj by tak tuto situaci neměl řešit dožádáním. Finanční úřad pro hl. m. Prahu tak oprávněně může namítnout, že dožádání neprovede – i když je účetnictví v jeho dosahu, musí se seznamovat s případem apod. (pozn.: ani tyto situace však nelze řešit paušálně, vždy je potřeba posoudit podmínky konkrétního případu)

[předání dožádání] Dožádaný finanční úřad nemůže dožádání sám předat jinému správci daně, o kterém je přesvědčen, že by dožádání mohl vyhovět lépe. Dožádaný finanční úřad může „pouze“ dožádání vrátit dožadujícímu správci daně.

[reakce dožadujícího správce daně] Jestliže dožadující správce daně (finanční úřad) nebude s důvody uvedenými ve sdělení dožádaného správce daně (finančního úřadu) souhlasit, může se přípisem obrátit na Odvolací finanční ředitelství – dle § 17 odst. 3 daňového řádu „spory mezi správci daně o provedení dožádaných úkonů rozhoduje ten správce daně, který je nejbližše společně nadřízen dožádanému a dožadujícímu správci daně.“ Odvolací finanční ředitelství si vyžádá stanovisko druhého dotčeného finančního úřadu (pokud již toto stanovisko nebude součástí přípisu) a posoudí, zda má být dožádaný

¹⁴ Srovnej § 62 odst. 5 daňového řádu.

¹⁵ <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=52503>

úkon, dílčí řízení či jiný postup proveden či nikoli. Toto posouzení bude součástí sdělení (tedy nikoli rozhodnutí), které bude adresováno oběma dotčeným finančním úřadům.

Pozn.: S ohledem na strukturu orgánů Finanční správy ČR je nutné, aby případné spory byly vždy v první řadě projednány na krajské úrovni mezi jednotlivými finančními úřady (tedy mezi jejich řídicími úrovněmi). Nejeví se jako vhodné, aby podnět k řešení sporu o provedení dožadovaného úkonu Odvolacímu finančnímu ředitelství adresovalo samo územní pracoviště, byť samozřejmě faktickou správou daně vykonává tato složka a nikoliv řídicí úroveň. Samotná komunikace řídicích úrovní dotčených finančních úřadů nepochybně sama o sobě může výrazně přispět k vyřešení případných sporů.

[nespokojenost s kvalitou provedení dožadovaného úkonu] Situaci, kdy dožadující správce daně není spokojen s tím, v jaké kvalitě byl dožadovaný úkon dožadovaným správcem daně proveden, zákon neřeší. Situaci tak není možné řešit za pomoci nadřízeného správce daně (Odvolacího finančního ředitelství). Těmto situacím je vhodné předcházet tím, že v dožádání (v přípisu) bude podrobně sděleno, co má být např. provedeným místním šetřením či výsledkem svědka zjištěno a případně popsány již zjištěné informace, aby si prováděný úkon úřední osoba dožadovaného správce daně mohla zasadit do kontextu celého případu. Též je vhodná např. telefonická konzultace mezi úředními osobami dotčených správců daně před provedením daného úkonu (dílčího řízení, postupu). Pokud se i přesto stane, že kvalita dožadovaného úkonu není dostatečná, je nutné tuto situaci řešit individuálně dle kontextu daného případu – vždy je však potřeba vážit mezi cílem správy daní (správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady) a základními zásadami správy daní (zásada hospodárnosti, přiměřenosti apod.). Není např. možné předvolávat jednoho svědka několikrát kvůli totožné věci, protože se předchozí výsledky (jejich průběh či výsledek) tzv. nepovedly a neodpovídají představě dožadujícího správce daně.

Článek VII. – Postavení osob zúčastněných na správě daní v rámci dožádání

[procesní vymezení osob při provádění dožadovaných úkonů] Při provádění dožadovaných úkonů, dílčího řízení nebo jiných postupů je nutno klást důraz na zachování všech procesních práv osob zúčastněných na správě daní. Z toho vyplývá nutnost správného procesního vymezení osob zúčastněných na provádění dožadovaných úkonů, např. pokud je prováděno místní šetření u daňového subjektu, který je pro dožadovaného správce daně v postavení daňového subjektu, pak je pro účely daňového řízení, které je vedeno u jiného správce daně, nutno tuto osobu označit jako třetí osobu (jiné procesní postavení, jiná související daňová práva a povinnosti)¹⁶.

Příklad: Finanční úřad pro Liberecký kraj je dožádán Finančním úřadem pro Olomoucký kraj o provedení výsledku svědka pana Nováka, jehož místně příslušným správcem daně je právě Finanční úřad pro Liberecký kraj. Svědecká výpověď má být jedním z důkazních prostředků v rámci daňové kontroly prováděné Finančním úřadem pro Olomoucký kraj u daňového subjektu XY s.r.o. Finanční úřad pro Liberecký kraj musí ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu vyrozumět daňový subjekt XY s.r.o. o provádění svědecké výpovědi, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. V protokolu o svědecké výpovědi bude pan Novák označen jako svědek (přestože je jinak pro Finanční úřad pro Liberecký kraj daňovým subjektem) a společnost XY s.r.o. jako daňový subjekt (pokud se k výsledku svědka dostaví).

[náhrada nákladů řízení] Pokud třetí osoba, která se zúčastnila řízení na výzvu dožadovaného správce daně, uplatní nárok na náhradu nákladů řízení, o tomto nároku

¹⁶ K tomu srovnej Kopřiva M.; Novotný J. Manuál k daňovému řádu. 1. vydání. Ostrava: Sagit 2011, s. 57: „Tuto skutečnosti někdy chybně interpretují pracovníci dožadovaného správce daně, když v rámci dožadovaných úkonů (např. provedení výsledku svědka) chybně označují třetí osobu jako daňový subjekt. Důležité je vždy určit, jaký vztah má osoba zúčastněná na správě daní k předmětu řízení.“)

rozhoduje dožádaný správce daně (viz § 107 odst. 3 daňového řádu – nárok na náhradu může třetí osoba uplatnit u správce daně, na jehož výzvu se řízení zúčastnila ...).

Článek VIII. – Možnost provádět úkony mimo obvod své územní působnosti

[kde je zakotveno] Další „výjimku“ z obecných principů místní příslušnosti zakotvuje § 15 daňového řádu, dle kterého *„Správce daně může provést potřebný úkon i mimo svůj obvod územní působnosti, pokud se týká daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný.“*

[využití] Správce daně není při výkonu správy daní konkrétního daňového subjektu limitován územím své působnosti. Tohoto institutu může správce daně využívat především v případech, kdy by využití institutu dožádání mohlo vést ke zmaření účelu úkonu v důsledku prodlení. Tato speciální úprava vychází z obecných principů správy daní a pomáhá tak zajišťovat větší flexibilitu a hospodárnost při správě daní. Správce daně má tak lepší možnost získat ucelený pohled na daňové subjekty a jejich daňovou povinnost.

[pojem „úkon“] Za úkon dle tohoto ustanovení lze považovat nejen jednotlivé úkony, ale i soubor úkonů, postupy a dílčí řízení. Slovo *úkon* v tomto ustanovení je tedy potřeba vykládat v širším pojetí¹⁷. Zákonodárce však jistě nezamýšlel, aby tímto úkonem v širším pojetí bylo provedení daňové kontroly.

[příklady] Na základě § 15 daňového řádu lze provádět jednotlivé úkony (postupy) u třetích osob, to jest osob, kterým v pozici daňového subjektu je místně příslušný jiný správce daně, je-li takového úkonu (postupu) potřeba v souvislosti s postupem u místně příslušného daňového subjektu.

Příklad č. 1: Finanční úřad pro Ústecký kraj (Územní pracoviště v Ústí nad Labem) provádí daňovou kontrolu u daňového subjektu XY s.r.o., který má sídlo v Ústí nad Labem, jednu provozovnu v Litoměřicích, jednu v Liberci a jednu v Praze. Na místní šetření do provozovny v Litoměřicích se úřední osoby zařazené na Územním pracovišti v Ústí nad Labem mohou dostavit bez dožádání a bez aplikace § 15 daňového řádu, neboť tato provozovna se nachází na území, které je v kompetenci Finančního úřadu pro Ústecký kraj. V provozovnách v Liberci a v Praze mohou tyto úřední osoby provést místní šetření s odkazem na § 15 daňového řádu.

(Pozn.: Společnost XY s.r.o. je pro Finanční úřad pro Ústecký kraj v postavení daňového subjektu.)

Příklad č. 2: Pokud finanční úřad provádí daňovou kontrolu u daňového subjektu XY s.r.o. (jehož místně příslušným správcem daně je tento finanční úřad) a potřebuje provést místní šetření či výslech svědka u třetí osoby, jejímž místně příslušným správcem daně je jiný finanční úřad, pak s odkazem na § 15 daňového řádu je daný finanční úřad touto pravomocí nadán. Finanční úřad pro Pardubický kraj tak může v souvislosti s daňovým řízením vedeným s daňovým subjektem XY s.r.o. z Pardubic provést místní šetření u jeho dodavatele UW s.r.o. v Táboře, případně provést tamtéž výslech svědka¹⁸.

(Pozn.: Společnost XY s.r.o. je pro Finanční úřad pro Pardubický kraj v postavení daňového subjektu, společnost UW s.r.o. je pro Finanční úřad pro Pardubický kraj v postavení třetí osoby / svědka.)

¹⁷ K tomu srovnej Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A; Šimek, K.; Žižková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 104 (k § 15, bod 4.)

¹⁸ K tomu srovnej Kopřiva M.; Novotný J. Manuál k daňovému řádu. 2. vydání. Praha: Sagit, 2013, s. 57 (k § 15), kde je i srovnání se situací za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.

Článek IX. – Provádění místního šetření i bez dožádání

[kde je zakotveno] Pro srovnání je nutné uvést ještě situaci dle § 78 odst. 4 daňového řádu - správce daně, který není místně příslušný, může provádět místní šetření i bez dožádání. Správce daně tedy může provádět v obvodu své územní působnosti místní šetření i u místně nepříslušných daňových subjektů, aniž by k tomu potřeboval dožádání.

[příklad] Finanční úřad pro Ústecký kraj může na tržišti v Ústí nad Labem provést místní šetření u daňového subjektu XY, jehož místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro Jihočeský kraj. Finanční úřad pro Ústecký kraj přitom nemusí být Finančním úřadem pro Jihočeský kraj k provedení tohoto místního šetření dožádán.

[předání výsledku] Finanční úřad, který takovéto místní šetření provede, je povinen stejnopis protokolu či úředního záznamu, sepsaného o průběhu místního šetření, vč. případných příloh, předat místně příslušnému finančnímu úřadu k využití. Protokol tedy bude vyhotoven minimálně ve třech stejnopisech (dvakrát pro finanční úřad, jednou pro osobu, se kterou bylo místní šetření vedeno, příp. pro další osoby¹⁹). Místně příslušný finanční úřad si protokol nebo úřední záznam založí do spisu – buď do vyhledávací části spisu, nebo do tzv. „veřejné“ části, a to podle povahy informací uvedených v dané písemnosti.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

Příloha: Vzor dožádání (přípisu)

¹⁹ Srovnej § 62 odst. 5 daňového řádu.