



Č. j.: 19337/23/7100-50128-506345

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

INFORMACE

k právní úpravě vyhledávacích postupů ve vazbě na aktuální judikaturu správních soudů při hodnocení překročení vyhledávání – tzv. skrytá daňová kontrola

I. Uvedení situace

V souvislosti s problémy při posuzování a vyhodnocování vyhledávacích postupů ve vztahu k postupům kontrolním, které se objevily ve správní praxi a na něž reagovala poměrně striktně a pro některé překvapivě judikatura Nejvyššího správního soudu, vyvstala potřeba definovat konkrétní doporučení, která by měla eliminovat vznik situací, kdy vyhledávací postup svým rozsahem a intenzitou překročí meze jeho zákonné úpravy a může tak být považován za skrytý kontrolní postup s důsledky popsány v článku II. tohoto materiálu¹.

Obsahem této informace je upozornění na vztah vyhledávacích a kontrolních postupů při správě daní spolu s následky překročení mezí vyhledávací činnosti, dále pak obecná kritéria, která mohou mít vliv na posouzení vyhledávací činnosti jakožto skrytého kontrolního postupu, příklady skryté daňové kontroly dle judikatury a doporučení k eliminaci nežádoucích následků. V příloze je pak uveden širší judikatorní přehled.

II. Vztah vyhledávacích a kontrolních postupů při správě daní, jejich smysl a účel dle daňového řádu, následky překročení mezí vyhledávací činnosti

Mezi vyhledávací postupy daňový řád uvádí vyhledávací činnost, podání vysvětlení a místní šetření. V jejich rámci správce daně vyhledává, zjišťuje a opatřuje předběžné, podkladové informace a indicie, které posléze může využít v procesu dokazování, jenž probíhá tradičně v kontrolních postupech, resp. v daňovém řízení. Při vyhledávání lze využít informace z různých evidencí, registrů a informačních systémů, z analytické činnosti příslušných útvarů, od třetích osob nebo prověření některých skutečností a údajů při místním šetření či ohledání.

¹ Pozn.: Materiál necílí na standardní vyhledávací činnost prováděnou v souvislosti s registračním řízením a řízením při placení daní.

Na základě vyhodnocení získaných informací a podle závažnosti zjištění z vyhledávacích postupů jsou zahajovány příslušné kontrolní postupy (postup k odstranění pochybností a daňová kontrola), které na rozdíl od vyhledávacích postupů již probíhají v úzké součinnosti s daňovým subjektem a slouží ke komplexnímu ověření daňové povinnosti, resp. všech okolností rozhodných pro správné stanovení daně, a současně je garantována ochrana práv daňového subjektu.

Vzhledem k rozdílnosti a odlišení obou postupů je zřejmé, že správce daně není zcela volně oprávněn volit mezi těmito postupy a musí respektovat zákonem dané mantinely.

Na skutečnost, že v aplikační praxi dochází k překročení zákonného rámce stanoveného pro vyhledávací postupy, upozornila judikatura Nejvyššího správního soudu², která tento stav označuje za skrytou daňovou kontrolu.

Následky překročení mezí vyhledávací činnosti – skrytá daňová kontrola

Se skrytou daňovou kontrolou jsou spojeny zejména tyto následky:

- Faktickým prověřováním daňových povinností dochází k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně - k jejímu skutečnému uplynutí tak může dojít dříve, než pokud by toto přerušení bylo odvozováno od doručení formalizovaného oznámení zahájení daňové kontroly. Kromě rizika formálního zahájení daňové kontroly či vydání rozhodnutí o stanovení daně po uplynutí lhůty pro stanovení daně může tato skutečnost ovlivnit též časový test pro způsobilost úkonů definovaných v § 148 odst. 2 daňového řádu prodloužit lhůtu pro stanovení daně. Tyto dopady nelze aplikovat v neprospěch daňového subjektu, neboť správce daně nemůže těžit z nezákonného překročení mezí vyhledávací činnosti.³
- Pokud je oznámeno zahájení daňové kontroly s delším časovým odstupem poté, co byly ukončeny vyhledávací postupy prováděné v součinnosti s daňovým subjektem ve stejné věci, může se jednat o opakovanou daňovou kontrolu. Pokud nebudou splněna pravidla pro možnost vedení opakované daňové kontroly dle § 85a daňového řádu, může se tak jednat o nezákonný postup⁴.

III. Obecná kritéria, která mohou mít vliv na posouzení vyhledávací činnosti jakožto skrytého kontrolního postupu, jsou zejména:

- **míra zapojení a přímé součinnosti s daňovým subjektem;**
- **kontinuita postupu správce daně**, tj. souslednost úkonů a jejich plynulé navázání do případně formálně zahájené daňové kontroly – plynulost přechodu skryté daňové kontroly v daňovou kontrolu formálně zahájenou je třeba posuzovat komplexně a s ohledem na právní složitost konkrétní věci. Z judikatury Nejvyššího správního

² Viz např. č. j. 7 Afs 39/2020-29 ze dne 15. 3. 2022, č. j. 3 Afs 8/2020-41 ze dne 28. 7. 2022 a č. j. 10 Afs 122/2022-36 ze dne 10. 8. 2022.

³ V případě pochybností při posuzování lhůty pro stanovení daně je možno konkrétní anonymizovanou situaci konzultovat standardní cestou s Odborem daňového procesu GFR.

⁴ Viz např. rozsudky NSS č. j. 7 Afs 390/2019-44 ze dne 2. 7. 2020, č. j. 5 Afs 301/2019-30 či č. j. 7 Afs 231/2021-31 ze dne 1. 3. 2022.

soudu lze dovodit, že **navázání formálního zahájení daňové kontroly na skrytou daňovou kontrolu v řádu několika měsíců může být procesně obhajitelné, v řádu let nikoli.**⁵

IV. Některé příklady skryté daňové kontroly dle judikatury

Ve své nedávné rozhodovací činnosti se Nejvyšší správní soud převážně zabýval posouzením následujících dílčích otázek:

A. Místní šetření

- i. Správce daně vyžadoval při místním šetření předložení veškerých dokladů týkajících se určité daňové povinnosti a určitého zdaňovacího období, doklady převzal a následně vyžadoval další podklady.

K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro posouzení toho, zda byl postup správce daně místním šetřením nebo již fakticky přesahoval jeho meze a jednalo se tedy o skrytou daňovou kontrolu, **je třeba v každém konkrétním případě zhodnotit vícero relevantních okolností nejen jednotlivě, ale i v jejich souhrnu, a to i vzhledem k tomu, co posuzovanému úkonu předcházelo a co po něm následovalo.**⁶

Podklady získané při místním šetření musí správce daně vyhodnotit ve smyslu, zda je na místě zahájit daňovou kontrolu (či provést jiný úkon). **Takové hodnocení podkladů nepředstavuje dokazování, ale spíše pouhý myšlenkový postup správce daně, který je nedílnou součástí vyhledávací činnosti.**⁷

- ii. Správce daně provedl místní šetření za účelem zjištění okolností obchodní spolupráce, zjištění byla zachycena v úředním záznamu. Současně byly převzaty kopie faktur od společnosti, kopie smluv, výpisy z účtů, to vše za konkrétní období, přičemž z úředního záznamu vyplynulo, že bylo prověřováno i účetnictví a další skutečnosti.

Následně správce daně dožádal jiné správce daně o prověření obchodní spolupráce a od bankovních ústavů byly vyžádány informace k bankovním účtům dodavatelů, které analyzoval. Na základě této rozsáhlé vyhledávací činnosti dovedl důvodné podezření na zapojení v podvodném řetězci, které nelze ověřit a je nutno zahájit daňovou kontrolu.

K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně překročil meze vyhledávací činnosti, neboť ověřoval konkrétní skutkové okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně v konkrétním období. Na tom nic nemění skutečnost, že v úředních záznamech není předmět kontrolní činnosti výslovně uveden. První místní šetření zachycené v úředním záznamu je nutno považovat za zahájení daňové kontroly (daňový spis neobsahoval žádnou předchozí komunikaci).

⁵ Viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 122/2022-36 ze dne 10.8.2022.

⁶ Viz rozsudky NSS č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 6. 2. 2023 nebo č. j. 7 Afs 390/2019-44 ze dne 2. 7. 2020.

⁷ Viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 6. 2. 2023.

B. Míra součinnosti s daňovým subjektem

Správce daně nejdříve neformálně telefonicky kontaktoval daňový subjekt s požadavkem na drobná vysvětlení k jeho tvrzením, pak pokračoval formou e-mailové komunikace s žádostí o zodpovězení otázek týkajících se konkrétních zdaňovacích období, následovaly žádosti o předložení dokladů a další poskytnutí vysvětlení k téže věci a období, přičemž po delším čase správce daně provedl místní šetření pro rekapitulaci doposud vedené vyhledávací činnosti a převzetí dalších dokladů.

Nejvyšší správní soud tuto „předkontrolní“ fázi vyhodnotil jako klasické zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti, které má být prováděno v rámci daňové kontroly.

V. Doporučení k eliminaci nežádoucích následků

- 1) Zaměřit vyhledávací postupy nejprve na úkony, k jejichž provedení není potřeba součinnost daňového subjektu (výzvy na banky, opatření dokladů od třetích osob, podání vysvětlení těchto osob apod.).
- 2) Správce daně (místně příslušný, aktivní i dožádaný) musí při prováděných úkonech jednoznačně a pečlivě odlišovat a deklarovat, **zda osoba, vůči níž je úkon** (např. místní šetření nebo výzva) **prováděn, je v postavení daňového subjektu či třetí osoby**.
- 3) V případě, že **je nutná nikoli jednorázová součinnost daňového subjektu** (např. jedno místní šetření za účelem zapůjčení některých dokladů), **zpravidla je vhodné** před vznesením dalších požadavků vůči daňovému subjektu **zahájit u něj příslušný kontrolní postup (POP či DK)**. Obdobně je vhodné postupovat, pokud po jednorázové součinnosti s daňovým subjektem vyvstane potřeba dožádání či intenzivnější součinnosti třetích osob.
- 4) Pokud je po vyhledávací činnosti prováděné v součinnosti s daňovým subjektem, která svou povahou mohla překročit zákonné meze vyhledávání, třeba zahájit formálně daňovou kontrolu, je nutné, **aby toto zahájení zapadalo do kontinuity úkonů** – daňová kontrola zahájená s delším časovým odstupem může být posouzena jako opakovaná.⁸
- 5) Před formálním zahájením daňové kontroly musí správce daně **vždy testovat splnění podmínek pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení** podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jsou-li splněny, postupuje správce daně dle tohoto ustanovení.
- 6) V případě, že existuje předpoklad, že v minulosti **došlo k překročení mezí vyhledávací činnosti s přerušením lhůty pro stanovení daně** podle § 148 odst. 3 daňového řádu, je třeba tuto skutečnost časově zohlednit v probíhajícím dílčím daňovém řízení – za situace probíhajícího odvolacího řízení na ni též upozornit Odvolací finanční ředitelství.
- 7) Každou daňovou kontrolu je třeba před jejím zahájením podrobit testu opakovanosti⁹, přičemž je – v případě překrytí rozsahu s dříve prověřovanými skutečnostmi – nutno **vždy**

⁸ Viz rozsudek NSS č. j. 10 Afs 122/2022-36 ze dne 10. 8. 2022.

⁹ Viz Čl. XI odst. 7 Metodického pokynu k procesním aspektům daňové kontroly č. j. 36381/22/7700-10124-506246 ze dne 22. 6. 2022.

precizně odůvodnit, proč má správce daně zahájení takové daňové kontroly za legitimní.¹⁰

VI. Závěr

Vzhledem k tomu, že případné překročení mezí vyhledávacích postupů je stěžejní otázkou pro řádný výkon správy daní a naplnění jejího cíle, doporučuje se, aby jednotlivé finanční úřady dle svých provozních a kapacitních možností - zejména u pravomocně neskončených řízení - prověřily, zda se v jejich praxi vyskytují či vyskytly případy, na něž cílí tato informace.

V případě nejasností, dalších dotazů či zjištění významných poznatků z aplikační praxe tyto, prosím, adresujte standardní cestou Odboru daňového procesu Generálního finančního ředitelství, jehož prostřednictvím bude eventuálně operativně reagováno na další vývoj judikatury a zkušeností jednotlivých orgánů Finanční správy.

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Příloha

Rešerše vybrané judikatury ke vztahu vyhledávací činnosti a kontrolních postupů při správě daní

Na vědomí

Odboru 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí
Odboru 39 – Správní činnosti Ministerstva financí
Generálnímu ředitelství cel
Sekci výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství
Odboru nepřímých daní Generálního finančního ředitelství
Odboru daní z příjmů I Generálního finančního ředitelství
Odboru daní z příjmů II Generálního finančního ředitelství
Odboru majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Oddělení metodiky daňového procesu I Generálního finančního ředitelství
Oddělení metodiky daňového procesu II Generálního finančního ředitelství
Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství

¹⁰ Viz též rozsudek NSS č. j. 5 Afs 287/2021-32 ze dne 6. 2. 2023.