## **Vybraný text důvodové zprávy k zákonu č. 373/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony**

## **Další formy mezinárodní spolupráce při správě daně (Společné kontroly)**

Vedle výměny informací existují i další formy mezinárodní spolupráce při správě daní. Směrnice jednak posiluje existující mechanismy mezinárodní spolupráce při správě daní jako je přítomnost úředníků jednoho členského státu na území jiného členského státu (§18 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní) a provádění souběžných kontrol dvěma nebo více členskými státy (§19 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní), a dále zavádí nový institut spojené daňové kontroly, který je označován jako společné kontroly.

V současné době žádný předpis České republiky výslovně nezakotvuje institut společné kontroly, avšak s ohledem na skutečnost, že by bylo možné společné kontroly realizovat s využitím existujících právních institutů, a sice účasti při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně podle § 18 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní v kombinaci se souběžnými daňovými kontrolami podle § 19 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, nejde o ryzí novum v právním řádu České republiky. Stávající právní úprava však nepředepisuje tak podrobná pravidla, upravující mezinárodní spolupráci při provádění společné daňové kontroly, jaká stanoví směrnice DAC 7. Významnou novinkou je také povinnost orgánů jednoho státu reagovat v pořádkové lhůtě 60 dnů na žádost jiného státu o provedení společné daňové kontroly.

Pokud jde ale o práva a povinnosti daňových subjektů, jejichž daňové povinnosti budou předmětem společných daňových kontrol, jsou plně aplikovatelná ustanovení daňového řádu o daňové kontrole.

### **Hlavní principy**

Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní vedle výměny informací jakožto základní a historicky výchozí formy spolupráce upravuje v souladu se směrnicí DAC také další formy spolupráce, a to:

* § 18 - účast při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně a
* § 19 - souběžné daňové kontroly.

Vedle toho, že směrnice DAC 7 dílčím způsobem novelizuje uvedené dva existující instituty, zavádí také nový institut společných daňových kontrol. Důležitou novinkou, která se týká všech tří institutů, je povinnost dožádaného státu v pořádkové lhůtě 60 dnů odpovědět na žádost o danou formu spolupráce a v případě odmítnutí takové žádosti povinnost uvést důvod. Nově se výslovně stanoví možnost zajištění účasti při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně na dálku. Mají se na mysli různé formy elektronické nebo dálkové komunikace, jako jsou videokonference, apod. Nově bude možné na dálku být nejen přítomen při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech, ale také bude na dálku možné klást dotazy osobám zúčastněným na správě daní, nahlížet do spisů správce daně nebo pořizovat kopie písemností, k nimž má správce daně přístup.

Nový institut společné daňové kontroly bude dalším dostupným nástrojem správní spolupráce mezi členskými státy v oblasti daní, jenž doplní stávající rámec, který stanovuje možnost přítomnosti úředních osob z jiného členského státu Evropské unie ve správních úřadech, účasti na správních šetřeních a souběžných kontrolách. Společné daňové kontroly budou mít podobu postupů prováděných společně příslušnými orgány dvou nebo více členských států a budou se týkat jedné nebo více osob, o jejichž daňové záležitosti mají příslušné orgány těchto členských států společný či doplňující se zájem.

Ustanovení upravující společné daňové kontroly stanoví mezi hlavními aspekty lhůtu pro odpověď na žádost o společnou kontrolu, rozsah práv a povinností úředních osob účastnících se společné kontroly a postup vedoucí k vypracování závěrečné zprávy společné kontroly. Realizace společné daňové kontroly bude zahrnovat vymezení jejího rozsahu, nastavení základní dohody o rozdělení nákladů a určení jazyka, který budou příslušné orgány při komunikaci mezi sebou využívat, případně koordinaci dílčích daňových kontrol probíhajících v tuzemsku nebo zahraničí. Nová ustanovení o společných kontrolách jsou koncipována tak, že jimi nejsou zvlášť dotčeny postupy, které by se v důsledku společné kontroly nebo v návaznosti na ni uskutečnily v členském státě v souladu s jeho vnitrostátními právními předpisy, jako jsou například výběr nebo stanovení daně na základě rozhodnutí daňových orgánů členských států Evropské unie, související řízení o opravných prostředcích, urovnání nebo prostředků právní nápravy, které mají k dispozici daňové subjekty v důsledku těchto postupů. Institut společné daňové kontroly má zejména umožnit spolupracujícím orgánům různých států se sladit ohledně posouzení kontrolních nálezů a z nich plynoucích závěrů.

### **Vysvětlení nezbytnosti**

Vzhledem k tomu, že se mezinárodní spolupráce ve formě společné účasti úředních osob daňových orgánů více států na šetřeních, úkonech nebo při kontrolách dynamicky rozvíjí, ukázalo se potřebné aktualizovat pravidla provádění těchto forem spolupráce. Nezbytným se ukázalo stanovení povinnosti dožádaného orgánu potvrdit v jasné lhůtě, zda se zúčastní požadované formy spolupráce, případně uvést důvody, proč se jí nezúčastní. Tato novinka přispěje ke zvýšení efektivity spolupráce a právní jistoty. Vyjasnění podmínek účasti úředních osob jednoho členského státu na území jiného členského státu během správního šetření nebo při správním šetření pomocí elektronických prostředků komunikace zajistí, že budou moci přímo pokládat otázky jednotlivým osobám a nahlížet do záznamů, což zjednoduší řešení některých situací a přispěje rovněž k efektivnější správě daní. Za tímto účelem je nezbytné stanovit, že se na ně vztahují procesní postupy stanovené dožádaným členským státem.

Již podle současné právní úpravy lze provádět mnohostranné kontroly jednoho nebo více daňových subjektů. V současné době jsou kontrolní akce prováděny na základě kombinovaného uplatňování ustanovení týkajících se přítomnosti úředních osob z jednoho členského státu na území jiného členského státu a souběžných kontrol. Dosavadní zkušenost ukázala, že k zajištění větší právní jistoty a dosažení synergických efektů, je vhodné doplnit právní rámec o institut společné daňové kontroly. Ukázalo se jako nezbytné výslovně stanovit, že se příslušný orgán České republiky může dohodnout na koordinovaném provedení daňové kontroly na území České republiky nebo jiného státu, přičemž v dohodě určí komunikační jazyk a rozdělení nákladů. Dále bylo nezbytné stanovit, že se správce daně může takového postupu účastnit v jiném státě, přičemž pravomoci se řídí právním řádem tohoto státu. Nová ustanovení jsou nezbytná také proto, aby na podkladě dohody zúčastněných orgánů o vyhodnocení kontroly mohl být vypracován závěr společné daňové kontroly, který bude ve stanovené lhůtě oznámen daňovým subjektům.

K bodu 36 (§ 18)

Koncepčně se upravuje systematika § 18 s přihlédnutím k novým ustanovením § 19a a násl.

V rámci prvního odstavce dochází k možnosti rozšíření úkonů tuzemského správce daně v zahraničí s tím, že jeho omezení bude plynout pouze ze vzájemné dohody či z mezí stanovených zahraničním právním řádem, což je v souladu se směrnicí DAC 7.

V rámci odst. 2 dochází k explicitnímu normování možného výkonu činnosti zahraničních orgánů v tuzemsku, avšak věcně se nejedná o věcný posun oproti stávajícímu stavu, pouze na rozdíl od stávající právní úpravy dochází k otočení principu, na základě kterého jsou odstavce 1 a 2 vystavěny, protože se nově explicitně stanoví oprávnění cizích úředních osob při výkonů působnosti v České republice (na rozdíl od stávajícího znění, které upravuje naopak oprávnění českých úředních osob v zahraničí).

V odstavci 3 se generálně stanoví, že každý úkon, u kterého to připouští jeho povaha, lze provést i na dálku, tedy prostřednictvím videokonference, elektronické pošty, či jiným vhodným způsobem dohodnutým mezi kontaktními místy. Tento způsob je vyloučen například v případech, kdy fakticky nelze zajistit vzdálené připojení, kupříkladu při místním šetření v hlubokém lese, ve kterém není možné připojit se k síti Internet. Ustanovení však nebrání tomu, aby se v takovém případě kontaktní místa dohodla např. na pořízení videozáznamu, který bude následně poskytnut do zahraničí.

V odstavci 4 je upravena pořádková lhůta pro tuzemský kontaktní orgán při vyřizování žádostí z Evropské unie, a jedná se v zásadě na základě směrnice DAC 7 o téměř nárokovou žádost. U smluvních států takováto lhůta ani nárokovost upravena není a platí dosavadní právní úprava.

V rámci odstavce 5 pak souhrnně upravuje postavení zahraničních úředních osob a způsob prokázání jejich oprávnění.

Prostřednictvím nástrojů mezinárodní spolupráce může správce daně obdržet informace získané v zahraničí v rámci tam prováděné svědecké výpovědi nebo v rámci tam uskutečněného podání vysvětlení. V zahraničí prováděná svědecká výpověď zpravidla nebude mít v České republice kvality důkazního prostředku svědecké výpovědi podle § 96 daňového řádu, protože se jí zpravidla nemůže účastnit daňový subjekt, který v důsledku toho nemůže realizovat své právo na přítomnost při svědecké výpovědi a na kladení otázek svědkovi. Z tohoto důvodu může být protokol o této výpovědi pouze listinným důkazem podle § 93 odst. 3 daňového řádu s tím, že má daňový subjekt právo na navržení provedení této svědecké výpovědi, pokud bude její provedení fakticky možné.

Se zavedením možnosti konat úkony, dílčí řízení a jiné postupy na dálku se však otevírá možnost provést na dálku výslech svědka za účasti daňového subjektu, pokud to protistrana umožní. V takovém případě by nic nebránilo uplatnění postupu podle § 96 odst. 5 daňového řádu.

K bodu 37 (§ 19 odst. 2)

Souběžná daňová kontrola je termín mezinárodní spolupráce, který se používá v mezinárodním kontextu při spolupráci kontaktních orgánů různých členských států. Orgány různých států se mohou dohodnout, že každý na svém území ve vztahu k jednomu nebo více daňovým subjektům koordinovaně provedou kontrolní postupy podle tuzemských právních předpisů, pokud na kontrole plnění určitých daňových povinností mají společný nebo doplňující zájem. Koordinované provedení kontrolních postupů může být efektivnější z hlediska správy daně a zároveň může také pomoci šetřit práva daňových subjektů, neboť koordinovaný postup přináší možnost zajištění koherentního přístupu ke kontrole.

Vyjasňuje se, že pojem souběžné daňové kontroly nepředstavuje nový samostatně stojící institut správy daně ve vztahu mezi tuzemským správcem daně a daňovým subjektem. Změna odstavce 2 vyjasňuje, že souběžná daňová kontrola je tuzemským správcem daně v praxi realizována ve formě daňové kontroly nebo místního šetření, přičemž v okamžiku žádosti o spolupráci nemusí být konkrétní forma stanovena a lze ji určit až následně v rámci dohody nebo koordinačních postupů příslušných orgánů.

K bodu 38 (§ 19 odst. 3)

V souladu se směrnicí DAC 7 se upravuje pořádková lhůta pro komunikaci mezi kontaktními místy při návrhu souběžné daňové kontroly.

**K bodu 39 (19a až 19c)**

Zavádí se institut společné daňové kontroly za účelem prohloubení a zefektivnění mezinárodní spolupráce v oblasti daní v Evropské unii. Institut společné daňové kontroly má přispět k efektivnějšímu vykonávání kontrolních činností a využití zdrojů daňových správ, zvýšení právní jistoty, šetření práv daňových poplatníků a předcházení sporů v oblasti daní. § 19a upravuje provádění institut ve vztahu k tuzemsku, zatímco § 19b upravuje provádění institut v jiném členském státě Evropské unie.

K § 19a:

Podobně jako v případě souběžné daňové kontroly se v případě společné kontroly jedná o termín mezinárodní spolupráce, který se používá v mezinárodním kontextu při spolupráci kontaktních orgánů různých členských států. Společná daňová kontrola nepředstavuje nový samostatně stojící institut správy daně ve vztahu mezi tuzemským správcem daně a daňovým subjektem. Společná daňová kontrola je tuzemským správcem daně v praxi realizována ve formě daňové kontroly nebo místního šetření, přičemž v okamžiku žádosti o spolupráci nemusí být konkrétní forma stanovena a lze ji určit až následně v rámci dohody nebo koordinačních postupů příslušných orgánů.

Oproti dosavadnímu instrumentu souběžné daňové kontroly se v rámci společné daňové kontroly v tuzemsku může dílčích úkonů účastnit úřední osoba zahraničního správce daně společně s tuzemskými úředními osobami správce daně a naopak. Jedná se fakticky o inkorporaci postupů podle § 18 bez dodatečné administrativní zátěže plynoucí z nutnosti domlouvat se na těchto formách mezinárodní spolupráce separátně.

Společná daňová kontrola probíhá v souladu s dohodou kontaktních míst, která mimo jiné upraví i rozdělení nákladů a určení jazyka, který budou příslušné orgány při komunikaci mezi sebou využívat. Nejedná se však o speciální úpravu, která by se měla dotýkat jednotlivých daňových subjektů, tj. § 76 daňového řádu zůstává nedotčen.

Dohodou o provedení společné daňové kontroly není dotčen § 85a daňového řádu o opakování daňové kontroly. Kontaktní místo tak musí při sjednávání koordinovaně provedené daňové kontroly na území České republiky zkoumat, zda nepůjde o opakovanou daňovou kontrolu (bez ohledu na to, zda byla původní daňová kontrola ryze vnitrostátní nebo nikoliv), a v případě, že by mělo jít o opakovanou daňovou kontrolu, musí být dány podmínky podle § 85a odst. 1 daňového řádu.

Podle § 8 odst. 1 vykonává dílčí úkony v rámci společné kontroly správce daně určený kontaktním místem.

K § 19b:

Zrcadlově se ve vztahu k § 19a zavádí také možnost tuzemského kontaktního místo požádat o provedení společné daňové kontroly v zahraničí a to konkrétně v jiném členském státě Evropské unie. Kontaktní místo zajišťuje uzavření a provedení dohody o realizaci daňové kontroly a vyslání úřední osoby k účasti na kontrolních postupech v jiném státě v dohodnutém rozsahu. Kontaktní místa průběžně koordinují mezinárodní rámec kontroly. Orgány členského státu, ve kterém probíhá společná daňová kontrola, určují zástupce, který provádí dohled nad realizaci společné daňové kontroly a zajišťuje koordinaci aktivit v daném členském státě a to i ve vztahu k úřední osobě vyslané tuzemským správcem daně.

Obecný princip výkonu pravomoci správce daně v zahraničí je pak omezen mantinely zahraniční právní úpravy, a tedy lze využít pouze tu pravomoc, která je mu jiným státem přiznána. Zároveň je činnost vyslané úřední osoby správce daně korigována i tím, že správce daně nesmí překročit ani své pravomoci podle tuzemských předpisů.

K § 19c:

Výstupem společné kontroly by měl být závěr společné daňové kontroly, jehož obsahem by měla být dohoda o skutečnostech relevantních pro společnou daňovou kontrolu.

Kontaktní místa usilují o dohodu týkající se skutečností a okolností relevantních pro společnou daňovou kontrolu a na základě výsledků společné daňové kontroly se vynasnaží dosáhnout dohody o daňovém postavení dotčené kontrolované osoby či osob. Zjištění společné daňové kontroly se uvádějí v závěru společné daňové kontroly. Z důvodu snížení rizika záměny s pojmem „zpráva o daňové kontrole“ se nepoužívá termín směrnice DAC 7 „závěrečná zpráva“. Otázky, na nichž se příslušné orgány dohodly, jsou obsaženy v těchto závěrech a jsou zohledněny v příslušných nástrojích vydaných orgány zúčastněných států v návaznosti na tuto společnou kontrolu.

Daňová kontrola prováděná v rámci společných daňových kontrol na území České republiky je klasickou daňovou kontrolou podle § 85 an. daňového řádu (případně místním šetřením podle § 80 daňového řádu) s tím, že se explicitně nevylučuje žádné ustanovení daňového řádu upravující daňovou kontrolu, zejména se tak nevylučuje použití § 88 a 88a daňového řádu. Závěr společné daňové kontroly proto nenahrazuje výsledek kontrolního zjištění ani zprávu o daňové kontrole, které se budou vydávat i při daňové kontrole konané v rámci společné daňové kontroly a ke kterým se bude mít i nadále možnost daňový subjekt řádně vyjádřit za podmínek daných daňovým řádem.

Závěr společné daňové kontroly bude naopak v této zprávě o daňové kontrole zohledněn, pokud dotčené státy dospějí k dohodě v přiměřené době před ukončením daňové kontroly. Nepodaří-li se včas dosáhnout dohody o skutečnostech relevantních pro společnou kontrolu, může správce daně přesto využít získané informace pro správu daní, stejně jako by šlo o jakékoliv jiné poznatky získané při daňové kontrole. Z povahy věci ale v takovém případě již nemohou být případné následně vydané závěry společné daňové kontroly zohledněny ve zprávě o daňové kontrole. Tyto závěry však budou relevantními podklady, které musí být zohledněny v dalším daňovém řízení, pokud to bude možné, nebo při dohodovacím postupu podle zákona č. 335/2020 Sb., o mezinárodní spolupráci při řešení daňových sporů v Evropské unii.

Společná daňová kontrola se může skládat z více dílčích daňových kontrol, přičemž jejich konec není vázán na konec společné daňové kontroly (zejména s důrazem na základní zásadu šetření práv daňového subjektu mohou skončit i dříve). Z tohoto důvodu může i v tomto případě nastat situace, kdy závěr společné daňové kontroly nebude již možné zohlednit v rámci konkrétní jednotlivé daňové kontroly a bude zohledněn v rámci případného dalšího postupu, jestliže pro něj bude relevantní.

Správce daně musí závěry společné daňové kontroly zohlednit, avšak není jimi bezvýhradně vázán. Závěry společné daňové kontroly proto nezakládají neměnný obraz poznané reality bez ohledu na to, zda odpovídá skutečnosti nebo ne (nemá tedy účinky fikce nahrazující skutečnost, kterou se správce daně v dalším řízení musí bezvýjimečně řídit). Pokud například dodatečně vyjde najevo, že se závěry společné daňové kontroly opírají o zpochybněný dokument, nebo pokud dodatečně vyjdou najevo jiné, doposud neznámé skutečnosti, nebude možné se na tyto závěry zcela spolehnout. Současně však skutečnost, že správce daně není těmito závěry vázán, neznamená, že by byly závěry společné daňové kontroly pro správce daně zcela nerelevantní a ten by je mohl opominout. Musí je v každém případě zohlednit, a zejména v případě, kdy dojde k odchýlení se od nich, musí se s touto odchylkou ve zprávě o daňové kontrole nebo v odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně přesvědčivě argumentačně vypořádat.

Z hlediska poskytnutí závěru daňové kontroly pak lze konstatovat, že v požadované pořádkové lhůtě 60 dnů od vyhotovení by jej daňový subjekt měl obdržet, avšak pouze v rozsahu, který se týká jeho daňových povinností, jelikož vůči údajům ostatních daňových subjektů je správce daně vázán povinností mlčenlivosti podle § 52 a násl. daňového řádu. Závěr společné daňové kontroly oznamuje daňovému subjektu správce daně určený podle § 8 odst. 1.