



Sekce právní

Č. j.: 41780/19/7700-10123-050230

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolačímu finančnímu ředitelství

Metodický pokyn k některým možnostem komunikace iniciované správcem daně s třetími osobami

Za účelem sjednocení postupů orgánů Finanční správy České republiky (dále také „FS“) při aplikaci vybraných ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“) upravujících některé formy komunikace s třetími osobami, vydává Generální finanční ředitelství tento metodický pokyn.

Článek I. – Obecné vymezení základních pojmů

- [Třetí osoby]** Osoby, které orgány Finanční správy České republiky (OFS) kontaktují a které nejsou v postavení daňového subjektu, jsou třetími osobami. Tyto osoby často nejsou v daňových otázkách profesionály. Proto je osobě příjemce daně písemnosti (či jiné formy kontaktu) vždy vhodné zasílaný text (resp. samotnou komunikaci) přizpůsobit. Zejména obšírněji vysvětlit kroky, které jsou vůči této osobě činěny a zdůvodnit, proč jsou vůbec činěny (tj. co se po ní žádá a proč).
- [Okamžik kontaktu]** Ke komunikaci s třetí osobou by mělo být přistoupeno až jako k jakési „poslední instanci“ v získávání určité informace – až v případě, pokud tyto informace nemohou být získány od jiných orgánů veřejné moci nebo je nelze získat z vlastní evidence správce daně.
- [Způsob kontaktu]** V praxi OFS kontaktují třetí osoby různými způsoby. Způsob komunikace by měl být vždy volen tak, aby nejen zohledňoval, o jakou osobu se jedná, ale zejména, co se jím ve skutečnosti sleduje. Tedy nelze tvrdit, že určitý způsob kontaktu je vždy špatný či naopak správný, je třeba vždy zohlednit konkrétní okolnosti, které k samotné potřebě kontaktu vedou. Zvláště v případě obecněji koncipovaných ustanovení zákona, např. § 57 daňového řádu či obecná vyhledávací činnost, je třeba zvláště pečlivě vážit okolnosti konkrétního případu a důsledně aplikovat zásady správy daní.
- [Vyhledávací činnost]** V obecné rovině je správce daně oprávněn získat v souladu s § 78 daňového řádu při vyhledávací činnosti potřebné informace, např. zjišťovat údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně.

Článek II. – Neformální kontakt

- [Operativní způsoby]** Neformální kontakt bude nejčastěji využit za situace prospěšné

pro dotčený subjekt (potřeba doplnit určité údaje či dokumenty bez zatížení formalizovaným procesem) či za situace, kdy je žádoucí operativní domluva.

Jedná se typicky o:

- Telefonát
- SMS
- E-mail

2. **[Rizika]** Jakkoli může být rychlost spojená s vynecháním formalismu (a tedy jistě byrokracie) jistě velkým přínosem, je třeba při komunikaci se třetí osobou šetřit jak její práva, tak práva daňového subjektu, jehož se záležitost týká, dbát na povinnost zachovávat daňovou mlčenlivost, ochranu osobních údajů atd.

Článek III. – Formalizované úkony a další postupy

1. **[Zákonná úprava]** Formalizované úkony jsou v daňovém řádu poměrně jasně definovány a jejich užití se řídí jak zákonnými podmínkami, tak i interními předpisy. V případě komunikace se třetími osobami se jedná zejména o úkony spojené s:
- Výzvou k poskytnutí informací dle § 57 daňového řádu
 - Výzvou k poskytnutí údajů nebo dokumentů dle § 57a daňového řádu
 - Výzvou k vydání či zapůjčení listin dle § 93 daňového řádu
 - Podáním vysvětlení dle § 79 daňového řádu
 - Místním šetřením dle § 80 daňového řádu
 - Svědeckou výpovědí dle § 96 daňového řádu
2. **[Vysvětlení]** Obecně platí, že každý je povinen podat správci daně **vysvětlení**. Limitací tohoto institutu je skutečnost, že podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek, nicméně to neznamená, že k němu v daňovém řízení nelze vůbec přihlížet, může být užito například jako pomůcka (viz § 98 daňového řádu).
3. **[Místní šetření a svědecká výpověď]** Pravomoci a povinnosti správce daně při místním šetření jsou metodicky upraveny zejména v čl. 8 Metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly (č. j.: 50071/15/7100-40124-506246). Ve stejné pomůcce v čl. 9 jsou popsány některé aspekty svědecké výpovědi.
4. **[Výzvy dle § 57 odst. 2 a násl. daňového řádu]** Obecné pravidlo povinnosti poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně, zakotvené v § 57 odst. 1 daňového řádu, je v § 57 odst. 2 až 6 daňového řádu doplněno o pravidla speciální, která (na rozdíl od § 57 odst. 1, viz níže) dopadají na dotčené osoby i v případě, že jim zvláštní právní předpis ukládá zvláštní povinnost mlčenlivosti. Problematiku výzev dle § 57 odst. 2 až 6 daňového řádu nemá tento metodický pokyn za cíl obsáhnout, jelikož dopadá na poměrně úzký okruh příjemců těchto rozhodnutí.
5. **[Výzva dle § 57a daňového řádu]** Správce daně má pravomoc vyžádat si od povinné osoby¹ určitý typ údajů nebo dokumentů, a to, stejně jako v případě výzev dle § 57 daňového řádu, při splnění podmínek vymezených v § 58 daňového řádu. S ohledem na skutečnost, že se jedná o ustanovení zaměřené na kvalifikované subjekty, tento metodický pokyn jej blíže nerozvádí.

¹ Okruh tzv. povinných osob, které shromažďují a uchovávají údaje pro potřeby boje proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, je stanoven v § 2 zákona č. 254/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů.

Článek IV. – Výzvy dle § 57 odst. 1 daňového řádu

1. **[Zákonná úprava]** Výzvu dle § 57 odst. 1 daňového řádu lze adresovat obecně těm třetím osobám, které
- vedou evidenci osob nebo věcí,
 - poskytují plnění, které je předmětem daně,
 - provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo
 - získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní.

Tato povinnost dopadá jak na orgány veřejné moci, tak na právnické a fyzické osoby, které disponují informacemi o důležitých skutečnostech, na něž je vázán vznik nebo plnění daňových povinností, případně jejich vymáhání.

Povinnost poskytnout údaje správci daně nedopadá bez dalšího na údaje podléhající speciální povinnosti mlčenlivosti podle jiných právních předpisů, jelikož § 57 odst. 1 daňového řádu není sám o sobě způsobilý mlčenlivost prolomit. K prolomení zvláštních povinností mlčenlivosti dochází až na základě § 57 odst. 2 a násl. daňového řádu, nebo přímo podle příslušného zvláštního právního předpisu, a to v rozsahu vymezeném zákonem.

2. **[Možnosti užití]** Ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu lze aplikovat na následující typy případů:

Podle § 57 odst. 1 písm. a) daňového řádu může správce daně žádat informace od osob, které vedou evidence osob nebo věcí. Zákon přitom výslovně neuvádí, že se musí jednat jen o evidence vedené na základě zákona. Ovšem pokud není osoba k vedení evidence povinna ze zákona, musí být správce daně schopen prokázat, že daná osoba evidenci skutečně vede (jinak by povinnost součinnosti třetí osoby podle toho ustanovení jen těžko vynucoval).

Podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu může správce daně žádat informace od osob, jež poskytují plnění², které je předmětem daně. Přičemž není rozhodné, zda je osoba poskytující plnění podléhající dani podnikatelem či nikoliv. Osoba poskytující plnění nemusí být ani daňovým subjektem, jedná se o třetí osobu, která poskytla plnění, jež bude „v nějaké fázi“ předmětem daně.

- Platí totiž, že předmětem daně například u daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti [§ 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také „ZDP“)], příjmy ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP) atd. (viz § 3 ZDP). Komentář³ k daňovému řádu k tomu proto uvádí, že *„Osobami (ať již fyzickými, nebo právnickými), poskytujícími plnění, které je předmětem daně, jsou de facto všechny daňové subjekty, neboť již tím, že realizují svoji podnikatelskou činnost, nakupují a prodávají zboží, služby či jiná plnění, poskytují vždy plnění (není-li jeho předmět osvobozen od daně), které je předmětem daně. Budou tedy povinnými osobami k poskytnutí relevantních údajů.“*
- I když výše uvedený komentář k daňovému řádu hovoří výslovně jen

² Nejedná se o omezení pouze na zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (odkaz na zákon o dani z přidané hodnoty z příslušných ustanovení daňového řádu ani důvodové zprávy nijak nevyplývá). V daňovém řádu se proto jedná o obecné užití pojmu „plnění“ a jde tak například i o **peněžité** plnění.

³ Daňový řád Komentář Baxa/Dráb/Kaniová/Lavický/Schillerová/Šimek/Žiškova, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, k § 57 daňového řádu (dostupný v ASPI).

o „podnikatelské činnosti“, je zřejmé, že jde o uvedení příkladů. I z textu samotného komentáře je zřejmé, že se pro aplikaci tohoto ustanovení nemusí jednat jen o podnikatelskou činnost, ale může jít o jakoukoliv činnost, při níž dochází např. k nákupu zboží či služeb a že se jedná o „*de facto všechny daňové subjekty*“ (daňovým subjektem je dle § 20 daňového řádu mj. každý, koho zákon označuje jako „poplatníka daně“, přičemž dle § 2 odst. 1 ZDP platí, že „*poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby*“) a další osoby. To dává smysl, neboť kritériem podle tohoto písmene je, že daná osoba poskytuje plnění, které podléhá dani – přičemž platba za poskytnuté zboží či službu přijatá od nepodnikající osoby obecně podléhá dani stejně jako platba přijatá od podnikatele.

Podle § 57 odst. 1 písm. c) daňového řádu může správce daně žádat informace od osob, které provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti. Zde je zřejmé, že musí jít o osobu, která provádí formalizované řízení dle zákona. Nemusí se jednat jen o orgán státní správy, ale může jít o jakékoliv rozhodování v rámci veřejné moci.

Podle § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu může správce daně žádat informace od osob, které získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní. Stejně jako ve výše uvedených případech zákon vymezuje povinné osoby tím, co vykonávají. Analogicky jako ve výše uvedeném případě pod písm. b) je zřejmé, že údaje potřebné pro správu daní získávají *de facto všechny osoby*, již jen tím, že znají okolnosti transakce, kterou provedly s jinou osobou.

3. **[Poskytnutí listin]** Ustanovení § 57 daňového řádu ukládá výše uvedeným osobám „*povinnost poskytnout údaje*“, z toho plyne, že by výzva dle § 57 daňového řádu neměla požadovat jediné a pouze vydání konkrétních listin – správce daně vyzývá k poskytnutí (sdělení) údajů, nikoliv k předložení listiny (konkrétní datové zprávy apod.) To však samozřejmě nevylučuje, aby příjemce výzvy splnil svou povinnost poskytnout údaje tak, že správci daně poskytne listinu (datovou zprávu apod.), která dané údaje obsahuje. V tomto případě se nejedná a priori o nezákonně získaný důkaz – mimo jiné i proto, že správce daně má i pravomoc opatřovat listiny a další věci jak během místního šetření dle § 82 a 83 daňového řádu, tak i na základě výzvy dle § 93 odst. 4 daňového řádu, přičemž tuto výzvu může spojit s výzvou dle § 57 daňového řádu (viz dále).

Článek V. – Výzvy dle § 93 odst. 4 daňového řádu

1. **[Zákonná úprava]** Výzva dle § 93 odst. 4 daňového řádu slouží k obstarání listin nebo jiných věcí nezbytných pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem.
2. **[Vydání výzvy]** Správce daně může vydat výzvu dle § 93 odst. 4 daňového řádu v řízení i mimo řízení, tj. v rámci vyhledávací činnosti⁴.

Článek VI. – Další podmínky vydávání výzev dle § 57 a § 93 odst. 4 daňového řádu

⁴ **§ 78 odst. 1 daňového řádu** zakládá správci daně oprávnění k provedení úkonů a vyhledávání důkazních prostředků týkajících se všech skutečností s daňovou relevancí. Není přitom rozhodné, zda podklady byly získány před zahájením řízení nebo až v jeho průběhu. Dle **§ 93 odst. 1 daňového řádu** platí, že „*jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.*“ **Zákon tedy výslovně předpokládá, že si správce daně obstarává důkazní prostředky i před zahájením řízení.** V souladu s **§ 82 odst. 2 daňového řádu** je správce daně oprávněn v průběhu místního šetření požadovat doklady a další věci nezbytné pro správu daní, případně věci zajistit dle **§ 83 daňového řádu**. **Využití výzvy dle § 93 odst. 4 daňového řádu, namísto provedení místního šetření, může za určitých okolností znamenat méně invazivní zásah do práv osob, které mají tyto věci u sebe.**

- 1. [Omezení]** Zásadní limitou při vyžadování informací je, že údaje, listiny, či další věci nelze získat od jiného orgánu veřejné moci, nebo z vlastní evidence správce daně (viz § 58 odst. 3 daňového řádu). Pokud má být tedy příjemcem výzvy soukromá osoba (tj. nikoliv orgán veřejné moci), pak lze výzvu vydat, pokud předmětné údaje, či potenciální důkazní prostředky nelze získat jiným postupem, nebo pokud by jiný postup získání byl spojen s nepřiměřenými obtížemi.

Ve výzvách dle § 57 a § 93 daňového řádu jsou správcům daně svěřeny poměrně široce koncipované nástroje ke zjišťování informací a získání věcí potřebných pro správu daní. Na jejich užití jsou však kladeny přísné nároky a nemělo by tak docházet k jejich nadužívání, ale k jejich cílenému využívání v případech, kde je to vzhledem k okolnostem konkrétní situace odůvodněno.

- 2. [Odůvodnění]** Vždy je třeba důkladně zvážit otázku oprávněnosti a potřebnosti vydání výzvy. Dále je nutné výzvu řádně odůvodnit tak, aby byl její příjemce schopen svoji situaci jednoduše pochopit, včetně nezbytnosti zatěžovat touto výzvou právě jej – tedy vysvětlit, proč se na něj správce daně obrací, že není jiná možnost získání údajů či věcí (popř. jen s nepřiměřenými obtížemi), a případně dle situace může být vhodné uvést i to, co může být obecným přínosem takto získaných informací. Zde je samozřejmě nutné pamatovat rovněž na povinnost zachovávat mlčenlivost o skutečnostech zjištěných při správě daní a na ochranu osobních údajů.

- 3. [Přizpůsobení obsahu]** Osobě příjemce konkrétní písemnosti (resp. jakékoliv formy komunikace) je vždy vhodné přizpůsobit její obsah. Takové přizpůsobení samozřejmě nesmí zásadně vybočovat ze zásady rovnosti subjektů (ke všem dotčeným osobám by se mělo přistupovat za stejných okolností obdobně). V rozporu s uvedenou zásadou však není, pokud dojde např. k detailnějšímu vysvětlení jednotlivých zákonných institutů (nad rámec povinného odůvodnění) fyzickým osobám, kdežto například velkým korporacím na ně může být pouze odkázáno apod.

Je nanejvýš žádoucí formulaci výzev precizovat nejen z právního a formálního pohledu, ale zohlednit i lidský pohled na věc očima příjemce výzvy. Je možné a dle situace může být vhodné použít zdvořilostní formulace, poděkování apod., které nejsou vyloučeny ani v případě výzvy (nejsou v rozporu s § 102 daňového řádu).

- 4. [Poučení]** Poučení o možných následcích nesplnění výzvou uložené povinnosti v daně lhůtě výslovně požaduje zákon v § 32 odst. 3 daňového řádu. Poučení příjemce rozhodnutí o možných důsledcích jeho (ne)konání je rovněž plně v souladu se zásadami správy daní.

Článek VII. – Spojená výzva dle § 57 a § 93 odst. 4 daňového řádu

Správce daně může v rámci jedné výzvy požadovat jak údaje (informace) dle § 57 daňového řádu, tak i listiny (např. doklad o zaplacení) dle § 93 odst. 4 daňového řádu. Ve výroku výzvy v tom případě bude uveden odkaz na obě citovaná ustanovení.

Článek VIII. – Zrušovací ustanovení

Tímto metodickým pokynem se mění Metodika vydaná na základě společné porady oddělení metodiků správy daní a oddělení vyhledávacího, konané dne 24. 5. 2012 ve VZ Vltava Smilovice, č. j. 19242/12-2111-011654 ze dne 31. 7. 2012, v části „G. Dokazování (§ 92 DR), výzvy v rámci vyhledávací činnosti Dotaz FŘ pro hl. m. Prahu“,

a to pouze **ve vztahu k aplikaci § 93 odst. 4 daňového řádu.**

Článek IV. – Účinnost

Tento metodický pokyn je účinný od 9. 9. 2019

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Na vědomí

Odboru 32 Ministerstva financí

Odboru 39 Ministerstva financí

Generálnímu ředitelství cel

Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství

Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství

Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství

Odboru právnímu Generálního finančního ředitelství

Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství

Odboru nefiskálních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství