



bulletin

1 / 2016

předmluva

JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D. _____ 2

Rozhovor s JUDr. Alenou Schillerovou, Ph.D. _____ 3

daňový proces

Kontrolní hlášení

Ing. Jan Rambousek, LL.M. _____ 6

Jak správně na kontrolní hlášení

Ing. Jiří Fojtík, Mgr. Ing. Blanka Mattauschová _____ 9

Povinné elektronické podání při správě daní

Mgr. Václav Čepelák _____ 25

Jaký je rozdíl mezi elektronickým a papírovým dokumentem?

Mgr. Jiří Teichmann _____ 38

Neúčinnost podání

Ing. Miloslav Kopřiva _____ 43

Projednání zprávy o daňové kontrole

Ing. Jan Rambousek, LL.M. _____ 49

Penále je trest. Vykoupení daňových hříchů za 20 %?

Ing. Tomáš Hajdušek _____ 52

Stanovit příslušenství daně správně je úřední povinností správce daně

Ing. Filip Mertl _____ 56

Lex Kordárna a její další vývoj

Mgr. Jakub Hajdučík _____ 58

Zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou nebo nesplatnou daň

Ing. Jan Kotala _____ 61

Problematika skutečného sídla a místní příslušnosti v oblasti DPH

Mgr. Ing. Alena Dugová, Mgr. Jiřina Neumannová, LL.M. _____ 65

Čištění registrů od „daňově neperspektivních“ subjektů

Mgr. Květoslava Coufová _____ 69

Daňový poradce zastupující ex officio při správě daní

JUDr. Jana Jarešová, Ph.D. _____ 71

ostatní

Daňové problémy při pohybu fyzických osob v EU – závěry expertní skupiny

Ing. Lucie Rytířová, LL.M. _____ 77

Zákaz zneužití práva nelze používat metodou „kobercového bombardování“

Rozhovor s JUDr. et PhDr. Karlem Šimkou, Ph.D., LL.M. _____ 80

Předmluva



Vážení a milí čtenáři,

rok 2016 je již v rozpuku, dokonce i datum píšeme na první pokus se šestkou na konci, ale stále to nebylo ono, vidíte – ale nebojte, redakční rada na vás nezapomněla! A s prvním číslem začínáme rázně, jeho tématem je totiž daňový proces či cokoliv, co daňový proces alespoň vzdáleně připomíná. Protože témat je více než dost, dostáváte Bulletin pěkně vypasení (a myslím, že mohu prozradit, že pár procesních lahůdek zůstalo ještě i do letního čísla, ať je na co se těšit).

V úvodním rozhovoru nám Alena Schillerová přiblíží, co na nás Ministerstvo financí chystá a co se bude snažit, aby nás neminulo. Jak vidno, témat k psaní bude dost i na dalších několik let.

Novinku letošního roku, kontrolní hlášení, vám představujeme ve dvojčlánku. Úvodní „povzdech“ z pera Jana Rambouska klade několik otázek – proč tolik údajů? Proč elektronicky? Proč formulář v takové podobě? Proč taková konstrukce pokut? Hozenou rukavicí zvedají Jiří Fojtík a Blanka Mattauschová a ve svém článku ono „proč“ vysvětlují důsledně jedno zákonné ustanovení po druhém. A aby nezůstali pouze u teorie, ve druhé části článku popisují i vlastní elektronický formulář kontrolního hlášení a jeho vyplňování.

Následuje blok článků, které se snaží vnést trochu světla do temného světa elektronizace, ve kterém se plíží elektronické dokumenty ve formátu a struktuře a bojí se, že se místo v prach obrátí v neúčinná podání. První z průvodců tajemným světem, Václav Čepelák, čtenáři vysvětlí, proč podávat, jak podávat, a co se stane, když podá jinak. Jiří Teichman ozřejmí rozdíl mezi papírovým dokumentem jako hmotným objektem a dokumentem elektronickým v podobě myšlenky. A jak naložit s opakovaným neautorizovaným a vadným podáním, poradí Miloslav Kopřiva.

O speciálním typu podání správce daně vůči daňovému subjektu, zprávě z daňové kontroly, resp. toho, zda má daňový subjekt právo, aby mu správce daně vysvětlil

obsah této zprávy, projednal ho s ním, pojednává druhý článek Jana Rambouska.

V procesním čísle nemohou chybět články na téma sankční systém. Tomáš Hajdušek se zamýšlí nad nedávným „burácením z jámy pekelné“ (už ten název judikátu *odeř agrar*) nebo nebeské (?) týkající se penále jako trestního obvinění. Filip Mertl a Jakub Hajdučík píšou o nesnesitelné lehkosti daňového subjektu poté, co vyhrál svůj správní soud a zjistil, že boj teprve začíná, neboť úrok z neoprávněného jednání správce daně či z daňového odpočtu stále ne a ne přijít. Na rozdíl od zajišťovacího příkazu, který většinou přichází nečekan a nezván. Jeho náležitostem a obrazu v judikatuře se svém článku věnuje Jan Kotala.

Závěrečný blok procesních témat pojednává o daňovém subjektu jako takovém. Alena Dugová a Jiřina Neumannová hledají jeho (skutečné) sídlo a nacházejí i negativní následky, které zákon o DPH spojuje se sídlem virtuálním. Květoslava Couřková ve svém článku polemizuje s důvody, pro které daňový řád vnímá daňový subjekt jako „daňové neperspektivní“ s možností (povinností) jeho zrušení. Nejasnosti nad odměnou daňového poradce zastupujícího daňový subjekt *ex offio* jsou tématem článku Jany Jarešové.

V posledním článku, který se „vklíní“ do procesních témat, Lucie Rytířová upozorňuje na daňové problémy při pohybu fyzických osob v EU tak, jak je vnímá expertní skupina Evropské komise.

A tímto článkem se s vámi, vážení čtenáři, za redakční radu rozloučím. Přeji vám, aby se vám Bulletin dobře četl a abyste nad jeho stránkami nacházeli nejen samé otázky, ale i nějaké odpovědi. A protože některé věci jsou hezké už jen tím, že jsou stejné, brzy zase u papírového Bulletinu na viděnou ☺

JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.
členka redakční rady
advokátka

Rozhovor s JUDr. Alenou Schillerovou, Ph.D.,

náměstkyní ministra financí
sekce Daně a cla



Otázky kladla JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.

- Nejprve bych Vám ráda blahopřála ke jmenování náměstkyní pro daně a cla. Když bych začala trochu zlehka, nová pozice pro Vás jako pro rodilého brňáka nese i pracovní přemístění do Prahy (i když vím, že se ve skutečnosti událo již před rokem a půl v souvislosti s Vaším působením na Generálním finančním ředitelství). Jak se liší pracovní kolektivy v rámci Finanční správy, liší-li se? Existuje něco jako „pražský“ či „brněnský“ výklad metodických pokynů? Jezdíte stále šalinou? ☺

Vezmu to od konce – šalinou stále jezdím a svůj brněnský původ nezapřu. Mimochodem, už se mě ptali v jednom rozhovoru, zda je v posledních letech brněnský původ podmínkou nutnou pro výkon funkce náměstka pro daně a cla ☺. Ale vážně – neexistuje pražský a brněnský výklad metodických pokynů, stejně jako neexistuje dobrý či špatný kolektiv tam či jinde. Finanční správa je dnes, v době vpravdě revolučních změn, na jedné lodi, a v Praze i v Brně čelí stejným výzvám. Já jsem ráda, že zkušenosti získané v praxi finančního úřadu a následně na Generálním finančním ředitelství dokážu dnes zúročit v pozici náměstkyně. Pomáhá mi to vidět problémy realisticky a rozumět různým náhledům na aktuální témata. A do Brna se na víkendy vracím za svojí rodinou a alespoň malou chvíli odpočinku.

- Do nové pozice jste nastoupila pěkně „zostra“ rovnýma nohama do – z pohledu Ministerstva financí klíčových projektů – kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb (EET). Současně jsou daně oborem, kterému „každý rozumí“. Jak se vysvětluje potřeba těchto projektů daňovým laikům, politikům, a naopak daňovým profesionálům?

Trefila jste hřebíček na hlavičku. Daním dnes skutečně „každý rozumí“ a v období zavádění kontrolního hlášení a EET má ambice o těchto ne zcela jednoduchých projektech zasvěceně diskutovat mnoho lidí. Pro zaměstnance Ministerstva financí a Finanční správy to představuje zcela novou výzvu – naučit se střízlivě, bez emocí a opakovaně

vysvětlovat podstatu, smysl a také jednotlivé detailní aspekty těchto klíčových projektů. Občas to působí až marně, ale já v tom hluboký smysl vidím. My potřebujeme, aby se lidé na tyto projekty dívali realisticky a chápali, že nejde o bezúčelné výmysly, ale naopak o snahu posunout daňové prostředí v této zemi na zcela novou úroveň. Bohužel, pokrok s sebou vždy přináší zčásti odpor a zčásti pochybnosti.

Pokud by se tato generace finančních úředníků nezapsala do historie ničím jiným než úspěšnou implementací kontrolního hlášení (a v době publikace tohoto rozhovoru již bude první kontrolní hlášení podáno) a EET, bude to z mého pohledu víc než dost. Ale v tomto ohledu je před námi ještě mnoho práce.

- Nedávno jsem četla Vaše vyjádření, ve kterém jste za Vaši prioritu, kromě dotažení stávajících projektů, označila mj. i nový zákon o daních z příjmů. Existuje nějaké ideové schéma, jak by měl zákon vypadat a kdy by měl spatřit světlo světa?

Ano, sestavení ideového schématu bude nedílnou součástí celého projektu. Současná úprava zdanění příjmů byla zavedena poměrně překotně v 90. letech 20. století, což je jedním z důvodů, proč u ní do jisté míry absentují hluboké teoretické základy jednotlivých institutů tohoto zdanění. Uvedené ideové schéma a rozpracování koncepce zákona by je mělo pomoci vytvořit.

Z hlediska realizačního sahá tento projekt za rámec současného volebního období. Jeho vlastní realizační fáze (tj. především legislativní proces) tedy bude spadat do volebního období následujícího, bude-li podpořen dostatkem potřebné politické vůle. Do konce tohoto volebního období tak máme zatím předběžný cíl vytvoření jasné vize, konceptu zákona (včetně návrhu legislativního textu) a zejména vybudování teoretických základů, na kterých má nová úprava spočinout a které mohou být poplatné i pro současnou právní úpravu (resp. pro její budoucí vývoj v případě, nebude-li pro novou politickou reprezentaci projekt nového zákona akceptovatelný).

Mezi základní myšlenky ovlivňující přístup k rekodifikaci patří především snaha vytvořit fungující systém a zbavit

se přebytečných výjimek působících jak ve prospěch, tak v neprospěch daňových subjektů. Tím by mělo dojít nejen odstranění disproporcí ve zdanění, ale rovněž ke zjednodušení a zlepšení podmínek ve správě daní (na straně veřejné správy i u poplatníků a plátců).

■ **S úpravou *de lege ferenda* souvisí i problematika daňových sankcí, a to i v návaznosti na nedávná rozhodnutí NSS (*ne bis in idem*). Víme, že existuje mezirezortní pracovní komise, která by měla danou otázku řešit. Chtěla bych se zeptat, zda existují nějaké dílčí výstupy, nástiny řešení či možných cest? Neuvažuje Ministerstvo financí o celkové revizi sankčního systému? Není navýšení doměřené daně o cca 34 % (úrok cca 14 %, penále 20 %, nepočítaje náklady případné exekuce) příliš?**

Nutno upřesnit, že nedávné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkající se povahy penále, neřeší otázku aplikace zásady *ne bis in idem*, ale cílí na povahu penále podle daňového řádu. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dochází k závěru, že penále (na rozdíl od úroku z prodlení) má povahu trestu, přičemž tento závěr činí za účelem zodpovězení otázky, zda je možné uplatnit trestně-právní zásadu umožňující aplikaci pravé retroaktivity, je-li to ve prospěch pachatele. Otázka daňových sankcí ve vztahu k zásadě *ne bis in idem* je tak momentálně spíše v rovině *de lege lata*, nikoli *de lege ferenda*, neboť rozhodující bude, jak se s tímto novým pohledem vypořádá Nejvyšší soud, který doposud ve své judikatuře kolizi mezi daňovými sankcemi a trestem za trestný čin zkrácení daně neshledával.

Co se týká budoucích zvažovaných změn, je zřejmé, že k určitým zásahům by mělo dojít spolu s projektem samovyměření. Příkladem je zrušení pokuty za opožděné tvrzení daně. Této sankce již nebude zapotřebí, neboť následkem včasného nepodání daňového tvrzení bude uplatnění právní fikce, že daňový subjekt tvrdil daň ve výši 0 Kč. Bude tedy na zvážení daňového subjektu, zda mu takový stav konvenuje, či nikoli, a své pochybení napraví dodatečným daňovým tvrzením.

Konstatování, že doměřená daň je navýšena o 34 %, je zkreslující. Dochází ke kumulaci sankcí, jejichž současné uplatnění nastane pouze v některých případech. Penále hrozí pouze v případě doměření daně z moci úřední na základě kontrolního postupu správce daně, tj. v případě neunesení břemene tvrzení ze strany daňového subjektu. V případě doměření daně na základě dodatečného daňového tvrzení penále nevzniká. Úrok z prodlení pak vzniká v případě nezaplacení daně. Jeho výše není na rozdíl od penále fixní, ale je proměnlivá v čase. Jeho výše tak narůstá po dobu prodlení. Výši obou sankcí může daňový subjekt navíc ovlivnit ve svůj prospěch prostřednictvím institutu posečkání (úrok je pak zhruba poloviční) a institutu prominutí (cílí na úrok z prodlení i penále).

Z hlediska nastavení výše sankcí shledávám stávající úpravu přiměřenou. Výše úroku z prodlení byla v roce 2006 nastavena tak, aby byla neutrální z hlediska do té doby existujícího stavu a aby odpovídala hodnotám obdobných sankcí u pojistného na sociální zabezpečení a pojistného na veřejné zdravotní pojištění. V důsledku vývoje repo sazby nakonec došlo ke snížení celkové sumy, takže efektu „rozevřených nůžek“ jsme se nevyhnuli, nicméně Ministerstvo financí nepřikročilo (a ani to neplánuje) ke zvýšení sazeb úroku z prodlení, aby se dostala na stejnou mez, jako obdobné sankce (penále) u zmiňovaných pojistných. Stejně tak není plánováno snižování jeho výše, neboť by se pouze prohlubovala propast mezi těmito sankcemi, které by ideálně měly být totožné. Ke snížení v *ad hoc* případech navíc může dojít v důsledku aplikace institutu prominutí či posečkání. V případě penále shledávám výši 20 % rovněž adekvátní, zejména v kombinaci s institutem prominutí penále, díky němuž je možné sankci snížit až na 5 %. Kromě toho by jakékoli snížení penále v souladu s výše zmíněnou judikaturou Nejvyššího správního soudu bylo nutné aplikovat zpětně, což by s ohledem na kvantitu případů bylo pro správce daně velmi těžko proveditelné.

■ **V legislativní radě vlády jsme nedávno projednávali zákon o centrální evidenci bankovních účtů, do toho máme kontrolní hlášení, EET, povinnost hlášení osvobozených příjmů, Instrastat, Vies, povinnosti plynoucí např. v souvislosti se zaměstnáváním osob a mnohé další, je toto skutečně cesta? Má být podnikatel „reportovacím“ místem správních orgánů? A na druhou stranu – jsou všechny tyto údaje skutečně potřeba (pracuje s nimi někdo)?**

Jak bylo již mnohokrát zdůrazněno ze strany Ministerstva financí a dalších orgánů tohoto resortu, náš stát se dlouhodobě potýká s poměrně rozsáhlými daňovými úniky, ať se již jedná o problém převodních cen, krácení tržeb nebo karuselových podvodů. Nehledě na výši úniků v jednotlivých oblastech mají všechny minimálně jednoho společného jmenovatele, jímž je nedostatek kvalitních informací, které Finanční správa potřebuje k efektivnímu ověření výše tvrzené daně. V tomto ohledu bych chtěla zdůraznit význam Vámi jmenovaných opatření, zejména kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb, která dle mého názoru výrazně přispějí k narovnání podnikatelského prostředí a umožní lépe cílit kontrolní činnost na rizikové subjekty a jejich transakce. Zároveň se snažíme zmíněná opatření připravovat tak, aby při zachování požadovaného účelu nepředstavovala pro podnikatele zbytečnou administrativní zátěž. Podnikatel tedy rozhodně nemá být reportovacím místem, naopak, ideálem je automaticky fungující předávání informací elektronickou formou a následné analytické zpracování těchto informací Finanční správou. To povede k zavedení systematického systému řízení rizik a zaměření kontroly na rizikové daňové subjekty, tedy přístupu standardně fungujícímu

v západních ekonomikách. Mimochodem, často jsme obviňováni ze snahy sbírat velké množství dat – srovnajte si to však s některými vyspělými ekonomikami, např. Dánskem, kde má Finanční správa automaticky přístup k mnohem většímu množství informací, včetně např. pohybů na bankovních účtech.

Pokud jde o centrální evidenci účtů, tento nástroj se má týkat pouze činnosti bank a družstevních spořitelů zavedením povinnosti oznamovat založení nebo zrušení účtu, případně dispozičního oprávnění. Od podnikatelů žádné informace požadovat nebudeme, nebude to pro ně tedy představovat žádnou dodatečnou administrativu. Oprávněné státní orgány, které nyní těmto institucím zasílají cca stovky či tisíce žádostí denně (bohužel plošně, protože nevědí, kde se ptát cíleně), v centrální evidenci účtů zjistí, kam má smysl žádost poslat a odtud si potom mohou vyžádat odpověď či přijmout příslušná opatření dle svých zákonných oprávnění. Tyto státní orgány tak již nebudou svou žádostí o poskytnutí informací zaměstnávat ty banky a kampeličky, u nichž šetřený subjekt žádný účet nemá. Tím dojde k odlehčení o cca 80 % dotazů s negativní reakcí dotázaného. Osobně tento nástroj vnímám velmi pozitivně i z důvodu, že státní orgány dosud na kompletní odpověď čekají mnohdy několik týdnů a kromě toho „plošným“ dotazem dochází k ohrožení jak samotného šetření, tak i k hrozbě úniku osobních údajů šetřených osob, což centrální evidence účtů značnou měrou eliminuje. Celý proces se tím významně zrychlí a zefektivní.

■ **Možná trochu nemístná otázka, ale z psychologického pohledu je motivace vždy efektivnější než represe. Uvažuje Ministerstvo financí či Finanční správa i v této rovině? Opráší se třeba kdysi tak proklamovaný klientský přístup, který se dle mého soudu trochu ztrácí (jak?)? Budou nějaké „daňové pobídky“ pro řádné poplatníky?**

Já tohle považuji za naprosto legitimní otázku – klientský přístup musí jít ruku v ruce právě se zmíněnými principy orientace na rizikové subjekty. A zcela určitě to je cesta, kterou podporuje jak ministr financí, tak odborný aparát včetně mé osoby. Já věřím, že již pouhou implementací zmíněných protiúnikových opatření dojde k přirozené segmentaci daňových subjektů, právě díky analýze získaných dat. Současně chceme pokračovat v aktivním využívání institutů např. nespolehlivého plátce DPH. Cílem tedy je rozlišit „dobro a zlo“.

Zcela jistě nemůže nikdo čekat, že ti bezproblémoví získají daňové prázdniny nebo třeba nižší sazbu daně. Ale pokud jim odměnou bude vrácení nadměrného odpočtu DPH „bez řečí“ nebo to, že dlouhá léta neuvidí finančního úředníka, pak ta zaváděná opatření začnou dávat ještě větší smysl. Současně budeme hledat všechny možnosti zjednodušení povinné administrativy, zejména podávání daňových tvrzení a jejich příloh. I kdyby to mělo být po malých krůčcích. Cílem je zvolit ten správný směr a já mohu slíbit, že se budu snažit balancovat nároky finanční správy a požadavky daňových poplatníků.

Kontrolní hlášení

Ing. Jan Rambousek, LL.M
daňový poradce č. 693



Ačkoli byla u zákona o kontrolním hlášení neobvykle dlouhá legisvakační lhůta, nejasnosti s ním spojené setrvávají. Předmětem tohoto článku není rozbor problémů, zda příslušný doklad zařadit do části A5 nebo A4, protože závažné problémy mohou nastat již v úvodní části kontrolního hlášení. Podle mne není až tak důležité, že jsou v úvodní části použity pojmy jako „obchodní jméno právnické osoby“ nebo „živnostenský list“. V médiích jsme se dočetli, že tak finanční správa učinila z toho důvodu, aby se více přiblížila řeči obyčejných lidí.

1 Nadbytečné údaje

Podle mne je namístě si spíše položit otázku, proč tam tyto údaje musí vůbec plátce uvádět. Podle mého názoru by bohatě postačoval údaj DIČ plátce a další údaje již správce daně zná. Zaslechl jsem argument, že v případě chyby by nebylo kontrolní hlášení přiřaditelné, ale je opravdu garance, že pokud udělám překlep v DIČ, tak se opraví na správné podle názvu plátce? Podle mého názoru se jedná o redundantní údaje, jejichž vyplňování zbytečně zatěžuje plátce. Pokud by je správce daně nepožadoval, nemusel by si nyní vymýšlet důvody, proč použil pojmy, které se již v našem právním řádu nepoužívají.

2 Povinná elektronická komunikace

V zákoně je zakotvena povinnost podávat kontrolní hlášení elektronicky, ale finanční správa má snahu, aby i ona mohla komunikovat se subjektem v případě výzvy podle § 101 g zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), výhradně elektronicky. Tato povinnost však v zákoně zakotvena není. Paragraf 101g odst. 4 ZDPH sice uvádí, že správce daně doručuje výzvy prostřednictvím datové schránky nebo na elektronickou adresu, ale odstavec 6 shodného paragrafu uvádí, že toto se nepoužije, pokud plátce dosud nesdělil správci elektronickou adresu.

Důvodová zpráva k tomu uvádí: *Navrhovaná právní úprava předpokládá doručování výlučně elektronickým*

způsobem. Zároveň je zde zřejmý hierarchický vztah mezi doručováním do datové schránky a na e-mailovou adresu. Správce daně v případě, že bude chtít doručovat výzvu danému plátci, si nejprve ověří, zda má tento plátce zpřístupněnu datovou schránku. Pokud ano, písemnost doručí touto cestou. Pakliže tomu tak není, výzva se doručí prostřednictvím e-mailové adresy, kterou bude plátce povinně uvádět.

3 Povinnost zřídit si e-mail nebo datovou schránku

Ačkoli to žádný předpis nestanoví, formulář kontrolního hlášení zavádí povinnost, aby plátce využíval datovou schránku nebo e-mail. Do vlastního textu zákona se totiž tato povinnost nedostala a já osobně mám s tímto pojetím práva problém. Opravdu je ústavně-konformní postup, kdy nevyplnění kolonky ve formuláři, jehož důsledkem bude nepropustná chyba, uloží povinnost občanovi zřídit si e-mail nebo datovou schránku?

Nevyplnění kolonky *telefon* není nepropustnou chybou a dokáží si představit, jaká bouře by se zvedla, kdyby tomu tak bylo a kdyby si každý plátce musel pořídit na základě této kolonky mobilní telefon. Přitom sociální skupina nejmenších podnikatelů běžně mobilní telefon používá, protože i malíř na štaflích je schopen si takto sjednat další zakázku. Povinnost zřídit si e-mail či datovou schránku pro takového plátce nese nejenom povinnost vlastního zřízení, ale rovněž počítače, který dosud nepotřeboval vlastnit. A přiznejme si, že mnoho plátců ani počítač obsluhovat neumí. Toto však stát nezajímá. V zákoně je navíc skryto smrtící ustanovení, které uvádí, že e-mail je doručen plátci okamžikem odeslání správcem daně. To, že e-mail mohou v průběhu cesty zadržet blacklisty providerů či spamové filtry, jde tedy pouze a jen k tíži plátce. Vzhledem k tomu, že se od takto uložené povinnosti odvíjí často likvidační pokuty podle § 101h ZDPH, budou jistě někteří plátci po udělení likvidační pokuty usilovat o zrušení tohoto ustanovení. Vzhledem k osobní zkušenosti s doručováním a počtem ztracených e-mailů by se u plátce, který sdělí správci daně e-mailovou adresu, mělo uvažovat o zbavení svéprávnosti. U takové

osoby je totiž zřejmé, že není schopna předvídat důsledky svého jednání.

4 Proč je nutno vyplňovat identifikátor datové schránky?

Je nutno zdůraznit ještě jeden závažný fakt. Bez ohledu na to, že plátce uvede do kontrolního hlášení pouze e-mail, tak bude doručováno do jeho datové schránky nebo datové schránky jeho zástupce. Pokud uvede plátce identifikátor jiné datové schránky, třeba svého kolegy, při odjezdu na dovolenou, tak bude správce daně vždy doručovat do datové schránky plátce nebo jeho zástupce. Je tedy zřejmé, že se jedná o další redundantní údaj, kdy formulář má zaručit, že plátce nemající datovou schránku musí uvést e-mail. Nedokáží posoudit, zda nebylo jednodušší naprogramovat přijetí kontrolního hlášení tak, aby byl e-mail vyžadován jenom u subjektů, které nemají datovou schránku. Rozhodně by to ušetřilo čas všem, kteří využívají datovou schránku a musí ji jenom z těchto důvodů vyplňovat. Otázkou pochybitelně zůstává, jak bude správce daně postupovat v případě, kdy plátce nemající datovou schránku uvede do této kolonky 7 znaků, což mu umožní odeslání kontrolního hlášení bez uvedení e-mailu. Při této příležitosti je vhodné připomenout, že uživatelské jméno mající podle mých zkušeností 6 znaků, není identifikátor datové schránky.

5 Nešťastné grafické rozložení formuláře

Další závažnou nesrovnalost vidím v rozmístění údajů, a to jak v elektronickém formuláři, tak v písemném formuláři. Pod údají o subjektu jsou uvedeny kolonky s kontaktními údaji a pod nimi jsou údaje o podepisující osobě. V papírovém formuláři jsou dokonce tyto části odděleny tlustou čarou a textem. V tomto formuláři tedy není pochyb o tom, že se jedná o kontaktní údaje k plátcovi a nikoli k podepisující osobě – zástupci. V elektronické podobě formuláře není toto oddělení tak jednoznačné, ale vzhledem k textu údaje o podepisující osobě, který tyto části odděluje, lze rovněž vyloučit přiřazení kontaktních údajů k zástupci. Jak již bylo uvedeno výše, v případě vlastnictví datové schránky toto nebude na závalu, protože správce daně bude využívat svoje vlastní údaje. Závažný problém nastává opět u plátce, který chce využívat e-mail. Což potvrzuje moji teorii o nebezpečnosti využití tohoto způsobu kontaktu.

V pokynech k vyplnění kontrolního hlášení se totiž dočteme: *Položka E-mail: Jedná se o e-mailovou adresu, kterou plátce nebo jeho zástupce uvede v souladu s § 101g odst. 4 písm. b) a je výslovně určena pro účely doručování písemností vydaných správcem daně souvisejících s kontrolním hlášením (zejména případných výzev doručovaných podle § 101g odst. 4 a 5).*

Kolik plátců napadne, že e-mail, který uvedou do svých kontaktních údajů, bude správce daně považovat za e-mail jeho zástupce. Chápu argument, že správce daně nemůže vědět, zda se jedná o e-mail plátce či zástupce. Opravdu nešlo u těchto údajů uvést zřetelně, že se jedná o kontakty určené pro zpětnou vazbu, které bude správce daně využívat pro výzvy podle § 101g? Plátce tedy v dobré víře uvede svůj e-mail, který nemá potřebu kontrolovat, protože předpokládá, že správce daně bude komunikovat přímo s jeho zástupcem. Opět lze očekávat, vzhledem k výši pokut, že o této věci budou rozhodovat soudy.

Další otázkou, kterou si musíme položit, je vyplňování údajů o podepisující osobě. Správce daně přeci sám musí vědět, kdo za konkrétního plátce může jednat. Tento údaj je možno zařadit také mezi údaje zbytečně zatěžující plátce. V mezidobí mezi zasláním kontrolního hlášení a vydáním výzvy může dojít ke zrušení plné moci, k udělení nové plné moci, ke zřízení datové schránky, na kterou musí správce daně doručovat přednostně před uvedeným e-mailem. V tomto úhlu pohledu je zbytečné vést úvahy o tom, z jakého důvodu je na papírovém provedení formuláře kolonka pro razítko, které nejenomže plátce nemusí na formulář otisknout, ale nemusí ho ani vlastnit.

6 Náhradní podání

Zákon předpokládá situaci, kdy plátce nemá zaručený elektronický podpis, umožňující dálkový přístup a datovou schránku. V takovém případě může podat datovou zprávu e-mailem bez ověřeného podpisu a následně ho může potvrdit písemným podáním. Pouze pro tyto případy má smysl formulář pro kontrolní hlášení v papírové podobě. Podle daňového řádu je nutno dodržet lhůtu 5 dnů, protože: Účinky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v odstavci 1; tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav.

Současné ale plátce musí stihnout lhůtu pro podání kontrolního hlášení, viz § 101d odst. 3 DPH. V praxi mohou nastat tyto případy:

- Kontrolní hlášení plátce zašle e-mailem při nesplnění podmínek dálkového přístupu 10. dne příslušného měsíce. Do 5 dnů musí potvrdit svoje podání písemně. V tomto případě nelze vyloučit toleranci správce daně, že bude tolerovat písemné potvrzení do 25. dne příslušného měsíce. Pro splnění lhůty v tomto případě postačuje předání k poštovní přepravě.
- Kontrolní hlášení plátce zašle e-mailem při nesplnění podmínek dálkového přístupu 22. dne příslušného měsíce. Podle daňového řádu musí do 5 dnů potvrdit svoje podání písemně, což v tomto případě neplatí,

protože platí speciální ustanovení ZDPH, který uvádí, že potvrzeno musí být do lhůty pro podání kontrolního hlášení, tedy do 25. dne příslušného měsíce.

- c) Plátce nestihne lhůtu pro podání kontrolního hlášení a to podá až e-mailem při nesplnění podmínek dálkového přístupu 26. dne příslušného měsíce. Podle daňového řádu musí do 5 dnů potvrdit svoje podání písemně, v daném případě tedy do 31. dne příslušného měsíce, pokud má tento 31 dní, jinak se den pochopitelně posune. Speciální ustanovení § 101d odst. 3 ZDPH se jednoznačně odvolává na lhůtu pro podání kontrolního hlášení, a protože se v tomto případě nejedná o tuto lhůtu, platí ustanovení daňového řádu.
- d) Plátce dostane výzvu k podání následného kontrolního hlášení. Do 5 dnů musí potvrdit svoje podání písemně. Opět se speciální ustanovení § 101d odst. 3 ZDPH jednoznačně odvolává na lhůtu pro podání kontrolního hlášení, a protože se v tomto případě nejedná o tuto lhůtu, platí ustanovení daňového řádu.

7 Pokuty

Předmětem pochybnosti není to, zda jsou pokuty přiměřené či nikoli. Rovněž nereagují na modifikaci pokut, která v době psaní článku zaznívá z úst ministra financí. Nejasnost vidím v textu zákona, a to konkrétně v § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH, podle kterého povinnost vzniká v okamžiku, kdy kontrolní hlášení nepodá „ani“ v náhradním termínu. Znamená to, že pokutu podle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH nemůže dostat, vzhledem k absenci slůvka „ani“, pokud kontrolní hlášení podá, ale nedodrží lhůtu určenou správcem daně? Osobně bych se vzhledem k úvodní formulaci „ve stanovené lhůtě“ přikláněl k variantě, že slůvko „ani“ je v písmenu d) navíc. Na právní jistotě však tato nejasnost nepřidá.

Další nejasnost lze spatřit v odst. 3 § 101h ZDPH, kde je uvedeno, že správce daně uloží kromě pokuty podle odstavce 1 anebo 2 tomu, kdo nesplněním povinnosti související s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daní, pokutu do 500.000 Kč.

Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení, tak jeho nečinnost ohodnotí správce pokutou podle odstavce 1. Potud je vše jasné. Pokud však plátce vyhoví správci daně a na výzvu upraví kontrolní hlášení, ale úmyslně špatnými údaji, tak zde není prostor pro pokutu do 50.000 Kč. Uložení pokuty podle odstavce 3 je však podmíněno uložením pokuty

podle odstavce 1 nebo 2. Je tedy možné uložit pokutu podle odstavce 3, když pokutu podle odstavce 1 nebo 2 nemohl správce daně uložit?

8 Závěr

V tomto článku jsem chtěl upozornit na skutečnost, že problémy s kontrolním hlášením mohou mít plátcí nejenom v tom, že uvedou nesprávně daňový doklad, ať už údaje z něho, nebo do špatné kolonky. Kontrolní hlášení s sebou přineslo i řadu procesních problémů, přičemž řadu z nich budeme řešit až po čase, jako například zda a do kdy podávat kontrolní hlášení po doměření daně správcem daně. Osobně mi nejvíce vadí fakt, že předepsaný formát datové zprávy není určen vyhláškou, ale pouze informací na webu Ministerstva financí ČR. Odbornou veřejností se vedou spory, zda je takové ustanovení v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny práv a svobod, podle které se mohou daně a poplatky ukládat pouze zákonem, či v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny práv a svobod, kdy státní moc lze uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a způsobem, jakým to zákon stanoví. Spor se tedy vede o to, zda se kontrolním hlášením ukládají daně a pokuty, či zda se jedná o uplatňování státní moci. Podstatné ovšem je, že obě skupiny se shodují v tom, že ukládat povinnosti tímto způsobem nelze. Přitom shodné ministerstvo, v jehož gesci je i Generální ředitelství cel, ví jak postupovat ústavně-konformním způsobem, kdy v zákoně je vydáno zmocnění k vydání prováděcí vyhlášky a následně je tato vyhláška vydávána. Podle všeobecných názorů je v rozporu s ústavními zásadami nejenom povinnost vlastnit e-mail či datovou schránku, nezbytné k podání kontrolního hlášení, ale i § 101g odst. 5 ZDPH, podle něhož je e-mail doručen okamžikem, kdy ho odeslal správce daně.

Plátce má pochopitelně problém i s tím, že některé informace v pokynech k vyplnění kontrolního hlášení nejsou v souladu se zněním zákona a plátce musí odhadovat, zda tento pokyn zavede správní praxi, které se bude moci v budoucnu dovolávat. To již nemluví o tom, že lze nalézt i rozpor mezi informacemi uvedenými v pokynu a v otázkách a odpovědích. Má-li daňový poradce splnit požadavek profesního zákona a využít v rámci obrany klienta všechny zákonné prostředky, nezbuďte mu než ve všech výzvách argumentovat i tím, že jsou po něm vyžadovány povinnosti, které však nejsou uloženy zákonem.

Jak správně na kontrolní hlášení

Ing. Jiří Fojtík

ředitel sekce metodiky a výkonu daní
Generálního finančního ředitelství

Mgr. Ing. Blanka Mattauschová

ředitelka odboru nepřímých daní
Generálního finančního ředitelství

Zákonem č. 360/2014 Sb. byl dne 22. 12. 2014 novelizován zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“), jehož součástí byla i ustanovení týkající se nového institutu, který byl nazván kontrolní hlášení (dále jen „KH“ nebo „kontrolní hlášení“). Kontrolní hlášení bylo zákonodárcem do zákona implementováno proto, aby jeho prostřednictvím mohl správce daně včas identifikovat daňové úniky na dani z přidané hodnoty, a to zejména ty organizované. Důvodem této úpravy byla zejména ta skutečnost, že Česká republika přichází každý rok cca o 80 mld. Kč v souvislosti s nepřiznanou, a tedy i neodvedenou daní z přidané hodnoty nebo neoprávněně vylákanými nadměrnými odpočty. Tato nezákonná jednání jsou často prováděna organizovanými skupinami, jejichž jediným cílem je prostřednictvím podvodu vylákat finanční prostředky ze státního rozpočtu, a to na úkor celé společnosti.

1 Právní úprava kontrolního hlášení

Aby správce daně mohl **efektivně bojovat** s těmito skupinami podvodných plátců, musí mít k dispozici v krátkém čase vybrané údaje z obchodních transakcí od všech plátců, které analyticky vyhodnotí, a bude umět účinně eliminovat tyto podvodné struktury. Tato strategie v boji s daňovými úniky prostřednictvím kontrolních hlášení není v Evropě ničím novým, neboť již několik let se úspěšně používá i v jiných členských státech Evropské unie, jako je například Slovensko, Španělsko, Estonsko, Bulharsko, Lotyšsko, Rumunsko.

Pro účinnou analýzu a vyhodnocení jednotlivých obchodních transakcí jsou od daňových subjektů požadovány vybrané údaje v určeném formátu a struktuře z jimi vydaných a přijatých daňových dokladů, na jejichž podkladě bude moci správce daně včas identifikovat možná podvodná spojení mezi plátcí. Jde tedy o nástroj rychlé a zároveň přesné identifikace plátců, ke kterým se váže riziko zkrácení daňové povinnosti.



Zjednodušeně řečeno cílem a smyslem kontrolního hlášení je získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky. Po provedení analýze se bude zejména na takto vybrané články řetězce zaměřovat kontrolní činnost správce daně, tedy na články, kde na jedné straně jeden článek spojení uplatňuje nárok na odpočet a druhý článek spojení nepřiznal nebo neodvedl příslušnou daň. V zákoně o dani z přidané hodnoty je kontrolní hlášení upraveno v ustanoveních § 101c až 101i. Kontrolní hlášení je potřeba chápat jako daňové tvrzení ve smyslu ustanovení § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), byť se jím daň netvrdí, nicméně údaje v něm uvedené jsou zcela bezesporu nezbytné pro správné zjištění a stanovení daně. Že se jedná o daňové tvrzení, je důležité i pro jeho procesní postavení a jeho vztah k jednotlivým ustanovením daňového řádu [srov. např. § 37 odst. 4 písm. c) DŘ – u řádného nebo dodatečného daňového tvrzení nelze lhůtu pro jeho podání navrátit v předešlý stav či vliv podání kontrolního hlášení jako daňového tvrzení na lhůtu pro stanovení daně dle § 148 DŘ]. V následujícím textu budou komentována jednotlivá ustanovení ZDPH, která regulují problematiku podávání kontrolního hlášení.

K § 101c ZDPH – povinnost podat kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení má povinnost podle odstavce 1 tohoto ustanovení podat **plátce** (tedy nikoliv např. neplátce nebo osoba identifikovaná k dani), který:

„a) uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění,

b) přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění,

c) ve zvláštním režimu pro investiční zlato

1. přijal zprostředkovatelskou službu, u které byla uplatněna daň podle § 92 odst. 5,

2. uskutečnil dodání investičního zlata osvobozené od daně, u kterého má nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c), nebo

3. investiční zlato vyrobil nebo zlato přeměnil
na investiční zlato podle § 92 odst. 7.“

V tomto ustanovení vzbuzuje určitou nejistotu výklad písm. b), a to pojmem – plátce, který **přijal zdanitelné plnění**. Z textu zákona vyplývá, že povinnost podat KH nebo údaje z přijatého daňového dokladu vyplnit do KH by plátcí měla vzniknout i v případě, že se rozhodne tuto daň v daném období neuplatňovat, tedy že daňový doklad nezahrne do svého daňového přiznání. Bylo by neúčelné, aby v případě neuplatnění přijatého daňového dokladu musel poplatník podat KH nebo údaje z něj do kontrolního hlášení vyplnit. Proto bude Finanční správa akceptovat, že povinnost podat KH nebo údaje z přijatého daňového dokladu do něj vyplnit bude pouze v případě, **kdy je ze zdanitelného plnění uplatněn nárok na odpočet daně**.

K § 101d ZDPH – náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení

„(1) V kontrolním hlášení je plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.

(2) Kontrolní hlášení lze podat pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup.

(3) Pokud je kontrolní hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy vyžadující dodatečné potvrzení, musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení.“

V prvé řadě je potřeba zdůraznit, že KH musí být podáno pouze elektronicky, a to na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou v souladu s informační povinností správce daně, kterou mu ukládá § 56 DŘ. Podání lze učinit odesláním z datové schránky podatele nebo využití portálu Finanční správy, ze kterého lze KH odeslat ve formě datové zprávy. Výhodou tohoto podání je, že jeho vyplnění je zkontrolováno. Předmětem této kontroly je kontrola formátu a struktury podání, takže podatel má pak jistotu, že jeho KH je po této formální stránce v pořádku. Datovou zprávu může podatel autorizovat všemi způsoby, které připouští DŘ, tedy podepsat uznávaným elektronickým podpisem, opatřit ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, a také **potvrzením datové zprávy tzv. e-tiskopisem** v případě, že je původní datová zpráva odeslána bez autorizace. V případě potvrzení podání KH tzv. e-tiskopisem mohou nastat určité nejasnosti s termínem, do kterého musí být tato datová zpráva potvrzena. Lhůtu, kterou známe z daňového řádu, a to z ustanovení § 71 odst. 3 DŘ, v němž je uvedeno, že toto podání musí být potvrzeno nebo opakováno do pěti dnů ode dne, kdy došlo správci daně, **použit ve většině případů nelze**. Důvodem je, že ustanovení § 101d odst. 3 ZDPH uvádí speciální lhůtu, která je stanovena tak, že potvrdit toto podání je možné pouze do lhůty pro podání kontrolního hlášení, tedy do 25. dne daného měsíce. Pro lepší pochopení aplikace lhůty pro potvrzení této datové zprávy uvádíme tyto **příklady**:

příklad č. 1

- 1) Kontrolní hlášení je podáno 10. den po skončení kalendářního měsíce, za který je KH podáváno. KH je pak možné potvrdit e-tiskopisem do 25. dne, tedy do řádné lhůty pro jeho podání. **V tomto případě vznikne pro potvrzení KH delší lhůta, než je připuštěna v ustanovení § 71 odst. 3 DŘ (pětidenní lhůta pro potvrzení neautorizovaného podání).**
- 2) Kontrolní hlášení je podáno 22. den po skončení kalendářního měsíce, za který je KH podáváno. KH je pak možné potvrdit e-tiskopisem do 25. dne, tedy do řádné lhůty pro jeho podání. **V tomto případě vznikne pro potvrzení KH kratší lhůta, než je připuštěna v ustanovení § 71 odst. 3 DŘ.**
- 3) Kontrolní hlášení je podáno 22. den po skončení kalendářního měsíce, **dodatečné potvrzení e-tiskopisem** je podáno 26. den po skončení kalendářního měsíce, za který je KH podáváno. V takovémto případě je **kontrolní hlášení neúčinně podáno se všemi právními důsledky z tohoto jednání plátce vyplývajících!**

Na další níže uvedené příklady se pro potvrzení neautorizovaného podání uplatní již lhůta dle DŘ. Důvodem je, že tato podání jsou správci daně podána opožděně a nelze na ně použít lhůtu uvedenou v ustanovení § 101d odst. 3 ZDPH:

příklad č. 2

- 1) Kontrolní hlášení je podáno 22. den po skončení kalendářního měsíce, za který je KH podáváno. Následně plátce daně toto podání potvrdí tím, že jej 26. dne dodatečně celé zopakuje. Podání skutečně 22. den se stane neúčinné, protože nebylo do 25. dne, tedy do uplynutí lhůty pro jeho podání, potvrzeno.
- 2) Nicméně podání z 26. dne u správce daně existuje a záleží na tom, zda bylo podáno s ověřenou identitou např. zaručeným elektronickým podpisem, nebo zda bylo opět podáno jako neautorizované.
 - První situace bude vyhodnocena tak, že KH podáno bylo, ale opožděně.
 - U druhé situace bude záležet na tom, zda toto opožděné podání KH bude ve lhůtě dle § 71 odst. 3 DŘ autorizováno nebo ne. Dojde-li k jeho autorizaci, pak je KH podáno účinně 26. dne, ale rovněž opožděně.
 - V opačném případě není-li podání včas autorizováno, je podání KH vyhodnoceno jako neúčinné.

V konkrétních datech to znamená: Kontrolní hlášení je podáno 26. 3. 2016 po skončení kalendářního měsíce, za který je KH podáváno. KH lze dodatečně potvrdit dle § 71 odst. 3 DŘ do 31. 3. 2016. Kontrolní hlášení je při dodržení této lhůty podáno účinně, ale opožděně.

Pro všechny případy lze postupovat podle ustanovení § 35 DŘ o zachování lhůty, tedy například stačí, aby e-tiskopis byl 25. den v měsíci podán u provozovatele poštovních služeb a lhůta pro podání KH je zachována.

Jak bylo výše zdůrazněno, KH musí být podáno ve formátu a struktuře, kterou určil správce daně. Určeným formátem je již známý .xml formát. Tento formát je správcem daně stanoven pokynem D-24 (více informací naleznete na portálu Finanční správy), kde správce daně v souladu s § 56 odst. 1 písm. b) DŘ určil a zveřejnil formu technického nosiče datových zpráv a formát a strukturu datových zpráv, které je způsobilý přijmout. Struktura KH byla správcem daně zveřejněna a je potřeba ji striktně dodržovat. Důvod je zcela prozaický. Aby správce daně mohl analyzovat velké množství dat, tak je musí obdržet ve struktuře, na kterou jsou tyto analytické programy nastaveny. Proto je i přísně nastaven sankční režim pro případy nedodržení dané struktury. Obdrží-li správce daně takto vadné podání, pak bude postupovat v závislosti na tom, jaké ustanovení § 101a ZDPH bude v té dané chvíli účinné. Ve znění účinném podle novely č. 360/2014 Sb. bude takovéto podání považováno za vadné. Správce daně pak musí podatele vyzvat dle ustanovení § 74 DŘ. Odstraní-li podatel vady podání ve lhůtě stanovené správcem daně, pak se považuje KH za bezvadné a podané včas. Nejsou-li vady odstraněny vůbec nebo až po lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě, hledí se na ně, jako by nebylo podáno vůbec.

Po účinnosti případné novely § 101a ZDPH, která je předkládána v rámci doprovodného zákona k zákonu o elektronické evidenci tržeb, by se mělo podání, které má vadu formátu nebo struktury, stát přímo neúčinné se všemi právními důsledky, které z nepodání nebo opožděného podání KH souvisejí. Po účinnosti této navrhované změny Finanční správa předpokládá, že bude podatele, který takové neúčinné podání učiní z datové schránky, automatizovaným způsobem o této skutečnosti informovat.

K § 101e ZDPH – lhůty pro podání kontrolního hlášení

„(1) Plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.

(2) Plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

(3) Lhůty podle odstavců 1 a 2 nelze prodloužit.“

Z daného ustanovení je zřejmé, že je jiný režim pro právnické osoby a jiný pro osoby fyzické. Právnické osoby podávají KH vždy do 25. dne po měsíci, za který je KH podáváno. Tato lhůta je speciální, a proto se nezmění ani v případech, kdy na společnost je nařízeno insolvenční řízení nebo společnost např. vstoupila do likvidace. V těchto případech se rozejdou lhůty pro podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty a KH.

příklad č. 3

U společnosti AB nastaly účinky rozhodnutí o úpadku dne 25. 4. 2016. Tato společnost bude dle ustanovení § 99b ZDPH za měsíc duben podávat dvě přiznání. Prvé za období od 1. 4. do 24. 4. 2016 ve lhůtě do 25. 5. 2016 (srov. ustanovení § 244 odst. 1 DŘ) a druhé za období od 25. 4. do 30. 4. 2016 ve lhůtě do 25. 5. 2016. **Ovšem KH bude za měsíc duben podáno pouze jedno, a to v řádném termínu, tedy do 25. 5. 2016.**

U fyzických osob je situace jiná. Lhůta pro podání KH se řídí lhůtou pro podání daňového přiznání k DPH. Ve zvláštních případech, jako jsou insolvenční řízení nebo v případě přechodu daňové povinnosti na dědice, se lhůty pro podání KH budou řídit lhůtami pro podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, které odpovídají změně situaci fyzické osoby.

příklad č. 4

U fyzické osoby (kvartální plátce) nastaly účinky rozhodnutí o úpadku dne 20. 3. 2016. Fyzická osoba bude dle ustanovení § 99b ZDPH podávat za 1. kvartál roku 2016 dvě přiznání. Prvé za období od 1. 1. do 19. 3. 2016 a druhé od 20. 3. do 31. 3. 2016. **V případě fyzické osoby bude KH sledovat lhůty pro podání daňového přiznání.** Jedno KH bude podáno za období 1. 1. až 19. 3. 2016, a to ve lhůtě do **19. 4. 2016**. KH za část období od 20. 3. 2016 do 31. 3. 2016 bude podáno ve lhůtě do 25. 4. 2016.

Obecně lze ke lhůtám pro podání KH uvést, že je nelze prodloužit (srov. § 101e odst. 3 ZDPH) a ani navrátit v předešlý stav [srov. § 37 odst. 4 písm. c) DŘ].

Pro podání KH nelze využít ani pětidenní liberace, kterou známe z § 250 DŘ, aby se opožděný podatel vyhnul sankci. **Na lhůty pro podání KH se liberace z citovaného ustanovení nevztahuje. Má-li se plátce vyhnout případným sankcím, je potřeba KH či následné KH podávat v zákonem stanovených lhůtách a ve formátu a struktuře stanovené správcem daně.**

K § 101f ZDPH – opravné a následné kontrolní hlášení

„(1) Před uplynutím lhůty k podání kontrolního hlášení může plátce nahradit kontrolní hlášení, které již podal, opravným kontrolním hlášením; k předchozímu kontrolnímu hlášení se nepřihlíží.

(2) Zjistí-li plátce po uplynutí lhůty k podání kontrolního hlášení, že v tomto kontrolním hlášení uvedl nesprávné nebo neúplné údaje, je povinen do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných nebo neúplných údajů podat

následné kontrolní hlášení, ve kterém tyto nedostatky napravi.

(3) Pro následné kontrolní hlášení se použijí obdobně ustanovení o kontrolním hlášení, nestanoví-li zákon jinak.“

Formy podávání opravných a následných KH jsou stejné tak, jak je známe u daňového přiznání. Tedy do uplynutí lhůty pro podání řádného KH lze toto KH změnit podáním opravného KH. Není-li řádné KH podáno ve lhůtě, tak i KH podané po zákonné lhůtě je řádným KH.

Následné KH je podáváno buď po výzvě správce daně k jeho podání, nebo zjistí-li plátce, že do řádného KH uvedl nesprávné nebo neúplné údaje. **Důležité je si uvědomit, že jak v opravném, tak i v následném KH musí plátce daně vyplnit všechny údaje, a to jak původní, tj. ty, které měl v řádném KH a které nejsou měněny, tak i opravené údaje!**

Dále je potřeba si dát pozor na lhůtu pro podání následného KH v případě zjištění nedostatku v původním KH. Poplatník je povinen jej podat do 5 **pracovních** dnů po zjištění nedostatku. Zde může nastat určitý problém z důvodu rozdílnosti lhůt pro podání následného KH a dodatečného daňového přiznání (srov. § 141 odst. 1 nebo 2 DŘ).

příklad č. 5

Poplatník zjistí, že do daňového přiznání a KH zapomněl uplatnit skutečně zdanitelné plnění s povinností přiznat daň dne 28. 4. 2016. Tuto skutečnost zjistil dne 25. 5. 2016. Poplatník podává jak dodatečné daňové přiznání, tak i následné KH datovou zprávou bez autorizace, a má tedy povinnost obě podání stvrdit e-tiskopisem.

Kontrolní hlášení musí být podáno do 5 pracovních dnů po zjištění, tedy v uvedeném příkladu do 1. 6. 2016. Rovněž potvrzení e-tiskopisem musí být učiněno v této lhůtě pro podání následného KH stanovené v § 101f odst. 2 ZDPH, **v uvedeném příkladu do 1. 6. 2016.** Jedná se o lhůtu pro podání následného KH (srov. § 101f odst. 3 ZDPH a § 101d odst. 3 ZDPH), a proto nelze pro jeho potvrzení e-tiskopisem použít obecné ustanovení § 71 odst. 3 DŘ. Nad rámec tohoto příkladu je ovšem potřeba zmínit, že jiná situace pro lhůtu pro potvrzení e-tiskopisem bude v případě podávání KH nebo následného KH na základě výzvy správce daně. Tyto případy budou rozebrány v souvislosti s následujícími ustanoveními.

Naopak lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání uplyne až 30. 6. 2016 a potvrzení e-tiskopisem lze učinit do 7. 7. 2016. Jedná se tedy o postup dle ustanovení § 71 odst. 3 DŘ a potvrzení do pěti dnů od podání a v tomto případě i dle § 33 odst. 4 DŘ, neboť pátý den připadl na svátek 5. 7. 2016, proto poslední den lhůty je nejbližší následující pracovní den, tj. 7. 7. 2016.

K § 101g ZDPH – postup při nesplnění povinnosti související s kontrolním hlášením

„(1) Nebylo-li podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy.

(2) Správce daně údaje uvedené v kontrolním hlášení posoudí, popřípadě prověří a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.

(3) Plátce je povinen do 5 dnů od oznámení výzvy podle odstavce 2 nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě původní údaje potvrdit, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení; pokud není toto následné kontrolní hlášení včas podáno, odstavec 1 se nepoužije.

(4) Správce daně doručuje výzvu související s kontrolním hlášením elektronicky, a to prostřednictvím

a) datové schránky, nebo

b) veřejné datové sítě na elektronickou adresu plátcem za tím účelem uvedenou, nemá-li plátce zpřístupněnou datovou schránku.

(5) Výzva, která se doručuje prostřednictvím veřejné datové sítě na elektronickou adresu, se považuje za doručitou okamžikem odeslání správcem daně.

(6) V případě, že plátce, který nemá zpřístupněnou datovou schránku, správci daně dosud nesdělil elektronickou adresu, odstavec 4 se nepoužije.“

V případě, že poplatník nepodal KH, je k jeho podání správcem daně vyzván. Náhradní lhůta činná 5 dnů po oznámení této výzvy. V případě, že je plátce přesvědčen, že mu nevznikla povinnost podat KH, pak jako jeho reakce stačí forma rychlé odpovědi (záhlaví formuláře KH) – „**Nemám povinnost podat KH**“.

příklad č. 6

Plátce měl podat za měsíc březen 2016 do 25. 4. 2016 KH. KH podáno nebylo, a správce daně proto vydal výzvu k jeho podání. Plátce je právnická osoba a má zpřístupněnou datovou schránku. Výzva byla správcem daně odeslána do datové schránky dne 4. 5. 2016. Poplatník si výzvu z datové schránky vyzvedl dne 13. 5. 2016 (**tímto dnem byla výzva dle odstavce 1 oznámena**). Lhůta pro podání KH tedy pak končí dnem 18. 5. 2016. Plátce podává KH datovou zprávou bez autorizace a musí ho potvrdit tzv. e-tiskopisem. Vzhledem k tomu, že se jedná o náhradní lhůtu pro podání KH, pro potvrzení datové zprávy se použije obecné ustanovení § 71 odst. 3 DŘ a bude-li tato datová zpráva podána 18. 5. 2016, musí být autorizována do 23. 5. 2016.

V případě situace podle odstavce 2 uvedeného ustanovení je plátce vyzván správcem daně k podání následného

kontrolního hlášení, zejména za situace, kdy správce daně zjistí po tzv. křížových kontrolách, že je nesoulad mezi dvěma plátcí, resp. mezi jejich KH. Vyzváni musí být oba plátcí, protože správce daně nemůže objektivně vědět, u kterého z nich je chyba. Nicméně nebudou vyzýváni plátcí, u kterých jsou detekovány banální chyby. Analytické systémy správce daně data z kontrolních hlášení vyhodnocují a jsou do nich implementovány nástroje, které mají oddělit důvodné neshody v získaných údajích, u nichž je vzhledem k jejich významu žádoucí vyjasnění, od formálních chyb či banálních pochybení (např. překlepy v čísle faktury či záměny malých a velkých písmen).

V případě zaslání výzvy k podání následného KH bude poplatník postupovat způsobem uvedeným v předchozím odstavci.

Správce daně doručuje výzvu do přístupné datové schránky nebo e-mailem. V této souvislosti je potřeba upozornit zejména na tu skutečnost, že uvedení e-mailu nebo datové schránky do formuláře **KH je povinnou náležitostí podání**. Není-li jedno nebo druhé vyplněno, jedná se o **vadu struktury podání**. Na tomto místě je nutné opět připomenout, že vada struktury způsobuje vadu nebo neúčinnost podání (v závislosti na tom, které ustanovení § 101a ZDPH bude účinné, viz shora zmíněné informace o očekávané novelizaci) se všemi případnými důsledky souvisejícími s nepodáním KH.

Je-li výzva odesílána plátcí na e-mail, je doručena dnem jejího odeslání a ode dne následujícího běží 5denní lhůta pro podání následného KH. V případě odeslání výzvy do datové schránky může být pro příjemce situace příznivější, protože je výzva doručena až jejím vyzvednutím z datové schránky, popřípadě uplynutím úložní lhůty.

V případě zastupování plátce zástupcem mohou vznikat různé situace související s doručováním výzvy dle tohoto ustanovení. Předně je potřeba přesně definovat rozsah uplatněné plné moci. V případě, že plná moc je pouze **pro podání KH**, tak výzvy, které se nebudou týkat jen odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 DŘ, budou doručovány buď na e-mail, nebo do datové schránky vlastního plátce. V případě, že se jedná o plnou moc generální nebo např. ke všem úkonům, řízením nebo jiným postupům na dani z přidané hodnoty bez omezení, tak budou zástupci doručováni i výzvy dle odstavce 2.

Formulář EPO KH v případě vyplnění údaje **kontaktní informace** (datová schránka/e-mail) nezjišťuje před odesláním KH, komu ve skutečnosti patří např. datová schránka, která do KH byla uvedena. Proto v případě uvedení nesprávné datové schránky nebo uvedení e-mailu, když plátc/zástupce zároveň disponuje datovou schránkou, mohou vznikat různé situace, které jsme se snažili níže popsat.

příklad č. 7

Plátc udělil **plnou moc generální**, tj. ke všem řízením a úkonům.

- 1) Zmocněnec vyplní do kolonky kontaktní informace e-mail – pak správce daně nemá možnost ověřit, komu e-mail patří, výzvu doručuje na uvedený e-mail. **Má-li ovšem zmocněnec zpřístupněnou datovou schránku, kterou neuvede do KH, tak i v tomto případě je přednostně doručováno do datové schránky zmocněnce.**
- 2) Zmocněnec vyplní do kolonky kontaktní informace datovou schránku zmocněnce. Správce daně doručuje do datové schránky zmocněnce.
- 3) Zmocněnec vyplní do kolonky kontaktní informace datovou schránku plátce. Zmocněnec ovšem disponuje také svojí datovou schránkou. Správce daně pak **výzvu doručuje do datové schránky zmocněnce (srov. § 41 DŘ)**. Poslední případ je uveden na situaci, kdy je udělena plná moc pouze pro podání KH:
- 4) Zástupce vyplní do kolonky kontaktní informace svoji datovou schránku. **Plná moc je ovšem pouze pro podání KH**. Pak bude případná výzva doručována do datové schránky plátce, jestliže ji plátc daně má zpřístupněnou.

K § 101h ZDPH – následky porušení povinnosti související s kontrolním hlášením

„(1) Pokud plátc nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši

a) 1.000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván,

b) 10.000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván,

c) 30.000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo

d) 50.000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.

(2) Správce daně uloží pokutu do 50.000 Kč plátcí, který na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení.

(3) Správce daně uloží kromě pokuty podle odstavce 1 nebo 2 tomu, kdo nesplněním povinnosti související s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daní, pokutu do 500.000 Kč.

(4) O povinnosti platit pokutu podle odstavce 1 rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předešle do evidence daní.

(5) Pokuta podle odstavců 1 až 3 je splatná do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o pokutě.

(6) Při stanovení výše pokuty podle odstavců 2 a 3 dbá správce daně, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. Při tom přihledne zejména k míře součinnosti ze strany plátce.“

Problematiku pokut souvisejících s KH je potřeba nejprve rozdělit na dvě kategorie. První skupinu tvoří pokuty, jejichž výše je dána zákonem a rozhodnutí o pokutě má spíše deklaratorní charakter, protože se jím „pouze“ oznamuje splnění podmínek pro vznik pokuty a zároveň se oznamuje i příslušná výše takovéto sankce. V daňovém řízení se přitom nejedná o nějaký nový institut trestání, protože obdobné tresty známe z daňového řádu, ať se jedná o daňové penále či pokutu za pozdě podané daňové přiznání. Výše těchto pokut je dána závažností provinění a pohybují se v těchto výších daných zákonem: 1.000 Kč, 10.000 Kč, 30.000 Kč a 50.000 Kč.

Pokuta dle odstavce 1 písm. a) citovaného ustanovení, tj. ve výši 1.000 Kč, pokrývá případy, kdy plátce podá opožděně řádné nebo následné KH, aniž by k tomu byl **správcem daně vyzván**. Pojem vyzván je potřeba vykládat v souladu se smyslem a účelem tohoto ustanovení. **Tato nižší sankce se pak uplatní i v případě, že výzva byla již správcem daně odeslána a poplatník stihne ještě v den jejího doručení podat KH.**

příklad č. 8

Kontrolní hlášení mělo být podáno do 25. 3. 2016. Jelikož podáno plátcem nebylo, tak správce daně vydal dne 4. 4. 2016 výzvu k jeho podání. Výzva byla odeslána do datové schránky plátce. Plátce si dne 7. 4. 2016 vyzvedl tuto výzvu ze své datové schránky. Ten samý den zároveň odeslal své KH. **I pro tento případ správce daně uplatní pokutu pouze ve výši 1.000 Kč a nikoliv vyšší sankci, tj. 10.000 Kč.**

Pokuta dle odstavce 1 písm. b) citovaného ustanovení, tj. ve výši 10.000 Kč, pokrývá případy, kdy plátce podá řádné KH nebo následné KH v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě vydané správcem daně.

příklad č. 9

Kontrolní hlášení mělo být podáno do 25. 3. 2016. Jelikož podáno plátcem nebylo, tak správce daně vydal dne 4. 4. 2016 výzvu k jeho podání. Výzva byla odeslána do datové schránky plátce. Plátce si dne 7. 4. 2016 vyzvedl tuto výzvu ze své datové schránky. Na základě této výzvy má být KH podáno do 12. 4. 2016. KH bylo správcem daně odesláno dne 12. 4. 2016. V tomto případě se uplatní pokuta ve výši 10.000 Kč, protože KH bylo podáno v náhradní pětidenní lhůtě stanovené správcem daně. **POZOR, kdyby bylo KH odesláno správcem daně až dne 13. 4. 2016, tak i přesto, že jej bude mít správce daně k dispozici, se uplatní pokuta ve výši 50.000 Kč dle písmene d).**

Pokuta dle odstavce 1 písm. c) citovaného ustanovení, tj. ve výši 30.000 Kč, pokrývá případy, kdy plátce nepodá KH ani po výzvě správce daně. Tento typ výzvy je vystavován v případech, kdy jsou mezi jednotlivými KH zjištěny nesoulady.

příklad č. 10

Plátce podá dne 25. 4. 2016 řádné kontrolní hlášení. Správce daně na základě křížových kontrol zjistí nesrovnalosti s jinými KH od několika plátců. Dne 6. 5. 2016 je odeslána výzva na konkrétní neshody do e-mailu plátce. Protože je výzva odesílána do e-mailu, tak je zároveň ten samý den doručena. Pětidenní lhůta stanovená ve výzvě pak končí dne 11. 5. 2016. Daňový subjekt podá následné KH v poslední den lhůty, tj. 11. 5. 2016 datovou zprávou, která vyžaduje následné potvrzení. Potvrzení je podáno na poštu dne 16. 5. 2016. V tomto případě je lhůta pro podání následného KH dodržena a pokuta dle písmene c) se neuplatní. Kdyby ovšem bylo KH odesláno správcem daně až 12. 5. 2016 (tedy po 5denní lhůtě) nebo by bylo autorizováno až po pětidenní lhůtě uvedené v ustanovení § 71 odst. 3 DŘ anebo by nebylo podáno vůbec, pak následuje sankce ve výši 30.000 Kč. Pokud podatel trvá na svých původních údajích uvedených v řádném KH, pak mu stačí tyto údaje pouze potvrdit tlačítkem na formuláři – rychlá odpověď na výzvu – „potvrzuji správnost KH“.

Poslední sankcí dle odstavce 1 citovaného ustanovení je sankce za nejzávažnější protiprávní jednání dle písmene d), a to ve výši 50.000 Kč, tedy jedná se o sankci, kdy není KH nebo následné KH na základě výzvy správce daně podáno vůbec anebo je podáno po pětidenní lhůtě určené v ZDPH.

Druhou skupinou sankcí jsou pokuty, jejichž výše závisí na správním uvážení správce daně.

V odstavci 2 citovaného ustanovení se pak jedná o pokutu, která souvisí s povinnostmi vyplývajícími z výzvy správce daně k odstranění pochybností (srov. § 101g ZDPH). Sankce tedy nastoupí ve chvíli, kdy ani údaje uvedené v podaném následném kontrolním hlášení nevedou k rozptýlení pochybností správce daně. Zde je nutné zdůraznit, že skutkovou podstatou pokuty není nekonání plátce, ale podání následného KH, ve kterém ovšem podatel zásadním způsobem neodstraní pochybností, k jejichž odstranění byl správcem daně vyzván. Jinak řečeno plátce na výzvu správce daně reaguje učiněním dalšího podání následného kontrolního hlášení, avšak kvalita podaných údajů v tomto hlášení nepostačuje k odstranění všech pochybností, které správce daně ve výzvě uvedl.

příklad č. 11

- 1) Plátce podá řádné KH. Po provedení křížových kontrol bude zjištěno celkem 100 nesouladů mezi KH. Plátce podá v náhradní pětidenní lhůtě následné KH. V tomto následném KH ovšem opraví ze 100 uvedených nesouladů pouze jeden a u následných 99 nic nezmění, ani je nepotvrdí s tím, že trvá na původních údajích, tj. do následného KH je neuvede. Tímto konáním jistě plátce daně naplní skutkovou podstatu pro uložení pokuty dle odstavce 2 a správce daně bude rozhodovat o uložení pokuty až do výše 50.000 Kč. Výše pokuty bude záviset na správním uvážení správce. Rozhodnutí o uložení pokuty musí být řádně odůvodněno v tom směru, jaké skutečnosti při porušení povinnosti správce daně při svém rozhodování zohlednil, v jakém rozsahu, jakým způsobem je vyhodnotil a proč. Zároveň správce daně musí dle odstavce 6 citovaného ustanovení dbát na to, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. Přitom správce daně přihlédne zejména k míře součinnosti ze strany plátce. Tedy musí ve svém rozhodnutí zdůvodnit, co vlastně plátce porušil, jak je toto porušení závažné, jaké má dopady pro správu daní atd.
- 2) Jiná situace nastane v případě, když plátce potvrdí nebo změní oněch 100 nesrovnalostí, ale do následného KH opomene dodat původní nerozporované údaje. Pak by správce daně neměl uložit pokutu dle výše uvedeného ustanovení, neboť plátce na výzvu reagoval a pochybnosti buď odstranil, nebo původní údaje potvrdil. Nicméně správci daně vznikne nová pochybnost, a to u údajů, které byly v původním KH (nebyly rozporovány), ale podatel je opomněl do následného KH uvést. Důvodem je ta skutečnost, že správce daně požaduje, aby v následném KH byly uvedeny jednak změněné údaje či potvrzené, a zároveň i ty původní, které nebyly předmětem výzvy. Toto je vyžadováno, protože následné KH vždy zcela přepíše řádné KH. V souvislosti s těmito nedostatky pak podatel musí počítat s tím, že dostane buď novou výzvu k podání dalšího následného KH nebo bude správce daně prověřovat jeho daňové přiznání postupem k odstranění pochybností.

Pokuta podle odstavce 3 citovaného ustanovení je svou povahou fakultativní a lze ji uložit pouze v případě, že již byla uložena pokuta podle odstavce 1 nebo 2. V případě kombinace této pokuty s pokutou podle odstavce 2 není k jejímu uložení potřeba, aby došlo k uložení pokuty podle odstavce 2 v maximální výši, kterou je možno v rámci diskreční pravomoci stanovit. Tedy i v případě, kdy nebude výše pokuty podle odstavce 2 dosahovat 50.000 Kč, lze uložit pokutu podle odstavce 3.

Pokud správce daně v rámci své úvahy neshledá, že došlo porušením povinností souvisejících s kontrolním hlášením k závažnému ztížení nebo maření správy daní, tuto pokutu

neuloží. Pokutu lze uložit až do výše 500.000 Kč. Je na správci daně, aby vyhodnotil stupeň závažnosti porušení povinností a uložil adekvátní výši této pokuty. Tato pokuta nevzniká přímo ze zákona, ale je výsledkem správního uvážení zahrnujícího především přezkoumatelné zdůvodnění toho, proč v daném případě nepostačovala standardní zákonná výše pokuty.

Vymezení pojmu závažného ztížení či maření správy daní známe i z jiných institutů daňového práva, např. § 106a ZDPH či § 247 DR. Jedná se zejména o případy, kdy je závažné porušení povinností vztahující se ke správě daně definováno jako porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty. Nelze tak sankcionovat formální porušení povinností stanovených zákonem, které z hlediska správy a výběru daně by nemělo prakticky žádný negativní dopad. Daný institut by měl dopadat pouze na takové porušování povinností, ve kterém lze spatřovat riziko daňových úniků. Správce daně by tak měl tento nástroj využívat v boji proti nekalým praktikám některých daňových subjektů, nikoli jako nástroj pro sankcionování běžných plátců, kteří jinak plní řádně své daňové povinnosti.

příklad č. 12

- 1) Plátce opakovaně nepodává KH, ačkoliv správce daně má povědomí o tom, že vystavuje daňové doklady, tj. uskutečňuje zdanitelná plnění. Plátcí jsou opakovaně zasílány výzvy k podání řádného KH. Plátce je pak opakovaně pokutován dle odstavce 1 pokutou ve výši 50.000 Kč. Ani přes tyto výzvy a pokuty nejsou plátcem podávána KH.
- 2) Plátce opakovaně nepodává řádná KH a tato jsou podávána až po výzvách správce daně k jejich podání. Plátce je pak opakovaně pokutován dle odstavce 1.
- 3) Plátce je opakovaně vyzván k podání následného KH, protože při křížových kontrolách jsou shledávány neshody mezi jinými plátcí. Plátce buď na výzvy opakovaně nereaguje, nebo reaguje po lhůtách nebo neodstraňuje opakovaně neshody, které správce daně ve svých výzvách uvádí. Plátce je pak opakovaně pokutován dle odstavce 1 nebo 2.

K § 101i ZDPH – lhůta pro zánik povinnosti související s kontrolním hlášením

„(1) Plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením lze vyžadovat do uplynutí lhůty pro stanovení daně.

(2) Pokutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinností.“

Výše uvedené ustanovení nepředstavuje žádný výkladový problém a jedná se o klasické ustanovení, které stanovuje lhůty, v nichž lze po plátcí ještě požadovat plnění

povinností souvisejících s podáváním KH a lhůtu pro vyměření pokuty za porušení povinností.

To, co se v souvislosti s prekluzivními lhůtami jeví jako zajímavé, je skutečnost, jak může podání KH ovlivnit lhůtu pro vyměření daňových povinností. Na začátku tohoto článku jsme si řekli, že KH je daňové tvrzení. Potom je zcela logické, že jeho podání, případně výzva k jeho podání, musí mít i vliv na lhůtu pro vyměření daně, které jsou upravovány v ustanovení § 148 DŘ.

Jinak řečeno, jak vlastní podání KH, tak i oznámení výzev k podání KH je tudíž úkonem, který ve vazbě na výše uvedená ustanovení § 148 daňového řádu prodlužuje (§ 148 odst. 2 DŘ), případně přerušuje (§ 148 odst. 3 DŘ), běh lhůty pro stanovení daně.

příklad č. 13

- 1) U daňové povinnosti na DPH za leden 2016 správce daně v lednu 2017 zjistí, že plátce daně nepodal KH a k jeho podání jej vyzve. Dne 15. 2. 2017 dojde k oznámení, zejména doručení výzvy k podání KH. Pak lhůta pro stanovení daně za leden 2016 neskončí 25. 2. 2019, ale v souladu s ustanovením § 148 odst. 3 DŘ se lhůta dnem oznámení výzvy k podání řádného daňového tvrzení, tj. v našem případě KH, rozběhne znovu, a skončí tedy až 15. 2. 2020.
- 2) U daňové povinnosti na DPH za leden 2016 (řádné KH bylo podáno) plátce daně dne 1. 2. 2019 zjistí, že má povinnost podat následné KH. Plátce podá dne 8. 2. 2019 toto následné KH. Normálně by lhůta pro stanovení daně skončila 25. 2. 2019, ale v tomto případě se dle § 148 odst. 2 písm. a) DŘ prodlouží o jeden rok, a skončí tedy až 25. 2. 2020.

2 Novela kontrolního hlášení, sněmovní tisk č. 717

V souvislosti s komentářem k jednotlivým ustanovením ZDPH týkajícím se podávání kontrolního hlášení je třeba upozornit na novelu ZDPH, která je součástí vládního návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, a která je v současnosti projednávána Poslaneckou sněmovnou (sněmovní tisk č. 717). Účinnost novely se předpokládá k 1. 6. 2016, V rámci této novely je navrhováno několik změn zákonného textu, a to konkrétně ust. § 101g, 101i, 101j a 101k.

V § 101g odst. 3 se za číslo „5“ vkládá slovo „pracovních“.

Za § 101i se vkládají nové § 101j a 101k, které včetně nadpisů znějí:

„§ 101j

Vyloučení vzniku pokuty za nepodání kontrolního hlášení
Povinnost uhradit pokutu podle § 101h odst. 1 písm. a) nevzniká, pokud v daném kalendářním roce nedošlo u plátce k jinému prodloužení při podání kontrolního hlášení.

§ 101k

Prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení

(1) Plátce je oprávněn požádat správce daně o prominutí pokuty podle § 101h odst. 1 písm. b) až d).

(2) Správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu podle odstavce 1, pokud k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem plátce.

(3) Žádost o prominutí pokuty podle odstavce 1 lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu.

(4) Podání žádosti o prominutí pokuty podle odstavce 1 má odkladný účinek pro vykonatelnost platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu.“

Příjemná změna čeká na plátce v případě lhůty pro odstranění pochybností u KH. Vydá-li správce daně výzvu ke změně, doplnění či potvrzení původních údajů uvedených v KH, tak se lhůta pro zaslání následného KH prodlužuje z **pěti kalendářních dnů na pět pracovních dnů** (novela ust. § 101 g odst. 3). Ovšem náhradní lhůta pro podání KH po výzvě pro případy, že nebylo podáno vůbec, zůstává nezměněna, tedy stále je 5 kalendářních dnů.

Největší změna čeká plátce v případě promíjení pokut ve výši 1.000 Kč. Tato sankce je udělena v případě, že plátce podá KH pozdě, tj. po lhůtě, ale aniž je k jeho podání správcem daně vyzván.

Pouze v případě výše uvedené pokuty připravovaná novela umožní vyloučení vzniku této pokuty za předpokladu, že došlo k prodloužení při podání kontrolního hlášení a došlo k němu v daném kalendářním roce poprvé. Tomu, kdo se v daném kalendářním roce s podáním kontrolního hlášení více než jednou zpozdil (či toto hlášení nepodal vůbec), již benefit vyloučení vzniku pokuty nesvědčí.

Vzhledem k tomu, že tento zákon pravděpodobně nabude účinnosti až v červnu 2016, tak se předpokládá, že porušení při podávání KH, která nastala před jeho účinností, nebudou mít na přiznání benefitu po účinnosti zákona vliv.

Navíc se navrhuje zpětně „odpouštění“ všech pokut ve výši 1.000 Kč, které vznikly do účinnosti navrhovaného zákona, a to formou jejich zániku.

Promíjení dalších pokut, které vznikají ze zákona a jsou v pevné výši 10.000 Kč, 30.000 Kč a 50.000 Kč, resp. jejich

zmírnění, je navrhováno formou úplného/částečného prominutí správcem daně na základě žádosti plátce. Důvodem pak mohou být okolnosti, které lze s přihlédnutím k danému případu ospravedlnit.

Mělo by jít však spíše o výjimečné případy, které jsou z lidského hlediska omluvitelné a z hlediska materiálního představují prohrěšek pramenící z existence určitých objektivních překážek. **Možnost docílit prominutí pokuty by tak neměla svědčit plátcům, kteří nesplnili povinnost podat kontrolní hlášení v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či dokonce úmyslného jednání.**

Na podání žádosti o prominutí pokuty bude mít plátce 3 měsíce ode dne právní moci platebního výměru. Přechodnými ustanoveními bude upraveno, aby plátce mohl požádat o prominutí pokut, které vznikly do novely, do 3 měsíců od nabytí účinnosti novely. Za stejných podmínek daných novelou.

Prominout ovšem vůbec nepůjdou pokuty, u kterých zákon předpokládá správní úvahu správce daně, tedy pokuty dle § 101h odst. 2 a 3 ZDPH (do 50 a do 500 tis. Kč). U těchto pokut není potřeba následné zmírňování *ex post*, neboť prvek správního uvážení je přítomen již v samotném uložení dané pokuty. Případná revize její výše pak může být učiněna formou opravných prostředků (řádných i mimořádných).

3 Vyplnění kontrolního hlášení

Detailní technické popisy struktury elektronického formuláře kontrolního hlášení, jeho jednotlivých částí a položek jsou k dispozici na Daňovém portálu Finanční správy ČR (www.daneelektronicky.cz) nebo na internetových stránkách FS ČR (www.financnisprava.cz/kontrolnihlaseni).

Finanční správa ČR vydala „Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení DPH“ a dále jsou na jejích webových stránkách průběžně zveřejňovány odpovědi na nejčastější dotazy. K dispozici je také zvláštní e-mail kontrolnihlaseni@fs.mfcr.cz a telefonní linky, kde lze obdržet odpovědi na další dotazy.

Formulář kontrolního hlášení tvoří čtyři části:

- Záhlaví – údaje o subjektu a druhu kontrolního hlášení
- Oddíl A – plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti
- Oddíl B – přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku
- Oddíl C – kontrolní řádky na daňové přiznání k DPH (DaP)

Záhlaví

Záhlaví formuláře obsahuje, obdobně jako formulář daňového přiznání k DPH, identifikační údaje o plátcích daně a vymezení druhu kontrolního hlášení (řádné, následné, opravné). Další nezbytnou položkou jsou kontaktní informace pro účely kontrolního hlášení, kdy musí být povinně vyplněno buď ID datové schránky (pokud ji má subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu) anebo položka e-mail. E-mailová adresa zde uvedená bude výslovně určena pro účely doručování písemností vydaných správcem daně, které souvisejí s kontrolním hlášením.

Dále, jak již bylo uvedeno v části první tohoto článku, jsou zde také kolonky pro rychlou odpověď na výzvu a číslo jednacích výzvů. Tyto kolonky vyplní plátce daně ve dvou specifických případech. Prvním je ten, kdy je vyzván správcem daně k podání kontrolního hlášení z toho důvodu, že je plátce ve stanovené lhůtě nepodal, ale plátce je přesvědčen, že mu povinnost jeho podání podle § 101c ZDPH za dotčené období nevznikla. Pak vyplní pouze údaje v záhlaví, číslo výzvy a z roletové nabídky vyplní volbu „Nemám povinnost podat kontrolní hlášení“. Druhým případem je výzva správce k podání následného kontrolního hlášení z důvodu pochybnosti o správnosti nebo úplnosti údajů uvedených v původně podaném kontrolním hlášení dle § 101g odst. 2 ZDPH. Na tuto výzvu může plátce daně zareagovat buď podáním následného kontrolního hlášení, pokud na základě údajů uvedených ve výzvě identifikoval rozdíly, anebo potvrzením původně deklarovaných údajů vyplněním volby z nabídky „Potvrzuji správnost naposledy podaného kontrolního hlášení“. Pokud potvrdí v kolonce rychlá odpověď na výzvu původně podané kontrolní hlášení, nevzniká mu povinnost opětovného zaslání těchto údajů správci daně.

Způsob vyplnění údajů do kontrolního hlášení

Pro správné vyplnění kontrolního hlášení a eliminaci výzev správce daně kvůli neshodám je třeba si uvědomit, že kontrolní hlášení je založeno na principu vzájemného porovnání „párování“ transakcí mezi dodavatelem (poskytovatelem zdanitelného plnění) a odběratelem (příjemcem zdanitelného plnění). Jako základní pravidlo je tedy možné stanovit, že pokud odběratel uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, musí proti němu existovat daň na výstupu na straně dodavatele. Z tohoto úhlu pohledu lze pak následně shrnout základní pravidla vyplnění kontrolního hlášení následovně:

- Kontrolní hlášení obsahuje detailní rozpis jednotlivých vybraných řádků daňového přiznání a mělo by tedy obsahovat jen ta přijatá/uskutečněná zdanitelná plnění, která jsou za příslušná období vykázána v daňovém přiznání (i s akceptací výkladu k § 101c ZDPH uvedeného v úvodu části první tohoto článku). Pokud by tomu tak nebylo, bude docházet k nesrovnalostem

mezi příslušnými řádky daňového přiznání a řádky kontrolního hlášení.

- Kontrolní hlášení za příslušné období je nutné podat pouze v jednom xml souboru. Nelze jej tedy podávat po více částech např. z důvodu rozdílných systémů evidence pro účely DPH jednotlivých společností v rámci skupinové registrace.
- **Evidenční číslo daňového dokladu** – toto je spolu s daňovým identifikačním číslem (DIČ) základním porovnávacím znakem pro všechny transakce, a proto musí být u odběratele a dodavatele shodné. Jedná se o číslo daňového dokladu dodavatele, které je uvedeno na daňovém dokladu při jeho vydání. V případě, že dodavatel k vystavení daňového dokladu zmocnil odběratele nebo třetí osobu dle § 28 odst. 6 ZDPH (tzv. self-billing), je evidenčním číslem daňového dokladu to číslo, které uvedl na daňovém dokladu jeho vystavovatel (tj. odběratel nebo třetí osoba). Pokud by následně dodavatel uváděl tento daňový doklad ve svém kontrolním hlášení pod jiným číslem (např. za využití své číselné řady pro vystavené faktury), nedošlo by ke spárování této transakce.
- U odběratele (příjemce zdanitelného plnění) je nezbytné v rámci kontrolního hlášení zachytit ev. číslo daňového dokladu co nejpřesněji tak, jak je dodavatelem na daňovém dokladu uvedeno. Minimálně musí být zachovány alfanumerické znaky (čísla, písmena) ve shodném pořadí, speciální znaky (lomítka, pomlčky apod.) lze vynechat. Z tohoto plyne, že variabilní symbol, který je uveden na faktuře, může, ale nemusí být vždy shodný s ev. číslem daňového dokladu, a nemusí být tedy dostačující pro vyplnění údajů do kontrolního hlášení.
- Základ daně a daň u jednotlivých daňových dokladů se do kontrolního hlášení uvádějí ve stejné výši, v jaké jsou zachyceny v daňovém přiznání. Pro tyto účely platí princip výpočtu a zaokrouhlování dle příslušných ustanovení ZDPH s tím, že pro účely kontrolního hlášení lze toto uvést v detailu (i v haléřích) anebo zaokrouhleno na celé koruny.
- V jednotlivých částech kontrolního hlášení se vyplňují údaje z daňového dokladu – jeden řádek = jeden daňový doklad (s výjimkou částí A.5. a B.3.).
- Plnění vykazovaná v oddílu A.2. a B.1. se do kontrolního hlášení uvádí v okamžiku povinnosti přiznat daň bez ohledu na to, zda je z nich zároveň uplatňován nárok na odpočet daně (ten se do kontrolního hlášení ani neuvádí).
- Pokud jsou na daňovém dokladu uvedena plnění spadající do různých režimů (např. režim přenesení daňové povinnosti a běžný režim DPH), budou tato rozepsána do jednotlivých oddílů kontrolního hlášení, do kterých svým obsahem patří. Shodné ev. číslo daňového dokladu uvedené v různých oddílech kontrolního hlášení nemá za následek chybu struktury.
- **Duplicitní evidenční číslo daňového dokladu** obecně nesmí být uváděno v rámci stejného oddílu kontrolního

hlášení, s výjimkou podání kontrolního hlášení za skupinu. V části A.1./B.1. může být zachyceno shodné číslo daňového dokladu na více řádcích, pokud se liší v kódu předmětu plnění. Stejně tak v ostatních částech kontrolního hlášení může být také rozepsáno evidenční číslo daňového dokladu do více řádků za předpokladu, že se liší další vyplňované položky, kromě DIČ protistrany (např. datum povinnosti přiznat daň, použití poměru nebo kód režimu plnění). Touto možností duplicit je reagováno na ty případy, kdy je např. uplatňován v jednom zdaňovacím období nárok na odpočet daně z platebního nebo splátkového kalendáře za více období.

- **§ 104 ZDPH – nesprávné uvedení daně za jiné zdaňovací období:** Při uvádění údajů do kontrolního hlášení jsou plně akceptována příslušná ustanovení ZDPH týkající se možného uvedení skutečností ovlivňujících výši daně do jiného zdaňovacího období, než je uloženo zákonem. Jedinou výjimkou je část A.1./B. 1. (plnění uskutečněná v režimu přenesené daňové povinnosti), a to ve vztahu k plněním uskutečněným před 1. 1. 2016.

příklad č. 14

Plátce daně (s měsíčním zdaňovacím obdobím) pořídí v únoru 2016 zboží z jiného členského státu. Daňový doklad obdrží od dodavatele až v dubnu 2016. I když v souladu s § 25 ZDPH má povinnost přiznat daň k 15. 3. 2016, vzhledem k tomu, že má plný nárok na odpočet daně z tohoto plnění, rozhodne se pro postup dle § 104 ZDPH a daň přizná až v přiznání k DPH za duben 2016. Tato transakce bude zároveň uvedena v kontrolním hlášení za duben 2016 v části A.2., kde v kolonce DPPD bude uvedeno datum 15. 3. 2016. Obdobně lze postupovat i u transakcí v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a ZDPH, náležející do oddílu B.1. kontrolního hlášení, které byly uskutečněny po 1. 1. 2016.

příklad č. 15

Plátce daně vystaví fakturu na poskytnutí služby za měsíc duben 2016 (s DUZP 20. 4. 2016) na částku 100.000 Kč, ale z důvodu opomenutí ji nezahrne do daňového přiznání (a souvisejícího kontrolního hlášení) za toto zdaňovací období. Rozhodne se, že tuto chybu nenapraví podáním dodatečného daňového přiznání (a následného kontrolního hlášení) za duben 2016, ale zahrne danou fakturu do daňového přiznání (a souvisejícího kontrolního hlášení) za červenec 2016, kdy tuto nesrovnalost zjistil. Faktura bude uvedena v části A.4. kontrolního hlášení s DPPD 20. 4. 2016. Jenom pro úplnost uvádíme, že v tomto případě bude v souladu s § 104 odst. 2 ZDPH uplatněn úrok z prodlení dle DŘ.

- V případě uplatnění nároku na odpočet daně v části B.2. a B.3. kontrolního hlášení je třeba, aby příslušná výše nároků byla zařazena v těchto částech v návaznosti na hodnoty uvedené na jednotlivých daňových dokladech, resp. i na dokladech o přijetí platby. To platí především v případech, kdy jsou vystaveny před uskutečněním zdanitelného plnění doklady o přijaté platbě a následně je, ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, vystaven „konečný“ daňový doklad, kde jsou přijaté zálohy zúčtovány a je vykázán doplatek/přeplatek. Příjemce zdanitelného plnění si neuplatňuje nárok na odpočet daně průběžně, v návaznosti na obdržené doklady o přijetí platby, ale až vždy ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Nicméně v kontrolním hlášení odběratele v okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně je třeba tyto transakce vykázat shodně jako u dodavatele, a to v návaznosti na jednotlivé obdržené doklady o přijetí platby a „konečnou fakturu“. V rámci nich je pro účely vyplnění kontrolního hlášení nutno hodnotit limit 10.000 Kč včetně daně u každého dokladu samostatně a v případě splnění limitu je nutné uvést údaje do kontrolního hlášení v části B.2. podle jednotlivě vystavených daňových dokladů.
- Pokud bude plátce v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2016 a násl. uplatňovat nárok na odpočet daně u zdanitelných plnění realizovaných před 1. 1. 2016, je povinen je též uvést v kontrolním hlášení. V kontrolním hlášení je umožněno v kolonce „Datum povinnosti přiznat daň“ vyplnit i datum starší, než je 1. 1. 2016, s výjimkou oddílu A.1. a B.1. Podrobněji je tato problematika popsána v následujícím textu.

Vykazování oprav základu daně a oprav výše daně

Do kontrolního hlášení se vykazují pouze opravy, které souvisí s opravou daňového dokladu, resp. s konkrétním plněním (nebo související úplatou), tj. opravy týkající se základu daně a výše daně nebo opravy výše daně. V kontrolním hlášení by tedy neměly být detailně rozepisovány interní opravy bez vlivu na konkrétní změnu vůči obchodnímu partnerovi či změnu daňového dokladu. Těmi mohou být např. opravy chybně zaúčtovaných daňových dokladů na jiné nákladové/výnosové účty nebo na jiná nákladová/výnosová střediska, které mohou být opravovány i s příslušnou vazbou na účet 343.

Z výše uvedeného vyplývá, že v kontrolním hlášení by tedy měly být rozepsány pouze opravy dle § 42, 43 a 44 ZDPH. Tyto opravy nejsou vykazovány v rámci zvláštního oddílu kontrolního hlášení, ale jsou obsaženy v příslušných částech, kam náleží podle hodnoty. Kontrolní hlášení ve všech svých oddílech pracuje nejenom s kladnými, ale i zápornými hodnotami.

Opravy dle § 42 ZDPH

Opravy základu daně a daně jsou samostatným zdanitelným plněním. Plátce má povinnost vystavit dle § 42 odst. 2 ZDPH do 15 dnů ode dne zjištění skutečností rozhodných pro provedení opravy opravný daňový doklad, pokud měl povinnost vystavit daňový doklad. Tyto opravy, resp. opravné daňové doklady, budou vykazovány v řádném kontrolním hlášení samostatně, a to ve výši rozdílu mezi opraveným a původním základem daně a s tím souvisejícím rozdílem mezi opravenou a původní daní. Opravy se uvedou do příslušné části kontrolního hlášení, a to v návaznosti na absolutní hodnotu opravy.

V této souvislosti je nezbytné upozornit, že odběrateli vzniká v souladu s § 74 odst. 1 ZDPH povinnost, v případě provedené opravy základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH, která má za následek snížení uplatněného odpočtu, provést opravu odpočtu, a to ve zdaňovacím období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti provést opravu. Tím může dojít k časovému nesouladu mezi vykázanou opravou dle § 42 ZDPH u dodavatele a odběratele. Pokud odběratel nemá v okamžiku podání kontrolního hlášení za období provedení opravy odpočtu k dispozici opravný daňový doklad, uvede tuto transakci v kontrolním hlášení pod svým interním evidenčním číslem dokladu. Následně, po jeho obdržení od dodavatele je nezbytné evidenční číslo opravného daňového dokladu doplnit pro účely kontrolního hlášení. To může být splněno buď podáním následného kontrolního hlášení s uvedením tohoto ev. čísla a novým datem povinnosti přiznat daň nebo lze tuto úpravu provést v řádném kontrolním hlášení za období, kdy odběratel tento opravný daňový doklad obdržel. V tomto kontrolním hlášení pak bude v části B.2. stornován původní řádek pod interním číslem dokladu (s opačným znaménkem) a zároveň na dalším řádku již bude uvedena oprava se všemi náležitostmi dle obdrženého opravného daňového dokladu.

Opravy dle § 43 ZDPH

Na opravu výše daně v jiných případech dle § 43 ZDPH musí být také vystaven opravný daňový doklad, pokud byla povinnost vystavit daňový doklad nebo tento byl plátcem daně vystaven. Nicméně tuto opravu lze provést výhradně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž bylo uskutečněno původní plnění nebo přijata úplata. To znamená, že plátce má povinnost podat jak následné kontrolní hlášení, tak i dodatečné daňové přiznání. Následné kontrolní hlášení bude předloženo znovu jako úplné, se všemi údaji za dané období s promítnutím oprav.

V této souvislosti je třeba si znovu uvědomit odlišné lhůty pro podání následného kontrolního hlášení a dodatečného daňového přiznání tak, jak je uvedeno v části první tohoto článku.

Opravy dle § 44 ZDPH

Jedná se o opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, které jsou považovány za samostatná zdanitelná plnění s povinností vystavení opravného daňového dokladu. Tyto opravy výše daně budou vždy bez ohledu na limit zohledněny v části A.4./B.2.

Upozorňujeme, že kontrolní hlášení nahrazuje podání samostatného výpisu přehledu oprav dle § 44 odst. 4 písm. b) ZDPH. Nicméně i nadále platí, že v souladu s § 44 odst. 4 písm. a) ZDPH musí být k daňovému přiznání přiloženy kopie souvisejících daňových dokladů.

Tabulka č. 1

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6

Oddíl A. Plnění, u kterých je plátce povinen přiznat daň, a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

Část A.1. Uskutečněná zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a zákona o DPH

Tuto část (viz tab. č. 1) vyplňuje plátce, jenž uskutečňuje zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, která spadají do režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a ZDPH.

Souhrn zde uvedených plnění za zdaňovací období odpovídá řádku 25 daňového přiznání k DPH.

- DIČ odběratele musí být vždy vyplněno.
- V případě daňového dokladu obsahujícího více různých druhů plnění v režimu přenesené daňové povinnosti bude tento rozepsán do více řádků dle jednotlivých kódů předmětu plnění. Ev. číslo daňového dokladu bude v tomto případě shodné.
- Kódy předmětu plnění vybere plátce z nabídky příslušného pole.
- DUZP = datum uskutečnění zdanitelného plnění. I nadále platí, že v případě režimu přenesení daňové

povinnosti dle § 92 ZDPH nevzniká povinnost přiznávat daň z přijatých plateb před uskutečněním zdanitelného plnění (z tzv. záloh). Plnění v režimu přenesení daňové povinnosti tedy bude v části A.1. zachyceno v celkové hodnotě ke dni jeho uskutečnění.

- Část A.1. kontrolního hlášení nahrazuje Výpis z evidence dle § 92a ZDPH, který byl povinen plátce předkládat do 31. 12. 2015.
- Pro část A.1. (a následně i část B.1.) kontrolního hlášení platí, že položka DUZP musí obsahovat datum vyšší než 31. 12. 2015. Zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti realizovaná do 31. 12. 2015 se budou vykazovat do období, kam svým DUZP spadají, a to v rámci původního Výpisu z evidence dle § 92 ZDPH a příslušného řádného/dodatečného daňového přiznání za původní období. To znamená, že tato plnění se do kontrolního hlášení uvádět nebudou.
- Zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s DUZP od 1. 1. 2016 a dále lze ve formuláři kontrolního hlášení vykazovat také v návaznosti na § 104 ZDPH, tj. i v jiném zdaňovacím období.
- Pro základ daně a daň v této části kontrolního hlášení neplatí žádný limit.

Tabulka č. 2

Číslo řádku	Identifikace dodavatele (VAT ID)	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Část A.2. Přijatá zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce dle § 108 odst. 1 písm. b) a c) (§ 24, 25)

V této části kontrolního hlášení (viz tab. č. 2) vyplňuje odběratel (příjemce zdanitelného plnění) dle § 24 ZDPH údaje o poskytnutí služby, která je mu poskytnuta osobou neusazenou v tuzemsku (tzn. jak osobou z jiného členského státu, tak i ze třetí země), pokud se jedná o poskytnutí služby podle § 9 až 10d ZDPH, dodání zboží s instalací a montáží nebo dodání zboží soustavami a sítěmi (plyn, elektřina, teplo nebo chlad). Dále je zde uváděno pořízení zboží z jiného členského státu dle § 25 ZDPH.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že část A.2. kontrolního hlášení obsahuje údaje o vybraných transakcích, kdy dodavatelem není subjekt s přiděleným DIČ v tuzemsku.

- Souhrn zde uvedených plnění za zdaňovací období odpovídá řádkům 3, 4 a 9 daňového přiznání k DPH (v případě pořízení zboží z jiného členského státu) a řádkům 5, 6, 12 a 13 daňového přiznání k DPH (v případě poskytnutí služeb).
- Položka identifikace dodavatele (VAT ID) může v této části kontrolního hlášení zůstat nevyplněna.
- Přijatá zdanitelná plnění musí být uvedena za období, ve kterém příjemci (tuzemskému plátcí DPH) vznikla

povinnost přiznat daň podle § 24 nebo 25 ZDPH, bez ohledu na to, zda si z těchto plnění uplatňuje nárok na odpočet DPH či nikoliv.

- DPPD – datum povinnosti přiznat daň bude v kontrolním hlášení uvedeno dle ustanovení § 24 a 25 ZDPH.
- Ev. číslo daňového dokladu je číslo uvedené na dokladu dodavatelem. V případě, že odběratel (příjemce plnění) nemá toto číslo ke dni povinnosti přiznat daň k dispozici, může tato kolonka zůstat nevyplněna anebo zde může být uvedeno číslo interního účetního dokladu odběratele, kterým zaúčtoval povinnosti odvést daň.
- Pokud budou na základě následně obdržení daňového dokladu zjištěny změny ve výši základu daně (a daně) z uskutečněného zdanitelného plnění, které již

bylo v příslušném období zahrnuto v kontrolním hlášení, bude tato změna promítnuta v řádném kontrolním hlášení za období, ve kterém plátce obdržel daňový doklad. Tuto změnu lze v rámci řádného kontrolního hlášení uvést shodně, jako byla zaúčtována, tj. buď ve formě rozdílu oproti původně deklarované hodnotě anebo stornem původního řádku (včetně původního čísla daňového dokladu) a uvedením nového řádku obsahujícího celkovou hodnotu daného plnění (s ev. číslem daňového dokladu uvedeným dodavatelem). Pokud se následně vystavený daňový doklad neliší od původně přiznané výše daně (tj. nevzniká žádný rozdíl), není plátce daně povinen tento daňový doklad znovu uvést do kontrolního hlášení.

Tabulka č. 3

Číslo řádku	Identifikace odběratele (DIČ/VAT ID)	Odběratel bez DIČ/VAT ID			Ev. číslo daňového dokladu	DUP	Hodnota osvobození plnění
		Jméno, příjmení/obchodní jméno	Datum narození	Místo pobytu/Sídlo			
1	2	3	4	5	6	7	8

Část A.3. Uskutečněná plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c odst. 1 písm. c) bod 2

Tuto část (viz tab. č. 3 výše) kontrolního hlášení vyplňuje plátce, který ve zvláštním režimu pro investiční zlato (§ 92 ZDPH) uskutečnil s místem plnění v tuzemsku pro jiného plátce (nebo neplátce) dodání investičního zlata osvobozeného od daně, u kterého má nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c) ZDPH.

- Obsah údajů vykazovaných v této části kontrolního hlášení vychází především z povinných náležitostí dokladu o dodání fyzické osobě nepovinné k dani dle

§ 92 odst. 8 ZDPH a dále z údajů z evidence pro účely daně z přidané hodnoty, kterou byli plátcí povinni vést dle § 92 odst. 8 písm. d) a e) ZDPH do 31. 12. 2015.

- V případě, že je vyplněna položka DIČ/VAT ID odběratele, nemusí již být dále vyplňovány údaje o jménu a příjmení/obchodním jménu, datu narození a místu pobytu/sídle. Naopak pokud položka DIČ/VAT ID vyplněna není, musí být tyto údaje povinně vyplněny.
- Hodnota osvobozeného zdanitelného plnění vychází z kumulativního řádku 26 daňového přiznání k DPH. Jedná se o jedinou část kontrolního hlášení, kde je uváděna hodnota osvobozeného plnění.

Tabulka č. 4

Číslo řádku	DIČ odběratele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Kód režimu plnění	§ 44 ZDPH
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Část A.4. Uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000 Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit

Část A.4. (spolu s částí B.2.) představuje nejdůležitější část kontrolního hlášení, v rámci které jsou porovnávány jednotlivé transakce. Plátce zde uvádí uskutečněná zdanitelná plnění (nebo přijaté úplaty) dodání zboží či poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku pro osoby povinné k dani s hodnotou nad 10.000 Kč včetně daně a všechny provedené opravy výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení dle § 44 ZDPH, a to bez ohledu na limit.

- V této části kontrolního hlášení se uvádí plnění s hodnotou nad 10.000 Kč včetně daně, u kterých je plátce povinen vystavit daňový doklad dle § 28 ZDPH. Jedná se o daňový doklad vystavený za uskutečnění

zdanitelného plnění osobě povinné k dani (plátce či neplátce DPH) nebo právnické osobě nepovinné k dani. Uskutečněná plnění pro osobu nepovinnou k dani jsou uváděna v části A.5. kontrolního hlášení.

- Položka DIČ odběratele musí být v této části kontrolního hlášení vždy vyplněna. V případě plátců DPH se uvede DIČ z registru plátců DPH, v případě neplátců nebo právnických osob nepovinných k dani DIČ, které bylo přiděleno podle § 130 daňového řádu. Ve výjimečných případech, pokud odběratel nemá tuzemské DIČ přiděleno (např. při uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku pro osobu povinnou k dani neusazenou v tuzemsku či zahraniční osobu), bude transakce uvedena v části A.5. kontrolního hlášení. V případě, kdy bude uskutečněno zdanitelné plnění vůči odběrateli-fyzické osobě, který nesdělí dodavateli své DIČ, se má za to, že vystupuje jako fyzická osoba nepovinná k dani a daná transakce bude také vykazována v části A.5. kontrolního hlášení.

- Pro posouzení **limitu 10.000 Kč včetně daně** je rozhodující součet hodnot všech plnění nebo přijatých úplat vykazovaných na daňovém dokladu, a to bez ohledu na režim DPH dotčených plnění. To znamená, že do součtu pro stanovení limitu vstupují i osvobozená plnění nebo plnění, která nejsou předmětem daně (např. hodnota vratných obalů), pokud jsou uváděna na daňovém dokladu spolu se zdanitelným plněním. Při zaokrouhlování celkové hodnoty plnění vykazovaných na daňovém dokladu a s tím souvisejícím zjištění limitu se použije ustanovení § 37 odst. 1 ZDPH.
- V případě některých zvláštních daňových dokladů, kterým je splátkový kalendář (§ 31 ZDPH) a platební kalendář (§ 31a ZDPH) se pro posouzení limitu 10.000 Kč bere v úvahu součet všech jednotlivých dílčích plnění/úplat na těchto dokladech uváděných. Přitom není důležité, zda se část těchto dílčích plnění/úplat týká i období před 1. 1. 2016.
- V případě vystavení souhrnného daňového dokladu (§ 31b ZDPH), který obsahuje několik samostatných plnění (nebo úplat) uskutečněných pro stejnou osobu, lze uvést na jednom řádku kontrolního hlášení souhrnnou hodnotu zdanitelných plnění z tohoto dokladu, a to v členění podle jednotlivých sazeb. Den uskutečnění zdanitelného plnění (DPPD) bude poslední (kalendářní) datum uskutečněného zdanitelného plnění uvedeného na dokladu, které se týká období podání kontrolního hlášení. I zde platí, že pro posouzení limitu 10.000 Kč je rozhodující součet hodnot plnění (nebo přijatých úplat) na souhrnném daňovém dokladu.
- Z výše uvedených skutečností pro posouzení limitu 10.000 Kč vyplývá, že v oddílu A.4. kontrolního hlášení mohou být vykazována samostatně i jednotlivá plnění/přijaté úplaty, které svojí hodnotou nemusí tohoto limitu dosahovat.
- **Datum povinnosti přiznat daň** – DPPD – jedná se o datum uskutečnění zdanitelného plnění.
- V případě platebního kalendáře (§ 31a ZDPH), který nemusí obsahovat datum uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty, může být pro odběratele náročné přesné zjištění dne přijetí úplaty dodavatelem.

Proto je pro účely vyplnění kontrolního hlášení připuštěno, aby odběratel uvedl v části DPPD den úhrady ze svého účtu. Nicméně je třeba upozornit na to, že v souladu s § 72 odst. 3 ZDPH vzniká odběrateli nárok na odpočet daně až v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost přiznat daň dle § 21 odst. 1 ZDPH – tj. dnem přijetí úplaty dodavatelem.

- **Kód režimu plnění** – toto pole se vyplní při použití zvláštního režimu pro cestovní službu (§ 89 ZDPH) a zvláštního režimu pro použité zboží (§ 90 ZDPH). U těchto zvláštních režimů se do kontrolního hlášení uvádí základ daně a daň týkající se pouze přírážky (údaje z řádku č. 1, 2 daňového přiznání vztahující se k příslušnému režimu). Ve vyplňovaném řádku kontrolního hlášení se kromě základu daně a daně dále uvede příznak, o který zvláštní režim se jedná. Kód 1 se týká § 89 ZDPH – zvláštní režim pro cestovní službu a kód 2 se vztahuje k § 90 ZDPH – zvláštní režim pro použité zboží. V případě, že je přírážka vypočtena podle § 89 odst. 3 ZDPH, tj. nikoliv z jedné cestovní služby, ale ze všech cestovních služeb uskutečněných během daného zdaňovacího období, bude takto vypočtený základ daně a daň zahrnut do části A.5. kontrolního hlášení. Obdobný postup se uplatní při výpočtu přírážky u zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím dle § 90 odst. 4 ZDPH.
- **§ 44 ZDPH** – opravu výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení podle § 44 odst. 3 ZDPH uvádí věřitel se záporným znaménkem, při postupu dle § 44 odst. 6, 7 nebo 8 s kladným znaménkem. V tomto případě se obdobně jako v ř. 1 nebo 2 daňového přiznání k DPH neuvádí hodnota základu daně, ale je vyplňována pouze výše daně podle příslušné sazby. Zároveň věřitel v řádku kontrolního hlášení označí příznakem, že se jedná o opravu daně podle § 44 ZDPH.
- **Opravy zdanitelných plnění dle § 42 ZDPH** – v případě, kdy absolutní hodnota opravy přesáhne částku 10.000 Kč včetně daně, je vykazována v části A.4. kontrolního hlášení, a to buď se záporným nebo kladným znaménkem.

Tabulka č. 5

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

Část A.5. Ostatní uskutečněná zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000 Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevznikla povinnost vystavit daňový doklad

V části A.5. kontrolního hlášení (viz tab. č. 5) se v rámci jednoho řádku uvádí kumulativně za období podání kontrolního hlášení souhrn základu daně a daně z uskutečněných zdanitelných plnění (nebo přijatých úplat) dodání zboží či poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (z řádku 1 a 2 daňového přiznání k DPH), a to v členění dle jednotlivých sazeb.

Jedná se o uskutečněná zdanitelná plnění pro:

- osoby povinné k dani (plátce i neplátce DPH) a právnické osoby nepovinné k dani s hodnotou do 10.000 Kč včetně daně,
- fyzické osoby nepovinné k dani (konečné spotřebitele), kdy plátce není povinen vystavit daňový doklad dle § 28 ZDPH, ale je povinen přiznat daň,
- plnění s místem plnění v tuzemsku pro osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku nebo zahraniční osoby, které nemají tuzemské DIČ,
- vystavené doklady o použití dle § 32 ZDPH,
- hodnota přírážky u plnění uskutečněných ve zvláštním

režimu pro cestovní službu (§ 89 ZDPH) a zvláštním režimu pro použité zboží (§ 90 ZDPH), pokud není uvedena v části A.4. kontrolního hlášení,

- opravy příslušných zdanitelných plnění podle § 42 s absolutní hodnotou do 10.000 Kč včetně daně.

Tabulka č. 6

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DUZP	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Kód předmětu plnění
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Oddíl B. Přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku

Část B.1. Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a zákona o DPH

Tuto část (viz tab. č. 6) vyplňuje plátce – příjemce zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a ZDPH bez ohledu na to, zda u daného plnění uplatňuje nárok na odpočet daně.

- Souhrn zde uvedených plnění za zdaňovací období odpovídá řádkům 10 nebo 11 daňového přiznání k DPH.
- DIČ dodavatele musí být vždy vyplněno.
- V případě daňového dokladu obsahujícího více různých druhů plnění v režimu přenesení daňové povinnosti bude tento rozepsán do více řádků dle jednotlivých kódů předmětu plnění. Ev. číslo daňového dokladu bude v tomto případě shodné.
- Kódy předmětu plnění vybere plátce z nabídky příslušného pole.
- DUZP = datum uskutečnění zdanitelného plnění.

I nadále platí, že v případě režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92 ZDPH nevzniká povinnost přiznávat daň z přijatých plateb před uskutečněním zdanitelného plnění (z tzv. záloh). Plnění v režimu přenesení daňové povinnosti tedy bude v části B.1. zachyceno v celkové hodnotě ke dni jeho uskutečnění.

- Část B.1. kontrolního hlášení nahrazuje Výpis z evidence dle § 92a ZDPH, který byl povinen plátce předkládat do 31. 12. 2015.
- Pro část B.1. (shodně jako pro část A.1.) kontrolního hlášení platí, že položka DUZP musí obsahovat datum vyšší než 31. 12. 2015. Zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti realizovaná do 31. 12. 2015 se budou vykazovat do období, kam svým DUZP spadají, a to v rámci původního Výpisu z evidence dle § 92 ZDPH a příslušného řádného/dodatečného daňového přiznání za původní období.
- Zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s DUZP od 1. 1. 2016 a dále lze ve formuláři kontrolního hlášení vykazovat také v návaznosti na § 104 ZDPH, tj. i v jiném zdaňovacím období.
- Pro základ daně a daň v této části kontrolního hlášení neplatí žádný limit.

Tabulka č. 7

Číslo řádku	DIČ dodavatele	Ev. číslo daňového dokladu	DPPD	Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3	Použitý poměr	§44 ZDPH
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Část B.2. Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000 Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit

Obdobně jako část A.4. je část B.2. kontrolního hlášení (viz tab. č. 7) nejdůležitější oblastí pro vzájemné porovnání transakcí mezi dodavatelem a odběratelem. Plátce zde uvádí přijatá zdanitelná plnění (nebo poskytnuté úplaty), na která obdržel daňový doklad s hodnotou plnění nad 10.000 Kč včetně daně a u kterých si v daném zdaňovacím období uplatňuje nárok na odpočet daně v souvisejícím daňovém přiznání (na řádku 40 a 41 daňového přiznání k DPH).

- **DIČ dodavatele** musí být v této části kontrolního hlášení vždy uvedeno.
- **Evidenční číslo daňového dokladu** – jedná se o číslo uvedené na daňovém dokladu dodavatelem, případně vystavovatelem daňového dokladu, pokud byl k jeho

vystavení zmocněn dle § 28 odst. 6 ZDPH.

- Pokud není daňový doklad k dispozici – např. v případě opravy odpočtu dle § 74 odst. 1 věty druhé ZDPH, lze zde uvést interní číslo dokladu, pod kterým danou transakci eviduje odběratel ve svém účetním softwaru. Po obdržení daňového dokladu je nutné jeho číslo a datum uskutečnění zdanitelného plnění doplnit.
- Pro stanovení **limitu 10.000 Kč včetně daně** platí stejné principy jako v části A.4. kontrolního hlášení.
- **DPPD – datum povinnosti přiznat daň** – tímto datem je zjednodušeně den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty, a to ten den, který nastane dříve. Vzhledem k tomu, že příjemce zdanitelného plnění může uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém jsou splněny podmínky dle § 73 odst. 1 ZDPH, a může jej uplatnit ve lhůtě 3 let od měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém mu nárok na odpočet daně vznikl (ve vyjmenovaných případech i déle), je zřejmé, že pole DPPD může obsahovat datum jiného období, než

za které je kontrolní hlášení podáváno. Toto období může být i před 1. 1. 2016. Analytický systém kontrolního hlášení s těmito časovými posuny počítá a neidentifikuje je jako případné nesoulady.

- **Pro opravy výše daně** u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení **dle § 44 ZDPH** platí shodná pravidla jako v části A.4. kontrolního hlášení.
- Stejný postup vykazování jako v části A.4. kontrolního hlášení platí i pro opravy dle **§ 42 ZDPH**.
- V případě **kráceného nároku na odpočet daně dle § 76 ZDPH** (část V. daňového přiznání k DPH) se do kontrolního hlášení bude uvádět celá hodnota základu daně a daň uvedená na přijatém daňovém dokladu bez ohledu na výši koeficientu. Případné vypořádání odpočtu daně také nebude v kontrolním hlášení promítnuto.

- **U poměrného nároku na odpočet daně dle § 75 ZDPH** se do kontrolního hlášení uvede pouze ta poměrná část základu daně a k ní příslušná daň tak, jak je uplatňována v rámci daňového přiznání k DPH. Příjemce zdanitelného plnění zároveň specifikuje použití poměrného nároku na odpočet daně uvedením „ANO“ v poli „Použit poměr“. Případné dodatečné zohlednění nároku na odpočet daně po skončení kalendářního roku již také nebude v rámci kontrolního hlášení vykázáno.
- Pokud plátce postupuje při uplatňování poměrného nároku na odpočet daně dle ustanovení § 75 odst. 2 ZDPH, pak uplatněný nárok na odpočet daně v plné výši bude zachycen v části B.2. nebo B.3. kontrolního hlášení, v návaznosti na jeho hodnotu. V poli „Použit poměr“ pak bude uvedeno „NE“. Část přijatého zdanitelného plnění, která je použita pro účely nesouvisející s ekonomickými činnostmi a na kterou je vystaven doklad o použití, pak bude promítnuta v části A.5. kontrolního hlášení.

Tabulka č. 8

Základ daně 1	Daň 1	Základ daně 2	Daň 2	Základ daně 3	Daň 3
1	2	3	4	5	6

Část B.3. Přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000 Kč včetně daně

V části B.3. kontrolního hlášení (viz tab. č. 8) se v rámci jednoho řádku uvádí kumulativně za období podání kontrolního hlášení souhrn základu daně a daň z přijatých zdanitelných plnění (nebo poskytnutých úplat) u kterých si příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně (z řádku 40 a 41 daňového přiznání k DPH), a to v členění dle jednotlivých sazeb.

Jedná se o přijatá plnění (nebo poskytnuté úplaty):

- od plátců DPH s hodnotou do 10.000 Kč včetně daně,
- případný uplatněný nárok na odpočet u vlastních dokladů o použití [§ 72 odst. 2 písm. c) ZDPH (dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností)],
- opravy odpočtu daně podle § 74 ZDPH s absolutní hodnotou pod stanovený limit 10.000 Kč včetně daně.

V této části platí shodně podmínky pro vykazování plnění s kráceným nárokem na odpočet daně dle § 76 ZDPH a poměrným nárokem na odpočet daně dle § 75 ZDPH.

Tabulka č. 9

řádek DaP		Základ daně
1	A.4. + A.5. celkem základy daně u základní sazby DPH	
2	A.4. + A.5. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	
40	B.2. + B.3. celkem základy daně u základní sazby DPH	
41	B.2. + B.3. celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	
25	A.1 celkem základy daně	
10	B.1 celkem základy daně u základní sazby DPH	
11	B.1 celkem základy daně u první snížené a druhé snížené sazby DPH	
3 + 4 + 5 + 6 + 9 + 12 + 13	A.2 celkem základy daně	

Oddíl C. Kontrolní řádky na daňové přiznání k DPH (DaP)

Tato část (viz tab. č. 9) slouží pro orientační kontrolu souhrnu dat kontrolního hlášení pro příslušné části souvisejícího daňového přiznání k DPH.

V případě vyplňování formuláře kontrolního hlášení DPH přes Daňový portál Finanční správy ČR se do této části automatizovaně načítají hodnoty z vložených dat

jednotlivých částí A a B konkrétního jednoho kontrolního hlášení podávaného za jedno dotčené období.

U čtvrtletních plátců DPH, kteří podávají kontrolní hlášení měsíčně, by potom součet částí C kontrolních hlášení za tři měsíce měl odpovídat příslušným řádkům DaP podávaného za příslušné kalendářní čtvrtletí. V případě těchto plátců DPH lze pak v souladu se zákonnými principy uplatnění nároku na odpočet daně akceptovat uvedení dokladů na vstupu v kontrolním hlášení minimálně za poslední měsíc daného čtvrtletí.

Povinné elektronické podání při správě daní

Mgr. Václav Čepelák
Generální finanční ředitelství, ředitel
Odboru daňového procesu



Tento článek vyjadřuje názory autora, nikoliv instituce, ve které působí. Tento článek byl zpracován k právnímu stavu ke dni 31. 1. 2016.

Dne 1. 1. 2015 nabyly účinnosti dvě novely¹ zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“), kterými byla do tohoto zákona mimo jiné vložena nová ustanovení § 72 odst. 4, § 74 odst. 4 a § 247a odst. 2 až 4. Ustanovení § 72 odst. 4 daňového řádu rozšířilo elektronizaci v oblasti správy daní, když zavedlo povinnost činit formulářová podání² (daňové tvrzení, přihláška k registraci, ...) pouze datovou zprávou odeslanou způsobem, který umožňuje bezprostřední autentizaci prostřednictvím uznávaného elektronického podpisu či datové schránky a tím pádem i autorizaci učiněného podání. Již o rok dříve, s účinností od 1. 1. 2014, bylo novelou³ vloženo do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), zcela nové ustanovení § 101a, které stanoví povinnost činit vybraná formulářová podání elektronicky. Uvedené ustanovení bylo dále novelizováno s účinností od 1. 1. 2016 zákonem č. 360/2014 Sb.⁴

Povinnost činit vybrané typy podání pouze elektronickou formou tedy funguje v praxi již déle než rok, resp. déle než dva roky. Přesto je z dotazů, které se k tomuto tématu v hojném počtu stále objevují, zřejmé, že stále ne všem adresátům uvedených právních norem jsou srozumitelné povinnosti z nich plynoucí. A to navzdory skutečnosti, že finanční správa publikuje k dané problematice již déle než dva roky relativně velké množství informací, resp. výkladů, které průběžně doplňuje dalšími sděleními v návaznosti na aktuální novely právních předpisů a v reakci na přicházející dotazy daňové veřejnosti, popř.

nejasnosti indikované z praxe finančních úřadů. Výkladová stanoviska a další informace k tématu jsou dostupné na internetových stránkách finanční správy: www.financnisprava.cz.

Obsah tohoto článku je proto determinován snahou vyložit stěžejní otázky citované právní úpravy pokud možno srozumitelnou formou, popsat vzájemný vztah komentovaných zákonných ustanovení a případně k nim poskytnout i další souvislosti. Tento článek si neklade za cíl popsat danou oblast zcela komplexně, neboť i přes relativně stručnou textaci dotčených zákonných ustanovení by zevrubné pojednání o uvedené problematice, včetně uvedení všech aspektů a souvislostí elektronických podání, svou obsahovou náročností odpovídalo spíše samostatné publikaci, nežli článku.

1 Povinnost činit podání datovou zprávou dle § 72 odst. 4 daňového řádu

1.A Okruh povinných osob dle § 72 odst. 4 daňového řádu

Již výše bylo uvedeno, že ustanovení § 72 odst. 4 daňového řádu zavedlo s účinností od 1. 1. 2015 povinnost činit formulářová podání při správě daní pouze datovou zprávou. Předmětná povinnost není stanovena plošně pro všechny daňové subjekty, **nýbrž pouze pro ty daňové subjekty, resp. jejich zástupce:**

1) kterým byla zřízena a zpřístupněna datová schránka (ať již na jejich žádost, či povinně přímo ze zákona), nebo

¹ Novely byly provedeny zákony č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů; a č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

² Formulářovým podáním je v tomto článku myšleno podání ve smyslu § 72 odst. 1 daňového řádu, u něhož zákon stanoví povinnost učinit jej na formuláři vydaném Ministerstvem financí, tj. přihláška k registraci, oznámení o změně registračních údajů, žádost o zrušení registrace, řádné a dodatečné daňové tvrzení.

³ Novela byla provedena zákonem č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

⁴ Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

2) jež mají zákonem uloženu povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

V případě první skupiny povinných subjektů se jedná o osoby, u nichž se předpokládá schopnost komunikovat elektronickými prostředky, neboť mají „aktivní“ datovou schránku, k níž se váže např. povinnost orgánů veřejné moci doručovat písemnosti do této datové schránky, pokud tomu nebrání objektivní technické možnosti⁵ a pokud se povaha doručované písemnosti shoduje s právní rolí jejího adresáta, pro niž mu byla datová schránka zřízena (soukromá osoba / podnikatel / advokát / daňový poradce / insolvenční správce)⁶. Ode dne, kdy dojde k znepřístupnění datové schránky, povinnost činit podání elektronicky netrvá. Je zde tedy **zřejmá návaznost této povinnosti na „aktivní“ datovou schránku**, z jejíž existence držitelé plynou i další práva a povinnosti vůči orgánům veřejné správy. U držitele „aktivní“ datové schránky lze spravedlivě předpokládat, že je schopný datovou schránku ovládat, a tím pádem je i způsobilý komunikovat prostředky elektronické komunikace.

Druhou skupinu povinných osob tvoří subjekty, kterým zákon ukládá povinnost nechat svou účetní závěrku ověřit auditorem. Z díky § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, kde je stanoven základní okruh těchto osob, je zřejmé, že se jedná zejména o velké subjekty, jež navíc zpravidla mají datovou schránku zřízenou povinně ze zákona (zejm. právnické osoby), resp. další subjekty splňující zvláštní ukazatele, u nichž lze již vzhledem k jejich velikosti a s ohledem na stav technického vývoje předpokládat možnosti komunikovat elektronicky⁷.

Zákon tedy v § 72 odst. 4 daňového řádu uložil povinnost činit podání elektronicky jen těm osobám, u nichž schopnost komunikovat elektronickou cestou lze spravedlivě předpokládat. Současně se jedná o osoby, které mají pro elektronickou komunikaci prostředky, tj. zpravidla datovou schránku.

V souladu s výše uvedeným správce daně vždy zkoumá, zda podmínky pro vznik povinnosti činit podání elektronicky splňuje ke dni podání **přímo ta osoba, která podání fakticky učinila**. A proto je-li **podání učiněno zástupcem daňového subjektu**, zkoumá správce daně splnění zákonných podmínek (existenci zpřístupněné datové schránky...) u zástupce. Přitom nepřihlíží k situaci na straně daňového subjektu. Stejně tak v případě, kdy je daňový subjekt sice obecně před správcem daně zastoupen zástupcem, jenž je držitelem zpřístupněné datové schránky (u správce daně byla uplatněna příslušná plná moc), avšak tento **daňový subjekt se rozhodne určité formulářové podání učinit sám** (k čemuž je dle zákona samozřejmě oprávněn⁸) a sám nesplňuje podmínky pro povinnost činit podání elektronicky dle § 72 odst. 4 daňového řádu, je oprávněn bez sankce učinit podání i v listinné formě. V daných souvislostech je však třeba mít na zřeteli zvláštní právní úpravu např. zákona o DPH, která dopadá na všechny plátce a jejich zástupce, bez ohledu na zpřístupnění datové schránky (viz níže).

Z pohledu vzniku povinnosti činit podání datovou zprávou dle § 72 odst. 4 daňového řádu je dále zásadní **otázka typu datové schránky fyzické osoby**. Zatímco právnickým osobám je zřizována pouze jedna datová schránka, která je určena pro všechny záležitosti spojené s jejich fungováním, jedné fyzické osobě je možné zřídit více typů datových schránek vázaných vždy na příslušné „právní role“ této fyzické osoby. Proto je důležité, zda fyzická osoba činí podání v té samé roli, pro niž jí byla datová schránka zřízena – zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „ZEÚ“), rozlišuje dva základní typy datových schránek fyzických osob, a to **datovou schránku „fyzické osoby“** (myšleno „osobní“, resp. z hlediska právního postavení určenou pro všechny záležitosti, které se netýkají podnikání, zřizována tzv. na RČ) a **datovou schránku „podnikající fyzické osoby“** (datová schránka zřizovaná tzv. na IČO, je určena pro komunikaci v právním postavení „podnikatele“). **V rámci datových schránek „podnikající fyzické osoby“ jsou dále rozlišovány tyto datové schránky:**

„podnikající fyzické osoby“	= obecná podnikatelská datová schránka, zřizována na žádost
„podnikající fyzické osoby-advokáta“	= datová schránka zřizovaná z moci úřední pro právní roli, v níž osoba jedná z hlediska podstaty své profese. V daňovém řízení se použije, jedná-li advokát či daňový poradce v pozici zástupce daňového subjektu, resp. pokud insolvenční správce uplatňuje práva / plní povinnosti stanovené daňovým subjektům ⁹
„podnikající fyzické osoby-daňového poradce“	
„podnikající fyzické osoby-insolvenčního správce“	

⁵ Do datové schránky není možné doručit např. písemnosti, které nejsou v podporovaném datovém formátu či pokud by datová zpráva překročila maximální možnou velikost 20 MB (viz vyhláška č. 194/2009 Sb., o stanovení podrobností užívání a provozování informačního systému datových schránek)

⁶ Právní role je významná zejména u datových schránek fyzických osob, které jsou zřizovány jako datové schránky fyzické osoby („na RČ“) nebo datové schránky podnikající fyzické osoby („na IČO“), přičemž datová schránka fyzické osoby podnikající je povinně zřizována advokátům, daňovým poradcům a insolvenčním správcům, s uvedením tohoto dalšího rozlišení jejich právního postavení (vedle této povinně zřizované datové schránky mohou mít i „obecnou“ datovou schránku podnikající fyzické osoby).

⁷ Elektronická komunikace je dnes běžnou součástí podnikatelské činnosti a velké subjekty mají dostatečné hospodářské, personální a technické možnosti k její realizaci.

⁸ Srov. např. § 28 odst. 6 daňového řádu.

⁹ Srov. § 20 odst. 3 daňového řádu.

Jedna fyzická osoba tedy může mít současně více datových schránek fyzické osoby – datovou schránku osobní, vedle toho datovou schránku podnikatelskou (obecnou), popř. též datovou schránku zástupce (advokát či daňový poradce) / insolvenčního správce. Fyzická osoba může být držitelem těchto datových schránek v různé kombinaci, přičemž z hlediska posouzení vzniku povinnosti činit podání elektronicky správce daně vždy zkoumá, zda se právní role datové schránky shoduje s právní rolí, v níž podatel činí příslušné formulářové podání.

Pokud tedy fyzická osoba (poplatník daně z příjmů fyzických osob), která má zpřístupněnu datovou schránku fyzické osoby („osobní“, nikoli datovou schránku podnikající fyzické osoby), činí podání svého daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, přičemž na tomto přiznání uvádí například pouze příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), **je povinna toto podání v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu učinit pouze datovou zprávou odeslanou způsobem dle § 71 odst. 1 daňového řádu.**

Jestliže by ta samá fyzická osoba neměla datovou schránku fyzické osoby („osobní“) zpřístupněnu, nebude mít ani výše uvedenou povinnost dle § 72 odst. 4 daňového řádu učinit podání datovou zprávou. Na této skutečnosti by nic nezměnilo ani to, pokud by měla případně zpřístupněnu datovou schránku podnikající fyzické osoby, neboť uvedené příjmy, resp. **uvedené podání (daňové přiznání), nesouvisí s podnikatelskou činností daně fyzické osoby.**

Pokud by ve výše uvedeném případě fyzická osoba byla podnikatelem a ve svém daňovém přiznání by kromě příjmů ze závislé činnosti dle § 6 ZDP uváděla například i příjmy ze samostatné činnosti (z podnikání) dle § 7 ZDP, byla by povinna učinit je datovou zprávou ve smyslu § 72 odst. 4 daňového řádu, neboť je držitelem zpřístupněné datové schránky podnikající fyzické osoby. Tedy má datovou schránku, která jí byla zřízena ke stejnému právnímu postavení (podnikatel), s jakým souvisí nyní činěné podání (příjmy z podnikání).

V případě činění podání, do něhož se promítá jak právní role fyzické osoby coby podnikatele, tak i ostatní aspekty jejího života, zakládá povinnost učinit podání datovou zprávou podle § 72 odst. 4 daňového řádu zpřístupnění jakéhokoli relevantního typu datové schránky – ať již datové schránky fyzické osoby („osobní“) či datové schránky podnikající fyzické osoby (obecné podnikatelské). Je tomu tak proto, že hypotéza právní normy obsažené v § 72 odst. 4 daňového řádu je vyjádřena pozitivním vymezením: „**Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce**

zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem...“ A tedy je naplněna v okamžiku, kdy se „spáruje“ **existence zpřístupněné datové schránky** příslušného typu a **podání** třeba i jen částečně spadající pod ten samý „typ“, resp. týkající se té samé role fyzické osoby. Na základě všech výše uvedených premis komentované právní úpravy by bylo jen těžko možné najít argumenty, proč by se citovaná hypotéza v těchto případech neměla uplatnit.

Pro úplnost uvádím, že ve výše použitém příkladu by na vznik povinnosti učinit podání datovou zprávou neměla vliv existence zpřístupněné datové schránky tohoto daňového subjektu (poplatníka daně z příjmů fyzických osob) v roli podnikající fyzické osoby-advokáta / daňového poradce / insolvenčního správce – neboť v popsaném příkladu osoba (daňový subjekt) jedná ve své věci a nikoli v postavení zástupce, resp. insolvenčního správce.

Jak bylo uvedeno již výše, pokud podání činí **právnícká osoba**, není třeba zkoumat její roli, neboť datová schránka právnícké osoby je určena pro její vystupování v jakékoli roli, a proto na ni výše uvedené rozlišování „rolí“ nemá praktický dopad.

1.B Možné způsoby, jimiž lze učinit podání v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu

Osoby uvedené v § 72 odst. 4 daňového řádu jsou dle dikce tohoto ustanovení povinny podání „*učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1*“.

Ve spojení s § 73 odst. 2 daňového řádu, který stanoví požadavek, aby byla datová zpráva odeslána na **adresu elektronické podatelny**¹⁰, to konkrétně znamená nutnost odeslat datovou zprávu **jedním z těchto způsobů**:

- 1) Prostřednictvím portálu EPO** (aplikace Daňový portál – elektronické služby Finanční správy ČR, dostupné na adrese www.daneelektronicky.cz) – tuto datovou zprávu pak může podatel dle své volby, resp. možnosti, autorizovat prostřednictvím:
 - a. Přihlašovacích údajů do příslušné datové schránky** – tj. podatel přímo na portálu EPO vyplní své přihlašovací údaje do datové schránky, čímž podání „podepíše“. Je přitom zřejmé, že osoba fakticky činící podání musí být v rámci datové schránky podatele **v postavení oprávněné osoby**¹¹ či **v postavení osoby pověřené s oprávněním odesílat zprávy z datové schránky.**

¹⁰ Požadavek zákonodárce je v tomto ohledu logický, když touto cestou šetří náklady a tím i rozpočtové prostředky státu, neboť společné technické zařízení správců daně (tj. portál EPO) i datová schránka poskytují významné možnosti zautomatizování procesů např. kontroly identity podatele apod., což má vliv na efektivitu zpracování každého podání.

¹¹ Ve smyslu § 8 ZEU je v případě datové schránky fyzické osoby oprávněnou osobou fyzická osoba, pro niž byla datová schránka zřízena, a v případě datové schránky právnícké osoby statutární orgán, popř. vedoucí organizační složky podniku zahraniční právnícké osoby.

b. Připojení uznávaného elektronického podpisu osoby, která je daňovým subjektem či jeho zástupcem, popř. osoby oprávněné za ně jednat.

2) Prostřednictvím datové schránky, tj. datovou zprávou odeslanou přímo z datové schránky osoby činící podání – opět platí, že osoba fakticky činící podání musí být v rámci této datové schránky v postavení oprávněné osoby či v postavení osoby pověřené s oprávněním odesílat zprávy z datové schránky.

Pokud se tedy v minulosti objevil názor, že splnění povinnosti učinit podání elektronicky je možné pouze prostřednictvím datové zprávy odeslané přímo z datové schránky, jednalo se pravděpodobně o závěr vycházející z faktu, že zpřístupněná datová schránka je předpokladem vzniku povinnosti učinit podání předepsaným způsobem. Možné způsoby podání jsou stanoveny v zákoně, jak bylo uvedeno výše, a tento závěr je proto chybný.

Finanční správa naopak podporuje podání činěná datovou zprávou prostřednictvím portálu EPO, o čemž svědčí i skutečnost, že od roku 2014 došlo k rozšíření možností autorizace podání přímo na portálu EPO o autorizaci přihlašovacími údaji přidělenými k přístupu do datové schránky. I přes portál EPO je tedy možné učinit elektronické podání za využití autentizace Informačního systému datových schránek, bez nutnosti se do datové schránky přímo přihlásit a s plným komfortem daňového portálu EPO (a samozřejmě bez nutnosti vlastnit uznávaný elektronický podpis).

Skutečnost, že pro povinné osoby dle § 72 odst. 4 daňového řádu zákonodárce omezil možnost autorizace elektronického podání **jen na ryze elektronické způsoby**, tj. vyloučil možnost elektronické podání zaslat dle § 71 odst. 3 daňového řádu bez elektronické autentizace, s tím, že je následně potvrzeno či opakováno např. v listinné formě s vlastnoručním podpisem (uživatelům portálu EPO známé jako tzv. E-tiskopis), je pak jen logickým důsledkem, neboť podatel má prostředky elektronické autentizace bez dalšího k dispozici. Podstatné rovněž je, že podání s bezprostřední elektronickou autentizací jsou pro správce daně mnohem lépe zpracovatelná. Podání je totiž příslušnému pracovníkovi systémem předáno již s podatelem potvrzenou autorizací, a tedy s ním může dle potřeby ihned pracovat. Naproti tomu v případě dodatečného potvrzení je systém, resp. pracovník nucen čekat na potvrzení (navíc s otázkou, zda toto skutečně dorazí), přičemž následně došlé potvrzení je třeba standardně zpracovat jako nové podání – tj. přijmout, administrativně zpracovat (zaevidovat, přidělit číslo jednací atd.), přidělit příslušnému pracovníkovi atd. Vyloučením tohoto složitějšího postupu jsou tak šetřeny personální a finanční zdroje veřejné správy, a tedy rozpočtové prostředky státu.

V návaznosti na výše uvedené vyloučení možnosti postupovat dle § 71 odst. 3 daňového řádu (dodatečné potvrzení podání tzv. E-tiskopisem) je třeba doplnit, že Finanční správa si od počátku uvědomovala nutnou změnu v chování některých daňových subjektů a jejich zástupců v návaznosti na zavedení povinnosti činit podání elektronicky dle § 72 odst. 4 daňového řádu. Proto přistoupila (přestože legisvakace této právní normy, v níž se její adresáti měli možnost na účinnost novely připravit, byla na současné poměry při změnách daňových zákonů nadstandardně dlouhá, trvala neuvěřitelně tři roky)¹² v souladu se zásadou vstřícnosti a vzhledem k míře dopadu změn na některé daňové subjekty, ke stanovení přechodného období, které se vztahovalo na podání učiněná od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 (včetně). Správce daně v rámci přechodného období akceptoval podání učiněná způsobem dle § 71 odst. 3 daňového řádu i od podatelů naplňujících podmínky pro povinné elektronické podání dle § 72 odst. 4 daňového řádu.

1.B Podání vůči správci daně versus doručování správcem daně

Od počátku se při výkladu pravidel povinného elektronického podávání dle § 72 odst. 4 daňového řádu setkávám s argumenty opírajícími se o pravidla doručování písemností správcem daně dle § 39 a následujících daňového řádu. Tyto úvahy jsou z určitého úhlu pohledu logické, neboť v obou případech odvozujeme povinnost správce daně doručovat datovou zprávou, resp. povinnost daňových subjektů a jejich zástupců činit podání datovou zprávou, ze splnění podmínky existence zpřístupněné datové schránky příslušné osoby zúčastněné na správě daní. Nicméně mezi procesně-právními podmínkami pro **podání** a pro **doručení** je třeba důsledně rozlišovat. Sklouznout k absolutní paralele se zdá být lákavé, avšak byla by to past. Při výkladu vždy musíme rozlišovat, zda zkoumáme podmínky vzniku a způsobu naplnění povinnosti pro jedno či druhé.

Správce daně, který doručuje písemnost osobě zúčastněné na správě daní, je povinen učinit tak primárně (pokud to lze) při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo **elektronicky**. Elektronické doručování má tedy přednost před doručováním v listinné podobě a je realizováno podle pravidel daňového řádu a ZEÚ¹³. Blíže je pak doručování písemností orgánů finanční správy do datových schránek upraveno pokynem GŘ-D-7, který (samozřejmě) respektuje koncepci ZEÚ a stanoví, že správce daně je při doručování fyzickým osobám povinen vycházet z právního postavení, resp. „role“, pro niž byla datová schránka jejímu držiteli zřízena a zpřístupněna. Tak jako je povinnost fyzické osoby činit podání datovou zprávou dána pouze v případě, že se právní role, v níž podatel podání činí (alespoň částečně) „kryje“ s právní rolí, pro niž mu

¹² Zákon č. 458/2011 Sb. vyšel ve Sbírce zákonů dne 30. 12. 2011.

¹³ Viz přímý odkaz v § 42 daňového řádu.

byla datová schránka zřízena, i při doručování písemnosti správce daně (tj. v opačném směru) platí, že správce daně doručuje osobě zúčastněné na správě daní do datové schránky pouze, pokud se povaha doručované písemnosti (alespoň částečně) „kryje“ s právní rolí, pro niž byla fyzické osobě datová schránka zřízena. V tomto ohledu je paralela jednoznačná.

Podle pokynu GŘ-D-7 může osoba zúčastněná na správě daní požádat, aby jí správce daně písemnosti týkající se podnikatelské činnosti doručoval do „osobní“ datové schránky (kam by jinak „nepatřily“), popř. naopak, aby písemnosti netýkající se podnikání byly doručovány do datové schránky podnikající fyzické osoby (to neplatí pro profesionální zástupce, jimž je vždy doručováno do k tomu zvlášť zřízené datové schránky podnikající fyzické osoby-advokáta / daňového poradce a lze dovodit, že stejně tomu je i u insolvenčních správců). K právě popsané problematice byl položen dotaz¹⁴, zda na základě takto vyjevené vůle [tj. označení konkrétní datové schránky, do níž má být daňovému subjektu doručován určitý typ písemností (souvisejících / nesouvisejících s podnikáním)] vzniká daňovému subjektu-fyzické osobě povinnost činit podání vybraného typu elektronicky dle § 72 odst. 4 daňového řádu, i když nedisponuje datovou schránkou fyzické osoby odpovídajícího typu. Generální finanční ředitelství uzavřelo, že v daných souvislostech daňovému subjektu povinnost činit podání datovou zprávou **nevzniká**. Z uvedeného je zřejmé, že v tomto případě nelze klást mezi podání a doručování rovnítko, ačkoliv by se na první pohled mohlo zdát (a v určitém ohledu by to nebyl nelogický závěr), že daňový subjekt projevil vůli „komunikovat“ se správcem daně prostřednictvím určité datové schránky – pro natolik extenzivní výklad, jenž by dovodil povinnost komunikovat skrze příslušnou datovou schránku „obousměrně“, však nelze nalézt jednoznačnou oporu v zákoně, proto je namísto výše uvedený závěr vyznívající ve prospěch daňových subjektů.

1.D Důsledky nesplnění povinnosti učinit podání datovou zprávou dle § 72 odst. 4 daňového řádu

Pokud zákon stanoví podatelovi povinnost učinit podání pouze určitým způsobem, dává tím současně správci daně právo tento způsob podání vyžadovat. Přitom není na správci daně, zda v každém jednotlivém případě bude splnění výše uvedené povinnosti vyžadovat či nikoli, ale vzhledem k právní úpravě odstraňování vad podání obsažené v § 74 odst. 1 daňového řádu je správce daně povinen vyzvat podatele, který učinil vadné podání, k odstranění

vad podání a určit mu k tomu přiměřenou lhůtu. Pokud podatel v určené lhůtě všechny vady podání odstraní, jsou pro podatele zachovány účinky, jako by původní podání bylo učiněno řádně a včas. To je pro podatele v praxi důležité například z hlediska splnění lhůt pro podání daňových tvrzení. Pokud však podatel vady ve stanovené lhůtě neodstraní, tj. i pokud je sice odstraní, ale až po lhůtě stanovené ve výzvě k odstranění vad podání, stává se toto podání neúčinným uplynutím posledního dne stanovené lhůty.

Pokud tedy podatel, který měl povinnost v souladu s § 72 odst. 4 daňového řádu učinit podání datovou zprávou odešlou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu, učiní podání jiným způsobem – tj. buď vůbec podání neučiní datovou zprávou, nebo je sice datovou zprávou učiní, ale tuto odešle jiným než zákonem požadovaným způsobem (např. postupem dle § 71 odst. 3 daňového řádu), musí správce daně v zásadě aplikovat výše popsaný postup odstranění vad podání. Z uvedeného pravidla však existuje výjimka, jejíž právní úprava byla spolu s § 72 odst. 4 daňového řádu včleněna do daňového řádu jako nový § 74 odst. 4 a § 247a odst. 2 až 5.

Ustanovení § 74 odst. 4 daňového řádu stanoví¹⁵:

*„Pokud vada podání spočívá **pouze** v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoliv mělo být učiněno elektronicky, hledí se na něj jako na podání bez vady; to **platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup**.“*

Podmínky aplikace § 74 odst. 4 daňového řádu jsou tedy následující:

- 1) podatel učiní podání jinak než elektronicky**, tj. v praxi formulářových podání to znamená v listinné podobě
- a současně**
- 2) toto podání nemá žádnou jinou vadu**, kromě toho, že nebylo učiněno elektronicky (a tedy správce daně by v případné výzvě k odstranění vad podání uváděl pouze tuto jedinou vadu)
- a současně**
- 3) pro tento druh podání byla správcem daně zveřejněna informace**, že se na ně vztahuje režim stanovený v § 74 odst. 4 daňového řádu (tato informace je zveřejněna prostřednictvím elektronických úředních desek správců daně jako Seznam podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli měla být učiněna elektronicky dle § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů).¹⁶

¹⁴ Viz Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18. 2. 2015, dostupný na: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/prispevky-kv-kdp/zapisy-z-jednani/2015>.

¹⁵ Zvýraznění citovaného textu bylo provedeno autorem tohoto článku.

¹⁶ Seznam je dostupný např. zde: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/uredni-desky/app/detail/2000/251870>.

Podání se tedy považuje z hlediska formy za bezvadné, správce daně toto podání jako bezvadné¹⁷ zpracuje a nezasílá podatelů výzvu dle § 74 odst. 1 daňového řádu.

Zákonodárce tuto možnost zakotvil do zákona logicky pro případy, kdy bude pro správce daně celkově efektivnější daný typ podání zpracovat, než řešit uvedené vady výše popsaným postupem pro odstraňování vad podání. V kontextu ostatních komentovaných ustanovení je však na první pohled zřejmé, že uvedený proces zpracování listinného podání není myšlen jako „plnohodnotná alternativa“, ale má být spíše výjimečným řešením excesů podatelů. Proto zákonodárce současně na toto ustanovení navázal sankci uvedenou v § 247a odst. 2 a 4 daňového řádu, jež stíhá daňový subjekt, který nedodržel povinnost učinit podání elektronicky. Bez této sankce by úprava § 74 odst. 4 daňového řádu postrádala smysl, neboť by zde nebyla žádná motivace daňových subjektů dodržet povinnou elektronickou formu podání. Lze vést úvahy nad tím, zda je negativní motivace v podobě ukládané sankce tím nejlepším řešením, či zda nebylo vhodnější vydat se cestou motivace pozitivní, spočívající např. v prodloužení lhůty pro činění některých typů podání těm, kdo je učiní v perfektní elektronické formě. Je vždy obtížné dopředu přesně kvantifikovat účinek právní úpravy, a to platí zvláště v případě čistě pozitivní motivace (samozřejmě pokud není extrémní), neboť není lehké odhadnout míru zájmu k dobrovolným řešením. Lze si proto domyslet, že zákonodárce měl významný zájem na zintenzivnění elektronizace správy daní, proto v tomto ohledu upřednostnil nastavení zákonné povinnosti (které s vyšší mírou pravděpodobnosti zajistí dosažení kýženého cíle) před dobrovolností.

Na právní úpravu § 74 odst. 4 daňového řádu přímo navazuje ustanovení § 247a odst. 2 až 5 daňového řádu¹⁸: „(2) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu ve výši 2.000 Kč, pokud učinil podání podle § 72 odst. 1 jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky.

(3) O povinnosti platit pokutu podle odstavce 2 rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předeře do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.

(4) Správce daně kromě pokuty podle odstavce 2 uloží pokutu do 50.000 Kč, pokud daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání elektronicky závažně ztěžuje správu daní.

(5) Pokutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.“

Při výkladu výše citovaných ustanovení je v první řadě třeba pozastavit se nad terminologií zákona – zatímco § 72 odst. 4 daňového řádu hovoří o **podání „datovou zprávou odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1“**, ustanovení § 74 odst. 4 i § 247a odst. 2 a 5 daňového řádu hovoří o podání učiněném **„elektronicky“**. Pojem „datová zpráva“ je definován v § 2 písm. d) zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu (dále jen „zákon o EP“), jako **„elektronická data, která lze přenášet prostředky pro elektronickou komunikaci a uchovávat na technických nosičích dat, používaných při zpracování a přenosu dat elektronickou formou, jakož i data uložená na technických nosičích ve formě datového souboru“**. Dle uvození citovaného výkladového ustanovení zákona o EP se však uvedená definice použije pouze **„pro účely tohoto zákona“**.

Protože pojmy „datová zpráva“ a „elektronicky“ nejsou v daňovém řádu ani v jiném zákoně „aplikovatelné“ přímo definovány, je třeba při jejich výkladu vycházet především z jazykového významu uvedených pojmů¹⁹, popř. souvislostí, v nichž jsou v příslušných právních normách tyto pojmy používány. Z jazykového výkladu nelze nalézt mezi uvedenými pojmy jednoznačný rozdíl, to ostatně koresponduje i se zněním důvodové zprávy k navržené novele § 101a zákona o DPH obsažené ve sněmovním tisku č. 514²⁰, kde je výslovně uvedeno²¹: „[...] V tomto ohledu nestačí pouhé naplnění toho, že **podání je učiněno elektronicky (tj. datovou zprávou)**, neboť samotná elektronická forma nezaručuje [...]“. **Je tedy zřejmé, že oba uvedené pojmy lze používat promiscue, tj. jsou volně zaměnitelné.**

Dále je třeba se vypořádat s tím, že zatímco § 74 odst. 4 a § 247a odst. 2 a 4 daňového řádu „si vystačí“ s pojmem (podání učiněné) „elektronicky“, ustanovení § 72 odst. 4 daňového řádu je konkrétnější a stanoví povinnost učinit podání jednak „datovou zprávou“, ovšem dále rovněž rozlišuje způsob, jakým má být datová zpráva odeslána – „způsobem uvedeným v § 71 odst. 1“ daňového řádu. Tím pádem se „do hry“ dostává více variant nedodržení povinnosti dle § 72 odst. 4 daňového řádu a následného postupu správce daně, které však nemusejí být nutně nepřehledné a lze je jednoduše shrnout do následující tabulky (pro úplnost je v tabulce na s. 31 uveden i případ nedodržení formátu / struktury datové zprávy, k tomu viz výklad níže).

Pokuta dle § 247 odst. 2 a 4 daňového řádu je, resp. může být, uložena pouze v případě podání učiněného **jinak než elektronicky**. Proto se neuplatní v případě vad způsobu odeslání datové zprávy, ani v případě vad

¹⁷ To se samozřejmě týká jen „formálních“ vad podání ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu. Neznamená to, že podání nemá obsahové vady, které mohou mít za následek např. vydání výzvy k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, či výzvy k odstranění pochybností v registračních údajích dle § 128 daňového řádu.

¹⁸ Zvýraznění citovaného textu bylo provedeno autorem tohoto článku.

¹⁹ Přitom lze samozřejmě jako pomůcku využít i obsah výše citované definice obsažené v zákoně o EP.

²⁰ Sněmovní tisk č. 514 – Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb.

²¹ Zvýraznění a podtržení citovaného textu bylo provedeno autorem tohoto článku.

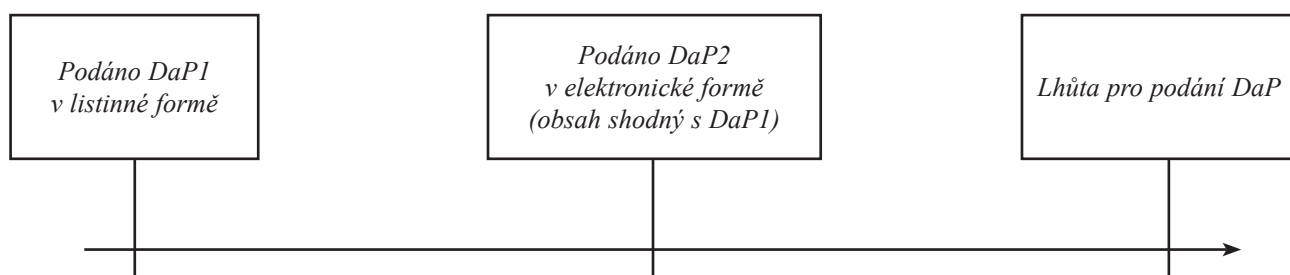
Druhy vad formulářového podání	Splnění podmínek § 74 odst. 4 DŘ	Postup správce daně
Podání bylo učiněno jinak než elektronicky, tj. v listinné formě	ANO	Správce daně podání zpracuje a uloží pokutu dle § 247a DŘ
Podání bylo učiněno elektronicky (= datovou zprávou) ovšem nebyl dodržen povinný způsob odeslání této datové zprávy (§ 71 odst. 1 DŘ)	NE	Správce daně vyzve k odstranění vad podání dle § 74 odst. 1 DŘ
Podání bylo učiněno elektronicky (= datovou zprávou) ovšem nebyl dodržen formát / struktura datové zprávy ²²	NEROZHODUJE (elektronická forma byla splněna)	

formátu / struktury datové zprávy. Fakticky se neuplatní ani v případě, kdy podání sice bylo učiněno jinak než elektronicky, ovšem nevyskytuje se v seznamu dle § 74 odst. 4 daňového řádu, a tedy než bude moci být správcem daně dále zpracováno, vyzve správce daně podatele k odstranění vady spočívající v nedodržení povinné elektronické formy podání. Pokud podatel všechny vady podání ve stanovené lhůtě odstraní (zašle podání znovu datovou zprávou správným způsobem a ve správném formátu a struktuře), nejsou splněny podmínky pro uložení sankce dle § 247a odst. 2 nebo 4 daňového řádu, neboť dle § 74 odst. 3 daňového řádu se na takové podání hledí **jako by bylo učiněno od počátku**²³ „řádne“ (zákon konstruuje fikci, že podání

bylo od počátku bezvadné). Pokud podatel vady ve stanovené lhůtě naopak neodstraní, stává se podání neúčinným, což neznamená nic jiného, než stav, jako by toto podání vůbec nebylo učiněno, a v tom případě rovněž nejsou splněny podmínky pro uložení pokut dle § 247a odst. 2 nebo 4 daňového řádu, neboť podání nebylo právně vůbec učiněno – v důsledku toho však dle povahy podání a dalších okolností mohou podateli vzniknout jiné sankce.²⁴

Pro přehlednost jsou níže nastíněny tři příklady procesního postupu v případech různých kombinací (ne)splnění povinností učinit podání daňového přiznání („DaP“) elektronicky:

příklad č. 1



1) Podatel vadu podání napravit podáním opravného DaP2

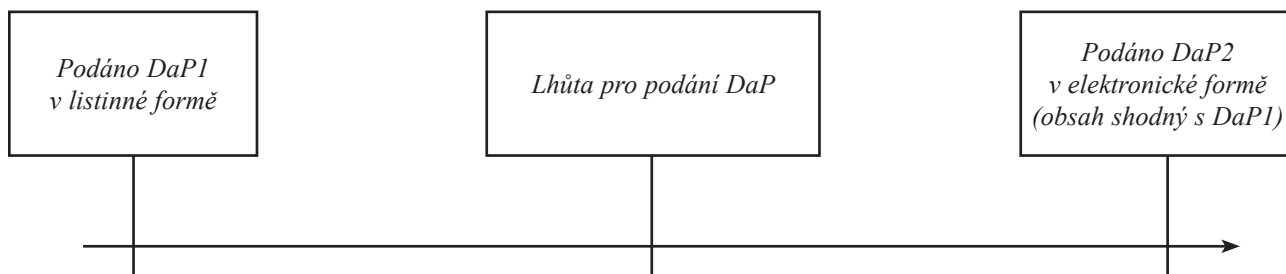
- K DaP1 (učiněnému v listinné formě) se nepřihlíží (viz § 138 odst. 2 daňového řádu).
- Podatel pokutu dle § 247a odst. 2, resp. 4, daňového řádu nedostane, neboť původní DaP1 v nesprávné (listinné) formě bylo nahrazeno opravným DaP2.
- DaP2 ve správné (elektronické) formě bylo účinně podané.
- Správce daně pracuje pouze s naposled podaným DaP2 (elektronické).

²² K povinnému formátu a struktuře datové zprávy viz níže.

²³ Tj. ke dni učinění původního podání.

²⁴ Např. pokuta dle § 250 daňového řádu či dle § 101h zákona o DPH.

příklad č. 2



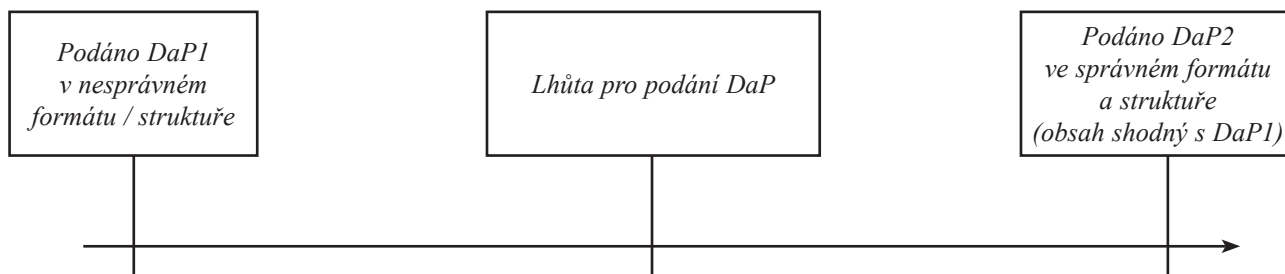
2-1) Pokud jsou splněny podmínky pro aplikaci § 74 odst. 4 daňového řádu

- Vyměřovací řízení bylo zahájeno okamžikem, kdy došlo DaP1 příslušnému správci daně.
- Správce daně DaP1 zpracuje jako bezvadné, a proto také nevyzývá podatele dle § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění vady formy podání.
- DaP2 nemůže být opravným DaP, neboť bylo podáno až po uplynutí lhůty pro podání DaP.
- Správce daně podateli uloží pokutu dle § 247a odst. 2, resp. 4, daňového řádu za DaP1, a to bez ohledu na to, zda platební výměr na pokutu stihne vystavit před přijetím DaP2, nebo až poté.
- DaP2 nemůže být správcem daně zpracováno ani jako dodatečné DaP, řízení o něm správce daně zastaví, ovšem údaje z něj využije (viz § 141 odst. 7 daňového řádu).

2-2) Pokud nejsou splněny podmínky pro aplikaci § 74 odst. 4 daňového řádu

- Správce daně je povinen vyzvat podatele k odstranění vady formy DaP1:
 - A) Pokud podatel **ve stanovené lhůtě** reaguje na výzvu k odstranění vady formy podáním DaP2 v elektronické formě, které učiní správným způsobem a ve stanoveném formátu a struktuře (tj. včas odstraní všechny vady podání):
 - Podatel vadu napravit a zůstává mu zachována lhůta, v níž podal DaP1.
 - Správce daně podateli pokutu dle § 247a odst. 2, resp. 4, neudělí, neboť dle § 74 odst. 3 daňového řádu nastala fikce, že podání bylo učiněno od počátku „řádně“.
 - B) Pokud podatel (všechny) vady podání odstraní tím, že podá DaP2 v elektronické formě, které učiní správným způsobem a ve stanoveném formátu a struktuře, avšak **až po lhůtě stanovené ve výzvě k odstranění vad podání**:
 - DaP1 se stává uplynutím lhůty stanovené ve výzvě neúčinným.
 - Správce daně pracuje jen s DaP2, podatel nemá zachovanou původní lhůtu, v níž učinil podání DaP1, ovšem má účinně (i když opožděně) podané DaP2.
 - Správce daně podateli pokutu dle § 247a odst. 2, resp. 4, neudělí, neboť dle § 74 odst. 3 daňového řádu se DaP1 stalo neúčinným.
 - C) Pokud podatel vady podání vůbec (ani opožděně) neodstraní (DaP2 vůbec nepodá!):
 - DaP1 se stává uplynutím lhůty stanovené ve výzvě neúčinným.
 - Daňový subjekt se ocitá v situaci, že nemá podané žádné DaP, je proto povinen podat DaP, a to v elektronické formě, správným způsobem a ve stanoveném formátu a struktuře – pokud tak neučiní, správce daně je povinen jej k podání DaP vyzvat.
 - Správce daně podateli pokutu dle § 247a odst. 2, resp. 4, neudělí, neboť dle § 74 odst. 3 daňového řádu se DaP1 stalo neúčinným (to však nevylučuje aplikaci jiných sankcí, např. pokuty dle § 250 daňového řádu).

příklad č. 3



3) Správce daně je povinen vyzvat podatele k odstranění vady formy DaP1:

A) Pokud podatel **ve stanovené lhůtě** reaguje na výzvu k odstranění vady formy podáním DaP2 v elektronické formě, které učiní správným způsobem a ve stanoveném formátu a struktuře (tj. včas odstraní všechny vady podání):

- Podatel vadu napravit a zůstává mu zachována lhůta, v níž podal DaP1.
- Správce daně podateli pokutu dle § 247a odst. 2, resp. 4, neudělí, neboť dle § 74 odst. 3 daňového řádu nastala fikce, že podání bylo učiněno od počátku „řádně“ (navíc již původní podání bylo učiněno elektronicky).

B) Pokud podatel (všechny) vady podání odstraní tím, že podá DaP2 v elektronické formě, které učiní správným způsobem a ve stanoveném formátu a struktuře, avšak **až po lhůtě stanovené ve výzvě k odstranění vad podání**:

- DaP1 se stává uplynutím lhůty stanovené ve výzvě neúčinným.
- Správce daně pracuje jen s DaP2, podatel nemá zachovanou původní lhůtu, v níž učinil podání DaP1, ovšem má účinně (i když opožděně) podané DaP2.
- Správce daně podateli pokutu dle § 247a odst. 2, resp. 4, neudělí, neboť dle § 74 odst. 3 daňového řádu se DaP1 stalo neúčinným (navíc již původní podání bylo učiněno elektronicky).

C) Pokud podatel vady podání vůbec (ani opožděně) neodstraní (DaP2 vůbec nepodá!):

- DaP1 se stává uplynutím lhůty stanovené ve výzvě neúčinným.
- Daňový subjekt se ocitá v situaci, že nemá podané žádné DaP, je proto povinen podat DaP, a to v elektronické formě, správným způsobem a ve stanoveném formátu a struktuře – pokud tak neučiní, správce daně je povinen jej k podání DaP vyzvat.
- Správce daně podateli pokutu dle § 247a odst. 2, resp. 4, neudělí, neboť dle § 74 odst. 3 daňového řádu se DaP1 stalo neúčinným (navíc již původní podání bylo učiněno elektronicky).
- To však nevylučuje aplikaci jiných sankcí (např. pokuty dle § 250 daňového řádu).

Pokud by v **příkladech č. 2-2 a č. 3** výše nastala situace, že podatel vady podání napravit (tj. podání opakuje v elektronické formě, správným způsobem a ve stanoveném formátu a struktuře) sice **po uplynutí lhůty pro podání DaP**, avšak ještě **předtím, než správce daně stihne vydat výzvu dle § 74 odst. 1 daňového řádu**, je třeba dle mého názoru postupovat v souladu se zásadami vstřícnosti, spolupráce, hospodárnosti a šetření práv daňových subjektů tak, jako by výzva byla vydána, tj. **obdobně** se uplatní fikce dle § 74 odst. 3 daňového řádu, že již původní podání bylo učiněno řádně a včas, ačkoli pro aplikaci citovaného ustanovení formálně nebyly splněny všechny předpoklady (nebyla vydána výzva dle § 74 odst. 1 daňového řádu). A to mimo jiné proto, že daňový subjekt by neměl být krácen na svých právech jen z toho důvodu, že správce daně dosud nestihl vydat výzvu dle § 74 odst. 1

daňového řádu (k čemuž je za daných okolností povinen). Přičemž se však nemusí jednat o liknavost správce daně, neboť podatel si může svoji chybu uvědomit a podání napravit ve velmi krátkém čase sám od sebe.

Může se jednat například o situaci, kdy podatel daňové přiznání odešle správci daně prostřednictvím datové schránky v poslední den zákonné lhůty pro jeho podání. Učiní tak ovšem v nesprávném formátu / struktuře. Následně si svoji chybu uvědomí a správci daně druhý den odešle z datové schránky, či prostřednictvím portálu EPO, totéž daňové přiznání, avšak nyní již ve správném formátu a struktuře a i jinak z hlediska § 74 odst. 1 daňového řádu bezvadné. V tom případě již nemá správce daně (mimo jiné i vzhledem k základním zásadám správy daní) důvod vydávat výzvu dle § 74 odst. 1 daňového řádu a bude

pracovat s naposled podaným přiznáním, jako by je podatel učinil na výzvu dle § 74 odst. 1 daňového řádu.

Nutno dodat, že tento postup nelze aplikovat na případ uvedený v **příkladu č. 2-1**, neboť pokud zákon stanoví, že správce daně pracuje s daným podáním jako s bezvadným, nese to s sebou všechny konsekvence podaného daňového přiznání, tj. zahájení vyměřovacího řízení a dále nemožnost podat dodatečné daňové přiznání. Přičemž není rozhodné, kdy správce daně přistoupí k uložení pokuty (zda předtím, než „DaP2“ obdrží či až poté).

2 Povinnost činit podání elektronicky dle § 101a zákona o DPH²⁵

Již rok předtím, než začala platit povinnost učinit podání datovou zprávou stanovená v § 72 odst. 4 daňového řádu, nabyla účinnosti novela zákona o DPH, která do tohoto zákona vložila **nové ustanovení** § 101a. Citované ustanovení ukládá povinnost činit vyjmenovaná formulářová podání vztahující se k DPH pouze „elektronicky“. Ustanovení § 101a zákona o DPH sice na první pohled vyjmenovává obecně typy formulářových podání bez specifické vazby na DPH [daňové přiznání, dodatečné daňové přiznání a hlášení (s výjimkou hlášení podle § 19), přihlášku k registraci a oznámení o změně registračních údajů (včetně žádosti o zrušení registrace, která je svou právní povahou oznámením o změně registračních údajů²⁶], ovšem vzhledem k předmětu úpravy zákona o DPH (který je vyjádřen v § 1 cit. zákona²⁷) je zřejmé, že se uvedená povinnost vztahuje pouze na formulářová podání s přímou vazbou na daň z přidané hodnoty. Z tohoto vymezení mimo jiné plyne i základní vztah speciality § 101a zákona o DPH ve vztahu k § 72 odst. 4 daňového řádu, neboť § 101a ve spojení s § 1 zákona o DPH upravuje zvlášť vymezený okruh případů formulářových podání, kdežto § 72 odst. 4 daňového řádu je ustanovením obecným²⁸.

Význam právě popsaného vztahu speciality § 101a zákona o DPH k § 72 odst. 4 daňového řádu tkví v praxi zejména v tom, že zatímco § 72 odst. 4 daňového řádu ukládá podateli povinnost učinit podání **datovou zprávou odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu**,

§ 101a zákona o DPH používá obecnější pojem (učinit podání) „**elektronicky**“. Splnění povinnosti zakotvené v § 101a zákona o DPH je proto možné docílit i podáním datovou zprávou odeslanou způsobem dle § 71 odst. 3 daňového řádu, tj. učinit podání na adresu elektronické podatelny správce daně bez autorizace (slovy zákona „*bez uznávaného elektronického podpisu*“), a toto podání do 5 dnů potvrdit či opakovat postupem dle § 71 odst. 1 daňového řádu (např. tzv. E-tiskopisem). Přechodné období roku 2015 ve vztahu k aplikaci § 72 odst. 4 daňového řádu, v němž správce daně akceptoval pro splnění povinnosti učinit podání datovou zprávou dle § 72 odst. 4 daňového řádu i podání učiněné způsobem dle § 71 odst. 3 daňového řádu, sice dočasně fakticky setřelo tento rozdíl, ovšem od 1. 1. 2016 se již plně projevuje. Daňový subjekt, poplatník daně z příjmů fyzických či právnických osob, který je současně plátcem daně z přidané hodnoty a držitelem zpřístupněné datové schránky²⁹, se tak ocitá v situaci, kdy:

- může své **daňové přiznání k dani z přidané hodnoty** odeslat datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně na adresu elektronické podatelny správce daně **postupem dle § 71 odst. 3 daňového řádu** a toto podání nebude trpět vadou z důvodu zvoleného způsobu odeslání datové zprávy,
- avšak pokud by tímto způsobem odeslal **daňové přiznání k dani z příjmů** (fyzických či právnických osob), trpělo by vadou, neboť datová zpráva nebyla odeslána **způsobem dle § 71 odst. 1 daňového řádu**.

Tato ambivalence může vzbuzovat otázky ohledně jejího smyslu. Je to však jen důsledek dvou zcela logických premis pro vznik povinnosti dle komentovaných ustanovení:

- 1) Povinnost činit podání datovou zprávou uvedená v § 72 odst. 4 daňového řádu vychází z předpokladu, že povinné osoby jsou vybaveny prostředky k elektronickému ověření své identity (jedná se totiž téměř bezvýhradně o držitele zpřístupněné datové schránky, popř. subjekty splňující zvláštní kritéria pro povinné ověření účetní závěrky auditorem).
- 2) Povinnost činit podání elektronicky zakotvená v **§ 101a zákona o DPH** je ukládána plošně všem plátcům DPH³⁰ bez ohledu na to, zda jsou držiteli datové schránky, či uznávaného elektronického podpisu.

²⁵ Uvedený výklad komentuje pouze elektronické podání dle § 101a zákona o DPH a nevztahuje se k jiné zvláštní právní úpravě podání dle zákona o DPH, např. podání kontrolního hlášení dle § 101b a násl., podání souhrnného hlášení dle § 102, popř. další.

²⁶ K formálnímu vyčlenění žádosti o zrušení registrace z formuláře **oznámení změn registračních údajů** došlo za účelem lepší přehlednosti pro podatele, a tedy za účelem snížení jejich administrativní zátěže. V minulosti, kdy chtěl (resp. byl povinen) podatel v rámci původního formuláře **oznámení o změně registračních údajů** pouze oznámit splnění podmínek pro zrušení registrace ke konkrétní dani, musel se zabývat nepřiměřeně dlouhým formulářem, v němž sice stačilo vyplnit jen několik málo položek, ovšem v praxi ztratil zbytečně čas, neboť se musel ve formuláři zorientovat.

²⁷ Ustanovení § 1 zákona o DPH zní: „*Tento zákon zapracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje daň z přidané hodnoty.*“

²⁸ Srov. v tomto ohledu též § 4 daňového řádu.

²⁹ V případě fyzické osoby musí typ datové schránky odpovídat právní roli, v níž osoba činí podání (viz výše).

³⁰ S účinností od 1. 1. 2016 ze zákona o DPH „vypadla“ výjimka z povinnosti činit podání elektronicky pro vybrané fyzické osoby, viz dále.

Domnívám se, že logickým řešením vztahu komentovaných ustanovení by bylo myšlenku zakotvenou v § 72 odst. 4 daňového řádu „dotáhnout do konce“ a i plátců daně z přidané hodnoty, resp. jeho zástupci, který disponuje zpřístupněnou datovou schránkou příslušného typu, uložit, aby i svá podání vztahující se k dani z přidané hodnoty činil pouze datovou zprávou odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu. Ačkoliv by bylo možné uvažovat o výkladu³¹ podporujícím právě uvedený závěr, jsem v tomto případě v souladu se zásadou „v pochybnostech ve prospěch“ spíše příznivcem výkladu, který je pro plátců daně z přidané hodnoty, resp. jeho zástupce, příznivější a umožňuje jim učinit v oblasti daně z přidané hodnoty i elektronické podání odeslané způsobem dle § 71 odst. 3 daňového řádu.

Povinnost činit formulářová podání elektronicky dle § 101a zákona o DPH se v letech 2014 a 2015 nevztahovala na fyzické osoby s obratem za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesahujícím 6.000.000 Kč, pokud tato osoba současně neměla zákonem (na jiném místě) stanovenou povinnost činit podání elektronicky. **S účinností od 1. 1. 2016³² uvedená výjimka ze zákona zmizela**, a proto se povinnost činit vybraná formulářová podání elektronicky od začátku tohoto roku vztahuje i na ty fyzické osoby, na něž dosud výše uvedená výjimka dopadala.

3 Formát a struktura datové zprávy a jejich vady

3.A Stanovený formát a struktura a jejich dodržení

Pokud činí osoba zúčastněná na správě daní formulářové podání datovou zprávou ve smyslu § 72 odst. 3, resp. 4, daňového řádu, zákon po ní bezvýjimečně vyžaduje, aby tak učinila jen a pouze „*ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně*“. To platí jak pro případy § 72 odst. 3 daňového řádu, kdy si podatel zvolil elektronickou formu dobrovolně, tak i pro případy § 72 odst. 4 daňového řádu, kdy je podatel učinit podání datovou zprávou povinen.

Tento princip se promítá i do dalších ustanovení upravujících elektronické podání vůči správci daně.

Důvody, proč zákonodárce tuto povinnost stanovil, jsou zřejmé – pokud má elektronizace naplnit svůj základní účel, tj. umožnit vyšší efektivitu správy daní a tím šetřit, či přinejmenším efektivněji rozložit personální a další zdroje³³ (a to nejen na straně správce daně), musí být **nastavena taková pravidla elektronické komunikace**, která umožňují automatizované zpracování datových zpráv. Z technického pohledu to znamená jednoznačné a hlavně jednotné definování „komunikačního formátu“ na obou stranách. Pokud by k tomuto sjednocení nedošlo, představovala by elektronizace v řadě případů paradoxně naopak snížení efektivity, resp. zvýšení náročnosti celého systému, neboť by bylo nutné datové zprávy vzájemně zasílané v různých formátech ad hoc, tj. případ od případu „rozklíčovat“, popř. formáty automatizovaně nezpracovatelné na straně správce daně tisknout a dále s nimi nakládat jako s papírovým formulářem.

Zákonodárce zvolil pro dosažení jednotného formátu a struktury datových zpráv cestu jejich zveřejnění správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup (tj. v praxi na internetových stránkách – viz portál EPO). Tato legislativní technika je dnes běžnou součástí i mnoha dalších zákonů³⁴. Zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, jde ve svém ustanovení § 123e odst. 2 písm. a) ještě dále, když nejen že stanoví povinnost podatele učinit elektronické formulářové podání „*ve formátu, struktuře a tvaru určeném příslušným orgánem sociálního zabezpečení*“, ale dále stanoví rovněž důsledek v podobě neúčinnosti podání v případě nedodržení uvedených požadavků: „*Nesplňuje-li podání nebo jiný úkon tyto podmínky, nepřihlíží se k němu.*“ Obdobně upravuje danou problematiku i § 162 odst. 2 písm. a) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění. Cestou neúčinnosti podání v případě nedodržení formátu / struktury datové zprávy se vydává i navržená novela zákona o DPH, toho času v legislativním procesu³⁵.

Stanovení formátu a struktury datové zprávy správcem daně tedy směřuje k funkčnímu převedení formuláře (tiskopisu) z listinné do elektronické formy. Je zřejmé, že

³¹ Založením na porovnání šíře pojmů použitých v komentovaných ustanoveních a akcentujícím smysl právní úpravy.

³² S účinností novely zákona o DPH provedené zákonem č. 360/2014 Sb.

³³ Například tím, že pracovníci vyměřovacích oddělení finančních úřadů nebudou muset tak jako dosud zadávat (rozuměj „přepisovat“), obsah daňových tvrzení podaných v listinné formě do informačního systému správce daně, když údaje potřebné pro sestavení daňového tvrzení má již dnes naprostá většina daňových subjektů, na něž povinná elektronická forma podání dopadá, k dispozici ve svém účetním softwaru. Není proto důvod, proč tyto údaje „nenapojit“ elektronickou cestou, tj. předat si je, bez nutnosti data z počítače na jedné straně tisknout a na druhé straně je do počítače znovu zadávat. Je naprosto samozřejmou funkcionalitou účetních softwarů, že umožňují datový soubor daňového tvrzení ve správném formátu a struktuře automaticky vygenerovat a popř. jej též přímo z účetního programu přes EPO odeslat.

³⁴ Srov. § 43b odst. 2, § 122a odst. 1 písm. b) bod 2, § 134ze odst. 1 a další zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních; § 4 odst. 3 a 4 zákona č. 25/2008 Sb., o integrovaném registru znečišťování životního prostředí a integrovaném systému plnění ohlašovacích povinností v oblasti životního prostředí; § 19 odst. 8 a § 19b odst. 2 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší; § 10c odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 31/1995 Sb.; § 85 odst. 3 vyhlášky č. 136/2004 Sb. a další.

³⁵ Ke dni 31. 1. 2016 byl návrh zákona projednáván v Poslanecké sněmovně PČR ve 3. čtení.

přítom správce daně nemá bezbřehou dispozici, ale musí vycházet z údajů, které jsou obsahem formulářových podání vydaných dle § 72 odst. 1 daňového řádu Ministerstvem financí, včetně jejich příloh. Přílohy, a to i ty, které sice nemají podobu formuláře, ale daný tiskopis (resp. jeho pokyny) na tyto přílohy přímo odkazuje, tvoří nedílnou součást každého formulářového podání (viz § 72 odst. 2 daňového řádu). Samozřejmě nelze trvat na tom, aby podoba elektronického formuláře formálně přesně kopírovala podobu listinného tiskopisu. Je totiž zřejmé, že zpracování elektronických dat má oproti práci s listinným podáním svá specifika, a dále, že mimo jiné i za účelem stanovení efektivně využitelné podoby elektronického formuláře také zákon správci daně pravomoc zveřejnit, tj. vydat, elektronickou podobu formuláře přiznává.

Příklad tohoto přístupu lze nalézt třeba v případě příloh k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob, jehož přílohu v listinné formě tvoří účetní závěrka v uspořádání dle příslušné právní úpravy upravující účetnictví, aniž by pro ni byla tiskopisem stanovena přesná struktura údajů. S tím není v rozporu skutečnost, že v případě elektronického formuláře je pro tytéž údaje stanovena přesná struktura v rámci datového souboru, neboť to je právě úkolem vymezení formátů a struktur datových zpráv – určit strukturu tak, aby umožňovala automatizované zpracování podání na straně správce daně (přičemž potřebné údaje má daňový subjekt zpravidla již obsažené ve svém účetním softwaru, a tedy i on si může automatizací celý proces velmi zjednodušit). Důležité je, aby zůstal zachován rozsah požadovaných údajů, který plyne z tiskopisu vydaného Ministerstvem financí a příloh v něm vyžadovaných.

Formát a struktura datové zprávy zasílané správci daně jsou na základě zákona stanoveny pokynem GFR-D-24³⁶. Určeným **formátem**³⁷ datové zprávy je soubor typu XML³⁸, jehož vnitřní struktura, tj. struktura této datové zprávy, je definována zveřejněnými a dostupnými XSD schématy na internetové adrese: http://adisepo.mfcr.cz/adiste/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces.

Pokud zákon (jinými slovy stát) po podateli vyžaduje učinit podání jediné ve správném formátu a struktuře, může podatel spravedlivě žádat, aby mu k tomu stát (v tomto případě správce daně) **poskytl dostatečné možnosti tak učinit**. Správce daně za tím účelem kromě zveřejnění

popisu požadovaného formátu a struktury, včetně XSD schémat, která umožňují jednoduché zakomponování elektronických formulářů do softwaru třetích stran, a kromě možnosti nastavení datového rozhraní pro přímé zasílání elektronických podání přímo ze softwaru třetích stran (tj. z příslušných účetních a dalších programů), provozuje **portál EPO**, který obsahuje všechny existující elektronické formuláře určené orgánům finanční správy. Ve vztahu k povinnosti dodržet formát a strukturu datového souboru je zcela zásadní, že **podání vytvořené na portálu EPO je vždy ve správném formátu a struktuře** a při jeho využití proto řešení vad formátu / struktury podateli i správci daně zcela odpadá. Pokud podatel své podání **prostřednictvím portálu EPO přímo odesílá, má jistotu, že jeho podání bude vždy učiněno ve správném formátu a struktuře**. Pokud je však do datového souboru později zasaženo, nelze dodržení formátu a zejména struktury datového souboru garantovat. To se může v některých případech stát i bez přímého úmyslu uživatele, pokud je se souborem neodborně nakládáno např. v programovém prostředí počítače s odlišným nastavením apod. Soubor, který neobsahuje fatální vady³⁹, je však vždy možné na portál EPO znovu nahrát, zkontrolovat jeho chyby a popř. jej přímo odeslat správci daně.

Portál EPO poskytuje podatelům **všechny potřebné funkce** spojené s vytvářením, odesíláním a následným sledováním stavu podání – od možnosti formulář přímo na portálu vyplnit a zkontrolovat jeho případné chyby, přes jeho autorizované odeslání a vystavení potvrzení o jeho přijetí správcem daně, až po získání jeho kompletního a správcem daně potvrzeného opisu obsahujícího i další informace o podání a možnosti následně kontrolovat stav podání. Uvedený potvrzený opis podání je správcem daně technicky autorizován – podepsán, což znamená, že plní mimo jiné i stejnou funkci jako kopie podání opatřená podacím razítkem správce daně při přijetí příslušného tiskopisu v listinné podobě.

Portál EPO dále např. umožňuje uložit rozpracované podání do počítače a mít je tak připravené pro pozdější odeslání nebo jako výchozí šablonu pro další zdaňovací období. Takto uložený datový soubor lze následně odeslat samozřejmě i prostřednictvím datové schránky – místo toho se však doporučuje podání odeslat přímo prostřednictvím portálu EPO s využitím funkce autorizace podání údaji, kterými podatel přistupuje do příslušné datové schránky. Uvedenou funkci má portál EPO od roku 2014,

³⁶ Do 31. 12. 2015 byly formát a struktura datové zprávy určeny pokynem D-349. Nahrazení pokynu D-349 pokynem GFR-D-24 reflektuje především formální změny (např. aktualizace internetové adresy, kde jsou zveřejněny XSD struktury datových souborů), nedošlo tedy ke změně přístupu či koncepce.

³⁷ Srov. např. https://cs.wikipedia.org/wiki/Form%C3%A1t_souboru.

³⁸ Srov. např. https://cs.wikipedia.org/wiki/Extensible_Markup_Language, či <http://www.tovarna.cz/cz/slovník-pojmu/33-xml/>.

³⁹ Fatální vady soubor obsahuje, pokud není dodržena stanovená struktura souboru daná programovacím jazykem (např. vynechání nebo použití nepovoleného znaku, logického znaku, nebo použití špatného kódování). Takový soubor není technicky možné nahrát, a tudíž ani zobrazit jeho chyby. Při vytvoření souboru na portálu EPO tato chyba nemůže nastat (pokud není do souboru následně mimo prostředí portálu EPO zasaženo).

příčemž dle statistik za roky 2014 a 2015, kdy bylo tímto způsobem učiněno 65 350, resp. 637 341, podání, lze předpokládat, že uvedený způsob podání co do počtu rychle dožene a pravděpodobně i předstihne počty podání učiněné na portálu EPO bez autorizace (v roce 2014: 1 660 243 podání a v roce 2015: 1 618 321 podání), či podání s uznávaným elektronickým podpisem (v roce 2014: 1 382 925 podání a v roce 2015: 1 581 755 podání).

3.B Vady formátu a struktury a jejich řešení

Z výše uvedeného je mimo jiné zřejmé, že má-li účinně fungovat elektronická komunikace, je nezbytné zohlednit technickou realitu, která na jednu stranu poskytuje efektivnější práci s daty (jakožto obsahem formulářových podání), na druhou stranu může někdy na první pohled působit velmi přísně. Tak to může být vnímáno např. v případech (z pohledu lidského uvažování logicky a jednoduše odstranitelných) překlepů, či drobných nepřesností. Ty jsou totiž v přísné logice „stroje“, který uvažuje v jednoduché rovině: „ano“ / „ne“, resp. „0“ / „1“, často fatální vadou, neboť stroj neumí věc posoudit „v rámci běžného lidského uvažování“, či „s přihlédnutím k běžným poměrům“ apod. Z uvedeného důvodu oběma stranám nezbyvá, než pravidla formátu a struktury datové zprávy přesně dodržet. Z pohledu podatele to tedy znamená dodat správci daně po této stránce perfektní datový soubor – jak bylo již výše uvedeno, pokud podatel využije k vytvoření a odeslání podání služeb portálu EPO, nemůže dojít v tomto ohledu k chybě.

Pokud je podání zasíláno prostřednictvím datové schránky, může k vadě formátu / struktury ze strany podatele dojít – riziko výskytu takové chyby se odvíjí již od způsobu vytvoření daného souboru (např. kvalita účetního softwaru, v němž soubor vznikl), dále pak od práce s tímto souborem (roli může hrát např. i jen různé nastavení / prostředí počítačů, mezi kterými byl soubor před odesláním předáván – zasílán e-mailem apod.).

Obsahuje-li podání vady formátu / struktury, je správce daně vždy povinen podatele vyzvat k jejich odstranění dle § 74 odst. 1 daňového řádu. Obecně platí, že by výzva dle § 74 odst. 1 daňového řádu měla mimo jiné obsahovat sdělení, v čem je učiněné podání vadné. To jednak odůvodňuje, proč byla uvedená výzva vůbec vydána, a dále podateli umožňuje na výzvu adekvátně reagovat – podatel musí vědět, jaké vady podání má pro splnění výzvy odstranit. V tomto ohledu je dle dikce zákona zřejmé, že vada formátu / struktury podání spočívá jednoduše v tom, že podatel **nedodržel stanovený formát / strukturu datové zprávy**. V případě nesprávného formátu datového souboru lze předpokládat, že uvedená formulace nevyvolá další otázky – podatel soubor jednoduše vidí a zobrazení přípony (typu) souboru většinou nečiní větší potíže. Avšak v případě vadné struktury bývá situace neztídká jiná a příjemci takové výzvy se ptají, co **konkrétně** nebylo v rámci

struktury dodrženo. Je to zcela logická otázka. Správce daně však v okamžiku vydání výzvy a bez součinnosti podatele nemůže sdělit přesnější popis vad, neboť jej buď vůbec nezná, nebo si přinejmenším nemůže být jist, že mu počítač ukázal všechny chyby struktury daného souboru. Pokud je totiž datový soubor, který správce daně od podatele obdržel, vadný, nelze provést jeho kontrolu buď vůbec (např. při chybě programovacího jazyka, počítač jej vůbec nenačte), anebo se nelze spolehnout, že kontrola odhalila všechny chyby. Tj. jinými slovy: protože je vstup, který předkládám počítači ke kontrole, vadný, nelze zaručit, že počítač provede dokonalou analýzu všech jeho nedostatků a bude garantovat, že vše odhalil.

Z uvedených důvodů proto není vhodným řešením, aby se správce daně pokoušel vady struktury ve výzvě blíže specifikovat. To však neznámá, že se podatel po obdržení výzvy ocitne v nejistotě, co má dělat. Plnou podporu i zde poskytuje portál EPO, který mimo jiné umožňuje buď vadný soubor nahrát, chyby opravit a soubor případně ihned odeslat (viz výše), nebo pokud by nahrání souboru pro jeho kritické vady nebylo možné, může podatel vždy vytvořit podání zcela nové, po stránce formátu a struktury bezvadné.

Samostatnou kapitolou jsou případy vadných výstupů ze softwaru „třetích stran“ (tj. účetní software apod.). V těchto případech se zpravidla jedná o nedodržení zveřejněných struktur vývojáři příslušného softwaru a je jen na odběratelích příslušných programů, s jakým dodavatelem smlouvu uzavřou, přičemž státní správa není oprávněna přímo zasahovat do těchto programů ani nedozoruje jejich vývoj.

4 Závěr

Z praxe zejména posledních dvou let, kdy začala platit povinnost činit podání elektronicky, se ukazuje, že na poli elektronizace správy daní hraje stále nezanedbatelnou roli určitá nedůvěra k informačním technologiím a nedostatečná znalost všech jejich možností. Na druhou stranu lze sledovat trend, že s dobrou znalostí výhod elektronizace a schopností je využívat roste i ochota se do elektronizace aktivně zapojit.

V dnešní době vzniká v celé společnosti stále větší objem informací, které je třeba efektivně třídit, zpracovávat a vzájemně si předávat. Informace vznikají stále rychlejším tempem. Musíme se smířit s tím, že je to určitý globální vývoj, který lze z pohledu finanční správy a osob zúčastněných na správě daní pravděpodobně jen těžko zvrátit. Pod návalem informací je třeba hledat cesty, které umožní data jednoduše sdílet a třídit. Správně uchopená elektronizace by v tomto směru mohla významně pomoci. V rámci nastavení komunikace daňový subjekt – správce daně zatím využíváme jen nevelkou část současných technických možností.

Nové výzvy se nám v tomto ohledu rýsují například v návrhu zákona o evidenci tržeb, který počítá s online napojením (části) příjmů poplatníků daně na databázi správce daně. Dále lze uvést institut kontrolního hlášení, jeho význam se projevuje zejména v možnostech další práce s daty: data jsou získávána „v reálném čase“, lze provádět křížové kontroly dodavatel–odběratel atd. Tyto a další nástroje mohou mnohé zjednodušit jak pro správce daně, tak pro daňového poplatníka. Pokud jde o otázku rizik spojených s možným zneužitím dat, je třeba si uvědomit, že již nyní má správce daně k uvedeným údajům jinou formou přístup, a jakmile je daňový subjekt vybrán ke kontrole, v praxi to často znamená předání dat z účetnictví na technickém nosiči dat – možnost zneužití je zde tedy již nyní, bez ohledu na další elektronizaci. A to vše navíc včetně nutnosti účastnit se procesu, který by při zpřístupnění jiných informačních kanálů mohl teoreticky proběhnout bez zatěžování poplatníka. Cestu k tomu by v budoucnu mohly otevřít například online účetní služby, dostupné již dnes, a navazující

dobrovolné zpřístupnění dat správci daně „v reálném čase“. Ostatně právě elektronická evidence tržeb a kontrolní hlášení mají sloužit mimo jiné k efektivnímu zaměření daňových kontrol na potenciálně nepoctivé daňové subjekty a k co možná největšímu „ušetření“ těch poctivých.

Elektronizace není jen o technice, je především o společenských podmínkách. Aby mohla elektronizace široce fungovat, musí všechny zúčastněné strany cítit její pozitivní přínos. Ten se nemusí nutně projevit v bezprostředně materiální rovině, v případě elektronizace jej nalezneme spíše v jednodušším způsobu práce, menší časové zátěži apod. V návaznosti na to se ušetří zdroje a hospodářský přínos se tak rovněž dostaví. Jedná se o společné zájmy všech zainteresovaných subjektů. V rámci vzájemných interakcí je proto třeba mít tyto a další společné cíle na paměti, udržet si určitý nadhled, profesionalitu a hlavně ochotu spolupracovat, a s tím vším k sobě vzájemně přistupovat – kéž se nám to daří!

Jaký je rozdíl mezi elektronickým a papírovým dokumentem?

Mgr. Jiří Teichmann
daňový poradce č. 1641

Papírový dokument je hmotný objekt, elektronický dokument je myšlenka, kterou si předávají různé programy za účasti nejrůznějších konvencí. I nejdrobnější chyba v těchto činnostech pak vede k dezinterpretaci dokumentu. Přitom většinou jde o chybu v definicích nebo náhodnou vadu techniky. Zjistit, co se stalo, je často nemožné, tím spíše je pak mimo možnosti poplatníka takovou situaci napravit. Pokud správce daně tvrdí, že elektronický dokument nemá požadovaný formát a strukturu, pak musí jasně a určitě říct, v čem spočívá odchylka, aby poplatník mohl reagovat. Pokud to správce daně nedokáže, pak je absurdní chtít to od poplatníka.



1 Úvod

Praxe daňového poradenství je v posledních letech významně ovlivněna požadavkem na elektronická podání. Státní správa, a v jejím rámci pak i daňová správa, tak kopírují celosvětový trend vlivu nových technologií.

Elektronická výměna dat je však zcela novým konceptem a vyžaduje od uživatelů pochopení principů, na kterých je založena. Bohužel, většina uživatelů, jak na straně daňové správy, tak u daňových subjektů, nemá základní informace o tom, jaký je rozdíl v povaze klasické papírové písemnosti oproti dokumentu vzniklému v počítači a předávanému pomocí počítačových sítí.

Pochopení této podstaty je však zásadní pro správné nakládání s dokumenty a následné určení příčinných souvislostí u pozorovaných jevů, jakými je například nečekané chování aplikací při práci se souborem odpovědnosti za obsah podání.

Při posuzování toho, jaké úkony nejspíše učinil poplatník a jaké činí daňová správa, nelze aplikovat zkušenosti, které všichni běžně máme z práce s papírovými dokumenty, ale je nutno nahlížet na posuzování vzniklých situací s plným pochopením zcela odlišného způsobu, jakým elektronické dokumenty vznikají, jsou uchovávány a předávány a následně čteny. Nesprávné chápání těchto technických principů může vést k nesprávnému posouzení míry zavinění jednotlivých osob, zúčastněných na práci s elektronickým dokumentem.

2 Koncepční rozdíl mezi papírovým dokumentem a dokumentem v elektronické podobě

Naše dosavadní zkušenosti s dokumenty vycházejí z práce s papírovými dokumenty a připadá nám naprosto přirozené, že dokument je vždy nějaký hmotný předmět (až na výjimky je to papír), na který je neoddělitelně naneseno jiné hmotné médium (obvykle nějaký inkoust nebo barva).

Naprosto přirozeně tedy přijímáme předpoklad, že vznik dokumentu je fakticky identický se vznikem tohoto hmotného objektu – papíru s neoddělitelně nanesenou barvou.

Přitom je nutno si uvědomit, že každý dokument má dvě složky. Jednou složkou je nehmotný obsah, myšlenka, kterou vyjadřujeme pomocí znaků. Druhou složkou je nosič, něco hmotného, co dává těmto znakům podklad a umožňuje jim existenci v reálném světě. U papírových dokumentů jsou tyto dvě složky trvale a neměnně propojeny, a jakýkoliv pokus o změnu poznáme v podobě mazání, přepisování nebo jiné podobné úpravy.

Naše dosavadní zkušenost tedy vede k závěru, že papírový dokument se fakticky nemůže měnit od okamžiku svého vzniku, jeho stav a obsah je patrný přímo a bez dalších zprostředkujících nástrojů, a to, co vidíme kdykoliv později, muselo být v dokumentu již v době jeho vzniku.

Naproti tomu dokumenty vznikající a existující v počítači žádné trvalé propojení s nějakým materiálním objektem nemají. To samozřejmě neznamená, že existují bez vazby na nějaký materiální objekt, rozdíl oproti papírovým dokumentům je však v tom, že jejich nosič se neustále mění a děje se tak součinností různých programů.

S určitou mírou nadsázky se dá říct, že dokument papírový je „vytesán do kamene“, protože písmena jsou fyzicky neměnně spojena s papírem. Naproti tomu dokument elektronický je předáván „ústním podáním“, protože nemá žádný pevný a trvale neměnný fyzický nosič, ale jeho existence je podmíněna tím, že si jeho obsah předávají jednotlivé programy. Je to samozřejmě nadsázka, protože programy na rozdíl od lidského ústního podání si pamatují a předávají obsah dokumentu téměř dokonale. Klíčové je slovo „téměř“, protože i programům se stává, že si jedno slovo vyloží každý jinak, a tedy ho pak interně jinak uloží a dále jinak předá, nebo se prostě „přeslechnou“.

3 Základní koncepty, na kterých jsou založeny elektronické dokumenty

Když píšu tento text na klávesnici, běží v počítači několik programů. Jeden snímá stisky kláves a pomocí složitých mechanismů (přesněji za využití služeb jiných programů) je převádí do posloupností nul a jedniček. Ty se někde ukládají v pracovní paměti počítače (což není harddisk) a jiný program je čte a pomocí služeb operačního systému je vykresluje na obrazovku.

V okamžiku vzniku dokumentu je tedy nosičem dokumentu jak vnitřní paměť počítače, tak plocha obrazovky, na kterou nám obsah dokumentu vykresluje většinou nějaký textový editor, který k dosažení tohoto efektu využívá jiný program, tzv. operační systém, jemuž předává specifické instrukce.

Součástí textového editoru je i povel pro uložení na pevný disk. Provedením tohoto povelu textový editor vezme to, co má ve svém pracovním prostoru, a požádá operační systém počítače, aby od něj převzal vytvořený soubor a uložil jej na pevný disk.

Dalo by se namítnout, že na pevném disku jsou data opravdu zapsána podobně jako na papíře. To je pravda, ale protože fyzický zápis na disku je možný pouze jako nula nebo jednička, je čtení takových dat nemožné bez dodatečných znalostí o tom, jaký význam se těmto nulám a jedničkám má dát. A navíc si systém počítače data po pevném disku z různých důvodů přemísťuje, takže ani představa, že si „vyříznu kus disku, kde je určitý soubor“, nemá oporu v realitě.

Není možné, a asi ani nutné, rozebírat podrobnosti fungování počítačových systémů. Ale jednu zásadní věc musí chápat každý, kdo chce činit jakékoliv úsudky o dokumentech v elektronické podobě.

Elektronické dokumenty se od papírových liší v tom, že nikdy nemají podobu trvalého objektu, který představuje pevné spojení abstraktního obsahu a materiálního nosiče.

Elektronické dokumenty trvale existují a putují mezi počítači nikoliv proto, že by se nějak pohyboval nějaký „elektronický papír“. Jejich přesuny jsou založeny na tom, že v počítači pracují různé programy, které jeden od druhého přepisují a kopírují poslovnosti nul a jedniček.

Zásadní rozdíl mezi papírovým dokumentem a elektronickým dokumentem je tedy v tom, že papírový dokument vznikne a trvá v nezměněné podobě, zatímco elektronický dokument nemá trvalou materiální podobu, ale existuje jen proto, že běží různé programy, které si vzájemně předávají informace o jeho obsahu. Obsah tak je sice uchovávan v každém okamžiku na nějakém hmotném nosiči, ale jakákoliv manipulace, i pouhé přečtení, vyžaduje zapojení dalšího programu, který s daty pracuje.

Přitom fyzický zápis na disk je vždy možný pouze v podobě dvou hodnot – nula nebo jedna. To znamená, že všechno, co tvoří elektronický dokument, je několika vrstvami šifrování zakódováno do nul a jedniček. Každá manipulace se souborem vyžaduje, aby se neustále toto kódování opakovalo a provádělo tam a zpět.

Bezchybné fungování elektronických dokumentů tak vyžaduje souhrn tří základních složek:

- programu, který dokument vytváří,
- programů, které dokument uchovávají a předávají mezi počítači, a
- programu, který dokument umožní přečíst či jinak zpracovat.

Přitom nesmí dojít k chybě při předávání dat a navíc je naprosto zásadní, aby mezi programem vytvářejícím dokument a programem umožňujícím dokument přečíst panovala naprostá shoda co do postupů při jejich převodu do podoby nul a jedniček.

A právě tato shoda je zajišťována pomocí definic formátu a struktury.

Jakmile dojde k sebemenší neshodě mezi tím, jak pracují tyto dva programy, nastane problém. Ten může být v lepším případě fatální, kdy počítač soubor vůbec neotevře, nebo v horším případě natolik specifický, že dokument je možné číst, ale oproti tomu, co do něj psal jeho tvůrce, dochází při čtení k odchýlkám.

Méně často se pak může objevit chyba způsobená prací programů, které dokument v podobě souboru uchovávají a přenášejí. I když jde o velmi standardizované operace, i zde se někdy může vyskytnout chyba.

Z hlediska lidské zkušenosti je největším problémem skutečnost, že tyto chyby se vyskytují relativně velmi zřídka. Protože jsou ale výsledkem souhry mnoha okolností, je většinou prakticky nemožné je zopakovat a prokázat, co se

vlastně stalo. To vytváří situace, které z praxe s papírovými dokumenty neznáme.

Pokud by se mělo použít analogie s papírovým dokumentem, pak by se jednalo o situaci, kdy papírový dokument vznikne, je zcela v pořádku, ale v určitém okamžiku z něj zmizí písmena, nebo se nějak změní jejich poloha. Přitom není zřejmé jakékoliv fyzikální porušení papíru. U papírového dokumentu si řekneme, že je vyloučeno uvěřit, že by na papíře byl původně požadovaný text, a tento text pak následně zmizel, aniž by zanechal nějaké stopy, či by se následně změnil v nějakou změť inkoustu, která nemá smysl. Naše zkušenost s papírem a inkoustem nám říká, že toto se nestane.

Ale u elektronického dokumentu je to možné, i když ojedinelé. Je to důsledek nesprávné funkce některého z programů, které jsou nutné ke tvorbě, uchování a čtení dokumentu.

4 Formát a struktura souboru a proč jsou tak důležité

Pokud by měly být pojmy „formát“, „struktura“ a „název“ pro snazší pochopení nějak ilustrovány, pak se snad dá použít následující analogie z oblasti beletrie.

Formát je obecné vymezení typu literárního díla (román, novela, divadelní hra apod.). Každý formát má svá určitá pravidla, například román je obvykle členěn do kapitol a divadelní hra je obvykle členěna do dějství.

Struktura je pak podřízená formátu v tom smyslu, že pro formát „román“ se může definovat třeba požadavek na počet kapitol, ale nikoliv požadavek na počet dějství. Pro formát „divadelní hra“ se může naopak definovat struktura „tři dějství“ nebo „sedm obrazů“. Tím se v rámci obecné definice formátu zpřesní, jak má konkrétní dílo vypadat.

Pojem „název“ pak stojí zcela mimo tyto definice, protože slouží k označení díla jako takového, neočekává se, že by v názvu divadelní hry měla být právě tato slova.

Pro posuzení, zda něco je či není divadelní hra, je rozhodující struktura textu. Je jistě možné vzít text Boženy Němcové nazvaný „Babička“ a bez jakékoliv úpravy ho zkusit sehrát na jevišti, ale dojem rozhodně nebude takový, jak zamýšlela autorka. Podobně čtenář Čapkovy „Věci Makropulos“ musí do určité míry zapojit fantazii, aby text vnímal v celém jeho smyslu. Je zcela nepodstatné, jak se tyto útvary jmenují, jejich obsah navždy určil, zda jsou románem nebo divadelní hrou.

Totéž platí o formátu a struktuře souboru. Protože zápis na elektronická média je fyzicky možný pouze formou

vyznačení dvou protichůdných stavů, je fyzická podoba každého souboru vždy zachycena jako posloupnost nul a jedniček. Příjemce souboru dostává fyzicky pouze posloupnost nul a jedniček a je na něm, jakou konvenci použije pro jejich čtení.

Počítačové systémy nejsou schopny odhadnout, jak mají posloupnost nul a jedniček interpretovat, k tomu musí dostat spolu se souborem informaci o formátu a struktuře, které mají použít. Tu mohou dostat v názvu souboru, ale takové řešení je nepraktické, protože název souboru slouží pro jeho identifikaci vůči externím uživatelům a může být snadno měněn z řady dobrých důvodů. Proto vyspělé operační systémy používají k identifikaci formátu a struktury jiné prostředky, než je přípona názvu souboru.

Stručný komentář k pojmu „Formát souboru“ je uveden pod odkazem https://cs.wikipedia.org/wiki/Formát_souboru a pro podrobné porozumnění lze najít velké množství odborných zdrojů.

Zatímco operační systém Windows rozeznává formát souboru podle přípony, jiné operační systémy rozeznávají formát souboru jinak a přípona pro ně není relevantní.

Pokud se používá výpočetní technika na platformě Apple Mac, není garantována tvorba názvů souborů ve vazbě na formát a strukturu, protože tento operační systém správně odděluje informaci o struktuře souboru (která slouží pro jeho čtení a zápis) od jeho názvu (který slouží uživateli pro identifikaci obsahu souboru nebo pro jiné účely).

Ve vztahu k problematice právní úpravy elektronických podání je nutno připomenout, že ani jméno souboru, ani použití konkrétního operačního systému, nejsou a nemohou být součástí definice formátu a struktury souboru.

Pokud tedy programové vybavení správce daně trpí touto vadou, že umí správně rozpoznat pouze formáty těch souborů, které se řídí konvencemi operačních systémů Windows, jde o zcela zjevnou chybu na straně správce daně, protože jeho vlastní software není kompatibilní s jeho vlastními definicemi, které takové požadavky neobsahují. Takové požadavky nejsou součástí definic.

Soubor sám o sobě totiž nikdy žádný formát nebo strukturu nemá a mít nemůže. Soubor je technicky vždy jen posloupnost nul a jedniček.

5 Příklad použití formátu a struktury

Pokud se hovoří o pojmu „formát a struktura souboru“, pak se tím myslí formát a struktura, kterou má znát a sledovat ten, kdo soubor vytváří, a pak také ten, kdo soubor

čte. Jinými slovy, formát a struktura není něco, co v sobě nese soubor.

Formát a struktura je dodatečná informace, která v souboru vůbec není přítomna a kterou musí znát ten, kdo se souborem pracuje.

Pro názornost si to lze přestavit na následujícím zjednodušeném příkladu.

Na papíře je napsáno za sebou v řadě osmdesát dva jednotlivých číslic nula až devět.

To je soubor. Při pohledu na tento soubor nevím, co znamená.

Pak mi někdo řekne, že mám soubor čist tak, že si oddělím vždy dvě, dvě a čtyři číslice v řadě za sebou a chápat tyto skupiny jako DD MM RRRR, tedy jako den, měsíc a rok.

Pro kontrolu pak má být na konci jako poslední dvě číslice připojen údaj o počtu datových údajů u souborů, takže poslední dvě číslice souboru informují o tom, kolik dat autor souboru zapsal. Pak je logické, že soubor musí mít vždy počet číslic, který je násobkem osmi zvýšený o dvě (což jsou dvě číslice uvádějící počet datových údajů v souboru).

Touto informací mi byla sdělena „struktura a formát“ souboru a teprve tím dostal soubor smysl, najednou vím, že v souboru je uvedeno deset údajů o dni, měsíci a roce, deset dat.

Praktické postupy při definici struktur a formátu souborů jsou ovšem mnohonásobně složitější, ale jedna věc je patrná. „Nečitelnost souboru“, nebo přesněji řečeno „výstup z četby souboru, který v konfrontaci s realitou zjevně nedává smysl“, mohou být způsobeny jak při tvorbě souboru, tak při jeho četbě, ale vždy jsou výsledkem interakce programu a souboru.

Ve výše uvedeném jednoduchém případě má být definice „formátu a struktury“ následující:

Piš za sebou bez mezer den (vždy jako dvě číslice, v případě potřeby doplň zleva nulou), měsíc (vždy jako dvě číslice, v případě potřeby doplň zleva nulou) a rok (vždy jako čtyři číslice).

Na konec souboru napiš počet dat zapsaných v souboru (vždy jako dvě číslice, v případě potřeby doplň zleva nulou).

Autor, který naprosto přesně dodrží tuto definici struktury a formátu, která ovšem není a nemůže být součástí souboru, se i pak může dočkat výtky, že soubor je nečitelný. Přitom příčinou může být chyba při čtení na straně příjemce, který třeba přehlédne v definici slova „Na konec souboru“ a považuje za počet dat v souboru nikoliv poslední dvě číslice, ale hned první dvě číslice.

Po tomto posunutí pak pochopitelně rozdělení zbylých číslic nedává většinou smysluplná data, nebo v horším případě dává data formálně možná, ale fakticky nesprávná ve smyslu toho, co chtěl autor do souboru zapsat.

Tato drobná nekonzistence mezi „autorem“ (vkládá správně počet dat na konec) a čtenářem (přečte první dvě číslice jako počet údajů) je zcela běžná s ohledem na složitosti skutečných definic a na komplikovanost při tvorbě programového vybavení, které tyto definice používají.

V našem příkladu by mohlo být v definici uvedeno místo druhého bodu definice pouze méně přesné znění:

Do souboru napiš počet dat zapsaných v souboru (vždy jako dvě číslice, v případě potřeby doplň zleva nulou).

Pak by šlo o definici zcela vadnou, protože by nezajistila, že oba (autor i čtenář) napíší počet dat na stejné místo, a tím by nebylo jisté, že dojde ke shodě při interpretaci posloupnosti nul a jedniček v souboru.

Tímto problémem trpí i definice zveřejňované daňovou správou. Jsou nepřesné a neúplné, vycházejí z řady nevyslovených předpokladů, a proto se nutně stává, že poplatníci podávají soubory, které nesplňují očekávání správce daně.

Nikoliv však proto, že by poplatník udělal chybu, ale prostě proto, že správce daně některé detaily nespecifikoval. Přesto na nich správce daně trvá, odmítá připustit svou chybu, a vydáváním výzev bez zjištění podstaty problému a prokázání přesné povahy chyby z důsledků této své chyby obviňuje poplatníka.

6 Shrnutí

Pro správnou práci s elektronickými dokumenty je nutno splnit řadu předpokladů, které spadají do dvou zásadních okruhů.

Definice požadavků musí být dokonalé, tedy naprosto úplné. Nesmí v nich nic chybět, a cokoli je nevyřčeno, nesmí mít vliv na práci se souborem.

Ani světoví giganti softwarového průmyslu přitom nepředpokládají, že by dokázali tvořit produkty, které jsou založeny na dokonalých definicích. Proto je ve všech licenčních ujednáních vyloučena odpovědnost tvůrce programu a součástí všech programů je proces aktualizací jako deklarace očekávání, že nějaké chyby se objeví a budou muset být opraveny.

Jen Finanční správa ČR se chová, jako by v definicích nemohla být chyba, a považuje za zcela jisté, že jakýkoliv problém se zpracováním elektronického dokumentu je způsoben úmyslnou či neúmyslnou chybou poplatníka. Přitom zcela ignoruje fakt, že nikdo na světě není schopen garantovat, že při téměř nekonečné rozmanitosti různých programů nedojde někde k nějaké nečekané situaci a že je naprosto nepřiměřené požadovat, aby to následně zjistil a opravil poplatník.

Všechna zařízení, která zajišťují tvorbu a uchování elektronického dokumentu, musí pracovat naprosto bezchybně.

I kdyby nedocházelo k chybám kvůli nepřesnosti definic, pořád bude nutno pamatovat, že elektronické dokumenty existují díky dynamické práci mnoha technických zařízení, která prostě občas selžou. Nestává se to často, ale pokud se to stane, nedá se vyloučit jakákoliv podoba tohoto selhání a nedá se to zpětně zjistit.

Daňová správa zatím nechce připustit, že toto jsou reálné jevy, a dostává poplatníky do neřešitelných situací. Teprve trpělivá osvěta nás dovede do stavu, který by respektoval realitu elektronických dokumentů.

Elektronický dokument usnadňuje práci oběma stranám a má být používán jako primární nástroj. Pokud však dojde k jakémukoliv nečekanému chování, pak správce daně musí postupovat jedním ze dvou možných způsobů:

- 1) Pokud má správce daně dokonalé a prokazatelné informace o tom, co bylo špatně, a zejména pokud je možné poplatníkovi zcela přesně popsat, jaká je povaha chyby a jak tato chyba vznikla, pak může správce daně uvést do výzvy naprosto specifický požadavek na konkrétní způsob opravy.
- 2) Pokud ovšem správce daně není schopen zcela konkrétně určit, co se stalo a co přesně má poplatník udělat, nebo pokud poplatník prohlásí, že doporučeného postupu se drží, pak je povinností správce daně zvolit jiné prostředky, které vedou k naplnění cílů daňového řízení.

Pokud tedy správce daně má potíže se zpracováním souboru „xml“, pak může napsat: V rozporu s definicí máte v poli „počet“ hodnotu „999“. Podle platně zveřejněné definice však tato hodnota nesmí být vyšší než 500. Uveďte hodnotu pole „počet“ do souladu s definicí nebo vysvětlete, proč uvádíte hodnotu „999“.

Pak se může stát, že poplatník doloží (například otiskem obrazovky nebo formou místního šetření), že opravdu u něj v počítači je v tomto poli hodnota nižší než 500. Tím by měly končit pokusy o analyzování elektronických dokumentů a správce daně by měl připustit problém v práci některé aplikace. Daňové řízení by měl provést pomocí jiných prostředků, například pomocí obecného podání nebo papírového dokumentu.

Může se však i stát, že v rozporu s předpokladem autorů definic je u daného poplatníka hodnota vyšší. To může znemožnit správnou práci programů, ale nemůže to vést k nemožnosti podat řádné podání. I takové případy mohou nastávat a správce daně je musí řádně zpracovat.

Je nutno mít na paměti, že zákon nedává správci daně právo odmítnout podání jen proto, že obsahuje tzv. kritické chyby, tedy chyby, které jeden program považuje za odchylku od definice.

Správce daně sice může definovat formát a strukturu, ale daňovému subjektu musí být zachováno právo podat i to, co se od této definice odchyluje. Jestli se v takovém případě jedná o porušení zákona, nebo o indikaci reálně zcela očekávatelné chyby definic, to se musí posuzovat individuálně a následně.

Dále je nutné trvat na tom, že i konstatování neúčinnosti podání v případě souboru, který nesplňuje požadavky na formát a strukturu, je úkonem správce daně a jako takový musí být uložen ve spise a musí být přezkoumatelný. Není proto ústavně konformní, že například aplikace EPO

odmítá nějakou konstelaci dat vůbec přijmout s poukazem na odchylku od formátu a struktury. I když je soubor vadný, musí být možné jej dopravit do spisu, aby se následně dal přezkoumat postup správce daně.

Je zřejmé, že Finanční správa si tento obecný princip odmítá připustit, přestože vyplývá z reality a nelze ho popřít. Je to nešťastná situace, protože dosavadní reakce Finanční správy ukazují, že bude vynaloženo ještě mnoho úsilí na boj o „nepřípustná podání“, zatímco toto úsilí by se mělo věnovat zákonným úkolům Finanční správy.

Neúčinnost podání

Ing. Miloslav Kopřiva
Finanční úřad pro Pardubický kraj,
zástupce ředitele



Náš život se elektronizuje. Je to jeden z fenoménů této doby. Zda je to dobře nebo špatně, ponechme k úvahám sociologů. Pro účely tohoto článku to berme jako fakt. A tento fakt významným způsobem promlouvá i do života daňového; mění způsob komunikace správce daně a daňových subjektů a přináší řadu složitých situací.

Na uvedený fenomén přirozeně reaguje i legislativa. K 1. 1. 2015 byl v tomto ohledu novelizován zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), konkrétně ustanovení § 72 odst. 4, § 74 odst. 4 a § 247a odst. 2 a 4, k 1. 1. 2016 pak zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), konkrétně zrušení ustanovení § 101a odst. 3 nebo nové ustanovení § 101d odst. 3. V legislativním procesu je pak další novela zákona o DPH, o které je pojednáno v kapitole 3 tohoto článku. Díky těmto změnám se do popředí dostal význam pojmu účinky podání, resp. *neúčinnost podání*. S těmito pojmy se v daňovém řádu setkáváme v ustanoveních § 71 odst. 3 v souvislosti s potvrzením nebo opakováním neautorizovaného podání a v § 74 odst. 3, resp. § 28 odst. 3, v souvislosti s odstraněním vady podání.

1 Potvrzení nebo opakování neautorizovaného podání

Paragraf 71 odst. 3 daňového řádu: *Účinky podání má rovněž úkon učiněný vůči správci daně za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v odstavci 1; tuto lhůtu nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav.*

Paragraf 101d odst. 3 zákona o DPH: *Pokud je kontrolní hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy vyžadující dodatečné potvrzení, musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení.*

Daňový řád vychází ze zásady materiální pravdy (§ 8 odst. 3 daňového řádu). Podání se posuzuje podle skutečného obsahu a musí z něj být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje (§ 70 odst. 2 a 3 daňového řádu).

Ustanovení § 71 daňového řádu pak normuje, jakými způsoby lze podání při správě daní učinit. Zákon zde rozlišuje mezi způsoby tzv. autorizovanými a neautorizovanými.

Autorizované způsoby podání jsou:

- písemné,
- ústní do protokolu,
- datovou zprávou
 - podepsanou uznávaným elektronickým podpisem,
 - odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo
 - s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.

Neautorizované způsoby podání jsou:

- datovou zprávou bez uznávaného elektronického podpisu,
- za použití jiných přenosových technik, které je správce daně způsobilý přijmout.

Aby bylo podání učiněné neautorizovaným způsobem právně účinné, je třeba ho v zákonné (pětidenní) lhůtě autorizovat, a to potvrzením nebo opakováním některým z autorizovaných způsobů. Sporné situace nastávají při zmeškání této lhůty.

Předpokládejme nikoli neobvyklou situaci, kdy daňový subjekt učinil podání (například daňové přiznání) prostřednictvím aplikace EPO, toto podání minil potvrdit formou tzv. E-tiskopisu, ovšem zmeškal k tomu stanovenou zákonnou lhůtu. A stojí před problémem, jak takovou situaci vyřešit. Se stejným problémem (a stejnou otázkou – jak takovou situaci vyřešit) se pak potýká správce daně, pokud daňový subjekt E-tiskopis i přes zmeškání lhůty pro autorizaci podal.

Lze se setkat s názorem, že to žádný problém není, s následujícími argumenty: V daném případě je podání (daňové přiznání) účinné, pouze s tím následkem, že bylo učiněno až v den podání E-tiskopisu. Správce daně přece disponuje daňovým přiznáním materiálně (to je přiznání podané prostřednictvím aplikace EPO) i formálně (to je samotná autorizace prostřednictvím E-tiskopisu), obě části může spojit, výsledkem čehož je materiálně srozumitelné a formálně bezvadné podání. Pouze datum podání se „posune“ na den, kdy byl podán E-tiskopis. Je třeba zdůraznit, že tento výklad neodpovídá právní úpravě a pravděpodobně ho správce daně nebude akceptovat.

1.1 Neautorizované podání

Ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu stanovuje, že účinky podání má rovněž (rovněž = stejně jako podání učiněná způsoby uvedenými v § 71 odst. 1 daňového řádu) neautorizované podání, které je do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v odstavci 1. Tato lhůta je prekluzivní. Její marné uplynutí působí zánik práva daně podání autorizovat, tedy dodatečně potvrdit nebo opakovat.

Ačkoli tak není přímo v zákoně uvedeno, ze systematiky uspořádání § 71 daňového řádu, kdy

- v odstavci 1 je uveden výčet přípustných autorizovaných způsobů podání,
 - z odstavce 3 (*účinky podání má rovněž...*) lze dovodit, že podání učiněné některým ze způsobů uvedených v odstavci 1 má vždy účinky podání,
 - v odstavci 3 jsou uvedeny další přípustné způsoby, při jejichž použití má podání účinky jen za splnění určitých podmínek (autorizace v zákonné lhůtě),
- lze logicky dovodit, že při nesplnění daných podmínek podání uvedená v § 71 odst. 3 účinky nemají.

Z výše uvedeného tedy jednoznačně plyne, že marným uplynutím zákonné pětidenní lhůty pro potvrzení nebo opakování podání některým ze způsobů uvedených v § 71 odst. 1 daňového řádu ztrácí (přesněji řečeno nenabývá) podání učiněné za použití datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik účinky podání. Znamená to, že toto (materiální) podání nevyvolává jakékoli právní účinky (například nezahajuje řízení), správce daně k němu nepřihlíží, jinými slovy: hledí na něj, jako by nikdy nebylo podáno. Lze ho použít, jde-li například o daňové přiznání, pouze jako indicii k případnému následnému postupu – k vydání výzvy k podání daňového přiznání, ke stanovení daně podle pomůcek apod.

1.2 Autorizace podání (potvrzení nebo opakování)

V tomto ohledu je zásadní otázka, zda samotná autorizace podání (například E-tiskopis) může zahájit řízení, či nikoli. Dle výše uvedeného (domnívám se, že mylného) názoru – i když se po marném uplynutí pětidenní lhůty původní neautorizované podání stává neúčinným (a tedy nevyvolávajícím právní účinky), právní účinky vyvolává samotná autorizace (například podaný E-tiskopis). Nalézací řízení je tedy zahájeno opožděným podáním E-tiskopisu. E-tiskopis je podáním daňového přiznání „bez vnitřností“, které si správce daně může buď dohledat, případně k jejich doplnění vyzvat formou výzvy dle § 74 daňového řádu. S tímto názorem nelze souhlasit. Jediným smyslem E-tiskopisu je doplnit chybějící autorizaci dosud neautorizovaného podání (je to v podstatě pouze podpis vztahující se k již podanému konkrétnímu daňovému přiznání). Jestliže však podání (daňové přiznání) pozbylo účinků a hledí se na něj, jako by nebylo podáno, je to podpis, který se již k ničemu nevztahuje. Jsem přesvědčen o tom, že pouhé „potvrzení“ podání bez podání samotného nemůže mít účinky samostatného podání a není způsobilé zahájit například nalézací řízení.

1.3 Dodatečná autorizace (ve lhůtě)

Daňový řád ve svém ustanovení § 71 odst. 3 připouští dva způsoby dodatečné autorizace. Podání může být potvrzeno nebo opakováno způsobem uvedeným v odstavci 1.

Logickým výkladem lze dospět k závěru, že odkaz na odstavec 1 se týká jak pojmu „potvrzení“, tak „opakování“. Smyslem dané úpravy je autorizace podání, ta z principu věci nemůže být realizována podáním neautorizovaným.

1.3.1 Potvrzení podání

Podání učiněné prostřednictvím datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu nebo za použití jiných přenosových technik lze (je nutné) dodatečně potvrdit, a to písemně, ústně do protokolu nebo autorizovanou datovou zprávou (datovou zprávou podepsanou uznávaným elektronickým podpisem, odeslanou prostřednictvím datové schránky nebo s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do datové schránky). Takové potvrzení bývá označováno též jako ratihabice. Z textu ratihabice musí být zřejmé, jaké podání (či a v jaké věci) se potvrzuje. K potvrzení daňového přiznání podaného prostřednictvím aplikace EPO slouží již zmíněný E-tiskopis, který tato aplikace vygeneruje po odeslání přiznání. Nutno podotknout, že E-tiskopis je obvyklou, nikoli nutnou formou potvrzení podání prostřednictvím aplikace EPO. Tato podání lze potvrdit i jiným zákonným způsobem.

Potvrzení (autorizaci) musí učinit osoba oprávněná jednat za daňový subjekt, nemusí to však být nutně osoba, která učinila neautorizované podání. Za podatele (toho, kdo podání učinil) se pak bere osoba, která podání autorizovala. Tato skutečnost má význam například pro určení toho, zda daňové přiznání učinil poradce (§ 136 odst. 2 daňového řádu), komu bude správce daně zasílat případnou výzvu k odstranění vad podání (§ 74 odst. 1 daňového řádu) apod. Ratihabice způsobí, že se neautorizované, tedy latentně účinné podání, stává skutečně účinným, a to k původnímu datu podání.

1.3.2 Opakování podání

Další způsob, který daňový řád připouští jakožto dodatečnou autorizaci, je opakování podání. Znamená to, že po neautorizovaném podání je toto podání učiněno celé znovu, a to jedním z autorizovaných způsobů uvedených v § 71 odst. 1 daňového řádu.

I v tomto případě platí, že opakování musí učinit osoba oprávněná jednat za daňový subjekt, nemusí to však být nutně osoba, která učinila neautorizované podání. Za podatele se bere osoba, která podání autorizovala (opakovala). Opakování podání způsobí, že se neautorizované, tedy latentně účinné podání, stává skutečně účinným, a to k původnímu datu podání.

1.4 Postup v případě zmeškání lhůty

Otázkou zůstává, jakým způsobem postupovat v případě zmeškání zákonné pětidenní lhůty pro potvrzení nebo opravu neautorizovaného podání. Dané podání se

zmeškáním lhůty stává neúčinným a správce daně na něj pohlíží, jako by nikdy nebylo podáno. Takové podání už tedy nemůže být potvrzeno (nemá být co potvrzeno, jinými slovy: nemůže být potvrzeno to, co neexistuje). Daňovému subjektu proto nezbyvá, než učinit v dané věci nové podání.

Jak je uvedeno výše, zmeškání lhůty uvedené v § 71 odst. 3 daňového řádu působí zánik práva a daňový subjekt nemůže dané podání ani opakovat. To ovšem neznamená, že by nebylo možné učinit podání znovu. Při novém podání jde sice o opakování *de facto* (původní podání bylo učiněno, ale nebylo autorizováno), ovšem nikoli *de iure*. Vzhledem k tomu, že zmeškáním lhůty pro autorizaci pozbylo původní podání účinků, hledí se na něj, jako by nebylo podáno. Na nové podání ve věci proto nelze nahlížet jako na opakování původního.

Lze tedy uzavřít, že v případě zmeškání pětidenní lhůty pro potvrzení nebo opravu neautorizovaného podání může daňový subjekt postupovat pouze tak, že v dané věci učiní nové podání. Pokud se ve věci vede řízení, je toto řízení zahájeno až učiněním tohoto podání, nebylo-li zahájeno dříve (například výzvou k podání daňového přiznání).

Tato skutečnost bývá občas předmětem sporů či nedorozumění. Podá-li daňový subjekt E-tiskopis po pětidenní lhůtě pro autorizaci, domnívá se, že splnil svoji povinnost tvrzení (§ 135 odst. 1 daňového řádu). Proto se diví nebo rozčiluje, když následně obdrží výzvu k podání daňového přiznání. (*Proč mi ti byrokrati posílají výzvu, když jsem všechno podal?!*) Správce daně v dané situaci nemůže konat jinak. Jestliže E-tiskopis nebyl podán v zákonné lhůtě, daňové přiznání nemá účinky podání, nebylo zahájeno nalézací řízení a daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení. Samotný E-tiskopis podaný po lhůtě pro autorizaci pak nové řízení ve věci nezahájil.

Praxe však přináší i varianty mnohem pestřejší, například tuto: Daňový subjekt podá podepsané „papírové“ daňové přiznání k DPH. Pak si uvědomí, že nedodržel zákonný způsob podání, a aby nemusel hradit pokutu (viz § 247a odst. 2 daňového řádu), následně ještě ve lhůtě pro podání přiznání podá přiznání elektronicky prostřednictvím aplikace EPO. V této situaci záleží na tom, zda elektronické podání v pětidenní zákonné lhůtě autorizuje, či nikoli. Pokud ano, pak se na elektronické přiznání hledí jako na přiznání opravné (podle § 138 odst. 1 daňového řádu může daňový subjekt před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání nahradit daňové přiznání, které již podal, opravným daňovým přiznáním; nahrazením se rozumí nahrazení nejenom obsahu, ale i formy) a daňový subjekt splnil svoji povinnost tvrzení řádně a včas. Pokud daňový subjekt lhůtu pro autorizaci zmešká, má to za následek, že elektronické přiznání nemá účinky podání. Protože se na něj hledí, jako by nebylo podáno, nemůže jít o opravné daňové přiznání, které nahradilo původní

„papírové“ přiznání. „Papírové“ přiznání je tedy jediným podáním ve věci, podle § 74 odst. 4 daňového řádu na něj správce daně hledí jako na bezvadné a daňovému subjektu uloží pokutu dle § 247a odst. 2 nebo 4 daňového řádu.

Ve výše popsané situaci se někdy daňový subjekt domnívá, že elektronické přiznání již autorizovat nemusí, protože tak učinil „papírovým“ podáním. Domnívám se, že tento úsudek je mylný. Z principu autorizace (dle § 71 odst. 3 daňového řádu) ji lze provést potvrzením nebo opakováním plyne, že nemůže být učiněna před podáním, které je potvrzováno nebo opakováno. Z hlediska jazykového (sémantického) slovo *potvrdit* znamená *prohlásit, že určitý výrok je pravdivý v soulasu s předchozím tvrzením*, a slovo *opakovat* znamená *znovu provádět*. Podání dle § 71 odst. 3 daňového řádu proto nikdy nelze „předpotvrdit“ nebo „předopakovat“. Již ze samotných těchto slov plyne, že je to nesmysl.

1.5 Speciální lhůta pro kontrolní hlášení

K danému tématu je vhodné připomenout, že zákon o DPH obsahuje pro autorizaci kontrolního hlášení speciální lhůtu. Na rozdíl od daňového řádu zde není lhůta pětidenní, ale lhůta pro autorizaci je shodná se lhůtou pro podání kontrolního hlášení (§ 101d odst. 3 zákona o DPH). Může tedy být delší (je-li například kontrolní hlášení za březen nebo za 1. čtvrtletí podáno 15. 4., má daňový subjekt na jeho autorizaci 10 dnů), nebo kratší (je-li například kontrolní hlášení za stejné období podáno 22. 4., má daňový subjekt na jeho autorizaci pouhé 3 dny) než lhůta v daňovém řádu. Ostatní podmínky, tedy způsob autorizace či následky zmeškání lhůty, jsou stejné jako v daňovém řádu.

Problém vzniká v případě, že je kontrolní hlášení podáno po zákonné lhůtě pro jeho podání. Vzhledem k tomu, jak je nastavena lhůta pro autorizaci (shodná se lhůtou pro podání kontrolního hlášení), nebylo by možné nikdy pozdní podání autorizovat (lhůta by již vždycky byla zmeškána). Daňový subjekt by tak přišel o možnost podat kontrolní hlášení způsoby uvedenými v § 71 odst. 3 daňového řádu. Daňová správa zatím tento problém řeší výkladově tak, že za této situace platí pětidenní lhůta podle daňového řádu. Je-li tedy kontrolní hlášení podáno po lhůtě pro podání kontrolního hlášení, má daňový subjekt na jeho autorizaci vždy 5 dnů (například kontrolní hlášení za březen nebo za 1. čtvrtletí podané 28. 4. musí daňový subjekt autorizovat do 3. 5.).

2 Odstranění vad podání

Paragraf 74 odst. 3 daňového řádu: *Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyzve podatele; vyznamenání není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon.*

Podobně jako v kapitole 1 lze nasimulovat situaci, kdy je daňovému subjektu doručena výzva k odstranění vad podání, vady odstranit chce, ale zmešká lhůtu k tomu stanovenou.

Stejně jako u dodatečné autorizace se i zde lze setkat s názorem, že v daném případě je podání odstraňující vady účinné, ovšem původní podání se považuje za podané až v den opravy vady. Argumentem je, že správce daně přece disponuje podáním materiálně (to je původně učiněné podání mající vady) i formálně (to je podání vady odstraňující), obě části může spojit, výsledkem čehož je materiálně srozumitelné a formálně bezvadné podání. I v tomto případě nelze než konstatovat, že tento výklad neodpovídá právní úpravě a pravděpodobně ho správce daně nebude akceptovat.

2.1 Podání mající vady

Podle § 74 odst. 1 daňového řádu *má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví.* Ustanovení § 74 odst. 3 daňového řádu pak jasně upravuje, že nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným.

V dané situaci je tedy rozhodující nejen skutečnost, že daňový subjekt vady opravdu odstranil, ale i zda dodržel stanovenou lhůtu. Uvedené ustanovení totiž jasně normuje, že po marném uplynutí lhůty stanovené ve výzvě nemá podání obsahující vady účinky podání. Znamená to, že na toto podání (onu materiální část) správce daně hledí, jako by nikdy nebylo podáno, a již není co odstraňovat. Vadné podání lze použít, jde-li například o daňové přiznání, pouze jako indicii k případnému následnému postupu – k vydání výzvy k podání daňového přiznání, ke stanovení daně podle pomůcek apod.

2.2 Odstranění vad podání

V tomto ohledu je zásadní otázka, zda samotné podání odstraňující vady předchozího vadného podání může zahájit řízení, či nikoli. Dle výše uvedeného (domnívám se, že mylného) názoru – i když se po marném uplynutí lhůty k odstranění vad podání vadné podání stává neúčinným (a tedy nevyvolávajícím právní účinky), právní účinky vyvolává podání, kterým je vada odstraněna. Oprava vady učiněná po lhůtě uvedené ve výzvě podání „kompletuje“, činí ho projednáním schopným a lze ho považovat za podané v den opravy. S tímto názorem nelze principiálně souhlasit. Oprava vady podání není samostatným podáním, nemůže „oživit“ právně neúčinné podání ani zahájit v dané věci řízení. Lze však podotknout, že v některých případech (popsaných v kapitole 2.4) se lze jinou argumentací dobrat ke stejnému výsledku.

2.3 Oprava vad podání (ve lhůtě)

Vady, které činí podání nezpůsobilým k projednání, mohou být různého druhu. Nejčastěji jsou to: vadný způsob podání (zejména podání, která musí být učiněna elektronicky, s výjimkou uvedenou v § 74 odst. 4 daňového řádu), vadná forma (formát a struktura) elektronických podání, u písemného podání chybějící podpis nebo podpis osoby, která není oprávněna jednat, formální vady podání (neuvedení zdaňovacího období u dodatečného přiznání), zmatečné podání (z podání není zřejmé, čeho se týká a co se navrhuje). Speciálním případem je pak nejasné vymezení rozsahu zmocnění v plné moci. Způsob odstranění vady pak samozřejmě závisí na tom, o jaký druh vady šlo.

V této souvislosti je vhodné připomenout zmíněnou výjimku, a to ustanovení § 74 odst. 4 daňového řádu. *Pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoliv mělo být učiněno elektronicky, hledí se na něj jako na podání bez vady; to platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup.* V praxi to znamená například to, že jestliže bylo přiznání k DPH (které musí být dle § 101a odst. 1 zákona o DPH podáno pouze elektronicky) podáno písemně, je to sice vada podání, ale správce daně na toto přiznání hledí jako na podání bez vady. Nevydává tedy výzvu k odstranění vad podání, ovšem uloží pokutu dle § 247a odst. 2 nebo 4 daňového řádu. Naproti tomu, jestliže přiznání k dani z příjmů daňového subjektu, který má zpřístupněnu datovou schránku, bylo podáno prostřednictvím neautorizované datové zprávy (způsobem dle § 71 odst. 3 daňového řádu), je to vada podání (daňový subjekt nedodržel způsob podání upravený ustanovením § 72 odst. 4 daňového řádu a na tento případ nedopadá hypotéza ustanovení § 74 odst. 4 daňového řádu, neboť daňové přiznání bylo učiněno elektronicky) a správce daně k odstranění této vady daňový subjekt vyzve.

Aby mohlo být ukázáno variantní řešení odstranění vady, vezměme za příklad vadu spočívající v tom, že podání (daňové přiznání) daňového subjektu, který nemá zpřístupněnu datovou schránku, učiněné písemně podepsala osoba, o níž nemá správce daně doloženo, že je oprávněna za daňový subjekt jednat (například účetní). Taková vada podání může být odstraněna mnoha způsoby:

- Daňový subjekt¹ přijde ke správci daně podání osobně podepsat.
- Daňový subjekt podání zopakuje písemně, tentokrát již se svým podpisem.
- Daňový subjekt podání zopakuje datovou zprávou podepsanou svým uznávaným elektronickým podpisem.

- Daňový subjekt podání písemně ratihabuje (učiní podání, v němž uvede, že daňové přiznání podepsané účetní je projevem jeho vůle).
- Daňový subjekt ratihabuje podání ústně do protokolu.
- Daňový subjekt ratihabuje podání datovou zprávou podepsanou svým uznávaným elektronickým podpisem.
- Daňový subjekt doloží, že osoba, která podání podepsala, byla oprávněna jménem daňového subjektu jednat (doloží plnou moc nebo pověření ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu).
- Daňový subjekt zplnomocní nebo pověří zcela jinou osobu, která podání zopakuje písemně nebo datovou zprávou podepsanou svým uznávaným elektronickým podpisem (tento úkon samozřejmě musí být v souladu s rozsahem zmocnění nebo pověření).
- Daňový subjekt zplnomocní nebo pověří zcela jinou osobu, která přijde podání osobně podepsat, ratihabuje ho do protokolu nebo samostatným podáním (daný úkon samozřejmě musí být v souladu s rozsahem zmocnění nebo pověření).

Pravděpodobně by se našly ještě další způsoby. Podstatné je však to, že vady musí být odstraněny ve lhůtě, kterou správce daně stanovil ve výzvě. Marným uplynutím lhůty se vadné podání stává neúčinným a nelze ho již opravit (není co opravit, protože se na podání hledí, jako by nikdy nebylo podáno). Případná „oprava“ je sice jakousi opravou *de facto*, nikoli však opravou *de iure*, neboť nelze opravit něco, co neexistuje (je to, jako kdyby na vaše objednání přišel opravář po ujednaném termínu opravit pračku, kterou jste už vyhodili na smetiště). Na vadné podání (s výjimkou řešení uvedeného v kapitole 2.4) proto nelze hledět tak, jako by bylo podáno v den provedení opravy. Takové ustanovení obsahoval zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (viz jeho § 21 odst. 9), daňový řád však tento přístup záměrně opustil.

2.4 Postup v případě zmeškání lhůty

Otázkou zůstává, jakým způsobem postupovat v případě zmeškání lhůty pro opravu vadného podání. Jak je uvedeno výše, dané podání se zmeškáním lhůty stalo neúčinným a správce daně na něj pohlíží, jako by nikdy nebylo podáno. Takové podání už tedy nemůže být opraveno (nemá být co opraveno). Daňovému subjektu tedy nezbývá, než učinit v dané věci nové podání. To je jediná z možností, jak si za dané situace počínat. V příkladu uvedeném v kapitole 2.3 jsou to tedy následující varianty:

- Daňový subjekt učiní nové podání písemně, tentokrát již se svým podpisem.
- Daňový subjekt učiní nové podání datovou zprávou podepsanou svým uznávaným elektronickým podpisem.

¹ Pro tento příklad se daňovým subjektem rozumí fyzická osoba, která je daňovým subjektem, statutární orgán právnické osoby nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn jednat jménem právnické osoby podle jiného právního předpisu.

- Daňový subjekt doloží, že osoba, která podání podepsala, byla oprávněna jménem daňového subjektu jednat (doloží plnou moc nebo pověření ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu), a podání bude učiněno znovu s podpisem této osoby.
- Daňový subjekt zplnomocní nebo pověří zcela jinou osobu, která podání učiní znovu písemně nebo datovou zprávou podepsanou svým uznávaným elektronickým podpisem (tento úkon samozřejmě musí být v souladu s rozsahem zmocnění nebo pověření).

Lze tedy uzavřít, že v případě zmeškání lhůty pro odstranění vad podání může daňový subjekt postupovat pouze tak, že v dané věci učiní nové podání. Pokud se ve věci vede řízení, je toto řízení zahájeno až učiněním tohoto podání, nebylo-li zahájeno dříve (například výzvou k podání daňového přiznání).

I tato skutečnost bývá občas předmětem sporů či nedorozumění. „Opraví-li“ daňový subjekt po lhůtě pro odstranění vad podání vadu daňového přiznání, ovšem jinak než podáním nového přiznání, domnívá se, že vady odstranil. Proto se diví nebo rozčiluje, když následně obdrží výzvu k podání daňového přiznání (*Proč mi ti byrokrati posílají výzvu, když jsem vadu sice pozdě, ale přece odstranil?!).* Správce daně v dané situaci nemůže konat jinak. Jestliže vada podání nebyla odstraněna ve stanovené lhůtě, daňové přiznání nemá účinky podání, nebylo zahájeno nalézací řízení a daňový subjekt nesplnil povinnost tvrzení. Samotná „oprava“ učiněná po lhůtě pro odstranění vady pak nové řízení ve věci nezahájila.

Pro daňový subjekt může být rovněž nepochopitelné, že po uplynutí lhůty pro odstranění vad podání již nemůže provést opravu například doplněním podpisu do původního podání. Tuto možnost by mu správce daně vůbec neměl umožnit (natož nabídnout), neboť uplynutím stanovené lhůty se vadné podání stalo neúčinným a nelze na ně hledět jinak, než jako na neexistující (nelze podepsat něco, co neexistuje).

3 Podání daňového tvrzení, přihlášky k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů u DPH

Aby bylo dané téma ucelené, sluší se poukázat na sice dosud neplatnou, ale do legislativního procesu zařazenou další právní úpravu týkající se neúčinnosti podání. Nachází se v novele zákona o DPH, jež je součástí vládního návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti

s přijetím zákona o evidenci tržeb. Vzhledem k tomu, že legislativním nosičem je zákon obsahující horké politické téma, není zřejmé, zda a případně kdy bude tato změna schválena.

Paragraf 101a odst. 4 zákona o DPH: *Podání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné.*

Daná právní úprava (podání uvedené v odstavci 1 nebo 2) se týká tzv. formulářových podání, konkrétně daňových přiznání a dodatečných daňových přiznání včetně příloh, kontrolních hlášení nebo jiných hlášení včetně příloh, souhrnných hlášení a následných souhrnných hlášení, přihlášek k registraci a oznámení o změně registračních údajů. Dle § 101a odst. 1 zákona o DPH lze tato podání učinit pouze elektronicky, podle § 71 odst. 1 a 3 daňového řádu pak pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3 daňového řádu. Výše uvedená novela (doplnění odstavce 4 do § 101a zákona o DPH) normuje, že pokud nebude dané podání učiněno datovou zprávou v požadovaném formátu nebo v požadované struktuře, je ze zákona neúčinné. Za daných okolností nebude možné aplikovat ani fikci bezvadného podání uvedenou v ustanovení § 74 odst. 4 daňového řádu (§ 101a odst. 4 zákona o DPH bude speciálním ustanovením ve vztahu k § 74 odst. 4 daňového řádu), ani ustanovení § 74 odst. 1 daňového řádu (vydání výzvy k odstranění vad podání). Takovéto podání tedy nevyvolá žádné právní účinky, nebude jej možné jakkoli opravit a jediným řešením bude učinit ve věci podání zcela nové, formálně bezvadné.

Tato nová právní úprava přinese změnu v aplikaci sankcí. Pokud dnes daňový subjekt podá přiznání k DPH nikoli elektronicky (například písemně), správce daně zřejmě nebude daňovému subjektu nic vytýkat. Podle § 74 odst. 4 daňového řádu se na dané přiznání hledí jako na bezvadné a správce daně daňovému subjektu uloží pokutu dle § 247a odst. 2 (2.000 Kč) nebo 4 (do 50.000 Kč) daňového řádu. Zatímco po novele zákona o DPH, bude-li schválena, se bude na toto přiznání hledět jako na neúčinné a správce daně bude po daňovém subjektu daňové přiznání dříve či později požadovat (vydáním výzvy dle § 145 odst. 1 daňového řádu). Pokud ho poté daňový subjekt podá (elektronicky, jak stanoví zákon), pravděpodobně již bude lhůta pro podání přiznání zmeškána. Sankčním následkem je pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. Tato pokuta může být vyšší, ale i nižší než pokuta za nedodržení formy podání.

Projednání zprávy o daňové kontrole

Ing. Jan Rambousek, LL.M.
daňový poradce č. 693



V poslední době se často setkávám s tím, že se správce daně snaží „vyhnout“ projednání zprávy o daňové kontrole. Stává se tak z různých důvodů, např. v případě nesouhlasu s výsledkem daňové kontroly jako takové, či když se blíží prekluze a správce daně by ve stanovené lhůtě zprávu projednat nestačil (i v takovém případě správce daně vyměří daň, aniž by však zprávu o daňové kontrole z časových důvodů projednal).

1 Projednává se zpráva o daňové kontrole?

Správci daně v poslední době zastávají názor, že se zpráva o daňové kontrole již neprojednává, čemuž nahrává i komentář¹, který uvádí: „Z komentáře k odst. 2 vyplývá, že správce daně s daňovým subjektem projednává pouze výsledek kontrolního zjištění, nikoliv celou zprávu o daňové kontrole, byť jde o její nejvýznamnější část. Poté, kdy je výsledek kontrolního zjištění s daňovým subjektem projednán...“

Trocha historie

Pro rozbor se musíme podívat trochu do minulosti, do předchozí právní úpravy, konkrétně do zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento zákon v rámci daňové kontroly předpokládal mimo jiné dva úkony. Jeden byl popsán v § 16 odst. 4 písm. f) a daňový subjekt měl právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Druhým úkonem bylo vlastní projednání zprávy o daňové kontrole podle § 16 odst. 8 tohoto zákona.

Důležitý je v této otázce nálezný Ústavního soudu², který uvádí, že „z citovaného logicky vyplývá, že po obsahové stránce musí ‚projednání zprávy‘ obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho

vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření“. Znamená to tedy, že „seznámení“ je podmnožinou „projednání“, neboť seznámení neobsahuje reakci správce daně.

Důležité je zdůraznit, že i nová procesní úprava zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), používá shodné pojmy, a to „seznámení“ a „projednání“. Ačkoli se tedy nález týká staré právní úpravy, není jediný důvod, proč by tento nález nebylo možno vztáhnout i na novou procesní úpravu.

Analogicky staré právní úpravě, kdy se daňový subjekt měl právo vyjádřit před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, tak v DŘ je toto právo zakotveno v § 88 odst. 3. Daňový subjekt má právo zakotvené v § 88 odst. 2 DŘ seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění a podle následujícího odstavce právo na vyjádření a navrzení doplnění. Ve smyslu citovaného nálezu, tedy v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, nemá daňový subjekt právo na reakci správce. V praxi to také zpravidla probíhá tak, že správce daně daňový subjekt písemně seznámí s výsledkem kontrolního zjištění a daňový subjekt navrhne, rovněž písemně, doplnění tohoto výsledku kontrolního zjištění. Správce daně následně buď vyhoví daňovému subjektu a výsledek kontrolního zjištění změní a doplní, nebo jeho návrhy zamítne. I zamítnutí návrhů by mělo být odůvodněno, ale ne vždy tomu tak v praxi je.

Jak vypadá výsledek kontrolního zjištění

V průběhu daňové kontroly na základě výzev daňový subjekt pouze tuší, jakým směrem se ubírá myšlenkový pochod správce daně. Výsledek kontrolního zjištění je první ucelený písemný projev správce daně, ze kterého se daňový subjekt dozví, jak si v daňové kontrole stojí. Často je z výsledku kontrolního zjištění zmaten, neboť se mu zdá nepřehledný, vzájemně si odporující a se závěry správce daně nesouhlasí, protože se domnívá, že důkazní

¹ BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011.

² Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 ze dne 27. 8. 2001.

břemeno leží podle § 92 odst. 5 DŘ na správci daně, zatímco ve výsledku kontrolního zjištění je pouhé lakonické konstatování, že daňový subjekt neunesl svoje důkazní břemeno. I když se v tuto chvíli ještě nejedná o rozhodnutí, tak měl výsledek kontrolního zjištění splňovat podmínky uvedené v § 102 odst. 4 DŘ. Ačkoli výsledek kontrolního zjištění ještě není rozhodnutím, tak k němu směřuje, a bylo by v rozporu se zásadami správy daní, aby s tímto odůvodněním byl daňový subjekt seznámen až v rámci rozhodnutí – platebního výměru. Daňový subjekt má právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění.

Změněný výsledek kontrolního zjištění

Pokud správce daně vyhoví daňovému subjektu a výsledek kontrolního zjištění změní, tak stejně často nedochází ke shodě. Obě zúčastněné strany nejsou jednotné, jak by měl vypadat změněný výsledek kontrolního zjištění. Výsledek kontrolního zjištění např. obsahuje tvrzení, že zdanitelná plnění A, B a C se neuskutečnila. Správce daně akceptuje důkazy daňového subjektu, které prokáží, že zdanitelné plnění A se uskutečnilo. Podle mého názoru je nesprávný postup správce daně, pokud nechá výsledek kontrolního zjištění v původní verzi a pouze na konec výsledku kontrolního zjištění doplní, že u zdanitelného plnění A bylo prokázáno jeho uskutečnění. Podle mého názoru je takový výsledek kontrolního zjištění nejenom nepřehledný, ale i matoucí, protože od tvrzení, že se neuskutečnilo zdanitelné plnění A, se odvíjejí ve výsledku kontrolního zjištění další zjištění, u kterých není po takové změně zřejmé, zda jsou platná či nikoli. Výsledek kontrolního zjištění by v takovém případě měl, podle mého názoru, vypadat tak, že v něm bude konstatováno, že plnění B a C se neuskutečnila.

Přechod z výsledku kontrolního zjištění do zprávy o daňové kontrole

Jestliže daňový subjekt nenavrhne žádné doplnění, nebo správce daně tyto návrhy odmítne, je tím výsledek kontrolního zjištění uzavřen. V případě návrhů na změny výsledku kontrolního zjištění je tedy daňový subjekt vysloven v pasivní roli, kdy trpně očekává, zda jeho návrhům správce daně vyhoví či nikoli. Takto uzavřený výsledek kontrolního zjištění je transformován na zprávu o daňové kontrole, která se následně projednává.

Jak jsem avizoval již v úvodu článku, názory na projednání zprávy nejsou jednotné. Častým argumentem, proč se zpráva o daňové kontrole již neprojednává je druhá věta ustanovení § 88 odst. 3 DŘ, která uvádí: „*Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole*

navrhovat jeho další doplnění.“ Tento argument zaznívá nejen od správců daně, od odvolacího orgánu, ale dokonce zazněl i od soudu³, který uvedl: „[S]právce daně se na s. 47 zprávy o daňové kontrole (č. j. 373249/11/005931109369) výslovně věnoval důkazním návrhům stěžovatelky, ovšem nevyhověl jim s odkazem na výše zmiňované ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, které stanoví: „*Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění.*“ Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožnil. Jak vyplývá z předchozího odstavce, vyjádření stěžovatelky z 2. června 2011 bylo opakovaným vyjádřením ke kontrolním zjištěním, přičemž na základě předchozího vyjádření nedošlo ke změně zjištění. Správce daně tedy správně aplikoval citované ustanovení. Stěžovatelka navíc měla možnost učinit předmětné důkazní návrhy také v odvolacím řízení, ...“

Mluvnicky „výsledek kontrolního zjištění“ je rodu mužského, zatímco zpráva o daňové kontrole je rodu ženského. A tak pokud se zakazuje navrhovat „jeho“ doplnění, je tím evidentně zakázáno navrhovat doplnění výsledku kontrolního zjištění, ale tento zákaz neplatí pro navrhování důkazů v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud by bylo zakázáno doplňovat zprávu o daňové kontrole, tak by v zákoně muselo být uvedeno, že není možno navrhovat „její“ doplnění. Jsem si vědom, že jazykový výklad není rozhodující výkladovou metodou a že slouží pouze jako prvotní přiblížení k právní normě⁴, a nutno brát v úvahu i další výkladové metody, teleologickou, historickou a systémovou. Výš uvedený výklad není postaven pouze na rozdílu slov „jeho“ vs. „její“. Důležité je i ustanovení § 86 odst. 2 písm. b) DŘ, podle kterého má daňový subjekt právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhovat provedení důkazních prostředků. A protože daňová kontrola je podle § 88 odst. 4 ukončena až jejím podpisem nebo touto fikcí, tak je zřejmé, že až do podpisu projednané zprávy má daňový subjekt možnost navrhovat důkazy. A tento závěr podporuje i jazykový výklad, a to, že zpráva o daňové kontrole musí být projednána, aby až do tohoto okamžiku mohl daňový subjekt vystupovat aktivně. Pokud by měl trpně podepsat zprávu o daňové kontrole, tak by nebyla zaručena jeho práva, která má až do konce.

Zpráva o daňové kontrole se podle textu zákona musí projednat

Ačkoli se tedy vyskytují názory, že se projednává výsledek kontrolního zjištění a zpráva o daňové kontrole se již neprojednává, tak se s tímto názorem nemohu ztotožnit. Jednak tomu neodpovídá text zákona, ale hlavně by se některá ustanovení stala mrtvými. Navíc doposud nebyl popřen názor Ústavního soudu, který rozlišuje mezi pojmy seznámení a projednání.

³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR čj. 6 Afs 105/2015 ze dne 11. 8. 2015.

⁴ Plénum Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. 12. 1997 a řada dalších.

2 Projednání zprávy o daňové kontrole

Zákon neurčuje, jakým způsobem se daňová zpráva projednává. Pro daňový subjekt je projednání zprávy často první, ale současně i poslední možností jak se dozvědět, proč podle názoru správce daně postupoval v rozporu se zákonem, zejména za situace, kdy podle jeho názoru zpráva o daňové kontrole není zcela jasná. Dotazy, které v rámci protokolovaného jednání daňový subjekt má, ale může správce daně chápat jako nemístné obstrukce ze strany daňového subjektu a snaží se projednávání zprávy o daňové kontrole co nejvíce urychlit a zkrátit. Nesouhlasím s názorem⁵, že projednání zprávy je možno po čtyřech dnech a 13,5 hodinách ukončit s tím, že takový čas postačuje k projednání zprávy. Nemyslím, že je nutné vysvětlovat, že doba bude u každého případu jiná, a pokud zpráva o daňové kontrole čítá ke stu stranám a doměrek je v desítkách milionů Kč, nelze očekávat projednání v řádech hodin. Zejména v takových případech považuji za vhodné, pokud daňovému subjektu na jeho žádost správce daně ve smyslu § 5 odst. 3 DŘ zašle koncept této zprávy. Situace, kdy se musí daňový subjekt osobně dostavit ke správci daně, aby tam uvedl do protokolu, že žádá o lhůtu 15 dnů k prostudování tohoto konceptu, považuji za obstrukci ze strany správce daně. Jak jsem již uvedl, u krátké zprávy o daňové kontrole lze takový postup akceptovat, ale u rozsáhlé zprávy to nelze. U projednání zprávy doporučuji trvat důsledně na protokolaci veškerého jednání. Daňový subjekt si musí být vědom toho, že tento protokol bude velice důležitým dokumentem pro odvolací, eventuálně i soudní řízení.

3 Postup odvolacího orgánu v případě neprojednání zprávy

Pokud odvolací orgán usoudí, že zpráva opravdu nebyla projednána, tak, jak uvádí rozsudek⁶, „nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích. V rozsudku ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 89/2010 - 38 krajský soud nezávalal stěžovatele k tomu, aby platební výměry zrušil, ale pouze vyslovil úvahu, kterou lze interpretovat tak, že neprojednání zprávy o daňové kontrole nelze „dohánět“ v odvolacím řízení v úzkém slova smyslu přímo odvolacím orgánem. Docházelo by totiž k tomu, že rozsáhlé sporné skutečnosti a právní argumentace daňového subjektu, kterou by jinak uplatnil již při projednání zprávy

o daňové kontrole správcem daně, by byla řešena pouze v jediné instanci přímo odvolacím orgánem.“

V rozsudku je dále uvedeno: „Stěžovatel tak měl prostor k tomu, aby použil procesní nástroje daňového řádu ve smyslu ust. § 115 odst. 1, resp. postup podle ust. § 116 odst. 3 a § 113 odst. 1 a v rámci odvolacího řízení se vrátil do fáze řízení před správcem daně, který napravitel pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole.“

Citované paragrafy si nedokážu vyložit jinak, než že odvolací orgán má takové odvolání vrátit podle § 115 odst. 1 DŘ prvoinstančnímu správci daně s tím, že má doplnit nebo odstranit vady. Správce daně by tedy teoreticky mohl dodatečně projednat zprávu, ale v rozsudku je uveden postup podle § 116 odst. 3 a § 113 odst. 1 DŘ, což znamená, že správce daně má v rámci autoremedury odvolání vyhovět. Nedokážu si představit jiný způsob, než že správce daně zruší vydané platební výměry, zprávu projedná a následně vystaví nové platební výměry. Jedině tak je zaručeno, že správce daně nebude mít při projednání zprávy svázané ruce tím, že ať dopadne projednání zprávy jakkoli, tak se musí „trefit“ do již vydaných platebních výměrů. S takovým postupem se setkávám v případech, když je projednáním zprávy pověřen prvoinstanční orgán v rámci odvolacího řízení. Rovněž je nelogické, aby byla projednávána zpráva o daňové kontrole poté, co posloužila jako důkazní prostředek pro platební výměry. Správce daně potom musí strpět takové projednání zprávy, kdy daňový subjekt předkládá návrhy, ale správce daně ví, že je všechny musí automaticky zamítnout, protože jinak by to ohrozilo jím vydané platební výměry. V případě, kdy správce daně neprojednává zprávu o daňové kontrole z důvodu hrozící prekluze, by tento postup znamenal definitivní vítězství daňového subjektu, a proto se mu bude správce daně vždy bránit.

4 Závěr

Z výše uvedených důvodů se tedy domnívám, že účinností DŘ nezanikla povinnost projednat zprávu o daňové kontrole a pokud k projednání nedojde, tak nápravu nelze provést v rámci odvolacího řízení. Takovému odvolání by měl správce daně v rámci autoremedury vyhovět a po zrušení platebních výměrů zprávu projednat a teprve následně vystavit nové platební výměry. Takový postup by však nevedl k naplnění podmínek uvedených v § 148 odst. 2 písm. b) DŘ, a proto správce daně tento postup nechce akceptovat. Obecně však postup, kdy správce daně urychleně vydá platební výměry, aby potom v takto prodloužené lhůtě projednal zprávu o daňové kontrole, považuji za typické zneužití práva.

⁵ Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové čj. 31 Af 75/2014 ze dne 27. 11. 2015.

⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR čj. 7 AfS 20/2012 ze dne 20. 9. 2012.

Penále je trest. Vykoupení daňových hříchů za 20 %?

Ing. Tomáš Hajdušek
daňový poradce č. 1381,
vedoucí Sekce správy daní a poplatků



V posledních měsících je na poli daňového trestního práva velmi intenzivně diskutována otázka charakteru penále v případě doměření daně ve vztahu k případnému trestnímu řízení pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. A to z toho důvodu, že pokud by mělo penále povahu trestní sankce, vylučovalo by vyměření penále správcem daně následné potrestání daňového subjektu v rámci trestního řízení. Cílem příspěvku je seznámit čtenáře s aktuálním vývojem v této otázce.

1 Je penále trestem?

Penále v případě doměření daně je upraveno v § 251 DŘ. Institut je daňovým poradcům dobře znám, a není proto zapotřebí jej pro účely tohoto příspěvku podrobněji rozebírat. Užitečné je ovšem seznámit se s důvodovou zprávou k novému daňovému řádu¹. Ta uvádí, že penále je „*obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud správce daně doměří daň vyšší, nebo pokud je snižován daňový odpočet či daňová ztráta, než jak byly stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Jde tedy o následek za nesplnění povinnosti tvrzení, který stíhá daňový subjekt a který má povahu platebního deliktu.*“ Podle tzv. Baxova komentáře se v případě penále jedná „*o peněžitou sankci za nesprávné (v neprospěch veřejných rozpočtů) tvrzení daně.*“

Je tedy nesporné, že se jedná o sankci. Nejasný je charakter této sankce. Tedy aspoň do doby nedávné charakter této sankce nejasný byl (viz dále v textu).

Již v lednu 2013 napadl ke Krajskému soudu v Plzni případ společnosti Odeř Agrar k.s., které byla na základě daňové kontroly snížena daňová ztráta. Současně bylo

společnosti vyměřeno penále ve výši 2,5 mil. Kč. Předmětem kontroly byla daň z příjmů právnických osob za rok 2008. Jednalo se tedy o období před nabytím účinnosti daňového řádu. Dodatečný platební výměr byl vydán v roce 2012, tedy po nabytí účinnosti daňového řádu.

Zatímco zákon o správě daní a poplatků² ukládal v případě snížení daňové ztráty penále ve výši 5 %³, daňový řád pro tento případ určuje penále ve výši 1 %⁴.

Podle přechodného ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu se v případě doměření daně za rok 2008 uplatní penále podle zákona o správě daní a poplatků, tedy ve výši 5 %.

Společnost Odeř Agrar k.s. s odkazem na judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (bude zmíněna později) argumentovala, že penále má trestní sankci, a je proto na místě použít pro daňový subjekt sankci mírnější podle zásady možné retroaktivní působnosti zákona ve prospěch pachatele⁵, tedy penále ve výši 1 %.

Plzeňský soud žalobě společnosti Odeř Agrar k.s. vyhověl⁶, žalované Odvolací finanční ředitelství podalo kasační stížnost. Příklad se tak dostal před Nejvyšší správní soud.

2 Rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu

Rozhodující čtvrtý senát se hodlal přiklonit k závěru Krajského soudu v Plzni, že penále má povahu trestní sankce, a je tedy na místě použít právní úpravu pro daňový subjekt příznivější. Překážkou pro okamžité rozhodnutí mu však byl předchozí rozsudek pátého senátu Nejvyššího správního soudu⁷, podle kterého penále dle § 251 DŘ

¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“).

² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

³ Srovnej ust. § 37b odst. 1 písm. c) ZSDP ve znění účinném od 1. 6. 2006.

⁴ § 251 odst. 1 písm. c) DŘ.

⁵ Z principu zákazu zpětné účinnosti norem pro oblast trestního práva je připuštěna jedna zásadní výjimka, která stanovuje, že se použije pozdějšího zákona tehdy, jestliže je pro pachatele příznivější (princip retroaktivity *in mitius*). V českém právu tato zásada vyplývá z ustanovení druhé věty čl. 40 odst. 6 Listiny, kdy se nové právní úpravy použije tehdy, jestliže je pro pachatele příznivější.

⁶ Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 8. 2014, čj. 30 Af 5/2013-41.

⁷ Rozsudek ze dne 28. 3. 2014, čj. 5 Afs 28/2013-36.

nelze „považovat za sankci ve smyslu správního trestání, ale jedná se o příslušenství daně, které podléhá stejnému daňovému režimu jako samotná daň (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu)“. Čtvrtému senátu tak nezbylo, než předložit věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu⁸ k přijetí závazného rozhodnutí.

V předkládajícím usnesení čtvrtého senátu je velmi podrobně a pečlivě rekapitulována relevantní judikatura Evropského soudu pro lidská práva z této oblasti. Je z ní seznatelné, že charakter daňového penále byl předmětem zkoumání ve více zemích Evropské unie.

Předmětných rozsudků je v citovaném usnesení uvedeno více než deset. V podstatě ve všech z nich dospěl Evropský soud pro lidská práva k závěru, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“, přičemž řízení týkající se daňového penále má trestní povahu. Odbornou literaturou bývá z těchto rozsudků nejčastěji citován rozsudek ze dne 27. 11. 2014, Lucky Dev proti Švédsku, stížnost 7356/10.

Čtvrtý senát za použití tzv. Engelových a Bendenounových kritérií dospěl k závěru, že penále představuje trest, a je proto třeba na něj aplikovat i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.

Z důvodů výše uvedených předložil čtvrtý senát celou věc rozšířenému senátu. Dlouho očekávaný verdikt vynesl rozšířený senát 24. 11. 2015⁹.

Na základě jednomyslné shody sedmičlenného rozšířeného senátu bylo vydáno průlomové rozhodnutí. Podle rozšířeného senátu **penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010) a § 251 daňového řádu má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.**

Ve svém rozhodnutí rozšířený senát vycházel především ze závazné judikatury Evropského soudu pro lidská práva, zejména z rozsudků Jussila proti Finsku, Nykänen proti Finsku a Lucky Dev proti Švédsku, a rovněž z Listiny základních práv a svobod. Rozšířený senát tedy při hodnocení povahy daňového penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků a nyní dle § 251 DŘ aplikoval výše uvedené závěry judikatury Evropského soudu pro lidská práva. Zabýval se přitom kromě jiného i povahou porušení práva, za které je penále předepisováno, a zhodnocením přísnosti této sankce. **Konstatoval, že uložení daňového**

penále spadá pod pojem „trestní obvinění“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a že řízení týkající se daňového penále má trestní povahu. Zdůraznil, že byť není daňové penále ve vnitrostátním právu klasifikováno a systematicky zařazeno do trestního práva, nýbrž do práva daňového, jeho uložení má trestní povahu, protože účelem není náhrada zkrácené daně, ale citelné potrestání dané osoby s cílem odradit ji od podobného jednání v budoucnu. Dospěl k závěru, že penále představuje trest, a je proto třeba na ně aplikovat čl. 6 a 7 Úmluvy se všemi zárukami z toho vyplývajících, jakož i čl. 40 odst. 6 české Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.

Rozšířený senát odmítl argumenty daňové správy, že v případě daňového penále jde pouze o administrativní delikt, který zákon za trest výslovně neoznačuje, stejně jako to, že jeho předepsání vyplývá přímo ze zákona, nepředchází mu žádné řízení, a správce daně tak ani nemá žádný prostor pro úvahu o jeho výši.

„Přítakat těmto argumentům by v podstatě znamenalo vyhnout se v případě platebních deliktů v oblasti daní dosahu Úmluvy a v ní stanoveným důležitým principům týkajícím se trestního obvinění, trestání, zákazu retroaktivity a spravedlivého procesu. Ustálenou judikaturu ESLP jsou všechny orgány veřejné moci v České republice jakožto členského státu Rady Evropy povinny respektovat,“ dodal předseda rozšířeného senátu Josef Baxa, který byl v daném případě soudcem zpravodajem¹⁰.

3 Názory odborné veřejnosti

Otázka charakteru daňového penále byla předmětem odborných diskusí ještě před rozhodnutím rozšířeného senátu.

V rámci připomínkového řízení k návrhu zákona o prokazování původu majetku¹¹ upozornila tehdejší předsedkyně Nejvyššího soudu Iva Brožová, že návrh zákona „*opomíjí problematiku střetu trestní a správní sankce hrozící poplatníkovi, který by se mohl dopustit trestného činu krácení daně ve smyslu § 240 tr. zákoníku a souběžně čelit daňovému postihu od správce daně*“. Iva Brožová připomněla, že „*(p)okud má daňová sankce trestní povahu a zároveň je konečná, článek 50 Listiny základních práv a svobod Evropské unie (dále jen „Listina“), který zakotvuje zásadu ne bis in idem, brání tomu, aby proti téže osobě bylo vedeno trestní stíhání právě s ohledem na zásadu ne bis in idem.*“

⁸ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-28.

⁹ Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57.

¹⁰ Citace tiskové zprávy Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015.

¹¹ Vládní návrh zákona o změně zákona v souvislosti s prokazováním původu majetku, sněmovní tisk č. 504.

Závěrem svého stanoviska Iva Brožová uvedla, že „podle Evropského soudu pro lidská práva zásada *ne bis in idem*, zakotvená v článku 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě, vyžaduje posouzení totožnosti skutku, nikoliv odlišností v jeho právní kvalifikaci. Stíhání totožného skutku, který naplňuje ve vnitrostátním právu skutkovou podstatu jak trestného činu, tak správního (zde daňového) deliktu, je z pohledu Evropského soudu pro lidská práva v rozporu s požadavky Úmluvy (srov. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 10. února 2009 ve věci *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. stížnosti 14939/03 nebo rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. listopadu 2014 ve věci *Lucky Dev proti Švédsku*, č. stížnosti 7356/10)“.

Opačný názor publikoval Michal Radvan¹², který dospěl k závěru, že „(p)akliže by byl daňový subjekt povinen hradit penále, nemá to vliv na případné trestní stíhání a povinnost podrobit se trestu podle trestního zákoníku. Pokud by rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k opačným závěrům, mělo by takové rozhodnutí nedozírné následky v sankcionování daňových deliktů.“

Rozšířený senát neponechal Radvanovu argumentaci stranou a věnoval jí jeden bod odůvodnění svého rozhodnutí: „[63] Přestože je tedy penále ve smyslu § 37b zákona o správě daní a poplatků, respektive § 251 odst. 1 daňového řádu, institutem daňového práva, je třeba na základě analýzy judikatury Evropského soudu pro lidská práva a při zohlednění zásady demokratického právního státu založeného na účtě k základním právům a svobodám a plnění své mezinárodní závazky (čl. 1 Ústavy) uzavřít, že se jedná o trest *sui generis*. Argument systematickou právního řádu, resp. jeho oborovým členěním, nabízející odlišení ‚trestních‘ a ‚administrativních‘ deliktů a sankcí za ně stanovených, včetně odlišností jejich ukládání, nemůže ve světle naplnění ostatních kritérií obstát. Stejně tak argument ‚automatickou ukládání‘ správcem daně přímo ze zákona s vyloučením jakékoliv správní úvahy o tom, zda, případně v jaké výši penále stanovit, navíc bez předchozího řízení. Přítakat této argumentaci by v podstatě znamenalo v případě takto zvoleného legislativního řešení vyhnout se dosahu Úmluvy, ať už jejich hmotněprávních či procesních kautel (trest, trestní obvinění, spravedlivý proces...). Závěry vyslovené v tomto směru v aktuální literatuře založené na odmítnutí rozsudku ESLP ve věci *Lucky Dev proti Švédsku* jako nepřesného a nesprávného (srov. Radvan, M., *Zásada ne bis in idem v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, Státní zastupitelství*, č. 4/2015, s. 20 a násl.), jsou proto nepřesvědčivé.“

4 Aplikace zásady *ne bis in idem* v praxi

Radvanovu názoru Nejvyšší správní soud sice nepřítakal, ale v jednom měl Radvan stoprocentní pravdu. Aplikace zásady *ne bis in idem* v oblasti daňového trestního práva skutečně znamená (ne)malou revoluci.

Ještě před rozhodnutím rozšířeného senátu byla tato zásada aplikována Obvodním soudem pro Prahu 4. Před ním stanul daňový subjekt, jemuž byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 2.267.569 Kč a vyměřeno penále ve výši 453.513 Kč a za zdaňovací období roku 2008 daň ve výši 1.463.715 Kč a penále ve výši 292.743 Kč. Následně byl daňový subjekt souzen pro trestný čin zkrácení daně. Souzený skutek spočíval v zaúčtování velkého množství fiktivních faktur do nákladů.

Obvodní soud pro Prahu 4 vydal 10. 6. 2015 usnesení¹³, kterým trestní stíhání zastavil. V odůvodnění usnesení soud uvedl, že „(o)tázka daňového penále a vzniku překážky *ne bis in idem* při současně vedeném trestním řízení týkajícího se zkrácení daně, byla řešena Evropským soudem pro lidská práva, konkrétně pak rozsudkem *Lucky Dev* proti Švédsku, stížnost č. 7356/10. Z rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 27. 11. 2014 ve věci *Lucky Dev* proti Švédsku pak vyplývá, že uložení daňového penále obnáší ‚trestní obvinění‘, přičemž řízení týkající se daňového penále mělo trestní povahu. Následně odsouzení pro trestný čin zkrácení daně by pak bylo v rozporu se zásadou *ne bis in idem*. S ohledem na shora uvedenou jednoznačnou judikaturu Evropského soudu pro lidská práva, nalézacímu soudu v trestní věci obž. Šxxxxxx nezbylo než dospět k závěru, že uložení daňového penále vztahujícího se k daním z příjmů fyzických osob za roky 2007 a 2008 v rámci daňového řízení, tj. vyměřením penále ve vztahu k daním, ohledně nichž se vede proti obžalovanému toto trestní řízení pro trestný čin dle § 148 tr. zákona, došlo k vytvoření překážky *ne bis in idem*. Za situace, kdy proti obžalovanému nebylo zahájeno v této trestní věci trestní stíhání pro nedostatky ve vedení účetnictví (trestný čin dle § 125 tr. zákona – viz obsah usnesení o zahájení trestního stíhání – popis skutku) soudu nezbylo, než trestní stíhání zastavit.“

Zcela čerstvé usnesení trestního soudu na stejné téma, dosud nikde nepublikované, je usnesení Okresního soudu ve Strakonicih ze dne 27. 1. 2016¹⁴. Okresnímu soudu byla podána obžaloba daňového subjektu z trestného činu zkrácení daně. Skutek měl podle státního žalobce spočívat ve zkrácení daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané

¹² RADVAN., Michal. Zásada *ne bis in idem* v případě trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. *Státní zastupitelství*. 2015, č. 4, s. 20.

¹³ Usnesení Obvodního soudu pro Prahu 4 ze dne 10. 6. 2014, sp. zn. 6T 145/2014.

¹⁴ Usnesení Okresního soudu ve Strakonicih ze dne 27. 1. 2016, sp. zn. 18 T 180/2015.

hodnoty v celkové výši 1.789.984 Kč v důsledku uplatnění nákladů na zprostředkování.

V odůvodnění Okresní soud ve Strakoniciích uvedl:

„Jak je již uvedeno výše, obžalovaný krátil daň z příjmu za rok 2008 a 2009 a v roce 2009 daň z přidané hodnoty. Ze shora popsaných dodatečných platebních výměrů je zřejmé, že za rozhodné období mu byla správcem daně nejen dovyměřena daň z příjmů a z přidané hodnoty, ale též i penále z doměřených daní. V této souvislosti Okresní soud ve Strakoniciích uvádí, že otázka daňového penále a vzniku překážky ne bis in idem při současně vedeném trestním řízení týkajícím se zkrácení daně a daňovém řízení byla aktuálně řešena Evropským soudem pro lidská práva a Nejvyšším správním soudem. Evropský soud rozsudkem ze dne 27. 11. 2014, Lucky Dev proti Švédsku, stížnost č. 7356/10, jednoznačně dovodil, že uložení daňového penále obnáší „trestní obvinění“, přičemž řízení týkající se daňového penále má trestní povahu. Následné odsouzení pro trestný čin zkrácení daně by pak bylo v rozporu se zásadou ne bis in idem. Ke stejnému závěru jmenovaný soud dospěl rovněž v rozsudku ze dne 20. 5. 2014, Nykänen proti Finsku, stížnost č. 11828/11 (soud konstatoval, že byt' není daňové penále ve vnitrostátním právu klasifikováno jako trest ve smyslu trestního práva, jeho uložení má trestní povahu, protože jeho účelem není náhrada zkrácené daně, ale potrestání dané osoby s cílem odradit ji od dalšího podobného jednání v budoucnu. Ani relativní mírnost penále v dané věci nezpůsobí, že by uložení penále nemělo být považováno za trest ve smyslu čl. 6 a čl. 7 Úmluvy).

Ke stejnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 210/2014, ve kterém konstatoval, že penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, má povahu trestu; a je na ně třeba aplikovat článek 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a článek 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.

S ohledem na výše uvedená rozhodnutí je zřejmé, že uložením daňového penále ve smyslu § 37b zákona č. 337/1992 Sb. (v rámci dodatečných platebních výměrů), došlo k vytvoření překážky ne bis in idem. Soudu proto nezbyvá nic jiného než trestní stíhání zastavit“.

5 Úvahy de lege ferenda

Ze společenského hlediska je nežádoucí, aby se „daňoví podvodníci“ ze svých hříchů vykoupili za 20 % bez uložení patřičného spravedlivého trestu. Vznikla proto meziresortní expertní skupina, která má za úkol připravit legislativní řešení tohoto konfliktu daňového a trestního práva. Práce v ní se účastní zástupci Ministerstva financí, Ministerstva spravedlnosti a justice.

Mezitímní výsledky práce komise nejsou známy. Až do jejich zveřejnění tak mohou pouze panovat spekulace nad způsobem řešení.

Otázce vztahu daňového penále a trestného činu zkrácení daně byl rovněž věnován odborný seminář na Katedře finančního práva a finanční vědy Univerzity Karlovy. Řízením osudu se seminář konal pouhý jeden den po rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Seminář se tak soustředil zejména na důsledky rozhodnutí rozšířeného senátu. Podle panelistů jako klíčové se jeví posouzení, zda se jedná o jeden skutek, za který by měla být vedle penále uložena rovněž trestní sankce. A pokud ano, tak je důležité posoudit, zda bylo vedeno dvojí řízení či nikoliv.

Do předložení návrhu legislativního řešení se v odborné veřejnosti diskutují různé možnosti řešení, například:

- správce daně by daňové řízení v určitém momentu přerušil a věc by předal orgánům činným v trestním řízení, které by potom věc předložily k rozhodnutí soudu nebo by věc vrátily zpět správci daně k dokončení,
- trestní soud by měl oprávnění v rámci vynesení rozsudku zrušit vyměřené penále,
- správce daně by vyměřil pouze daň a úrok, o penále by rozhodoval trestní soud.

Můžeme jen doufat, že přijaté řešení bude respektovat skutečnost, že odpovědnost za výběr daní leží na státu a ten ji může v první řadě zajistit jednoduchými, přehlednými a srozumitelnými daňovými předpisy a daňovými kontrolami. Užití trestního práva by mělo být v souladu se zásadou subsidiarity trestní represe až krajním řešením.

6 Nevyjasněné otázky

Z výše uvedeného vyplývá, že penále má charakter trestní sankce. Při podrobném studiu citovaných rozsudků Evropského soudu i Nejvyššího správního soudu se ale zároveň nabízí závěr, že charakter trestní sankce má rovněž úrok z prodlení dle § 252 DR a pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 DR.

Spíše skeptické názory zaznívají na otázku, zda lze překážku ne bis in idem aplikovat rovněž v případě, kdy je penále vyměřeno právnícké osobě, ale z trestného činu zkrácení daně jsou obžalováni její statutární zástupci.

Z hlediska praxe daňových poradců je jistě zajímavé, zda předchozí odsouzení pro trestný čin staví překážku ne bis in idem ve vztahu k pozdějšímu vyměření penále. V praxi totiž nejsou výjimečné případy, kdy se doměřovací řízení rozbíhá až na základě podnětu orgánů činných v trestním řízení, přičemž k uložení trestu dojde dříve než k vyměření penále.

Ovšem i v případě zproštění obžaloby je nutno zásadu ne bis in idem aplikovat, neboť není možné stíhat někoho za skutek, pro který byl pravomocně obžaloby zproštěn.

7 Závěrem

Znalost zásady *ne bis in idem* ve vztahu daňového a trestního práva se nesporně stane jedním z profesních standardů daňového poradenství. Příspěvek si kladl za cíl seznámit

s hlavními fakty v této oblasti a s jejím aktuálním vývojem. K podrobnějšímu studiu této otázky poslouží především citovaná judikatura Evropského soudu pro lidská práva a Nejvyššího správního soudu.

Stanovit příslušenství daně správně je úřední povinností správce daně

Ing. Filip Mertl
daňový poradce č. 4651,
SPERO MELIORA Tax s.r.o.



V oblasti příslušenství daně je v poslední době asi nejčastěji diskutovanou otázkou úrok z nadměrného odpočtu zadržovaného správcem daně ještě před jeho vyměřením, tedy za dobu probíhajícího postupu k odstranění pochybností (či daňové kontroly před vyměřením), eventuálně za dobu odvolacího řízení. Následující text, ač se v obecné rovině zmíněné problematiky dotýká, se zabývá problémem jiným.

společnosti Veletrhy Brno, a.s.⁴, z něhož tento článek zejména čerpá.

2 Předmět sporu v případě „Veletrhy Brno“

Ve zmíněném případě NSS řešil následující záležitost: Správce daně v důsledku zrušeného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob přiznal daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně a tuto skutečnost daňovému subjektu oznámil svými sděleními⁵ ze dne 26. 10. 2011. Dne 19. 12. 2012, tedy o více než rok později, daňový subjekt správci daně doručil podání nadeslané jako „Žádost o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu“, ve kterém uvedl, že správce daně úrok z neoprávněného jednání správce daně stanovil v nesprávné (neúplné) výši, a požádal správce daně o dodatečné přiznání zbývajících částí úroku.

1 Úvod

Jak je známo, správné zjištění a stanovení daně je hlavním cílem správy daní.¹ To ovšem platí nejen pro daň jako takovou, ale pro „daň“ v širším slova smyslu², tedy i pro příslušenství daně. Jak bude rozvedeno níže, povinnost správce daně stanovit příslušenství daně ve správné výši nezaniká ani neuplatněním námitky proti úkonu správce daně při placení daní³, resp. opožděným podáním této námitky. Tento závěr vyplývá z nedávného rozsudku Nejvyššího správního soudu („NSS“) ve věci obchodní

¹ § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

² § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu.

³ § 159, resp. § 254 odst. 5 daňového řádu.

⁴ Rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 234/2014-43.

⁵ Jednalo se o úrok za neoprávněně stanovenou daň, neoprávněně stanovené daňové penále a neoprávněně stanovené úroky z odložené částky.

Správce daně s poukazem na § 70 odst. 2 daňového řádu zmíněnou žádost posoudil (dle svého vyjádření podle jejího skutečného obsahu) jako námitky proti zmíněným sdělením správce daně a řízení o těchto námitkách zastavil s tím, že byly podány opožděně⁶. Tento závěr správce daně potvrdil i odvolací orgán. Krajský soud v Brně žalobu daňového subjektu proti rozhodnutí odvolacího orgánu zamítl. Přitom konstatoval, že v otázce přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně není podstatné, že pohledávka daňového subjektu (tedy nárok na předmětný úrok) vznikla přímo ze zákona dle § 254 daňového řádu. Potvrdil tak závěr správce daně, že „práva náleží bdělým“ – pokud daňový subjekt nesouhlasí s výší již přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně, musí se dle názoru krajského soudu včas (v rámci třicetidenní lhůty dle § 159 daňového řádu) bránit podáním námítky při placení daní a nelze přistoupit na názor daňového subjektu, že o přiznání dosud nepřiznaných částí úroku lze žádat kdykoliv v rámci lhůty pro placení daní⁷. Byl to tedy daňový subjekt, kdo se měl nápravy domáhat včas.

Daňový subjekt podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost k NSS. V té argumentoval, že jeho pohledávka z titulu úroku z neoprávněného jednání správce daně existuje až do uplynutí šestileté prekluzivní lhůty pro placení daní. Pokud správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu předepsal úrok v nesprávné výši, bylo dle názoru daňového subjektu povinností správce daně toto pochybení napravit, a to bez ohledu na procesní aktivitu daňového subjektu.

3 Závěry NSS – povinnost stanovit příslušenství daně ve správné výši

Nejvyšší správní soud dal daňovému subjektu za pravdu. Zdůraznil, že smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši.⁸ K tomu dále uvedl následující:

„Daňové orgány tak musí k naplnění této zásady směřovat ve všech svých postupech, přičemž je nutné vyjít z jejího širšího pojetí, tedy ve správné výši stanovit nejen daň samotnou, ale i její příslušenství (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). Správce daně je tedy po zrušení rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu ex officio povinen stanovit úrok z neoprávněného jednání správce daně ve správné

výši. Pokud tak z jakéhokoli důvodu neučiní, Nejvyšší správní soud neshledává žádnou právní překážku pro to, aby své pochybení nemohl také z vlastní iniciativy napravit. Pokud správce daně takovou překážku vytvořil výkladem § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu⁹, upřednostnil tím formalistický výklad práva před samotným účelem daňového řízení. V daňovém řádu je přitom zakotvena celá řada institutů, při jejichž realizaci postupují daňové orgány neformálně (fakticky); pokud zákon dává možnost daňovému subjektu domoci se podáním námítky „zprocesnění“ takového postupu (jak je tomu podle § 254 odst. 5 daňového řádu), nelze z toho zároveň dovozovat, že by neuplatněním námítky jeho právo na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši zaniklo. Daňový řád totiž v žádném svém ustanovení nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně, která činí 6 let (srov. § 155 odst. 7 a § 164 odst. 3 daňového řádu); naopak v jeho § 20 odst. 2 se výslovně uvádí, že daňový subjekt má práva a povinnosti při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku (srov. § 160 odst. 1 daňového řádu).“¹⁰

K tomu NSS navíc dodává, že:

„[...] správce daně a žalovaný pochybili, když se žádostí stěžovatelky o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně odmítli zabývat z ryze formálních procesních důvodů a neposoudili ji jako podnět k provedení toho, k čemu byli ex officio povinni. K tomu lze dodat, že stěžovatelka opírala svou žádost mimo jiné o to, že samy orgány finanční správy si byly vědomy nesprávnosti své tehdejší praxe při stanovení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně; tím spíše se daňové orgány měly pokusit svá předchozí pochybení z vlastní iniciativy napravit, resp. v případě, že by shledaly žádost stěžovatelky nedůvodnou, stěžovatelku o tom přinejmenším uvědomit, nikoli se s poukazem na procesní ustanovení vyhnout věcnému posouzení její žádosti.“

4 Závěry NSS – prostředky obrany

Kromě výše uvedených závěrů ohledně povinnosti správce daně stanovit příslušenství daně ve správné výši se NSS vyjádřil i k možným prostředkům obrany. NSS konstatoval, že podnět na ochranu před nečinností¹¹ je správným

⁶ Dle § 159 odst. 1 daňového řádu činí lhůta pro podání námítky 30 dnů ode dne, kdy se osoba zúčastněná na správě daní o úkonu správce daně dozvěděla.

⁷ § 160 daňového řádu.

⁸ S odkazem nejen na § 1 odst. 2 daňového řádu, ale také na rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2007, čj. 2 Afs 184/2006-123, či nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, č. 85/2006 Sb. ÚS, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, č. 179/2010 Sb. ÚS.

⁹ Tedy výkladem těchto ustanovení v tom smyslu, že marným uplynutím lhůty pro podání námítky zaniká možnost korekce již stanoveného příslušenství daně.

¹⁰ Vybrané pasáže textu zvýrazněny autorem článku.

¹¹ § 38 daňového řádu.

prostředkem obrany v případě, kdy se daňový subjekt domnívá, že správce daně nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši. Právě v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně jsou ovšem dle tohoto rozsudku NSS úkony správce daně v souvislosti s případným doplacením úroku úkony neformálními a nepředstavují tak rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.¹². Proti těmto úkonům či proti případné nečinnosti správce ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně lze tedy dle tohoto rozsudku NSS brojit pouze žalobou proti nezákonnému zásahu správního orgánu¹³, tedy

nikoliv žalobou proti rozhodnutí správního orgánu nebo žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu.

5 Závěr

Nejvyšší správní soud v případě Veletrhy Brno, a.s., vydal rozsudek, jehož závěry jsou pro daňové subjekty jednoznačně příznivé. Nezbyvá než doufat, že správci daně budou tyto závěry respektovat a uvádět je do praxe.

Lex Kordárna a její další vývoj

Mgr. Jakub Hajdučík
advokát a daňový poradce

V svém příspěvku navazuji na předchozí článek „Významný judikát NSS: konec zdoluhavého prověřování DPH zdarma“ uveřejněný v Bulletinu č. 4/2014. Dnes vám nejprve stručně zrekapituluji základní skutečnosti, popíšu reakci finanční správy, jak v rovině legislativní, tak v rovině nalézací, následný vývoj judikatury správních soudů a zdůrazním obtíže, které vás na cestě k úspěchu čekají, a projdeme si spolu nevyjasněné otázky. Úkolem tohoto článku je opět vysvětlit, jak se plátce, který úspěšně obhájí nadměrný odpočet či jeho část, domůže odškodnění za dobu prověřování.

1 Stručně k lex Kordárna

Více než 19 let existovala v českém daňovém právu diskriminace plátců DPH, jejichž daňovou povinnost se správce daně rozhodne prověřovat před jejím vyměřením, a zablokuje tak vrácení nadměrného odpočtu. Dlouhodobě ustálená judikatura Evropského soudního dvora a jeho nástupce Soudního dvora EU potvrzovala, že zadržování nadměrného odpočtu musí být odškodněno. Do českých luhů a hájů přinesl zvrát až rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj.: 7 Aps 3/2013-34. Nejvyšší správní soud plně akceptoval evropskou judikaturu, shledal její zásadní ústavněprávní dimenzi, označil její nereflexivní zákonodárcem za mezeru v českém daňovém právu a odstranil ji výkladem, že „*lhůta tří měsíců, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, vyhovuje požadavkům plynoucím z judikatury Soudního dvora*“ (bod 38) a zavázal krajský soud právním názorem, že stěžovateli musí být přiznán úrok dle ust. § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), z roku 2009 za dobu prověřování jeho nadměrného odpočtu přesahujícího tři měsíce.

2 Reakce finanční správy

V rovině nalézací finanční správa odmítla respektovat rozsudek Kordárna zcela. Dopouští se jeho přímého nerespektování (k velké radosti autora tohoto článku), i různých procesních úskoků ve snaze všemi prostředky eliminovat jeho důsledky. Kritizuje Nejvyšší správní soud, že se dopustil nepřipustné normotvorby, která náleží jen zákonodárci či Ústavnímu soudu jako tzv. negativnímu zákonodárci. Napadá aplikaci evropské judikatury, z níž

¹² Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

¹³ § 82 a násl. s. ř. s.

prý nelze odvodit absolutní délku zadržování nadměrného odpočtu, protože se prý týká odlišných případů s naprosto odlišnou vnitrostátní úpravou. K rozsudku *Garage Molenheide* přitom uvádí, že byla posuzována lhůta pro vyplacení nadměrného odpočtu, která podle belgické právní úpravy trvala více než rok, kdežto česká prý činí toliko třicet dní. K rozsudku *Alicja Sosnowska* uvádí, že bylo posuzováno jen prodloužení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu z šedesáti na jedno sto osmdesát dní, které ale polská legislativa zavedla jen pro karuselové podvodníky, což navíc v konkrétním případě nedoložila. Finanční správa dovozuje, že by v případě dostatečného objektivního základu (jen Bůh ví, co tím myslí) byla lhůta jedno sto osmdesát dní dostatečná pro obhájení zadržování nadměrného odpočtu zdarma. Popřela aplikaci rozsudku *Enel Maritsa Iztok*, protože jde prý o „specifickou situaci s ohledem na bulharskou legislativu“, která kombinuje převod a vrácení nadměrného odpočtu. Finanční správa sice připouští, že nelze odmítat poskytnutí úroků, ale to prý nelze srovnávat s přiměřeným prostorem pro správce daně při prověřování nadměrného odpočtu. Finanční správa se bez ohledu na množství se rozsudky Nejvyššího správního soudu o obdobných případech neustále sveřepě drží názoru, že právní názor vyjádřený v rozsudku *Kordárna* nepředstavuje **odraz konstantní judikatury**, neboť prý není známa existence dalších rozsudků obsahujících obdobný názor na vznik úroku ze „zadržovaného daňového odpočtu“. Popírá, že by rozsudek *Kordárna* obsahoval právní závěry, které lze zobecnit, a obhajuje přitom své přesvědčení, že právní názor Nejvyššího správního soudu nemá obecnou závaznost jako obecně závazný právní předpis nebo mezinárodní smlouva. Finanční správa dále odkázala na věc postoupenou rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 24. 6. 2015, čj.: 1 Afs 235/2014-43, kterou hodnotí jako kritiku normotvorby provedené v rozsudku *Kordárna* a jeho nezákonnost opírající se zejména o „přepsání zákonných ustanovení“. Naopak finanční správa adoruje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, čj.: 7 Afs 10/2006-57, pojednávající o vzniku nadměrného odpočtu a vyjádření předsedy 5. senátu Nejvyššího správního soudu JUDr. Jakuba Camrdy, který veřejně varoval před soudním aktivismem, který může činnost veřejné správy podkopat či paralyzovat.¹

V rovině legislativní je odpor ještě tužší. První a neprávem opomíjenou byla novela § 155 odst. 5 daňového řádu, která s účinností ode dne 1. 1. 2014 doplnila slova: „§ 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.“, čímž zavádí předpis úroku na osobní daňový účet. Pak samozřejmě nový § 254a téhož zákona s účinností ode dne 1. 1. 2015, který se nepřímo snaží vyloučit poskytnutí úroku

za prověřování nadměrného odpočtu daňovou kontrolou zahájenou před vyměřením daně. Navíc tuto novelu provází nanejvýš kontraverzní přechodná ustanovení obsažená v čl. VII odst. 6 vložená zákonem č. 267/2014 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2015, jejichž účelem je „omladit“ postupy k odstranění pochybností zahájené přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Zdůraznit je třeba, že přechodná ustanovení jsou založena na pravé retroaktivitě a cílem zákona není nic menšího, než dokonatý pokus omezit požadavky plátců na zúročení části postupu k odstranění pochybností trvajících před účinností novely aplikací rozsudku *Kordárna*.

A konečně se finanční správa dopouští různých procesních manévrů, kterými se snaží eliminovat zejména dopady nechvalně známé akce: „Nad miliardu? Ani korunu!“ ministra financí Fischera, za jehož působení byly automaticky prověřovány vysoké nadměrné odpočty bez ohledu, že finanční správa předtím zjistila, že jde o nadměrné odpočty obvyklé pro specifickou ekonomickou činnost některých plátců (např. světově největší strojírenský koncern testující v Česku své výrobky před uvedením na trh, jehož spolupráce s daňovými orgány byla vždy vzorná). Nový ministr financí Babiš se musel hájit, že to nezpůsobí². Paleta manévrů je opravdu široká. Nejkriklavější případy jsou popsány v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2015, čj.: 2 Afs 79/2015-36, a ze dne 10. 6. 2015, čj.: 2 Afs 234/2014-43, které podrobněji rozebral předseda 2. senátu Nejvyššího správního soudu JUDr. Karel Šimka ve svém článku³. Jejich podstatou je vymezení časových účinků rozsudku *Kordárna*. Nejvyšší správní soud na straně jedné nepřisvědčil názoru autora tohoto článku, že zaevidování úroků je možné se domáhat ode dne 1. 1. 1995, a omezil možnost požadovat úroky jen na daně, u nichž neuplynula prekluzivní lhůta pro placení daní, jichž je příslušný úrok příslušenstvím. Na druhé straně vyložil, že uvnitř prekluzivní lhůty pro placení daní, „byť třeba jen částečně, opakovaně anebo v delším časovém odstupu od doby, kdy mohl být takovýto nárok uplatněn poprvé, avšak stále ještě v rámci prekluzivní lhůty, je na správci daně, aby se s požadavkem daňového subjektu patřičným procesním postupem vypořádal“. O úrok tak lze žádat opakovaně, získávat jej i po částech či vznášet dodatečné nároky na doúročení.

3 Vývoj judikatury správních soudů

K dnešnímu dni v databázi judikatury správních soudů (www.nssoud.cz) nalezneme níže uvedené pozoruhodné rozsudky:

¹ Viz <http://jinepravo.blogspot.cz/2011/02/pochybnosti-o-vykkladu-v-pochybnostech.html>.

² Viz <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/nepresnosti-v-mediich/2015/nepresnosti-v-poradu-otazky-vaclava-moravce-6227>.

³ Viz http://tablet.epravo.cz/7-2015/44_judikatura-jak-na-urok-podle-danoveho-radu.

a) Nalézání lhůty

První linii představují rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 15. 10. 2014, čj.: 9 Af 55/2011-57, a Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 5. 2015, čj.: 22 A 10/2015-38, ve kterých jinými slovy představily oba soudy obdobnou myšlenku. Lhůtu pro úročení danou rozsudkem Kordárna (počínaje prvním dnem třetího měsíce po skončení zdaňovacího období, jehož daň je prověřována, a konče odepsáním finančních prostředků z bankovního účtu správce daně) nepovažují za závaznou a cítí se být oprávněni ji v individuálním případě shledat přípustnou v jiné délce. Městský soud uvedl: „*Lhůty pro odstranění pochybností ze strany správce daně nebyly překročeny nad spravedlivou míru, přestože nebyla dodržena Nejvyšším správním soudem výše předestřená tříměsíční lhůta. Je tomu tak proto, že je třeba hodnotit všechny souvislosti věci, a sice že žalobce podával daňová přiznání a vykazoval opakovaně vysoké částky nadměrného odpočtu v poměrně krátkých časových intervalech, aniž by doložil doklady, nezbytné pro řádné posouzení věci správcem daně.*“ Krajský soud se nevyjádřil explicitně, ale odmítl žalobcův návrh, aby učinil součástí výroku o povinnosti žalovaného vydat příslušné rozhodnutí i označení období, za které se úrok poskytuje. odklonil se tak od rozsudku Kordárna, kdy Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 8. 12. 2014, čj.: 31A 51/2012-89, učinil opak. Proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě brojil žalobce kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud sice zamítl svým rozsudkem ze dne 9. 12. 2015, čj.: 10 Afs 151/2015-27, ale přitom k délce lhůty pro úročení šalamounsky zdůraznil, že: „*Žalovaný při svém dalším rozhodování bude zajisté vycházet z rozsudku NSS ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34, věc KORDÁRNA, jehož závěry byly nedávno potvrzeny též usnesením Soudního dvora EU ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15, Kovozber (ECLI:EU:C:2015:730).*“ Uvedený závěr pro mě znamená definitivní konec úvah nad variabilitou lhůty pro úročení a jasný apel držet jednu lhůtu pro všechny případy.

b) Potvrzení platnosti

V rozsudcích ze dne 29. 1. 2015, čj.: 8 Afs 68/2013-46, a ze dne 22. 4. 2015, čj.: 9 Afs 174/2014–61, Nejvyšší správní soud jasně potvrdil rozsudek Kordárna, což však nebrání žalovanému ani v prvně jmenovaném případě úrok opětovně nepřiznat, což je počin, který Českou republiku přibližuje vnímání státu úrovně právního státu, jak byl chápán v 18. století na území dnešního Ruska.

c) Sporné rozsudky

Poslední skupinou jsou rozsudky Nejvyššího správního soudu, ve kterých odkaz na rozsudek Kordárna nenajdete. Jde o dva případy, které ukazují, že napsat úspěšnou

žalobu a kasační stížnost není snadné. Nejmenovaná soudkyně Nejvyššího správního soudu tomu s nadsázkou říká, že si stěžovatelé musí vzít „vidomého advokáta“. I když kolem tématu autoři kroužili, tak netrefili úplně přesné argumenty a Nejvyšší správní soud jim nevyhověl. Ne že by to bylo úplně vinou stěžovatelů, ale i Nejvyšší správní soud setrvale přeceňuje zásadu „Právo svědčí bdícím a ne spícím“, kterou používá jako cíl a ne jako zásadu racionalizace soudního přezkumu. Používá ji, aby odůvodnil zjevnou nespravedlnost, jak čerstvě kritizoval Ústavní soud v případě Lion Communications⁴. Světlo světa tak spatřily rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, čj.: 10 Afs 171/2014-46, a ze dne 29. 10. 2015, čj.: 5 Afs 51/2015-81.

4 Obtíže a nevyjasněné otázky

Cest k úrokům je pět a žádná není bez úskalí. Jak jsem výše vysvětlil, od novely § 155 odst. 5 daňového řádu je jisté, že se oba úroky předepisují na osobní daňový účet, a to ze zákona. Správce daně je tak povinen sám, z moci úřední, předepsat příslušný úrok, pokud jsou pro jeho existenci naplněny zákonné předpoklady. Těmi se ve smyslu rozsudku Kordárna rozumí: (i) prověřování nadměrného odpočtu po dobu delší, než jsou tři měsíce (počítáno od prvního dne čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období, jehož se prověřování týká), a (ii) vyměření nadměrného odpočtu alespoň částečně v souladu s přiznáním. Ve smyslu úroku z daňového odpočtu je to časový okamžik vymezený § 254a odst. 2 daňového řádu. Tváří-li se za existence těchto skutečností správce daně, že se nic neděje, je nečinný a je možné se proti jeho nečinnosti spočívající v nepředepsání úroku na osobní daňový účet bránit podnětem proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu. Odložením podnětu nadřízeným správcem daně se cesty tří typů úroků rozcházejí. O úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu se vydává rozhodnutí, a proto se je jeho vydání třeba domáhat žalobou proti nečinnosti podle § 79 a násl. soudního řádu správního. Kdežto o úroku z neoprávněného jednání a o úroku z daňového odpočtu se rozhodnutí nevydává, a proto je třeba se nápravy domáhat cestou žaloby proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. To je cesta první. Druhou je podání žádosti o úrok. Ač její podání daňový řád nepředpokládá, správci daně se zpravidla nezděraňají vydat rozhodnutí a žádost zamítnout. Znám případ, kdy správce daně tvrdil, že nelze vydat rozhodnutí o nulovém úroku a jeho závěr Krajský soud v Ostravě ve výše cit. rozsudku označil za nepodložený. Proti rozhodnutí o úrocích je možné podat odvolání a bránit se následně žalobou proti rozhodnutí dle § 65 a násl. soudního řádu správního. Třetí cestou je nepředepsání úroku do příslušné evidence označit za postup (ač jde především o absenci postupu), brojít proti němu stížností podle § 261 a násl. daňového řádu (s argumentem, že je námitka vyloučena, protože

⁴ Viz http://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Publikovane_nalezky/2016/II_US_2732_15_na_web.pdf.

nečinnost není postup) a v případě neúspěchu pokračovat žádostí o přešetření výsledku stížnosti a následně opět žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. soudního řádu správního. Čtvrtou cestou pro úrok z neoprávněného jednání a úrok z daňového odpočtu je podat i v případě jeho nepřiznání námitku podle § 254 odst. 5, resp. § 254a odst. 5, oba ve spojení s § 159 daňového řádu a po jejím zamítnutí se odvolat a následně bránit žalobou proti rozhodnutí dle § 65 a násl. soudního řádu správního. Pátou cestou je podat proti nepředepsání úroků námitku podle § 159 daňového řádu (označit i nepředepsání úroku za omisivní postup), po jejím zamítnutí se v případě úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu bránit přímo žalobou a v případě úroku z neoprávněného jednání či úroku z daňového odpočtu pokračovat čtvrtou cestou. Úskalím páté cesty je série rozsudků Nejvyššího správního soudu ve věci QUANTO CZ (počínaje rozsudkem sp. zn.: 7 Afs 131/2015), které posuzovaly, zda je námitka podle daňového řádu oprávněným prostředkem ve smyslu § 5 soudního řádu správního, a je proto třeba jej vyčerpat před podáním správní žaloby. Pro autora značně překvapivě Nejvyšší

správní soud rozhodl, že není, a proto je pátá cesta značně obtížná. Rozhodnutí o námitce je totiž prvním rozhodnutím ve věci a nelze se bránit proti jinému úkonu správce daně. V souhrnu lze říct, že žádná z cest není bezpečná, protože o kterékoliv z ní jednou může pojednat jakýkoliv správní soud, že je pro vyčerpání prostředků obrany ve správním řízení nedostatečná. Profesionál proto musí postupovat maximálně opatrně a využít pokud možno všech cest. Vstřícné jsou ale výše cit. rozsudky Veletrhy Brno a Global holding, které připouští opakované podávání požadavků na úroky. Pozitivním směrem jde i výklad Nejvyššího správního soudu k vyčerpání prostředků obrany, který zjednodušeně řečeno tvrdí, že je potřeba zapojit oba stupně daňových orgánů, aby měly příležitost se vyjádřit (blíže rozsudek ze dne 7. 11. 2013, č.j.: 9 Aps 4/2013-25, ve věci Easy Working či usnesení rozšířeného senátu ze dne 20. 5. 2014, č.j.: 8 Ans 2/2012-278, ve věci CG Holding).

Z uvedeného plyne, že tvrdí-li někdo, že si o úrok stačí říct, tak by měl i dodat jak. Snadné to rozhodně není.

Zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou nebo nesplatnou daň

Ing. Jan Kotala
daňový poradce č. 4515
zabývající se daňovými spory,
EKP.CZ



Počet vydaných zajišťovacích příkazů stoupl mezi lety 2010 a 2014 více než osmkrát. Zajištění daně ve smyslu § 167–169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), je jedním z nejsilnějších nástrojů, který má správce daně k dispozici při výkonu své činnosti, protože přichází často neočekávaně a správce daně musí mít důvodnou obavu, že budoucí daňová povinnost daňového subjektu nebude dobytá nebo její výběr bude spojen se značnými obtížemi. V praxi je tak často zajištění daně průvodním jevem dalších řízení, jako jsou daňová kontrola, postup k odstranění pochybností nebo místní šetření,

a dle mé praxe je zajištění následováno téměř vždy exekucí nebo zástavou. Vzhledem k narůstajícímu počtu zajišťovacích příkazů, ze 100 v roce 2010 na 867 v roce 2014, je pravděpodobné, že se nejen daňoví poradci budou s tímto nástrojem v budoucnu setkávat a dostanou se do pozice, kdy budou požádáni o radu, zda a jakým způsobem se lze takovému instrumentu bránit nebo alespoň zmírnit jeho důsledky. Tímto článkem mířím zejména na ty daňové subjekty, které se „zmenšováním hrubosti síta“ finanční správy ocitly dle svého přesvědčení v pozici nespravedlivě zasažených.

1 Zajištění v daňovém právu

Princip zajištění existuje nejen v daňovém právu, ale je hojně využíván také v běžném občanskoprávním světě, kdy obchodní partner – dodavatel požaduje při dodání zboží nebo poskytnutí služby jistotu, že pohledávka, která mu z obchodu vznikne, bude uhrazena. Instrumentů je k dispozici několik, např. poskytnutí zálohy dopředu, bankovní záruka, úhrada směnkou, zajišťovací převod práva, ručitelský závazek, zástava majetku, uznání dluhu apod.

V daňovém právu se zajištění daně, tj. využití instrumentu, kterým se zajistí úhrada budoucího daňového závazku, vyskytuje v těchto případech:

Zřízení zástavního práva dle § 170 daňového řádu – správce daně může **zřídit rozhodnutím** zástavní právo k majetku daňového subjektu **k zajištění jím neuhrazené daně** za podmínek stanovených občanským zákoníkem.

Ručení dle § 171 daňového řádu – **daňový nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zvláštní zákon povinnost ručení ukládá** a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Tento instrument je *lex specialis* využit např. v § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), kde je upraveno ručení příjemce zdanitelného plnění za úhradu daně, kterou je povinen provést poskytovatel zdanitelného plnění.

Zajištění daně ručením nebo finanční zárukou dle § 173 daňového řádu – správce daně **může rozhodnout** o přijetí ručení třetí osoby odlišné od daňového subjektu **k zajištění jím neuhrazené daně** a může rozhodnout o přijetí finanční záruky **k zajištění dosud neuhrazené daně**, a to na základě předloženého písemného prohlášení výstavce v záruční listině o tom, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku. *Lex specialis* je rozvedeno toto zajištění např. v § 21 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, kdy provozovatelé daňového skladu jsou povinni zajistit daň z vybraných výrobků podmíněně osvobozených od spotřebních daní. Na zajištění daně je možné použít prostředky složené na bankovní účet zřízený správcem daně, zárukou, kterou přijal správce daně, nebo ručením, pokud osobu ručitele povolí správce daně.

Zálohy na daň (dle § 174 daňového řádu a *lex specialis* dle dalších daňových zákonů) – daňový subjekt může být povinen **dle zvláštního zákona** uhradit zálohu na daň, **i když není ještě známa a neuplynul-li den její splatnosti**.

Zajištění daně dle § 38e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – jde o zajištění daně **dle zákona** ze

zdanitelných příjmů, z nichž není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, u poplatníků, kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor. Výše zajištění je 1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením a 10 % z příjmů ze zdrojů na území České republiky.

Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle § 167 – je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.

Protože všechny výše uvedené druhy zajištění daně s výjimkou posledního jsou předvídatelné (vznikají ze zákona, specifickou činností daňového subjektu nebo vznikají z titulu vyměřené a neuhrazené daně), poslední vzniká pouze z odůvodněné obavy správce daně o budoucí úhradě daně, a také proto se jím dovolíme dále zabývat.

2 Zajištění daně a zástavy v číslech v letech 2010–2014

Dle Informací o činnosti finanční správy ČR za rok 2014 (rok 2015 není ještě k dispozici) **došlo k nárůstu počtu vydaných zajišťovacích příkazů mezi roky 2010 a 2014 na více než osminásobek, tj. ze 100 na 867**. Pro srovnání – ve stejném období bylo vydáno více než 10 700, resp. 9 100, rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz úzce se zástavou souvisí (nesplněný zajišťovací příkaz může být důvodem k rozhodnutí o zástavě majetku¹), v níže uvedených grafech jsou porovnání počtů a objemů vydaných zajišťovacích příkazů a zástav (viz grafy č. 1 a 2 na s. 63).

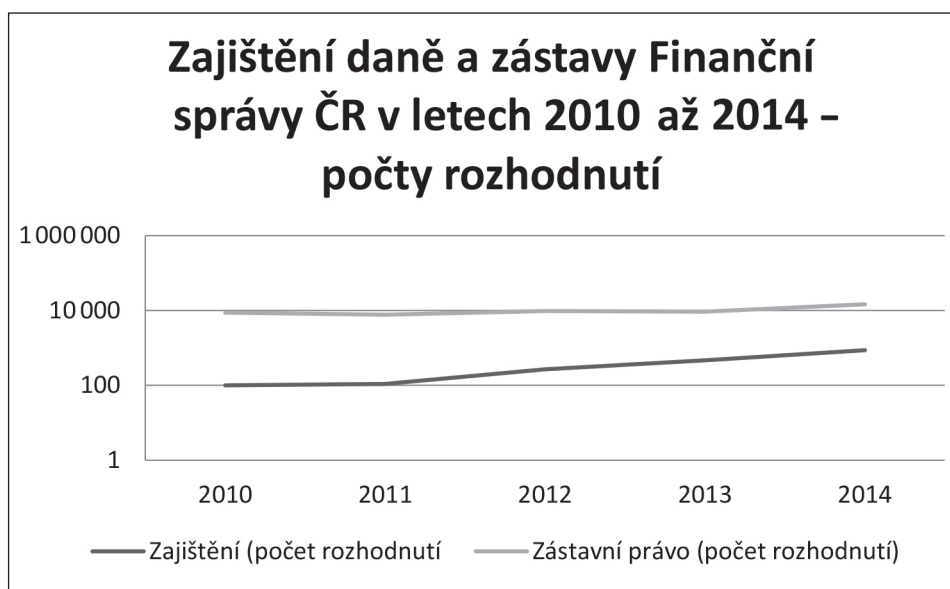
Z klesajících objemů zajišťovacích příkazů mezi rokem 2013 a 2014 a stoupajících počtů lze usuzovat, že Finanční správa začala tyto instrumenty hojněji používat také u menších daňových subjektů nebo řízení. Čísla mohou být ovlivněna několika případy významných případů, ale protože data o mírách poloh rozdělení (mediány, kvartily) nejsou k dispozici, je třeba brát tato čísla s rezervou.

3 Hlavní body zajišťovacího příkazu v teorii daňového řádu

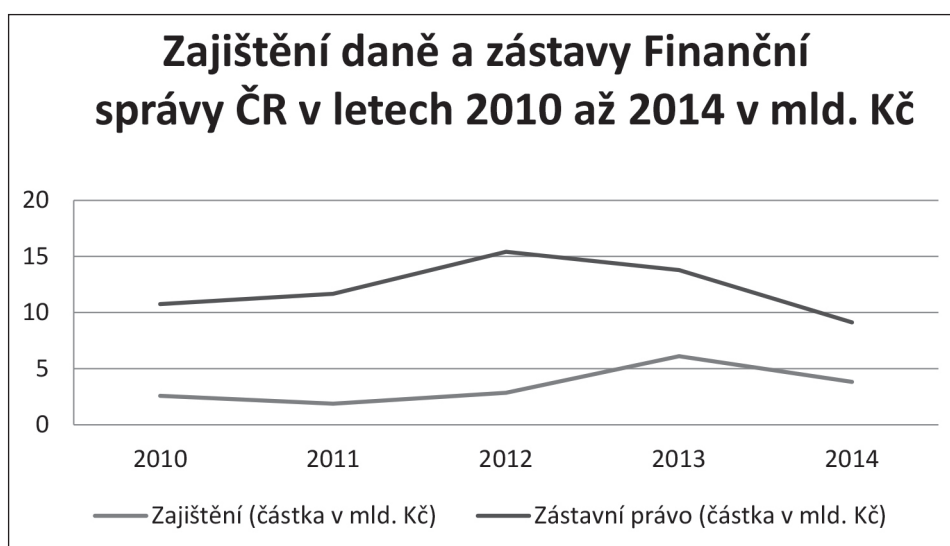
Zajišťovací příkaz ukládá daňovému subjektu povinnost uhradit zajišťovanou částku. Pokud hrozí prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem jeho oznámení

¹ Dle § 168 odst. 6 daňového řádu: „Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou v zajišťovacím příkazu, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem.“

Graf č. 1



Graf č. 2



daňovému subjektu. Pokud by se zajišťovací příkaz vztahoval na DPH, je zde zákon o DPH ještě tvrdší a umožňuje jeho vykonatelnost dnem vydání zajišťovacího příkazu², nikoliv až dnem jeho doručení daňovému subjektu.

Správce daně může vydat zajišťovací příkaz dle § 167 odst. 1 daňového řádu tehdy, když má odůvodněnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena,

- 1) bude v době její vymahatelnosti nedobytná,
- 2) nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

Aby bylo možné určit výši zajištění, použije správce daně buď pomůcky, nebo vyzve k součinnosti daňový subjekt.

To je stanoveno v § 167 odst. 4 daňového řádu takto: „U daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.“

Dle § 168 odst. 3 daňového řádu je správce daně u dosud nestanovené daně povinen zkoumat, zda stále existují „... důvody, pro které bylo zajištění daně uplatněno, správce daně bezodkladně rozhodne o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu. Zjistí-li správce daně před stanovením daně nebo před dnem její splatnosti důvody pro snížení původní výše zajištění, rozhodne o změně zajištěné částky rozhodnutím, které mění částku

² Dle § 103 zákona o DPH platí, že: „Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyzvat daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepiše o tom úřední záznam.“

uvedenou v zajišťovacím příkazu a současně ukončí v rozsahu změny účinnost příkazu původního“. Dle komentáře³ k daňovému řádu je správce daně povinen rozhodnout o zajišťovacím příkazu poté, co pominou důvody zajištění nebo odůvodněná obava, která k vydání zajišťovacího příkazu vedla. Pokud by byl správce daně liknavý, je pak možné podat podnět na nečinnost správce daně a v případě neúspěchu pak podat žalobu na nečinnost dle § 79 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

4 Zajišťovací příkazy v aktuální judikatuře

Protože jsou zajišťovací příkazy silným nástrojem, který často rozhoduje o další existenci daňových subjektů, není překvapením, že judikatury v této oblasti není málo. I přesto však nelze říci, že by daňové subjekty byly ve správních žalobách proti zajišťovacím příkazům úspěšné a úspěšné žaloby daňových subjektů by bylo možné spočítat na prstech jedné ruky. Dovoluji si na tomto místě uvést alespoň některé právní věty nebo vybrané části rozsudků správních soudů, které rozšiřují výklad zákona vztahující se k zajišťovacím příkazům a které v Bulletinu dosud nebyly publikovány:

- „*Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, ‚slabší‘, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny ‚silné‘ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“ (Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, čj. 4 Afs 22/2015-104)*
- „*Pokud vyhledávací činností správce daně získal relevantní poznatky, které nasvědčují tomu, že jsou naplněny zákonné předpoklady pro zajištění daně (§ 167 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), pak je v této souvislosti též legitimním požadavkem zajistit, aby některé údaje týkající se probíhajícího šetření*

nebyly daňovému subjektu zpřístupněny. ... Za účelem, aby soud plně dostal smyslu soudního přezkumu, pak ve fázi řízení, kdy se nemůže žalobce seznámit s obsahem vyhledávací části správního spisu (§ 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), soud ‚supluje‘ procesní aktivitu žalobce a seznámí se s obsahem vyhledávací části správního spisu, a to z hlediska jeho relevance ve vztahu k odůvodnění zajišťovacího příkazu. ... S ohledem na mimořádný dopad zajišťovacího příkazu (§ 167 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) do vlastnických práv daňového subjektu soud v případě, je-li zajišťovací příkaz vydán před zahájením daňové kontroly, k žalobní námitce ověří, zda je správcem daně skutečně vedeno řízení směřující ke stanovení daně, na kterou byl zajišťovací příkaz vydán; pokud by tomu tak nebylo, tato skutečnost by podstatným způsobem relativizovala existenci skutečné důvodné obavy správce daně.“ (Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 9. 2015, čj. 62 Af 75/2014-230)

- „*Skutečnost, že daň byla za určité zdaňovací období již stanovena, nebrání tomu, aby byl vydán zajišťovací příkaz k zajištění daně, která má být v budoucnu doměřena dodatečným platebním výměrem na stejné zdaňovací období. ...“ (Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 8. 2015, čj. 2 Af 8/2015-69)*

5 Závěr – možný postup při obdržení zajišťovacího příkazu

Protože existují první rozsudky správních soudů ve prospěch daňových subjektů, které obdržely zajišťovací příkaz, není případná obrana vždy marná. Dle mého názoru je třeba velmi pečlivě studovat odůvodnění zajišťovacích příkazů a hledat v nich odůvodněnou obavu správce daně, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, (I.) bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že (II.) v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.

Alternativou je požadovat po správci daně, aby ve smyslu § 163 odst. 3 daňového řádu revidoval své rozhodnutí a ověřoval (následně po zajištění), zda důvody pro zajištění stále trvají, a případnou liknavost řešit podnětem na nečinnost nebo žalobou dle soudního řádu správního.

³ BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. Komentář k § 168.

Problematika skutečného sídla a místní příslušnosti v oblasti DPH

Mgr. Ing. Alena Dugová
daňový poradce č. 4687

Mgr. Jiřina Neumannová, LL.M.
advokát č. 16536

Tento článek se zabývá problematikou skutečného sídla jakožto kritéria pro určení místní příslušnosti orgánů Finanční správy ČR v oblasti DPH. Ačkoliv zákon o DPH obsahuje koncept skutečného sídla již od roku 2013, otázky spojené s určováním místní příslušnosti v oblasti DPH jsou v současné době intenzivně diskutovány především v kontextu boje proti daňovým únikům. Kromě již přijatých i plánovaných legislativních změn finanční správa veřejně deklaruje, že se při svých kontrolách bude zaměřovat právě na společnosti, které mají zapsané v obchodním rejstříku odlišné sídlo, než je sídlo skutečné.

1 Úvod

U právnických osob bývá v praxi relativně běžné, že mají sídlo zapsané v obchodním rejstříku odlišné od místa, kde převážně vykonávají svoji ekonomickou činnost. Existuje mnoho obchodních a organizačních důvodů zápisu rozdílného sídla do obchodního rejstříku, a to například z reputačních důvodů, kdy společnosti sídlí na prestižních adresách, z organizačních důvodů při zahájení podnikání anebo z důvodu, že společnost vůbec vlastní prostory k uskutečňování podnikatelské činnosti nepotřebuje.

V současné době se však finanční správa snaží proti tomuto trendu bojovat a upozorňuje na to, že některé právnické osoby si zapisují sídlo do obchodního rejstříku tak, aby jejich místní příslušnost pro účely správy daní byla stanovena do velkých měst, kde je podle statistik nižší pravděpodobnost pro daňovou kontrolu ze strany správce daně. Z tohoto důvodu se finanční správa aktuálně zaměřuje právě na tyto společnosti, které mají skutečné sídlo odlišné od sídla zapsaného v obchodním rejstříku, a s využitím aktuálních nástrojů daňového řádu, jako je delegace místní příslušnosti či dožádání, tyto společnosti kontroluje.



Cílem tohoto článku je poskytnout ucelený přehled problematiky skutečného sídla, a to v kontextu daňových povinností právnických osob v oblasti DPH, a upozornit na vybrané praktické důsledky určování místní příslušnosti v této oblasti.

2 Skutečné sídlo versus sídlo zapsané v obchodním rejstříku

Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mimo jiné novelizoval zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), zavedl s účinností k 1. 1. 2013 v návaznosti na článek 10 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 („prováděcí nařízení“) novou definici sídla pro účely DPH pro všechny osoby povinné k dani.

Článek 10 prováděcího nařízení stanovil definici skutečného sídla mimo jiné pro účely stanovení místa plnění u služeb, u kterých se místo plnění stanoví podle základního pravidla (tedy podle skutečného sídla příjemce dané služby). Podle prováděcího nařízení se sídlem ekonomické činnosti osoby povinné k dani rozumí místo, kde dochází k výkonu ústřední správy podniku, tedy místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku, místo statutárního sídla podniku, a místo, kde se schází vedení podniku. A v případě, že nelze podle těchto kritérií s jistotou určit sídlo ekonomické činnosti, je určujícím kritériem místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení podniku. Dále platí, že pouhá existence poštovní adresy nemůže být postačující pro sídlo ekonomické činnosti osoby povinné k dani.

Z důvodu jednoznačnosti a právní jistoty byla tato definice použita a včleněna pro celý zákon o DPH, aby nedocházelo k situacím, kdy by jediná osoba povinná k dani měla různá sídla pro účely různých ustanovení zákona.¹

¹ DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty – Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015.

Tato zdánlivě zprvu nenápadná definice skutečného sídla v ustanovení zákona o DPH v § 4 odst. 1 písm. i) tedy stanoví, že „sídlem u osoby povinné k dani je adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení“. Definice skutečného sídla však začala být diskutovaným tématem v únoru 2015, kdy Generální finanční ředitelství zveřejnilo upozornění², na základě kterého by každá osoba povinná k dani měla pomocí speciálního tiskopisu k oznámení změn registračních údajů nahlásit její skutečné sídlo, pokud již tak neučinila. Navíc se k 1. 1. 2015 změnila i samotná přihláška k registraci, která již obsahuje samotný registrační údaj uvedení skutečného sídla společnosti.

Je přitom potřeba podotknout, že z pohledu soukromého práva je společnost oprávněna zapsat si do obchodního rejstříku jinou adresu, než je skutečné sídlo, ale společnost nemůže namítat existenci skutečného sídla proti tomu, kdo se dovolává sídla zapsaného v obchodním rejstříku. Povinnost oznámit správci daně skutečné sídlo je tak speciální pravidlo obsažené v daňovém právu.

3 Důsledky neoznámení skutečného sídla a praktické problémy spojené se skutečným sídlem

Neoznámení skutečného sídla může mít hned několik důsledků, které mohou daňovému subjektu značně znepríjemnit jeho fungování. Důsledkem ve vztahu ke správci daně může být především:

- uložení sankce za porušení povinností při správě daní (tj. až do výše 500.000 Kč),
- rozhodnutí o nespolehlivosti plátce DPH,
- zrušení registrace plátce k DPH.

V tomto směru je nutné upozornit především na možnost uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy až do výše 500.000 Kč, která byla zakotvena do daňového řádu s účinností od 1. 1. 2015. Oproti předešlé úpravě pořádkové pokuty je možné tuto pokutu uložit i bez předchozí výzvy správce daně. Jakmile tedy správce daně dojde k závěru, že společnost má skutečné sídlo jinde, než oznámila, je na jeho správním uvážení, zda a v jaké výši tuto pokutu uložit.

Nad rámec těchto zákonných důsledků může neoznámení skutečného sídla znamenat i nepříznivé důsledky v ohledu registrace plátce k DPH či v ohledu uplatnění režimu DPH na výstupu zejména při poskytování služeb, a to vlivem pravidla pro stanovení místa plnění.

Příklad č. 1 – Praktické problémy při registraci k DPH

V některých zemích například na Slovensku již při samotné registraci k DPH finanční úřady prověřují údaje uvedené v žádosti o registraci formou místního šetření v sídle uvedeném v přihlášce k registraci. V minulosti byly v praxi přitom zaznamenány případy, kdy byla žádost o registraci k DPH zamítnuta či celkový proces registrace k DPH byl významně prodloužen z důvodu, že na uvedené adrese nebyl zastížen žádný zástupce dané společnosti (například když sídlo společnosti bylo uvedeno v sídle advokátní kanceláře).

Tento přístup správce daně však může v praxi podnikatelům významně znesnadnit proces registrace k DPH a potažmo tak i jejich ekonomickou činnost. Pokud by totiž finanční úřad automaticky při nepřítomnosti zástupců společnosti, která žádá o registraci k DPH v uvedeném (byť i v přihlášce uvedeném skutečném) sídle, žádost zamítl či by řízení neadekvátně protahoval, mohl by tímto úředním postupem zkomplikovat ekonomickou činnost podnikateli, a tedy tento postup by mohl znamenat další dodatečné přímé i nepřímé náklady (např. prostředky placené daňovému poradci, strávený čas, opožděná fakturace, opožděný nárok na odpočet DPH).

Příkladem může být situace, kdy na začátku podnikání si podnikatel zvolí právní formu podnikání společnost s ručením omezeným a své sídlo zapíše do obchodního rejstříku v advokátní kanceláři a svoji faktickou činnost IT služby bude provádět na různých místech například prací z domova, v současné době v oblíbených „hubech“ (prostor pro začínající podnikatele, kde mohou získávat inovativní myšlenky) či v kavárně v zahraničí. Navíc pokud podnikatel zahajuje svoji podnikatelskou činnost, obvykle nemá prostředky, aby si zakoupil či pronajal kancelář, což by mohl být dokonce i nadbytečný náklad, protože pro svoji činnost jednoduše fixní prostory nepotřebuje.

Finanční úřady by tak v rámci registrace k DPH měly přistupovat ke každému daňovému subjektu individuálně v kontextu daného případu a neměly by registraci k DPH zamítnout či protahovat z důvodu nepřítomnosti na adrese uvedené v přihlášce k registraci k DPH.

Příklad 2 – Praktické problémy při aplikaci DPH ve vztahu ke skutečnému sídlu

Z důvodu, že místo plnění při poskytování služeb podle základního pravidla podle zákona o DPH je navázáno právě na skutečné sídlo, je pro uplatnění správného režimu DPH u poskytování služeb nezbytné pro poskytovatele služeb znát skutečné sídlo svého zákazníka, což může být v praxi mnoha podnikatelů velmi obtížné.

² Upozornění k registračnímu údaji „skutečné sídlo“, čj. 5636/15-7100-20116-012287.

Příkladem může být situace českého plátce DPH, který poskytuje službu reklamy na webových stránkách, kdy jeho zákazník bude jiná společnost e-shop, také český plátce DPH – společnost s ručením omezením, která má sídlo zapsané v obchodním rejstříku v tzv. office housu v Praze, a přitom vedení společnosti sídlí v Bratislavě, přičemž tato společnost svému dodavateli skutečné sídlo nesdělila.

Společnost tak při poskytování reklamních služeb určí místo plnění v sídle příjemce služby, tedy v České republice, protože se domnívá, že skutečné sídlo je shodné se sídlem zapsaným v obchodním rejstříku, a uplatní DPH na výstupu. Příjemce služby si tak uplatní nárok na odpočet DPH u této služby. Nicméně, striktně podle zákona o DPH, by měla být služba fakturována bez DPH na výstupu, jako služba s místem plnění mimo tuzemsko, protože skutečné sídlo společnosti se nachází na Slovensku. Poskytovatel služby sice v tomto případě není v riziku neodvedení DPH (hrozí mu však případně povinnost provést opravu výkaznictví a případně další následky). Vzniká zde otázka, zda má společnost přijímající službu nárok na odpočet DPH na vstupu, která totiž nebyla de facto uplatněna v souladu s pravidly zákona o DPH. V praxi nastává takových situací mnoho, protože v běžném podnikatelském procesu není reálné skutečné sídlo zjišťovat a navíc ověřovat.

Otázkou zůstává, kde se vlastně může poskytovatel služeb skutečné sídlo dozvědět, aby režim DPH na výstupu uplatnil v dobré víře. V registru plátců DPH je sice uvedeno sídlo plátce DPH, nicméně, registr plátců má pouze informativní charakter a navíc v případě pochybností je třeba se obrátit na finanční úřad uvedený v registru plátců DPH, který by však pravděpodobně kvůli ochraně mlčenlivosti cizímu subjektu neměl poskytnout informace uvedené v přihlášce k registraci o skutečném sídle.

Z tohoto důvodu se jeví jako vhodné, aby si poskytovatel služby skutečné sídlo od zákazníka zjistil, a lze také doporučit například ustanovením ve smlouvě k poskytovaným službám pod smluvní pokutou povinnost protistrany oznámit skutečné sídlo v případě, že bude změněno z České republiky do jiné země.

4 Místní příslušnost v kontextu boje proti karuselovým podvodům

Kromě shora uvedených důsledků neoznámení skutečného sídla jakožto jednoho z registračních údajů k DPH, odlišnost zapsaného sídla od sídla skutečného může mít pro společnost i další praktické důsledky.

Aktuální praxe orgánů finanční správy

V souladu se svými předchozími prohlášeními se finanční správa zaměřuje na společnosti sídlící v komplexech kancelářských budov (tzv. office houses) či jakékoliv jiné společnosti, které mohou mít skutečné sídlo odlišné od sídla zapsaného v obchodním rejstříku. Právě potenciální odlišnost zapsaného a skutečného sídla může být jedním z faktorů, pro který správce daně zahájí u společnosti daňovou kontrolu na DPH.

Při daňových kontrolách těchto společností přitom orgány finanční správy využívají institut delegace, kdy z podnětu správce daně může nejbližše společně nadřízený orgán delegovat místní příslušnost na jiného správce daně, pokud je taková změna z jakéhokoliv důvodu účelná. Například pokud má společnost sídlo v Praze 2, ale výrobní haly na Moravě, je možné, že místní příslušnost bude přenesena z Prahy právě na Moravu. V takovýchto případech lze přitom očekávat, že bezprostředně po této delegaci místní příslušnosti bude společnost „novým“ správcem daně kontrolována. V minulosti bylo možné proti rozhodnutí o delegaci podat odvolání, které mělo odkladný účinek. Do té doby, než bylo o odvolání rozhodnuto (což bylo zpravidla v řádech měsíců), proto nemohl nově určený správce daně podnikat ve vztahu ke společnosti žádné kroky. S účinností od 1. 1. 2015 však již proti rozhodnutí o delegaci není možné podat žádný opravný prostředek, a nově místně příslušný správce daně tak může téměř bezprostředně zahájit u dotčené společnosti daňovou kontrolu.

Dalším způsobem, jak může místně příslušný správce daně přenést část svých pravomocí na jiného správce daně, je prostřednictvím dožádání. Dle této úpravy daňového řádu může místně příslušný správce daně dožádat jiného správce daně o provedení úkonu nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, jejichž provedení by pro něj bylo neúčelné. Finanční správa tento mechanismus v praxi využívala například ke konci roku 2014 a v roce 2015, když při rozsáhlé vlně postupů k odstranění pochybností byla v mnoha případech faktická realizace tohoto postupu svěřena jinému správci daně. Vnitrostátní i mezinárodní dožádání je pak hojně využíváno i při daňových kontrolách s podezřením na karuselové podvody, kdy je nutné zmapovat celý dodavatelsko-odběratelský řetězec společnosti. Právě v těchto případech se dožádání ukazuje jako nepříliš efektivní nástroj, který může daňovou kontrolu protáhnout až na několik let. Především u daňových kontrol před vyměřením daně, v jejichž důsledku je kontrolovanému daňovému subjektu zadržován uplatněný nadměrný odpočet na DPH, přitom mohou průtahy způsobené dožádáním znamenat pro společnost závažnou újmu.

Vládní návrh na zavedení celostátní působnosti

Právě z důvodu snahy o zavedení efektivních kontrolních mechanismů v rámci boje proti karuselovým podvodům předložilo Ministerstvo financí ČR vládě **návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s vybranými opatřeními proti daňovým únikům**.³ Tímto návrhem zákona by měla být v případě jeho schválení zavedena celostátní územní působnost finančních úřadů pro účely provádění vyhledávacích a kontrolních postupů (tj. zejména daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností). V praxi by to znamenalo, že všechny finanční úřady by mohly provádět například daňové kontroly libovolného daňového subjektu na území ČR bez ohledu na obecná pravidla místní příslušnosti. Na základě takto zjištěných skutečností by pak již místně příslušný správce daně stanovil daň. Tento návrh by měl především umožnit koncentraci provádění kontrolních postupů u DPH ve vztahu ke všem článkům řetězce u jednoho správce daně.

Zavedení celostátní působnosti při provádění kontrolních postupů by sice do určité míry mohlo nahradit zdoluhavý proces dožádání jiného správce daně (alespoň pokud jde o vnitrostátní dožádání). Na druhou stranu takto obecně nastavená celostátní působnost orgánů finanční správy může představovat i určité riziko, že některé společnosti budou neúměrně často kontrolovány. Ačkoliv by celostátní působnost měla být využívána především v případech, kdy existuje podezření na zapojení do karuselového podvodu, Ministerstvem financí předložený návrh zákona s žádným takovýmto omezením celostátní působnosti nepočítá. V obecné rovině přitom platí, že všechny daňové subjekty mají povinnost strpět kontrolní postupy správce

daně v přiměřené míře, v žádném případě však taková kontrola nesmí představovat neúčelnou zátěž kontrolovatelného subjektu.

V této souvislosti je proto zásadní, jakým způsobem by se společnost proti takovému postupu správce daně (který je dle obecných pravidel místně nepřislusný) mohla bránit. Z hlediska prostředků ochrany při správě daní může dotčená společnost využít bezesporu zejména obecného institutu stížnosti podle § 261 daňového řádu. Výběr kontrolovaného subjektu bez dostatečného odůvodnění však s největší pravděpodobností nebude mít s ohledem na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu vliv na zákonnost dodatečného platebního výměru vydaného na základě takto provedené daňové kontroly.

5 Závěr

Jak dokládají shora popsané vybrané aspekty místní příslušnosti v oblasti DPH, Ministerstvo financí a orgány finanční správy v současné době hledají různé způsoby efektivnějšího určování místní příslušnosti především ve vztahu k provádění kontrolních postupů a s tím souvisejícím odhalováním daňových úniků na DPH. Opět se zde tedy jedná o již klasické hledání rovnováhy mezi efektivitou správy daní a ochranou práv daňových subjektů. Společnosti, které mají z jakýchkoliv legitimních obchodních či organizačních důvodů skutečné sídlo odlišné od toho zapsaného v obchodním rejstříku, by neměly být *a priori* označovány za rizikové daňové subjekty a měly by mít proti neúčelné delegaci místní příslušnosti či případnému využití celostátní působnosti možnost se účinně bránit.

POZVÁNKA



³ Tento návrh schválila v prosinci 2015 Legislativní rada vlády ČR, která ho nyní bude projednávat. Úplné znění návrhu zákona lze najít na: <https://apps.odok.cz/kpl-detail?pid=KORN9XHKK3CD>.

Čištění registrů od „daňově neperspektivních“ subjektů¹⁾

Mgr. Květoslava Coufová
daňový poradce č. 2772
METIS Praha, spol. s r. o.



Správce daně může v případě daňového subjektu zapsaného v obchodním rejstříku při jeho dlouhodobé nečinnosti podat soudu návrh na zrušení společnosti a provedení její likvidace. Jedná se o postup, který by měl odstranit z registrů „mrtvé duše“.²⁾

Daňový řád³⁾ v § 238 odst. 4 upravuje pravomoci a kompetence správce daně v situacích, kdy z jemu dostupných informací nabude dojmu, že daňový subjekt přestal vykonávat činnost. První věta citovaného odstavce ukládá: „*Správce daně při zjištění, že daňový subjekt nevykonává činnost nebo nepobírá příjmy podrobené dani, učiní opatření potřebná k urychlenému zjištění, stanovení a vybrání daně, jakož i k úhradě nedoplatků.*“ Jde o situace pro finanční správu rizikové – u subjektu, kterému se přestalo dařit a přestal vykonávat dříve provozovanou činnost, je daleko větší riziko vzniku obtížně vymahatelných nedoplatků než u subjektu, který ve své činnosti nepřetržitě pokračuje. Zvýšená pozornost správce daně je zde na místě.

V praxi problematičtější jsou věty druhá a třetí citovaného odstavce: „*Pokud daňový subjekt nevykonává činnost nebo nepobírá příjmy podrobené dani déle než 4 roky, oznámí správce daně tuto skutečnost příslušnému živnostenskému úřadu, popřípadě jinému orgánu veřejné moci, který vydal povolení nebo oprávnění, na jehož základě byl daňový subjekt registrován. Jde-li o daňový subjekt zapsaný v obchodním rejstříku, podá správce daně za stejných podmínek návrh na zrušení právnické osoby a provedení její likvidace soudu příslušnému k vedení obchodního rejstříku.*“ Podle důvodové zprávy k § 238 daňového řádu jde „o postup, který by měl odstranit z registrů „mrtvé duše““. Je otázkou, jaký přínos pro finanční správu, pro státní správu, potažmo pro společnost jako celek mají kompetence a povinnosti založené těmito větami a jejich uplatňování v praxi.

Věta druhá směřuje na fyzické i právnické osoby zapsané v živnostenském rejstříku, v seznamech vedených profesními komorami (např. advokáti, daňoví poradci, lékaři, veterinární lékaři, architekti, ...) či v jiných evidencích veřejné správy, věta třetí pak míří na právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku, tedy zejména na obchodní korporace. Aktivní naplňování obou ustanovení přináší v praxi řadu zbytečné administrativní zátěže daňovým subjektům, správním orgánům, soudům.

Správce daně na to, že subjekt nevykonává činnost nebo nepobírá příjmy podrobené dani (dále stručněji že subjekt je „daňově neperspektivní“), usuzuje z informací, které jsou mu z jeho běžné činnosti známy. Typicky tedy z daňových tvrzení podávaných (či nepodávaných) daňovým subjektem samotným. Informace v nich vyžadované a obsažené jsou sice uzpůsobeny k tomu, aby byly dobrým podkladem pro stanovení daně (typicky daně z příjmů), nemusí však ani zdaleka podávat dostačující informace pro závěr, že subjekt nevykonává činnost nebo nepobírá příjmy podrobené dani.

Sám pojem *příjem podrobený dani* je v současných právních předpisech užíván jen řídce⁴⁾ a není výslovně definován. S ohledem na kontext, v jakém se používá, pod ním lze rozumět příjem, který je předmětem daně z příjmů a není od této daně osvobozen. Ve stejném významu se v právních předpisech i v pokynech řady D hojněji užívá obdobný termín *příjem podléhající dani* či *zdanitelný příjem*.

Ne každá činnost vykonávaná daňovým subjektem s sebou nutně nese povinnost každoročně vyplnit a podat přiznání k dani z příjmů. Příkladem budiž příjem ze závislé činnosti veterinárního lékaře, který po letech provozování samostatné praxe začal svou profesi vykonávat v pracovním poměru nebo jako společník s. r. o. Nemá-li dotyčný veterinární lékař jiné zdanitelné příjmy, které by ho nutily

¹⁾ Měsíc po odevzdání rukopisu příspěvku předložilo Ministerstvo financí do vnějšího připomínkového řízení návrh novelizace daňových zákonů, který má mimo jiné kritizované ustanovení daňového řádu podstatným způsobem změnit.

²⁾ Z důvodové zprávy k návrhu daňového řádu, zvláštní část, k § 238.

³⁾ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „DR“ nebo „daňový řád“).

⁴⁾ § 38a odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, či § 10 odst. 5 již zrušeného zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů.

podávat přiznání k dani z příjmů, přestane přiznání podávat. Správci daně se taková situace může jevit, jako by přestal pobírat dani podrobené příjmy (tj. ty dani podrobené příjmy, o kterých má správce daně povědomí). Po čtyřech letech trvání tohoto stavu se jeví jako „daňově neperspektivní“ – z pohledu správce daně jsou zdánlivě naplněny podmínky věty druhé § 238 DŘ. Správce daně by si měl být vědom nedostatečnosti svých informací a opatřit si informace doplňující, patrně zdvořilým dotazem u daňového subjektu. Neučiní-li tak, cítí se být oprávněn a povinen oznámit své zjištění Komoře veterinárních lékařů, která s uvedeným oznámením nemá jak naložit, neb je pro ni naprosto bez významu. Totéž dopadá třeba i na autory, jimž je autorský honorář vyplacen po několika letech usilovné tvůrčí práce – i oni jsou z pohledu správce daně „daňově neperspektivní“, když nevykazují každoročně v přiznání zdanitelné příjmy.

Třetí věta citovaného § 238 odst. 4 daňového řádu mívá na právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku. U finanční správy zjevně získává na popularitě v souvislosti s nárůstem rétoriky čištění registrů daňových subjektů od spících společností a společností s fiktivními sídly. Její použití je však ještě problematičtější než použití věty druhé.

Odhlédneme od nekontaktních obchodních společností, které neplní své zákonné povinnosti. Nekontaktní korporace je pro okolní svět spíše rizikem než přínosem, a iniciovat její nedobrovolné zrušení může být proto opodstatněné. „Čistícími“ snahami finanční správy jsou však dnes zasaženy i zcela funkční obchodní korporace, kontaktní, řádně plnící své povinnosti vůči státní správě, které jen z nějakých důvodů nevykazují zdanitelné příjmy nebo po určité době ničeho krom vlastní správy (vedení účetnictví, podávání přiznání, konání valných hromad atp.) nekonají.

Za „daňově neperspektivní“ může být též považována:

- korporace, která v období recese pro nedostatek zakázek přerušila své podnikatelské aktivity,
- korporace, jejímž jediným posláním je držet majetek, pokud jí z něj po dobu čtyř let neplynou dani podrobené příjmy (např. bytové družstvo s příjmy jen od bydlících členů),
- korporace holdingového typu existující pouze proto, aby držela podíly v jiných společnostech,
- korporace, která má příjmy jen od daně z příjmů osvobozené (např. podíly na zisku).

I tyto korporace jsou vystaveny riziku, že budou muset čelit návrhu na své zrušení a likvidaci, jakkoli se z pohledu práva obchodních korporací takové návrhy jeví jako zjevně nedůvodné.

Za „daňově neperspektivní“ naopak nemůže být považována například obchodní společnost, která má jen úrokový příjem v řádu haléřů, přestože se takový příjem neprojeví ani v přiznání k dani z příjmů, kde se údaje zaokrouhlují na celé koruny, ani v účetní závěrce, kde jsou údaje zaokrouhleny na tisíce Kč. Podání návrhu na zrušení takové společnosti by bylo nepochybně překročením oprávnění správce daně vyplývajícího z § 238 odst. 4 DŘ.

Paragraf 238 odst. 4 DŘ však řeší jen aktivní legitimaci správce daně k podání návrhu na zrušení „daňově neperspektivní“ obchodní korporace. Materiální předpoklady pro zrušení obchodní korporace soudem stanoví § 93 ZOK⁵. Podle něho soud může na návrh toho, kdo na tom má právní zájem, obchodní korporaci zrušit, pokud:

- „a) pozbyla všechna podnikatelská oprávnění; to neplatí, byla-li založena i za účelem správy vlastního majetku nebo za jiným účelem než podnikání,*
- b) není schopna po dobu delší než 1 rok vykonávat svou činnost a plnit tak svůj účel,*
- c) nemůže vykonávat svou činnost pro nepřekonatelné rozpory mezi společníky, nebo*
- d) provozuje činnost, kterou podle jiného právního předpisu mohou vykonávat jen fyzické osoby, bez pomoci těchto osob.“*

Ve většině případů „daňově neperspektivních“ korporací, které jsme měli možnost pozorovat, nebyl žádný z důvodů podle § 93 ZOK dán a znaky dle § 238 odst. 4 DŘ nesvědčily žádnému ze zákonných důvodů pro zrušení korporace.

Důvod ke zrušení dle písmene a) typicky není dán, pokud korporace svá živnostenská oprávnění dosud nepozbyla, mimo to je často předmětem její činnosti i správa vlastního majetku.

Důvod ke zrušení dle písmene b) též nebývá dán. **Nečinnost** v posledních čtyřech letech, kterou jako aktivní legitimaci k podání návrhu na zrušení právnické osoby uvádí DŘ, nelze zaměňovat s **neschopností činnost vykonávat**⁶, kterou jako důvod pro zrušení obchodní korporace uvádí ZOK. Korporace bývá schopna činnost vykonávat, pouze ji buď po nějakou dobu nevykonává, nebo vykonává takovou činnost, která se v přiznání k dani z příjmů, popř. v základu daně z příjmů, neprojeví.

⁵ § 38a odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, či § 10 odst. 5 již zrušeného zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále též „ZOK“).

⁶ Srov. ČÁP, Zdeněk, Tomáš DOLEŽIL, Jan LASÁK, Jarmila POKORNÁ a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. I. díl, 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 682; shodně též ŠTENGLOVÁ, Ivana, Bohumil HAVEL a kol. *Zákon o obchodních korporacích. Komentář*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 211.

Důvod ke zrušení podle písm. c) rovněž nebývá dán. Společníci často jednají ve shodě, účastní se valných hromad. Korporace se nezdá podřídila ZOK jako celku, což vyžadovalo změnu společenské smlouvy či stanov, tedy zjevnou většinou shodu společníků.

Důvod ke zrušení podle písm. d) je zcela specifický, korporace s takovým předmětem činnosti jsou v obchodním rejstříku minoritou.

Z uvedeného rozboru lze uzavřít, že samo naplnění znaků podle § 238 odst. 4 DŘ, které správce daně legitimuje k podání návrhu na zrušení „daňově neperspektivní“ právnické osoby, automaticky nečiní jeho návrh důvodným; znaky podle § 238 odst. 4 DŘ se s předpoklady pro zrušení obchodní korporace podle § 93 ZOK spíše míjejí. Soustředí-li se správce daně jen na naplnění a doložení znaků podle § 238 odst. 4 DŘ, prokáže sice svoji aktivní legitimaci k podání návrhu, ale zjišťování, zda a případně

kteří předpoklady pro zrušení korporace soudem jsou vůbec naplněny, zcela přenechá rejstříkovému soudu.

Daňový řád je nyní interpretován tak, že správce daně nutí podávat rejstříkovým soudům i zjevně bezdůvodné návrhy na zrušení právnických osob, kdykoli jsou splněny podmínky podle § 238 odst. 4 DŘ. Soudům pak nezbývá, než takové návrhy projednat a rozhodnout o nich (zamítnout je). Buď se podaří najít ústavně konformní interpretaci § 238 DŘ, která by dovolovala správci daně podávat rejstříkovému soudu návrhy na zrušení jen těch obchodních korporací, u nichž zjistil alespoň indicie naplnění některého z předpokladů pro zrušení podle § 93 ZOK, nebo nezbude než doufat, že osvícený zákonodárce imperativ § 238 odst. 4 DŘ zruší dříve, než finanční správa svými návrhy agendu rejstříkových soudů zahltlí. Setrvávání v dosavadním trendu může vést jedině k přímé aplikaci Parkinsonova zákona narůstající pyramid⁷.

⁷ PARKINSON, Cyril Northcote. Zákony profesora Parkinsona. *Mladá Fronta*, 1966.

Daňový poradce zastupující ex officio při správě daní

JUDr. Jana Jarešová, Ph.D.
Generální ředitelství cel, Právní odbor

Zastupování daňového poradce *ex officio* při správě daní je novinkou posledních let, kterou přinesl zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který nabyl účinnosti dnem 1. 1. 2011. Předchozí procesní předpis upravující správu daní – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), obdobný institut neznal. V následujícím textu bude pojednáno o specifikách této úpravy, počínaje ustanovením zástupce z řad daňových poradců jako zástupce *ex officio* a problémy spojené s jeho odměnou konče.



1 Předpoklady zastupování *ex officio*

Daňový poradce bude při správě daní zastupovat *ex officio* po splnění několika předpokladů:

- 1) Na straně daňového subjektu existuje důvod pro ustanovení zástupce.
- 2) Zástupcem se nepodařilo ustanovit osobu, která má daňový subjekt v péči, nebo jinou vhodnou osobu.
- 3) Komora daňových poradců navrhne zástupce ze seznamu daňových poradců na vyžádání správce daně.

- 4) Správce daně vydá rozhodnutí o ustanovení daňového poradce zástupcem.

1.1 Na straně daňového subjektu existuje důvod pro ustanovení zástupce

V § 26 odst. 1 daňového řádu jsou vyjmenovány důvody pro ustanovení zástupce.¹ Tyto důvody jsou taxativní. Ačkoliv daňový řád hovoří obecně o osobě, příp. právnické osobě, které je možné ustanovit zástupce, prakticky budou z osob zúčastněných na správě daní přicházet v úvahu pouze daňové subjekty, jen u nich bude shledána nezbytnost ustanovení zástupce.

Z návěti předmětného ustanovení „Správce daně ustanoví zástupce“ vyplývá, že správce daně nemá volnou správní úvahu, zda zástupce ustanoví či nikoliv. Nastane-li některá z předvídaných situací a správce daně potřebuje činit úkony, komunikovat s daňovým subjektem (ať už ústně či písemně), musí zástupce ustanovit.² Smyslem této úpravy je dosažení cíle správy daní³ za současného zachování práv daňového subjektu, neboť dostal-li se daňový subjekt do některé z předvídaných situací, nemůže při správě daní účinně svá práva hájit.

Daňový řád zároveň stanoví, že správce daně ustanoví zástupce pouze v případě, že si osoba nezvolila zmocněnce, příp. že v určitých případech nemá zákonného zástupce nebo opatrovníka určeného soudem. Ustanovení zástupce je vážným zásahem do práv osob, a určení priority volby zmocněnce je tedy na místě.

1.2 Zástupcem se nepodařilo ustanovit osobu, která má daňový subjekt v péči, nebo jinou vhodnou osobu

Ustanovení § 26 odst. 2 daňového řádu řeší okruh osob, z kterých je možno ustanovit zástupce. V první řadě

správce daně zástupcem ustanoví toho, u koho je osoba, již se zástupce ustanovuje, v péči, anebo jinou vhodnou osobu. Zde už se uplatní správní úvaha správce daně ohledně volby konkrétní osoby.⁴ V zákoně není obsažena definice pojmu „vhodná osoba“. Jediným kritériem pro správce daně tak bude úvaha, zda vybraný zástupce může řádně hájit zájmy zastoupené osoby, kdy daňový řád v § 26 odst. 3 výslovně zapovídá možnost ustanovit osobu, o níž lze mít důvodně za to, že má takový zájem na výsledku řízení, který odůvodňuje obavu, že nebude řádně hájit zájmy zastupovaného. V praxi tedy bude správce daně vybírat zejména z osob blízkých, v případě právnických osob např. z osob bývalých statutárních orgánů, příp. společníků obchodní korporace, kteří jsou s činností právnické osoby dobře obeznámeni.

Pro ustanovení zástupce je nutnou podmínkou předchozí souhlas předpokládané osoby zástupce. Forma tohoto souhlasu není dána, připadá tedy do úvahy i neformální dohoda budoucího zástupce se správcem daně. Je ovšem nutné mít souhlas zaznamenaný ve spise. Nebude-li tedy souhlas dán některým ze způsobů podání dle § 71 daňového řádu⁵, je vhodné, aby neformální souhlas daný např. po telefonu či e-mailem správce daně zaznamenal v úředním záznamu. V předchozí právní úpravě podle zákona o správě daní a poplatků souhlas předvídán nebyl.⁶

1.3 Komora daňových poradců navrhne zástupce ze seznamu daňových poradců na vyžádání správce daně

Nepodaří-li se správci daně ustanovit zástupce z osob uvedených v předchozím bodu, ať už proto, že není žádná vhodná osoba, nebo proto, že ani jedna z vhodných osob nedala souhlas se svým ustanovením zástupcem, požádá správce daně Komoru daňových poradců o návrh osoby zástupce.

¹ Znění § 26 odst. 1 daňového řádu: „Správce daně ustanoví zástupce

a) osobě, která nemá plnou procesní způsobilost k jednání při správě daní, pokud nemá zákonného zástupce nebo opatrovníka nebo nemohou-li ji zastupovat,

b) právnické osobě, která nemá osobu způsobilou jednat jejím jménem, popřípadě je-li sporné, kdo je k tomu oprávněn,

c) osobě neznámého pobytu nebo sídla,

d) osobě stížené přechodnou duševní poruchou, která jí brání při správě daní samostatně jednat; v těchto případech správce daně rozhoduje na základě odborného lékařského posudku, nebo

e) osobě, které brání jiná překážka, aby při správě daní činila úkony.“

² Shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 86/2005-50 ze dne 19. 6. 2005 k minulě právní úpravě dle zákona o správě daní a poplatků, nicméně použitelný i pro daňový řád: „Z dikce ust. § 10 odst. 2 daňového řádu (pozn. myšlen zákon o správě daní a poplatků) dále vyplývá, že k použití institutu ustanovení zástupce právnické osobě přistoupí správce daně nikoli zcela svévolně, bude-li to považovat za vhodné, ale postupuje tímto zákonným způsobem vždy, pokud dojde k situaci v tomto ustanovení presumované, tj. pokud vzniknou pochybnosti o tom, kdo je oprávněn jednat za právnickou osobu. Správce daně při naplnění zákonných důvodů nemůže jednat jinak.“

³ Cílem správy daní je dle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

⁴ Shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 86/2005-50 ze dne 19. 6. 2005: „Správní orgán v případě naplnění důvodů pro ustanovení zástupce právnické osobě podle uvedeného ustanovení nemá prostor pro volnou úvahu, resp. správní uvážení co se týče volby dalšího procesního postupu, ale pouze co se týče volby osoby, kterou zástupcem ustanoví.“

⁵ Podání je možné učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou.

⁶ Srovnej např. usnesení Ústavního soudu čj. I. ÚS 91/99 ze dne 27. 4. 2000: „Zákon tedy umožňuje bez jakýchkoliv podmínek či omezení ve smyslu již citovaného § 10 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ustanovit dotčenému daňovému subjektu vhodného zástupce.“ Obdobně též usnesení Ústavního soudu čj. II ÚS 360/98 ze dne 25. 5. 1999.

Jak je zmíněno v úvodu příspěvku, předchozí právní úprava tuto možnost nepřipouštěla a správce daně „musel“ najít vhodnou osobu a ustanovit ji zástupcem.

Pro Komoru daňových poradců je stanovena lhůta 30 dnů od vyžádání. Souhlas navrženého zástupce se nevyžaduje. Zákon tak předjímá, že Komora daňových poradců nenavrhne ze svých řad nikoho, kdo by se zastupováním nesouhlasil.

1.4 Správce daně vydá rozhodnutí o ustanovení daňového poradce zástupcem

O ustanovení zástupcem vydává správce daně rozhodnutí.⁷ Rozhodnutí se bude doručovat jak zastoupené osobě, tak zástupci, neboť oba jsou tímto rozhodnutím dotčeni na svých právech a povinnostech. Rozhodnutí musí být odůvodněno⁸, kdy v odůvodnění bude rozveden zákonný důvod pro ustanovení zástupce a také odůvodněn výběr vhodné osoby. Proti tomuto rozhodnutí je možné se odvolat, přičemž odvolání nemá odkladný účinek.⁹ Zastoupený by v odvolání mohl namítat, že nebyly splněny zákonné podmínky pro ustanovení zástupce, příp. zpochybňovat vhodnost správcem daně zvolené osoby. Zástupce by dále mohl namítat absenci svého předchozího souhlasu. Je otázkou, co by mohl kromě nenaplnění zákonných podmínek pro ustanovení zástupce v případném odvolání namítat daňový poradce ustanovený na základě návrhu Komory daňových poradců. Jistě by mohl namítat, že nemůže být ustanoven pro rozpor zájmů ve smyslu § 26 odst. 3 daňového řádu. Těžko si lze představit, že by namítal svůj nesouhlas např. pro přílišné pracovní zatížení. Je věcí Komory daňových poradců, aby správci daně navrhla takového daňového poradce, který je schopný a ochotný zastoupení přijmout.¹⁰

2 Zánik a zrušení zastupování

Zastupování zaniká ze zákona, nebo může být zrušeno rozhodnutím správce daně.

Ze zákona zaniká zastupování v případě, kdy ustanovený zástupce přestane být plně svéprávným.¹¹ V případě

ustanoveného daňového poradce zastoupení zaniká rovněž ztrátou profesního oprávnění, ke kterému dochází pozbytím oprávnění vykonávat daňové poradenství podle § 4 odst. 5 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komore daňových poradců České republiky (dále jen „zákon o daňovém poradenství“), tj. vyškrtnutím ze seznamu daňových poradců nebo pozastavením výkonu daňového poradenství.

Správce daně zruší ustanovení zástupce, a to buď z vlastního podnětu nebo na návrh zastoupeného či zástupce z důvodů uvedených v § 26 odst. 5 daňového řádu.¹²

Proti rozhodnutí o zrušení ustanovení zástupce se podle § 26 odst. 5 poslední věta daňového řádu nelze odvolat.

3 Soudní přezkum

Judikatury vydané k problematice ustanovení zástupce je velmi pomálu a zůstává otázkou, zda vůbec může rozhodnutí o ustanovení/zrušení ustanovení zástupce být předmětem soudního přezkumu. Podle § 70 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, jsou ze soudního přezkoumání vyloučeny úkony správního orgánu, jimiž se upravuje vedení řízení před správním orgánem. Podle mého názoru do této kategorie spadají právě rozhodnutí ve věci ustanovení zástupce. Ke stejnému názoru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. 5 Afs 86/2005-50 ze dne 19. 6. 2006. Citace z rozsudku: „Rozhodnutí o ustanovení zástupce dle ust. § 10 odst. 2 daňového řádu je svou povahou nepochybně rozhodnutí, jímž se upravuje vedení řízení (ust. § 70 písm. c/ s. ř. s.). ... Rozhodnutí, jímž správní orgán za podmínek zákonem předvidaných ustanoví daňovému subjektu pro řízení zástupce, popř. opatrovníka, nelze považovat za akt správního orgánu, jímž se ve věci samé zástupci zakládají, mění nebo ruší práva nebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo závazně určují práva nebo povinnosti ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s.“

Na straně Ústavního soudu už situace tak jednoznačná není, protože existuje judikát nepřipouštějící přezkum, a to usnesení č. II. ÚS 360/98 ze dne 25. 5. 1999, citace: „Senát Ústavního soudu považuje podanou stížnost

⁷ Viz § 101 odst. 1 daňového řádu: „Správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím.“

⁸ Viz § 102 odst. 2 daňového řádu: „Rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak.“

⁹ Viz § 109 odst. 1 daňového řádu: „Příjemce rozhodnutí se může odvolat proti rozhodnutí správce daně, pokud zákon nestanoví jinak.“

A § 109 odst. 5 daňového řádu: „Odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak.“

¹⁰ I z tohoto důvodu se na žádost Komory daňových poradců do vyžádání návrhu zástupce uvádí, jaké věci (jaké daňové oblasti – druhu daně) se zastupování bude týkat.

¹¹ Definici svéprávnosti a omezení svéprávnosti řeší zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (§ 15 odst. 2 a § 55 a násl.).

¹² Znění § 26 odst. 5 daňového řádu: „Správce daně zruší ustanovení zástupce z vlastního podnětu nebo na návrh ustanoveného zástupce nebo zastoupeného

a) nedbá-li zástupce o ochranu práv nebo zájmů zastoupeného,

b) vyjde-li najevo, že zástupce má takový zájem na výsledku řízení, který odůvodňuje obavu, že nebude řádně hájit zájmy zastupovaného,

c) pominou-li důvody ustanovení, nebo

d) z jiných závažných důvodů.“

za zjevně neopodstatněnou, neboť ve smyslu části páté o. s. ř. se procesní rozhodnutí správních orgánů nepovažují za rozhodnutí o právech a povinnostech dotčených subjektů a jsou proto ze soudního přezkouvání vyloučena. Rozhodnutím Krajského soudu v Brně proto nemohlo dojít k porušení tvrzených práv a svobod ve smyslu Listiny základních práv a svobod a senát Ústavního soudu proto podanou stížnost odmítl.“ Ale též judikát, který soudní přezkum připouští – usnesení čj. III. ÚS 357/05 ze dne 18. 8. 2006, citace: „Soudní praxe totiž vychází z toho, že rozhodnutí o ustanovení zástupce daňovému subjektu pro daňové řízení je rozhodnutím procesní povahy, dotýkajícím se (byť jen procesních) práv ustanoveného zástupce, které z přezkumu ustanovením § 70 s. ř. s. vyloučeno není.“

4 Náklady řízení – nároky ustanoveného zástupce

Ustanovenému zástupci náleží podle § 107 odst. 4 daňového řádu náhrada účelně vynaložených hotových výdajů a ušlého výdělku. Hotové výdaje a ušlý výdělek jsou hrazeny v rozsahu podle vyhlášky Ministerstva financí č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní. Namísto ušlého výdělku se hradí odměna, existuje-li zvláštní právní předpis. Tímto zvláštním právním předpisem je v případě ustanovení daňového poradce zástupcem zákon o daňovém poradenství.

Odměna je vázána na úkony, které zástupce ve věci účelně vykonal. Účelnost může jistě být předmětem diskuse. Podle mého názoru ale nelze účelnost zaměňovat s úspěšností. Podá-li např. zástupce odvolání ve věci a tomuto odvolání není vyhověno, nelze úkon spočívající v podání odvolání hodnotit jako neúčelný.

Nárok se uplatňuje u správce daně, který zástupce ustanovil. Lze jej uplatňovat po jednotlivých úkonech nebo najednou, nejdéle však do 20 pracovních dní poté, kdy byl zástupcem učiněn poslední úkon ve věci. Lhůta je propadná, zákon výslovně s jejím nedodržením spojuje zánik nároku na náhradu. Běh lhůty „od posledního úkonu“ není nejšťastnější, protože vždy nemusí být zcela zřejmé, zda se opravdu jedná o poslední úkon.

Aby zástupce nemusel nést náklady na svůj účet, zejména jde-li o dlouhé řízení s množstvím úkonů, umožňuje zákon správci daně poskytnout na základě žádosti zástupce přiměřenou zálohu.

O uplatněných nárocích je správce daně povinen rozhodnout podle § 107 odst. 5 daňového řádu do 15 dnů ode dne

jejich uplatnění.¹³ Dále je pak správce daně povinen poukázat ve prospěch oprávněných příznáný nárok do 15 dnů od vydání rozhodnutí o nároku.¹⁴

Proti rozhodnutí o přiznání či nepřiznání nároku je možné podat odvolání, a to ve zkrácené lhůtě 15 dnů ode dne jeho doručení. Odvolání nemá odkladný účinek.¹⁵

5 Odměna daňového poradce

5.1 Základní pojmy a právní úprava

Zákon o daňovém poradenství charakterizuje v § 1 odst. 1 daňové poradenství jako poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, odvodů, poplatků a jiných plateb, jakož i ve věcech, které s daněmi přímo souvisejí. Daňovým poradcem se podle § 3 odst. 2 zákona o daňovém poradenství rozumí fyzická osoba zapsaná v seznamu daňových poradců, přičemž podle odst. 6 téhož ustanovení mohou daňové poradenství na základě smlouvy uzavřené mezi jimi a klientem vykonávat také obchodní společnosti nebo družstva, která daňové poradenství vykonávají pomocí daňových poradců a která mají tuto činnost jako předmět podnikání zapsanu do obchodního rejstříku podle zvláštního předpisu.

Odměna daňového poradce je upravena odlišně pro smluvní zastoupení, a to v § 3 odst. 3 zákona o daňovém poradenství: „Za poskytnutí daňového poradenství náleží daňovému poradci nebo hostujícímu daňovému poradci odměna, jejíž výši si obě smluvní strany dohodnou.“ A pro zastoupení na základě rozhodnutí správce daně v § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství: „Daňovému poradci, který byl správcem daně podle daňového řádu ustanoven zástupcem, náleží za dobu výkonu této funkce náhrada ušlého výdělku odpovídající násobku prokazatelně vynaložených hodin a obvyklé ceny služby poskytované daňovým poradcem stanovené hodinovou sazbou a náhrada účelně vynaložených výdajů.“

Pro srovnání je vhodné uvést právní úpravu druhé nejširší skupiny profesionálních zástupců poskytujících právní služby při správě daní, kterou jsou advokáti. Poskytováním právních služeb tzv. advokací se podle § 1 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii (dále jen „zákon o advokacii“), rozumí zastupování v řízení před soudy a jinými orgány, obhajoba v trestních věcech, udělování právních porad, sepišování listin, zpracovávání právních rozborů a další formy právní pomoci, jsou-li vykonávány soustavně a za úplatu. Poskytováním právních služeb se rozumí rovněž činnost opatrovníka pro řízení ustanoveného podle zvláštního právního předpisu, je-li vykonávána advokátem.

¹³ Uplatněním je nutno rozumět den, kdy se žádost dostane do dispozice správce daně (do podatelny správce daně, do datové schránky), a nikoliv den jejího odeslání, např. poštou.

¹⁴ Vydáním rozhodnutí se dle § 101 odst. 2 daňového řádu rozumí okamžik, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení.

¹⁵ Viz § 109 odst. 5 daňového řádu: „Odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak.“

Podle § 22 zákona o advokacii se advokacie vykonává zpravidla za odměnu; od klienta lze žádat přiměřenou zálohu. Způsob určení odměny se řídí vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) (dále jen „advokátní tarif“). Advokátní tarif rozlišuje mezi smluvní odměnou a mimosmluvní odměnou. Smluvní odměna je obdobně jako u daňových poradců věcí dohody mezi advokátem a klientem. Mimosmluvní odměna se použije ve třech případech: 1. Není-li odměna smluvně, 2. Při stanovení nákladů řízení, jejichž náhrada se klientovi přiznává rozhodnutím soudu nebo jiného orgánu¹⁶ a 3. Při ustanovení advokáta soudem. Mimosmluvní odměna se podle § 6 odst. 1 advokátního tarifu stanoví podle sazby mimosmluvní odměny za jeden úkon právní služby a podle počtu úkonů právní služby, které advokát ve věci vykonal. Advokátní tarif upravuje též náhradu hotových výdajů.

5.2 Určení výše odměny daňového poradce

Při určení výše odměny daňového poradce připadají do úvahy tři možné přístupy:

- 1) Určení výše odměny podle advokátního tarifu.
- 2) Určení výše odměny podle obvyklé ceny služby poskytované konkrétním ustanoveným daňovým poradcem.
- 3) Určení výše odměny podle obvyklé ceny služby poskytované daňovými poradci.

5.2.1 Určení výše odměny podle advokátního tarifu

Tento přístup se jeví jako nejspravedlivější z pohledu zastupování daňového poradce jakožto profesionála ve srovnání se zastupováním jinými profesionály, typicky advokátem. Nedochozí by tak k nerovnosti, která staví advokáty do nevýhodnějšího postavení, a to přesto, že advokacie je, jak vyplývá z výše citovaných právních předpisů, poskytováním právních služeb v celé šíři právního řádu v různých odvětvích, zatímco daňové poradenství je omezeno poskytováním právních služeb (poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad) „pouze“ na oblast daní a věcí přímo souvisejících.

Obdobným způsobem je pro profesionály sjednocena výše odměny, resp. náhrada této odměny, jako náklad řízení i v jiných procesních případech.¹⁷

Že bylo cílem právní úpravy nového institutu zastupování daňovým poradcem *ex officio* sjednotit výši jeho odměny

s obdobnou úpravou zastupování dalšími profesionály ve správním a soudním řízení, svědčí důvodová zpráva k § 26 daňového řádu: „*Současně přijímaná změna zákona o daňovém poradenství a KDP ČR přiznává ustanovenému zástupci z řad daňových poradců náhradu ušlého výdělku ve výši obvyklé ceny, v tomto případě ceny odpovídající tarifu advokátů, což je druhá největší skupina zmocněnců v daňovém řízení.*“ A k § 107 daňového řádu: „*Pokud byl ustanoven daňový poradce, použije se pro stanovení náhrady právní předpis, kterým jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům. Jedná se o sjednocení podmínek obou profesí, které zastupují při správě daní.*“

Nicméně se domnívám, že aplikace advokátního tarifu je pro určení výše odměny správcem daně ustanoveného daňového poradce neaplikovatelná. V případě, že by zákon o daňovém poradenství neobsahoval vlastní úpravu určení odměny, bylo by možné, ba nutné advokátní tarif použít na základě analogie. Zákon o daňovém poradenství ale obsahuje vlastní úpravu určení výše odměny, jejíž konstrukce je navíc od odměny advokáta podle advokátního tarifu odlišná.

Odměna podle advokátního tarifu je určena podle jednotlivých úkonů právní služby, které výslovně vyjmenovává, přičemž sazba odměny za jeden úkon je dána tarifní hodnotou, příp. jinými podrobně specifikovanými pravidly.

Naproti tomu odměna podle zákona o daňovém poradenství je konstruována jako náhrada ušlého výdělku v závislosti na prokazatelně vynaložených hodinách a obvyklé ceně.

5.2.2 Určení výše odměny podle obvyklé ceny služby poskytované konkrétním ustanoveným daňovým poradcem

Tomuto přístupu by nejvíce svědčil prostý jazykový výklad ustanovení § 6 odst. 5 zákona o daňovém poradenství. Prostý jazykový výklad ale není jediným možným výkladem zákonů a zejména ne tehdy, pokud jeho aplikací docházíme k absurdním závěrům či přímo odporuje teleologickému výkladu.

Jak výše nastíněno v citaci z důvodové zprávy k daňovému řádu, těžko se můžeme domnívat, že úmyslem zákonodárce bylo vytvořit z daňových poradců zastupujících *ex officio* jakousi specifickou kategorii zástupců, jejichž odměna bude bez jakékoliv regulace významně vyšší než odměna jiných profesionálů zastupujících ve správním či

¹⁶ Advokátní tarif stanoví i výjimky z tohoto pravidla.

¹⁷ Srovnej např. § 35 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů: „*Nestanoví-li tento zákon jinak, účastník může být zastoupen advokátem, popřípadě jinou osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů, týká-li se návrh oboru činnosti v nich uvedených. Za zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, se užije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb.*“ A odst. 8 téhož ustanovení: „*Navrhovatel, u něhož jsou předpoklady, aby byl osvobozen od soudních poplatků, a je-li to nezbytně třeba k ochraně jeho práv, může předseda senátu na návrh ustanovit usnesením zástupce, jímž může být i advokát; hotové výdaje zástupce a odměnu za zastupování osoby uvedené v odstavci 2 platí v takovém případě stát.*“

soudním řízení. Lapidárně řečeno, že dostanou tolik, kolik si řeknou.

Proti tomuto přístupu významně svědčí i skutečnost, že správce daně nemůže osobu daňového poradce a tím pádem i jeho obvyklou cenu nikterak ovlivnit. Správce daně si daňového poradce nesjednává jako smluvního zástupce. Na základě vyžádání správce daně Komora daňových poradců navrhne zástupce ze svých řad a správci daně nepřísluší tuto osobu odmítnout s odkazem na její příliš vysokou obvyklou cenu. Tato cena ani nemusí být správci daně předem známá. Komora daňových poradců nezveřejňuje seznam poradců, kteří mohou být ustanoveni zástupcem, natož pak jejich obvyklou cenu. Tento výklad by tak vedl k absurdním závěrům, kdy stát by bez jakékoli možnosti hospodárního přístupu musel hradit odměnu za zastupování i těm nejdražším daňovým poradcům, byli-li by Komorou daňových poradců navrženi.¹⁸

5.2.3 Určení výše odměny podle obvyklé ceny služby poskytované daňovými poradci

Poslední z nastíněných přístupů vychází z běžného použití spojení „cena obvyklá“¹⁹, tj. srovnání ceny konkrétního ustanoveného daňového poradce za jím poskytované služby s cenami jiných osob poskytujících obdobné služby, tedy zjištění jakési průměrné ceny daňového poradce.

Volbě tohoto přístupu odpovídá i důvodová zpráva k novele zákona o daňovém poradenství, která byla součástí doprovodného změnového zákona k daňovému řádu: „Pro potřeby ustanovení zástupce v zákonem vymezených případech je třeba určitým způsobem upravit i odměnu,

kteřou ustanovený zástupce za svou činnost obdrží. Jako odměna se navrhuje cena obvyklá, která je poskytována daňovým poradcům za poskytované služby, a také úhrada účelně vynaložených hotových výdajů.“ Volba množného čísla naznačuje, že se nemá jednat o cenu konkrétně ustanoveného daňového poradce, ale o cenu obvyklou, za kterou daňoví poradci službu poskytují.

Přestože tento přístup by odpovídal smyslu právní úpravy a alespoň částečně vyrovnával přístup k jednotlivým profesionálním zástupcům, jeví se jeho aplikace v praxi velmi těžko proveditelná. Jak velký má být vzorek daňových poradců ke srovnání? Jak má správce daně zjišťovat ceny, když tyto nejsou Komorou daňových poradců zveřejňovány a často nejsou zveřejňovány ani jednotlivými daňovými poradci (např. proto, že ani nemají vlastní webové stránky)? Určení této ceny pak může být složitější než samotné řízení, v kterém byl daňový poradce ustanoven zástupcem.

6 Závěr

Z výše uvedeného vyplývá, že nedostatečnost právní úpravy je nadále neudržitelná a je nutné legislativní cestou ošetřit výši odměny daňového poradce zastupujícího *ex officio* při správě daní, ať už vlastní úpravou pro daňové poradce, která bude jednoznačná a snadno aplikovatelná, nebo odkazem na aplikaci advokátního tarifu, čímž by došlo ke spravedlivému narovnání postavení profesionálních zástupců. Jedině legislativní úprava přinese právní jistotu jak na straně zastupujícího daňového poradce, tak na straně správce daně, potažmo státu, který nese náklady řízení, tak, aby byla výše odměny, resp. způsob jejího určení, předem jednoznačně známá.

¹⁸ Tato absurdita vynikne, srovnáme-li to na příkladu obhájců *ex officio* v trestním právu. Těžko si lze představit, že by stát (soud) obviněnému ustanovil jako obhájce některého z renomovaných advokátů a pak mu za poskytování právních služeb platil deseti či statisícové odměny dle jeho obvyklých smluvních sazeb.

¹⁹ Srovnej např. § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku): „*Májetek a služba se oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.*“

Dále srovnej § 2 odst. 6 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách: „*Obvyklou cenou pro účely tohoto zákona se rozumí cena shodného nebo z hlediska užití porovnatelného nebo vzájemně zastupitelného zboží volně sjednáváná mezi prodávajícími a kupujícími, kteří jsou na sobě navzájem ekonomicky, kapitálově nebo personálně nezávislí na daném trhu, který není ohrožen účinky omezení hospodářské soutěže.*“

Daňové problémy při pohybu fyzických osob v EU – závěry expertní skupiny

Ing. Lucie Rytířová, LL.M.
daňová poradkyně č. 4038
Deloitte Advisory, s. r. o.



Přeshraniční pracovníci a další osoby aktivní v několika státech EU čelí při využívání svobody volného pohybu pracovní síly mnoha obtížím v daňové oblasti. Evropská komise proto v dubnu 2014 oslovila experty z členských států, aby se podíleli na identifikaci těchto daňových bariér a návrhu možných způsobů jejich odstranění. Nominovaní zástupci Komory daňových poradců ČR, Daniel Krempa a Lucie Rytířová, byli do Expertní skupiny vybráni, a mohli tak přispět jak příklady z praxe v České republice, tak návrhy na řešení.

Expertní skupina pracovala od června 2014 do května 2015. Jejich 21 členů reprezentovalo nevládní organizace, odbory, univerzity, komory daňových poradců a další instituce ze soukromé sféry. Vzhledem k počtu členů skupiny nebyly zastoupeny všechny členské státy, což se projevilo v identifikovaných problémech: experti zmiňovali především problémy, s nimiž se setkávají v praxi, proto mohou závěry působit zaujatě vůči některým státům (např. Velká Británie či Česká republika) a bez zájmu o jiné státy (např. Litva či Lotyšsko).

1 Oblast působnosti

Již na začátku se expertní skupina dohodla, že rozdělí svou analýzu na problémy týkající se zdanění příjmů a dědictví. Výstupem činnosti skupiny jsou proto dvě zprávy: Způsoby odstraňování přeshraničních daňových obtíží, s nimiž se setkávají fyzické osoby v EU¹ a Způsoby odstraňování přeshraničních obtíží v oblasti dědictví, s nimiž se setkávají fyzické osoby v EU (včetně darování)². Během setkání skupiny byly předneseny závěry předchozích studií na tato témata, vyslechnuty přednášky odborníků a názory jednotlivých expertů. Nominovaní zpravodajové zohlednili při přípravě závěrečných zpráv také výstupy dvou veřejných konzultací. Jelikož se pohledy

expertů na závažnost problémů a možná řešení ne vždy shodovaly, odrážejí závěrečné zprávy převažující názory.

Expertní skupina si nejprve vymezila oblast působnosti: kromě zmíněného oddělení problémů souvisejících s dědictvím a darováním bylo dohodnuto, že se skupina bude zabývat jen fyzickými osobami (nikoliv společnostmi) a přímými daněmi (nikoliv DPH, sociálním zabezpečením nebo zdaněním automobilů). Skupina se zaměřila jen na obtíže, které nemohou být dnes řešeny Soudním dvorem EU, tj. vyloučila ze svého zaměření všechny problémy týkající se diskriminace a omezování základních svobod. Takové problémy jsou v rozporu s povinností členských států EU vykonávat daňové pravomoci v souladu se základními svobodami popsány ve Smlouvě o fungování EU. Pokud byl identifikován problém porušující tuto povinnost, byl předán Evropské komisi k zahájení příslušných procedur proti danému státu.³

2 Identifikované obtíže

Obtíže byly rozděleny na „podstatné“ (vznikající kvůli nesouladům v daňových předpisech, které vedou k vyššímu zdanění v přeshraničních situacích) a na obtíže vznikající kvůli absenci vhodných praktických a administrativních procedur. Pro přehlednost byly zvlášť komentovány obtíže vznikající ve státě rezidentství/občanství a ve státě výkonu činnosti či umístění investic.

Závěrečné zprávy označují jako hlavní „podstatný“ problém dvojí zdanění, obzvláště v následujících oblastech:

- nedostatečná nebo chybějící pravidla pro zamezení dvojímu zdanění,
- nedostatečná pravidla pro vymáhání existujících opatření pro zamezení dvojímu zdanění,
- konkrétní problémy vysoce mobilních osob, např. veřejně vystupujících umělců a sportovců,

¹ Report of Expert Group – Ways to Tackle Cross-Border Tax Obstacles Facing Individuals Within the EU.

² Report of Expert Group – Ways to Tackle Inheritance Cross-Border Tax Obstacles Facing Individuals Within the EU.

³ Jednou z obtíží při přeshraničním zdaňování uváděnou zástupci KDP ČR byla podmínka zdanění alespoň 60 % fakturovaných částek za pronájem pracovní síly ze zahraničí jako příjmu pronajatých pracovníků, nicméně byla označena za zjevnou diskriminaci zaměstnavatelů z jiných členských států a vypuštěna z další diskuze.

- odlišné označení jednotlivých druhů příjmů v různých státech,
- rozdíly mezi daňovými přístupy k penzím (daňové zvýhodnění příspěvků a zdanění dávek versus nezvýhodnění příspěvků a osvobození dávek),
- zdanění při změně daňového rezidentství („exit tax“), dodatečné zdanění po odchodu z daného státu („trailing tax“), pravidla proti zneužití.

Z administrativního pohledu byly identifikovány následující obtíže:

- komplikovaná pravidla při vracení srážkové daně,
- chybějící znalosti finančních úřadů o problematice přeshraničního zdanění,
- požadované použití oficiálního jazyka daného státu při vyplňování daňových formulářů a komunikaci s finančními úřady.

Příkladem „podstatných“ obtíží může být situace rozvedených manželů, kdy si manžel žijící v České republice nemůže odečíst od svého daňového základu alimenty zaplacené své bývalé manželce žijící ve Francii, zatímco manželka tyto alimenty plně zdaní. S komplikacemi se setká také ten, kdo sice dosahuje veškerých svých příjmů v České republice, ale je daňovým rezidentem jinde, například na Slovensku (kde žije jeho rodina a on tam tráví víkendy a dovolené). Česká legislativa mu sice dovolí uplatnit slevu na dani na manželku bez příjmů a daňové zvýhodnění na děti, avšak v praxi je jejich získání téměř nemožné: musí spolu se svým daňovým přiznáním doložit českému finančnímu úřadu potvrzení od slovenského finančního úřadu o jeho celosvětových příjmech. Slovenský finanční úřad ale nic o těchto příjmech neví, protože poplatník dosahuje všech příjmů jen v České republice a na Slovensku nepodává daňové přiznání. Důsledkem tak je, že poplatník neuplatní slevy ani v České republice, ani na Slovensku (kde nemá žádné příjmy). V EU si přitom finanční úřady informace o příjmech poplatníků automaticky vyměňují a není důvod, proč by si nemohly potvrdit samy mezi sebou i výši daně, namísto vyžadování oficiálního potvrzení od poplatníka.

3 Navrhovaná řešení

V diskuzích i v závěrečných zprávách bylo zdůrazňováno, že členské státy mohou upravit oblast přímého zdanění bez koordinace či harmonizace v rámci EU, nicméně svobodná aplikace vlastních daňových pravidel v každém státě komplikuje volný pohyb osob a volný pohyb pracovních sil. Členské státy ukázaly, že jsou schopné dosáhnout dohody a jednotného postupu při boji proti mezinárodním daňovým únikům; měly by projevit obdobnou spolupráci i při „boji proti daňovým obtížím“ fyzických osob.

Expertní skupina navrhla několik řešení identifikovaných problémů, od právních změn, přes „měkká“ opatření jako jsou koordinace a zveřejnění „nejlepší praxe“, vytvoření institucí pro řešení těchto problémů a lepší využívání možností spolupráce upravených ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění.

Konkrétní doporučení jsou následující:

- a) Přeshraniční pracovníci a další osoby činné ve více státech (včetně umělců)
 - vytvoření jednotných pravidel pro určování daňového rezidentství v konfliktních situacích osob pobírajících podstatnou část příjmu z jiných států než státu jejich daňového rezidentství (např. prostřednictvím vícestranné smlouvy mezi všemi členskými státy EU); alternativou by byla povinnost pro daňové správy zúčastněných států nalézt během krátké doby řešení problematické situace;
 - doporučení EU k zajištění spravedlivějšího zacházení s vysoce mobilními zaměstnanci, jejichž příjmem podléhá srážkovým daním, nebo dokonce zrušení těchto daní;
 - kodex pro členské státy popisující spravedlivé daňové ošetření přeshraničních situací;
 - „one-stop-shop“ systém, podle kterého by vysoce mobilní pracovníci platili daň jen v jednom státě, který by sdílel daňové výnosy dle stanovených pravidel s ostatními státy.
- b) Odlišné vymezení příjmů a pravidla pro určování daňového rezidentství
 - jednotný výklad situací upravených smlouvami o zamezení dvojímu zdanění;
 - alternativně návrh na závazná koordinační pravidla nebo směrnici udělující přednost státu daňového rezidentství při určování výkladu prvků osobního charakteru a státu zdroje v ostatních případech;
 - jednotná definice daňového rezidentství pro všechny členské státy a doplňující pokyny pro výklad pravidel pro určení rezidentství dle smluv o zamezení dvojímu zdanění.
- c) Daňové odpočty a slevy
 - směrnice upravující uplatnění daňových slev principem „one-stop-shop“;
 - zmírnění podmínek pro uplatnění daňových slev pro daňové rezidenty ze současných více než 90 % příjmů dosažených na území daného státu⁴ na více než 50 % (nebo 75 %);
 - koordinaci uplatnění daňových odpočtů vztahujících se k podnikání, za stejných podmínek v přeshraničních i domácích situacích.

⁴ Vychází z principu stanoveného Soudním dvorem EU v rozsudku ve věci C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt vs. Schumacker.

- d) Nové články smluv o zamezení dvojímu zdanění týkající se vzájemné dohody smluvních států (arbitráž a mediace)
- jednotná nebo koordinovaná úprava článků týkajících se vzájemné dohody smluvních států, s cílem zajistit větší transparentnost a účast daňových poplatníků na celém procesu;
 - kombinování mediace s cílem dosažení vzájemné dohody smluvních států a sporu v rámci závazné arbitráže pro odstranění dvojího zdanění uvnitř společného trhu EU ve všech případech.
- e) Daňový proces
- sdílení a získávání informací přímo mezi daňovými správami jednotlivých států (např. dle pravidel pro výměnu informací v EU), namísto požadování těchto informací od poplatníka;
 - zlepšení znalostí a schopností daňových správ pro řešení přeshraničních situací a přijetí jednotných pravidel pro daňové procesy a formuláře, včetně jejich zveřejnění v několika jazycích.

K problematice zdanění dědictví a darování navrhuje expertní skupina jediné zdanění jednotlivé situace (daru či dědictví), například dle obvyklého bydliště, jak je tomu v oblasti sociálního zabezpečení v EU. Alternativně je pak doporučováno rozšíření sítě dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění dědictví a darů či přijetí mnohostranné smlouvy.

Zatímco některá z navrhovaných řešení (např. zveřejnění daňových formulářů v několika jazycích) je možné implementovat bez větších obtíží, provedení dalších si lze za dnešní situace těžko přestavit (např. zrušení srážkové daně pro příjmy vysoce mobilních zaměstnanců, „one-stop-shop“ při uplatňování daňových slev). Doufáme, že se členské státy k problémům svých občanů, kteří využívají základní svobody stanovené Smlouvou o fungování EU, postaví čelem stejně jako k problémům s klesajícími daňovými výnosy (viz závěry projektu BEPS⁵).

INZERCE

ENGLISH stay

**NEZTRÁCEJTE ČAS
V JAZYKOVÉ ŠKOLE,
ROZMLUVÍME
VÁS ANGLICKY ZA 6 DNÍ!**

**10 rodilých mluvčích a 10 klientů 6 dní (70h)
v krásném hotelu zde v Česku**

**JEDEN LEKTOR / JEDEN KLIENT
= 100% intenzivní a individuální přístup
během každé minuty pobytu**

Prinášíme revoluční systém výuky!!!
Témata konverzace volíte pouze Vy.
Už žádný stres v lavici ani domácí úkoly.

Nejezděte do zahraničí za jazykovým kurzem.

VYZKOUŠEJTE ENGLISHstay...

www.englishstay.cz

kontakt: info@englishstay.cz | www.englishstay.sk | +420 730 525 130

⁵ Viz např. <http://www.consilium.europa.eu/cs/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-conclusions-corporate-taxation/>.

Zákaz zneužití práva nelze používat metodou „kobercového bombardování“

Rozhovor

s JUDr. et PhDr. Karlem Šimkou, Ph.D., LL.M.,
soudcem Nejvyššího správního soudu
vedla Ing. Lucie Rytířová, LL.M.

- Zúčastňujete se společného fóra českých a slovenských daňových poradců již od roku 2008. Pozorujete za tuto dobu odlišný vývoj v České republice a na Slovensku?

V základních makropolitických a ekonomických parametrech ne. Oba státy se potýkají s jistou krizí svých systémů politických stran – jako by model demokracie tvořený tradičními, o komplexní ideologii opřenými politickými stranami ztrácel mezi lidmi na popularitě ve prospěch různých pragmatických, populistických, monotematických (např. protikorupčních) nebo zkrátka a prostě jen nových a neokoukaných politických subjektů. Přitom ekonomika u nás i na Slovensku funguje a lidem se daří vcelku dobře.

V daních se naštěstí nevíra v tradiční demokracii zatím příliš neprojevuje. Obě země řeší podobné problémy – jak rozložit daňové břemeno tak, aby naše pečovatelské státy, které potřebují spoustu peněz, byly ufinancovatelné, a přitom aby daně nepodvazovaly ekonomickou aktivitu a růst. Proto jsme – každý v trochu jinou dobu – zavedli rovnou a relativně nízkou daň z příjmů a i po nástupu levostředových vlád ji s nějakými modifikacemi v podstatě zachovali. V oblasti DPH čelíme stejně jako řada dalších zemí především středovýchodní a jižní Evropy daňovým podvodům rozpočtově relevantních měřítek. Jelikož současná pravidla výběru DPH k nim přímo vybízí a jejich zásadní úpravy (např. zavedením všeobecné reverse-charge) nejsme zatím schopni na úrovni EU prosadit, snažíme se jim u nás i na Slovensku čelit robustními, skoro bych řekl až brutálními metodami administrativního dohledu nad daňovými subjekty.



- Můžeme se v daňové oblasti něčím inspirovat na Slovensku, nebo naopak oni u nás?

V daních se inspirováme docela často a myslím, že více Češi na Slovensku než naopak. Zmínil jsem rovnou daň – tu Mirek Topolánek svého času „opsal“ od slovenské pravicové vlády. Kontrolní hlášení, které v České republice nyní zavádíme, je ostatně také inspirováno slovenským příkladem.

Na druhé straně se slovenští soudci v daňových věcech docela často inspiroují u našich soudů, zejména Nejvyššího správního a Ústavního. Máme přece jen dvojnásobně velkou ekonomiku generující více daňových sporů, a tedy rozsáhlejší a rozvinutější judikaturu v daňových věcech. Ale na druhé straně Slováci zas třeba pokládají předběžné otázky Soudnímu dvoru EU, které jsou velmi relevantní i pro nás (v poslední době v oblasti DPH třeba kauza Kovozber).

- Téma letošního ročníku překračuje jednoduchou doslovnou aplikaci zákona a nahlíží na daňové otázky optikou smyslu a účelu zákona, úmyslu zákonodávce atd. Dá se označit tento přístup za trend a je možné jej očekávat i v příštím roce?

Napětí mezi právní jistotou a „materiální spravedlností“, tedy mezi řečnou literou zákona a jeho duchem, je trvale přítomno při interpretaci práva zejména ve složitých a nejednoznačných kauzách. Zde nakonec často rozhodne příběh, na němž kauza stojí, a jeho – chcete-li – „morální náboj“. Tohle pozoruji, co působím na Nejvyšším správním soudu, a ani budoucnost nebude jiná. Ostatně řadu let přednáším o zákazu zneužití práva, a třebaže jsem si původně myslel, že toto téma po čase ztratí na aktuálnosti, opak je pravdou. Přicházejí stále nové a čím dál komplexnější „hraniční“ kauzy (u nás v poslední době v oblasti DPH E.ON a v daních z příjmů CTP), a třebaže roky v daňové komunitě diskutujeme o tomtéž, nějaká definitivní řešení nikdo nenalezl. Takže ano, čekám, že i nadále se budeme v daních bavit o tom, do jaké míry lze s odkazem na literu zákona jít proti jeho smyslu, a kde už potřeba chránit právní jistotu daňových subjektů ustoupí zájmu na zachování řádu. Zde má klíčovou úlohu finanční správa – musí pečlivě vybírat kauzy, na nichž chce uplatnit zásadu zákazu zneužití práva, a důkladně je vyargumentovat. Mělo by jich být jako šafránu, zákaz zneužití práva nelze používat metodou „kobercového bombardování“ kdykoli, kdy se mi jako správci daně nechce použít běžné a zákonem předvídané nástroje jako třeba korekci cen mezi spojenými osobami či prokazování skutečného účelu výdajů deklarovaných daňovým subjektem jako daňově uznatelné. A v DPH bychom si měli konečně ujasnit, že podvod založený na nějakém předem připraveném „missing traderovi“ a dalších subjektech před ním a za ním, pomocí nichž se zinkasuje nadměrný odpočet, je zkrátka daňový zločin a není žádného důvodu jej označovat za zneužití práva.

**Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: kdp@kdpcr.cz, www.kdpcr.org, www.kdpcr.cz

IČ: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D.,
Ing. Lucie Rytířová, LL.M., Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,
Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 11. března 2016

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.

U Nákladového nádraží 6

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

www.wkcr.cz

redakce: Andrea Doušová