

bulletin

1 / 2018

25
1993–2018



předmluva

MVDr. Milan Vodička _____ 2

Rozhovor s Františkem Korbelem _____ 3

elektronizace

eGovernment v Česku: Světla na konci tunelu?

Michal Rada _____ 9

Quo vadis?

Ing. Marek Piech _____ 12

Vývoj a výzvy v oblasti zdanění digitální ekonomiky

Mgr. Simona Hornochová, Ing. Jiří Kostohryz, LL.M. _____ 20

MOSS – zvláštní režim jednoho správního místa u daně z přidané hodnoty v praxi českého správce daně

Věra Bilová, Radmila Kulková _____ 25

Reálně o virtuální měně

MVDr. Milan Vodička _____ 29

Specifika GDPR u daňových poradců

Mgr. Jan Průdek _____ 35

GDPR a práce daňového poradce s IT

Ing. Jaroslav Zlatohlávek _____ 40

Digitalizace daní je nezvratný proces

Ing. Radek Neužil, LL.M., Ing. Jana Tepperová, Ph.D. _____ 42

Pojištění kybernetických rizik

Ing. Dana Pluchová _____ 44

ostatní

Měly by finanční úřady respektovat rozhodnutí správních soudů?

Ing. Tomáš Hajdušek _____ 45

Lze po státu požadovat náhradu za neústavní zákony?

JUDr. Ing. Martin Kopecký _____ 48

ČSOB Daňář & daňová firma roku 2017: A vítězem se stává... _____ 53

Digitalizace na postupu



Postupující digitalizace je nepopiratelným faktem a její dopady jsou viditelné napříč celou společností. Jedná se o proces, který přináší hluboké a zásadní proměny okolního světa, mění zaběhané postupy a definuje nové nároky na výkon řady profesí. V lidské historii se takových milníků, které přinesly změnu způsobu, jakým jsou shromažďovány a uchovávány informace, již několik vyskytlo.¹ To, když byly kamenné destičky nahrazeny hliněnými, následovalo období papyru a pergamenu, poté nastoupil papír a ten je dnes vytlačován digitálními technologiemi. Docházelo a dochází přitom vždy k proměnám zásadnějším, než v případě společenských převratů či válek.

O využití nových možností pro zjednodušení administrativy a posunu eGovernmentu k občanům slýcháme každou chvíli už drahé let. Ovšem praktický život bývá často odlišný od představ, které nám prezentují různé strategie a akční plány. Chcete příklad? Nedávno jsem se rozhodl získat živnostenské oprávnění, pro něž je vyžadováno vysokoškolské vzdělání a tři roky praxe. Nebudu zdržovat líčením všech peripetií, popíši jen výsledek, ke kterému celé jednání doklopýtalo. Řešení mělo spočívat v tom, že vezmu příznání k dani z příjmů, která jsem jako držitel datové schránky podával povinně elektronicky (a vážně si neschraňuji papírové kopie), vytisknu je, podepíši, přiložím k nim vytištěnou doručenkou datové zprávy prokazující, že byla doručena správci daně a odnesu vše na příslušný úřad. Tam si z příznání oskenují několik stránek prokazujících výkon potřebné praxe a v této opětovně digitální podobě je uloží do spisu. Obdobně bude oskenován a uložen i můj vysokoškolský diplom, bez ohledu na to, že její této proceduře podrobili nedávno o několik metrů dále v jiné kanceláři, kde jsem žádal o vydání nového občanského průkazu. Zní vám to podivně anebo spíš povědomě? Problém přitom netkví v tom, že by bylo legislativně nemožné učinit předmětné podání elektronicky, ani v technologickém vybavení, pro které je takové předání potřebných písemností skutečně triviální, ale ani v lidském faktoru, úředníci se opravdu snažili vyjít mi vstříc a hledali co nejjednodušší cestu. Problémem je, že propojení legislativní úpravy, IT vybavení a reálných možností

lidské obsluhy (včetně oprávnění a bezpečnostních omezení) prostě v praxi funguje tak, jak výše popsáno. Tedy velmi kostrbatě.

Jaká je tedy situace dnes, především (ale nejen) z pohledu povolání daňových poradců, kam jsme dospěli během posledních deseti až patnácti let a jaký je výhled do budoucna? Na to se budeme snažit alespoň částečně odpovědět v tomto čísle Bulletinu zaměřeném na elektronizaci okolního světa, stejně jako naši kanceláře a pracovních nástrojů.

Na jméno (a práci) Františka Korbela narazil nejspíš každý, kdo se někdy zaobíral tématy, jako jsou elektronické podepisování, digitální právní úkony, datové schránky apod. O své zkušenosti a postřehy se s námi podělí v rozhovoru, který vedl s Karlem Šimkou. Je to zajímavý názorový souhrn člověka, jenž vnímá digitalizaci z pohledu obou stran, tedy jak státní správy, tak i jejích „klientů“.

Na postupující elektronizaci správy daní se zaměřil Marek Piech, a to ve světle svých letitých zkušeností i nedávné judikatury Nejvyššího správního soudu a soudu Ústavního. Jeho pohled je kritický a kritizující, ale na druhé straně by vám neměly uniknout zajímavé myšlenky na zásadní obměnu chápání legitimacy elektronických právních úkonů vůči správci daně.

Pohled z „opačné strany“ zprostředkoval sobě vlastním a osobitým způsobem jeden z architektů eGovernmentu a letitý pracovník Úřadu vlády Michal Rada. Rekapituluje uplynulé období z pozice člověka, jenž ví z praxe, jak je často obtížné změny prosadit a realizovat, ale současně byl u některých úspěšných a zásadních IT projektů, na nichž lze dále stavět.

Digitalizace ovšem přináší do daňové problematiky i nové otázky a výzvy, pro oblast DPH popisují specifické postupy v systému jednoho správního místa (MOSS) při zdanění elektronických služeb Radmila Kulková a Věra Bílová. I když se s tímto systémem zatím setkal v praxi zřejmě jen

¹ Zajímavě dané téma zpracoval např. sociolog Randall Collins z University of Pennsylvania, jeho práce jsou dostupné na <http://sociological-eye.blogspot.cz/>.

málokdo z nás, stojí článek za přečtení, mj. proto, že jednou z úvah orgánů Evropské unie je použití MOSS i pro další daně v rámci celé EU.

Simona Hornochová ukazuje, jak se zatím vypořádávají s digitalizací ekonomik a proměnou světa správci daně při stanovení daní z příjmů u nadnárodních korporací. Svě zkušenosti, zejména z jednání pracovních skupin Evropské komise, připojil i Jiří Kostohryz, který popisuje očekávání dalšího vývoje v této zásadní oblasti.

Novinkou pro oblast daní jsou tzv. kryptoměny, nejznámější z nich je bitcoin, o němž se v poslední době hodně mluví a píše. Jeho zdanění je v Čechách stále ještě ne zcela vyřešenou otázkou, transakce s kryptoměnami přitom představují skutečně nemalé částky. Jeden z možných pohledů na bitcoiny přináší ve svém článku Milan Vodička.

Velké téma posledních měsíců představuje nové nařízení Evropské unie GDPR, které má za úkol výrazně zvýšit stupeň ochrany osobních údajů obyvatel EU. Bude to mít nějaký zásadní vliv i na software účetních nebo daňových poradců? Odpovídat bude zástupce jednoho hojně užívaného SW produktu Jaroslav Zlatohlávek. Kancelář Komory se spolu se sekci Odborného kolegia snaží již nějakou dobu získat co nejvíce informací o tom, jaké přinese GDPR konkrétní a praktické dopady do činnosti daňových poradců. Co se (zatím) podařilo zjistit, popisuje Jan Průdek.

Podobná témata jako výše uvedená se probírala na nedávné mezinárodní profesní konferenci „Tax is going digital – are Tax advisers ready?“, kterou v Praze spolupořádala Komora daňových poradců ČR s evropskou Asociací daňových poradců CFE. Stručně nás nejzajímavějšími příspěvky z této prestižní a zajímavé akce provedou Jana Tepperová a Radek Neužil.

Na proměnu podmínek, za jakých je vykonávána profese daňového poradce, reagují i pojišťovny. Dana Pluchová, zástupce našeho makléře, popisuje základní parametry nového produktu pojištění kybernetických rizik, jehož nabídku nám přináší.

V České republice nemáme na rozdíl od některých jiných zemí precedenční systém práva. Znamená to, že rozhodnutí nejvyšších soudních instancí nejsou závazná v dalších podobných, nebo dokonce totožných případech? Odpověď hledá ve svém judikatorně bohatém příspěvku Tomáš Hajdušek.

Jak dalece (pokud vůbec) by měl stát odpovídat za případné škody a újmy, ke kterým dojde na základě legislativy, jež je následně shledána protiústavní? To je téma úvahy, kterou rozvíjí Martin Kopecký na příkladu nedávného zrušení částí zákona o elektronické evidenci tržeb Ústavním soudem.

A svět se dále vyvíjí, v oblasti průmyslu se díky zavádění kyber-fyzikálních systémů hovoří o čtvrté průmyslové revoluci. Do řady oblastí proniká umělá inteligence (tzv. *AI – Artificial Intelligence*), která stojí v pozadí řešení vybavených mechanismem samoučení, tedy neustálého automatického zdokonalování se. Auta bez řidičů a drony doručující poštovní zásilky jsou jen mediálně vděčnou špičkou ledovce, který jinak zahrnuje obrovskou množinu lidských činností, v nichž se v nejbližších letech budou technologie snažit dohnat a předhonit člověka. V řadě případů se jim to povede (pokud se tak již nestalo), existují dokonce odhady pravděpodobnosti, s jakou v různých oborech dojde k nahrazení lidské práce „roboty“.² A na nedávno skončeném prestižním veletrhu spotřební elektroniky CES byly zdaleka největším hitem inteligentní, hlasem ovládaní asistenti od Amazonu a Googlu.

Svět se dále vyvíjí, rychle a zásadně, ten digitální navíc tempem více než překotným. Nezbyvá než na změny reagovat a snažit se je akceptovat pro praxi naší profese. Nicméně to nijak nemění to podstatné, co je klíčovou kompetencí daňových poradců, tedy řešit komplikované problémy, činit obtížná rozhodnutí a nést za ně plnou odpovědnost. To žádná umělá inteligence nenabízí. Zatím.³ Zatím?

MVDr. Milan Vodička
daňový poradce, č. osvědčení 1366

² Pro daňové profesionály, včetně poradců je uváděna pravděpodobnost jejich náhrady takřka 100%, stejně jako pro účetní, u soudců je pravděpodobnost naopak 0%, viz <https://www.replacedbyrobot.info>.

³ V rozsáhlých testech zaměřených na porozumění čtenému textu, které proběhly v lednu 2018 na Stanfordově univerzitě, porazila poprvé umělá inteligence lidské protivníky.

Rozhovor s Františkem Korbelem

Otázky kladl
JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.



Mgr. František Korbel, Ph.D. (*1976), je absolventem brněnské právnické fakulty. Ve své disertaci se zabýval právem na informace. Studoval též sociologii na brněnské filozofické fakultě a masovou komunikaci na FSV UK. Absolvoval řadu stáží na právnických fakultách v Německu a Rakousku. Za studií stážoval na Ústavním soudu, pak byl právník, zastupitel a radní v domovském Táboře. Členem zastupitelstva tohoto města je od roku 2002 dodnes.

V letech 2006–2014 byl náměstkem několika ministrů spravedlnosti s působností pro legislativu a informatiku, místopředsedou Legislativní rady vlády (LRV) a členem Rady vlády pro konkurenceschopnost a informační společnost.

Byl jednou z klíčových osobností projektu eJustice (InfoSoud, InfoJednání, infoData, elektronické úřední desky, datové schránky, základní registry, zveřejňování judikatury soudů, automatický přepis hlasu, insolvenční rejstřík, nový obchodní rejstřík, elektronický originál soudního spisu aj.). Významně se podílel na přípravě a prosazování řady nových zákonů (reforma doručování, datové schránky a další zákony na rozvoj e-Governmentu, nový trestní zákoník aj.). Vedl projekt rekodifikace soukromého práva v ČR a řídil přijímání a implementaci nového občanského zákoníku a souvisejících zákonů, včetně vzdělávání justice a veřejné správy.

Od října 2013 je partnerem advokátní kanceláře HAVEL & PARTNERS a ředitelem vzdělávací Akademie HAVEL & PARTNERS.

Publikuje a přednáší v oboru občanského a správního práva, informačních technologií a legislativy. Je spoluautorem komentářů k OZ, OSŘ, zákonu o svobodném přístupu k informacím a dalších publikací.

Na PF UK vede výběrové kurzy legislativy a práva na informace. Je lektorem Justiční akademie ČR, zkušebním komisařem pro justiční zkoušky, členem LRV, rozkladových komisí Úřadu vlády, NKÚ, ministra spravedlnosti a ministra financí, pracovní skupiny MV pro implementaci eIDAS a redakční rady časopisu Správní právo.

■ **Dlouhou dobu, už více než deset let, se pohybuješ kolem elektronizace veřejné správy, ať již dříve jako náměstek pro legislativu na Ministerstvu spravedlnosti nebo jako dlouholetý člen Legislativní rady vlády. Jaký na Tebe dělá dojem cesta, kterou jsme za tu dobu ušli?**

Příští rok oslavíme 10 let účinnosti asi největšího úspěchu e-Governmentu, zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, který zavedl prioritu elektronických úkonů orgánů veřejné moci, informační systém datových schránek a autorizovanou konverzi dokumentů. Datovými schránkami jsme ve své době předhonili okolní Evropu. Dnes bereme datové schránky za automatickou součást našeho života, která nám jej v mnoha směrech výrazně zjednodušuje. Jakkoli považujeme tento způsob komunikace se soudy a orgány veřejné správy již za samozřejmý, je třeba si uvědomit, že jeho prosazení byla výhra po tuhém boji. Ostatně jako každá velká změna. Vyžadovalo to vizi, silnou politickou podporu a stálo to mnoho úsilí, přesvědčování i obav.

■ **Jaké jsou podle tebe hlavní výhody datových schránek?**

Celý systém datových schránek je rychlý, spolehlivý a bezpečný, navíc v důkazní síle informačního systému veřejné správy. To znamená, že zahrnuje právní domněnku pravosti a správnosti přenesených dat bez nutnosti dokazovat jeho obsah vůči orgánům veřejné moci. To potvrdila i judikatura Ústavního soudu. Úspěšnost doručení je přes 99 procent, počet odeslaných datových zpráv je přes půl miliardy. Např. v sousedním Německu se kolem tohoto způsobu komunikace s orgány veřejné správy vedou neustále horlivé debaty.

■ **Datových schránek fyzických i právnických osob je dnes necelých 900 tisíc. Proč nedošlo k jejich většímu rozšíření?**

Bohužel se domnívám, že v této roli po odchodu generace autorů datových schránek, zejména ministra Ivana Langera a jeho náměstka pro legislativu a e-Government Zdeňka Zajíčka, trochu selhal stát, resp. věcně příslušné Ministerstvo

vnitru. Nová střídající se vedení Ministerstva projekt neznala a nepovažovala za nutné na něm dále pracovat a rozvíjet jej, neboť v zásadě fungoval. Pak zde také byl problém s notifikací veřejné podpory za provoz datových schránek, který se dlouho řešil v Bruselu a který dopadl schválením českého přístupu až koncem minulého roku. Sledoval jsem to docela pozorně, protože naše advokátní kancelář Českou poštu jako provozovatele systému datových schránek zastupovala před Komisí.

■ Co tedy podle Tebe lze učinit pro zvýšení počtu uživatelů?

Možností je celá řada. Od prosté reklamy a propagace výhod datových schránek, přes některé technické úpravy systému až po legislativní řešení. Je s podivem, že se Ministerstvo vnitra za 9 let provozu datových schránek ani nepokusilo rozšířit okruh povinných držitelů např. o všechny právnické, případně všechny podnikající fyzické osoby. K největšímu nárůstu počtu uživatelů datových schránek tak paradoxně přispělo Ministerstvo financí, když v novele zákona o DPH zavedlo povinnost podávat kontrolní hlášení elektronicky. Opomíjena a prakticky nevyužita je soukromoprávní placená korespondence, a to jak v důsledku nedostatku publicity, tak i nevhodného legislativního řešení okamžiku doručení až přihlášením se do datové schránky, což nabízí možnost doručení oddalovat. Zde by měl platit jen občanský zákoník a princip, že v soukromém právu je doručeno ihned, jakmile je zpráva ve sféře dispozice adresáta, tj. objektivně v jeho datové schránce. Špatně je nastaven i defaultní princip, že soukromoprávní využití datové schránky není povoleno, nenastaví-li si uživatel opak.

■ Nebylo by řešením zvýhodnit elektronickou komunikaci i finančně?

Samozřejmě! To by bylo velmi jednoduché a efektivní řešení, které by díky úsporám daným elektronizací zároveň mohlo zůstat fiskálně neutrální. Dám příklad, na který se možná sám pamatuješ. Když jsme v justici s ministrem Jiřím Pospíšilem spouštěli elektronický platební rozkaz, zařadili jsme do novely OSŘ i doprovodnou novelu zákona o soudních poplatcích, která zvýhodnila o 1/4 soudní poplatek za podání návrhu elektronicky na interaktivním formuláři. Právě díky tomu začali téměř všichni profesionálové, zejména advokáti, a hromadní systémoví věřitelé využívat elektronickou cestu a přešli na to, co jsme chtěli, zcela dobrovolně.

■ Zvenčí viděno, největší věci se v elektronizaci děly kolem let řekněme 2007–2011. Začalo to dovršením elektronizace obchodního rejstříku a insolvenčního rejstříku. Obrovským posunem vpřed bylo zavedení již zmíněného systému datových schránek. Pak různé významné resortní věci jako třeba v Tvé oblasti zmíněný elektronický platební rozkaz. A samozřejmě vlajková loď té doby, kterou

zaznamenala a dnes rutinně užívá širší veřejnost – Czech Pointy. Také to tak vnímáš?

Souhlasím, největší pokrok v elektronizaci se skutečně děl v těchto letech. Bylo to dáno především podporou v rámci Topolánkovy vlády a reformním étosem Ministerstev vnitřní a spravedlnosti, která byla vedena společným cílem a vydávala tehdy enormní produkt. Formálně bylo vše zastřešeno vládním projektem Smart Administration 2007–2015, který vedle datových schránek zahrnoval ještě obrovský projekt základních registrů, KIVS (*komunikační infrastruktura veřejné správy – pozn. red.*) a zmíněného Czech Pointu, tedy zkratky pro Český Podací Ověřovací a Informační Národní Terminál. Czech Point je jistě též velmi úspěšný a občanský přátelský projekt, který umožnil činit fyzická podání na úřady, žádat o výpisy z rejstříků a seznamů, autorizovanou konverzi apod. Funkce Czech Pointů vykonává přes 7 tisíc míst, zejména obecní a městské úřady, pobočky České pošty, Hospodářské komory, zastupitelské úřady v zahraniční či vybraní notáři. V rámci justice jsme s Jiřím Pospíšilem spustili řadu informačních systémů o soudních jednáních, statistikách, elektronickou úřední desku, zveřejňování judikatury, hybridní poštu, originální elektronický spis v agendě elektronického platebního rozkazu a další.

■ Mám pocit, že od začátku nynějšího desetiletí jako by se nastoupené tempo zpomalilo. Nemáme v žádné větší oblasti kromě platebního rozkazu a insolvenční elektronický spis, jen jeho dílčí torza. Pořád válčíme s předáváním dat, která už veřejná správa má, mezi jednotlivými resorty, ač jsme zavedli vcelku robustní základní registry. Proč jsme nastoupené tempo zpomalili a může se to v dohledné době zlepšit?

Ano, bohužel je to tak. Rozvoji eGovernmentu v České republice nebrání ani tak nedostatečná legislativní úprava, jako spíše nedostatek kompetentních lidí ve vyšších pozicích na gesčích ministerstvech a omezená interakce mezi jednotlivými informačními systémy, potažmo samotnými orgány veřejné správy. Tento stav lze označit jako tzv. resortismus, tedy situaci, kdy jednotlivé správní orgány vytvářejí vlastní informační systémy bez jednotné vize státu. Tím dochází k výrazné neefektivitě, která má za následek zbytečně vysoké náklady na zavádění a údržbu různých informačních systémů. Významným negativním následkem je také značná nepřehlednost celého systému digitálních služeb poskytovaných státem, která odrazuje občany od využívání služeb eGovernmentu. Tato praxe bohužel brání naplňování i dalších principů nezbytných pro rozvoj eGovernmentu. Lze zmínit např. princip *only once* (jen jednou), dle kterého by informace jednou poskytnutá občanem již neměla být podruhé ze strany orgánů veřejné správy vyžadována, či princip *digital by default* (digitalizace jako standard), dle kterého by veškeré nově zaváděné služby veřejné správy měly být již

od počátku v digitální podobě. Bohužel, o tématu e-Governmentu se po roce 2011 jen mluví, ale reálně se neděje nic, nebo nic moc. V justici i ve veřejné správě funguje to, co bylo vytvořeno do roku 2011, ale od té doby jsme vůbec nepokročili. Třeba rozvoj originálního elektronického spisu a vzdáleného přístupu do něj. Legislativně i technicky to možné je, ale jakoby chyběla vůle to dotáhnout. Dnes jsme bohužel ve využívání možností a služeb e-Governmentu pod průměrem zemí Evropské unie.

■ Co konkrétně nám chybí?

Především bych uvedl právě originální elektronický spis u soudů, správních orgánů i správců daně s možností vzdáleného přístupu, zejména pro nadřízené a další orgány veřejné moci a pro profesionální zástupce, advokáty, daňové poradce ad. Dále je pro elektronickou veřejnou správu nutné nabídnout veřejnosti úřední formuláře online, které usnadní komunikaci ve vztahu občan–úřad a stanou se zdrojem primárních dat v elektronické podobě pro elektronický spis. Má-li občan pomocí elektronických technologií komunikovat s veřejnou správou, měla by mu veřejná správa nabídnout elektronické formuláře. Odbor e-Governmentu MV vydal na základě uveřejnění nového evropského nařízení 910/2014 stanovisko, ve kterém jsou představeny základy eIDAS, který představuje na jedné straně elektronickou identifikaci a na druhé straně elektronické služby. Prvním milníkem je tedy identifikace uživatele jako taková a druhým jsou další služby, které budou moci občané využívat a které mají pomoci odbourat další pomyslnou bariéru v pohybu a svobodné činnosti občanů členských států EU – např. vyplnit daňové přiznání v jiném státu a vyřídit formality týkající se zaměstnání, přihlásit se elektronicky do výběrového řízení či k důchodovému systému nebo pojištění kdekoliv v EU.

■ **A ještě jeden takový postřeh – zatímco elektronizace v letech 2007 až 2011 byla vedena snahou ulehčit jejím prostřednictvím život lidem, a ne nezbytně státu, poslední roky je trend přesně opačný – stát dostal masivní elektronické nástroje na povinný sběr soukromých dat od jednotlivců, které mu mají údajně pomoci lépe čelit krácení daní. Myslím tím kontrolní hlášení a EET. A komfort pro jednotlivce už není tím hlavním, naopak, administrativní náročnost se například v podnikání spíše zvýšila než naopak. Proč se najednou takto dramaticky změnila převládající státní filosofie v oblasti elektronizace?**

Ano, elektronické kontrolní hlášení a EET se setkaly s kritikou a aktivním odporem, završeným částečným zrušením některých ustanovení zákona o EET Ústavním soudem. Ale asi bych v tom neviděl nějaký trend. Šlo o dílčí resortní projekty, byť se značným dopadem, mediální publicitou a výraznou politizací obou témat, což oba projekty „proslavilo“. Rozlišil bych zde dvě roviny. Tou první je samotná podstata těchto projektů, která může být, zejména

z hlediska celkové filozofie a politických východisek, sporná. V tomto jsem uvítal nálezk Ústavního soudu k EET, který byl nutně trochu arbitrární, ale myslím si, že přispěl nalezení rozumného kompromisu ve společnosti, když jej obě strany sporu považovaly za svůj úspěch (smích). Jakkoli mohu mít určité výhrady, již bych projekty zásadně neměnil, neboť se v praxi usadily. Jsem člověk kompromisu a nalézání dohody. Nesmírně mne irituje, když se dlouhodobé projekty s celospolečenským dopadem zavádí a ruší podle nahodilých politických převah. Mrháme tím zdroji, degradujeme důvěru v právo a jeho stabilitu a poškozujeme stát i sami sebe. Neopakujeme chyby při rušení poplatků ve zdravotnictví nebo II. pilíře důchodového spoření. Nikomu to nic politicky nepřineslo a jen to posílilo přesvědčení, že státu nelze věřit. A to je katastrofa.

■ **Pojďme zpět k nařízení eIDAS. To obsahuje dvě části. První část o službách vytvářejících důvěru v elektronických transakcích je již účinná, druhá část o elektronické identitě zatím nikoli. Je Česká republika připravena?**

Zákon o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce (č. 297/2016 Sb. – pozn. red.) byl vyhlášen a nabyl účinnosti 19. 9. 2016, tedy cca o tři měsíce později, než vyžadovalo nařízení eIDAS. Ale s tím se dá žít. Horší je, že zákon byl pozdě navržen, předložen a schvaloval se ve spěchu. Legislativní proces pak obešel vše, co mohl, včetně Legislativní rady vlády, která jej vůbec neprojednala. A výsledek tomu bohužel odpovídá. Místo aby zákon zjednodušil a podpořil elektronické služby, zkomplikoval podepisování soukromoprávních úkonů tzv. veřejnoprávním podepisujícím, což jsou ale i obchodní společnosti založené státem, kraji či městy. Zcela zbytečně jim ukládá používat při podepisování všeho kvalifikovaný elektronický podpis, přestože v oblasti soukromého práva plně postačuje prostý elektronický podpis, jímž může být dle nařízení eIDAS vše, co podepisující používá k podepsání, třeba jen hlavička či pozdrav s uvedením jména v e-mailu, nebo odkliknutí souhlasu na webovém prohlížeči v e-shopu.

■ **A jak je na tom druhá část, elektronická identita?**

Jak se to vezme. Po legislativní stránce je vše připraveno. Příslušná část nařízení eIDAS nabývá účinnosti v září 2018. Český zákon o elektronické identifikaci (č. 250/2017 Sb. – pozn. red.) byl již schválen a účinný bude od 1. 7. 2018. Společně přináší důvěryhodný právní základ vzdáleného prokazování totožnosti elektronicky v on-line světě, v soukromoprávní i veřejnoprávní styku. V praxi to znamená, že prostřednictvím jediného prostředku elektronické identifikace s příslušnou úrovní důvěry (nízká, značná, vysoká) bude možné se elektronicky identifikovat a autorizovat transakce a právní úkony jak např. vůči bance, tak i vůči orgánům veřejné moci.

■ **Jak si mám onen „prostředek elektronické identifikace“ představit a jak moc můžu věřit, že je spolehlivý?**

Tímto prostředkem může být cokoli, co splní příslušné technické a bezpečnostní standardy. Ministerstvo vnitra se rozhodlo, že základním prostředkem elektronické identifikace má být občanský průkaz občana se strojově čitelnými údaji a s kontaktním elektronickým čipem vydávaným zdarma. Za tímto účelem navrhlo a prosadilo novelu zákona o občanských průkazech (č. 195/2017 Sb.), která nabyde účinnosti rovněž 1. 7. 2018. Bohužel jsem přesvědčen, že v tomto jsme vsadili na špatnou kartu. Řešení prostřednictvím karty s čipem je nejen zastaralé, ale především k němu není a nebude rozšířena potřebná infrastruktura na straně uživatelů. K využití karty občanského průkazu totiž potřebujeme čtečku karet. A přiznejme si, kdo ji má a rutinně používá? Obávám se, že statisticky téměř nikdo. Takže celé státem podporované řešení zůstane na papíře. Samozřejmě čtečku mohou mít orgány veřejné moci, ale pokud se máš k nim dostavit s elektronickou občanskou osobně, pak se vůbec nebavíme o službách on-line...

■ **Co bys tedy doporučil namísto tohoto podle Tebe těžkopádného modelu?**

Existují jiná, vhodnější řešení. Primárně je třeba přemýšlet o tom, co má reálný potenciál rozšířit se a vejít v užívání. Podle mého to může být jen takový prostředek, který lidé mají, znají a umí jej běžně používat. Nabízí se především chytrý mobilní telefon. Existují řešení, která umějí prokazovat elektronickou identitu v úrovni vysoká podle nařízení eIDAS prostřednictvím identifikace mobilního telefonu samostatným zašifrovaným datovým tokem mezi telefonem a serverem a následné identifikace jeho držitele prostřednictvím běžných nástrojů zabezpečení telefonu, tj. PIN, otisk prstu či obraz obličeje. Jde v podstatě o osvědčenou kombinaci „něco mít“ a něco znát, případně zapojit biometriku. Obrovskou výhodou takového řešení je, že k němu na straně uživatelů nepotřebuješ nic, co by neměli. Veškerá systémová infrastruktura je na straně serveru a tam se dějí také všechny aktualizace, takže uživatelé si nemusí nic obnovovat v čase, jako je tomu u kontaktního čipu s elektronickým podpisem. Uživatelé pracují jen s telefonem, který mají. Ostatně, pro účely elektronického bankovníctví je identifikace klienta i autorizace zadávaných operací přes mobilní telefon již dávno běžný standard. Tak proč to nevyužít?

■ **Napadají Tě i nějaké elektronizační úspěchy poslední doby, když jsme zatím jen spíše lamentovali?**

Ale ano. V posledním roce, dvou se Ministerstvo vnitra jako gestor e-Governmentu alespoň snažilo. Jak jsem řekl, nějakým způsobem byl adaptován český právní řád na nařízení eIDAS, byť to mohlo být provedeno lépe. Byla přijata novela zákona o informačních systémech veřejné

správy (č. 104/2017 Sb. – pozn. red.), která má čelit resortismu. Stanovila koordinační úlohu Ministerstva vnitra v oblasti dlouhodobého řízení informačních systémů veřejné správy a zavedla informační koncepci ČR na pět let předkládanou Mministerstvem a schvalovanou vládou. Zmínit lze i nový zákon o zadávání veřejných zakázek (č. 134/2016 Sb. – pozn. red.), který zavedl povinnost elektronické komunikace mezi zadavatelem a dodavatelem. Součástí e-Governmentu nepochybně je i zákon o registru smluv. Také nová vláda vzniklá po volbách v roce 2018 se hlásí k myšlence podpory e-Governmentu a označuje jej za jednu ze čtyř klíčových priorit rozvoje veřejné správy. Uvidíme, jak se jí to povede.

■ **S elektronizací hodně souvisí i transparence veřejné správy. Její vlajkovou lodí, mám-li opět použít ten výraz, je zákon o svobodném přístupu k informacím, který už máme skoro 20 let. Nemám ovšem pocit, že by se česká veřejná správa s jeho principy za ta léta sžila. Naopak, vede se tichá, ale o to tvrdší válka o transparentnost mezi veřejnou správou a politikou, která ji z duše nenávidí, a různými občanskými aktivisty, kteří ji prosazují. A po letech postupného bolestivého posilování transparence jako bychom zažívali i zde regres – jeho symbolem jsou nedávné dva nálezy Ústavního soudu (jedenak o státem ovládaných obchodních korporacích jako povinných subjektech, jednak o poskytování informací o platech ve veřejné sféře), které takřikajíc přistříhly křídla liberální judikatury Nejvyššího správního soudu. Kam se to bude dál vyvíjet?**

Vše má nějaký vývoj. Judikatura k právu na informace 15 let extendovala vágní ustanovení zákona. Asi dosáhla vrcholu a ukázalo se, že zejména u nedotovaných soukromoprávních subjektů podnikajících na volném trhu působí vážné problémy. Problémy jsou i s dopady do práv třetích osob, jak jsi na to sám upozornil v odůvodnění platového rozsudku rozšířeného senátu NSS (8 As 55/2014 – pozn. red.). Rozsah informační povinnosti nás paradoxně dostal do právně složité situace. Ústavní soud to reflektoval a zdůraznil požadavky proporcionality a vážení zájmů. Ale upřímně, praxe toho není moc schopna. Aktuálně jsme po letech zase v situaci, kdy jasného není nic (úsměv). A čekají nás další změny. Ústavní soud bude řešit otázku povinných subjektů v rámci ústavní stížnosti proti rozsudku NSS ve věci OTE, a.s. Legislativa bude řešit změny zákona. Piráti již předložili návrh novely informačního zákona (sněmovní tisk č. 50 – pozn. red.). Ministerstvo vnitra zpracovává vládní návrh. Osobně se domnívám, že kritériem informační povinnosti by měla být především přítomnost veřejných prostředků.

■ **Co se myslím též úplně nepovedlo v oblasti transparence a co úzce souvisí s elektronizací, je poskytování strukturovaných souborů dat veřejnou správou veřejnosti k dalšímu využití. Zákon na to myslí,**

nicméně v praxi opět veřejná správa jen nerada data poskytuje a nutí lidi se s ní soudit. Proč? Proč ti naši úředníci a politici nechtějí informace sdílet? Bojí se o ztrátu své moci?

Legislativa je v pořádku, ale je to nejspíše mentální problém. Na svých přednáškách jsem se ptával posluchačů z veřejné správy, jaké motivy a cíle žadatelů o informace považují za legitimní a jaké ne. Řada z nich uváděla, že komerční cíl je podle nich nelegitimní. To je úplně zvrácené! Ti lidé snad zamrzli v socialismu (*smích*). Vůbec nechápou, že veřejná správa nevytváří žádný produkt, ale jen konzumuje a distribuuje prostředky, které někdo musí v tržní ekonomice vytvořit. Veřejně přístupná data v informačních systémech státu jsou samozřejmě vítaným zdrojem pro tvorbu nejrůznějších aplikací a generování produktu v zájmu všech. A že na tom ten, kdo ona data využije, vydělá? To je zcela správné, zaslouží si to. Pokud jsou data veřejné správy obecně přístupná, každý má možnost s nimi pracovat a vydělat na nich, nabídne-li zákazníkům užitečný produkt.

■ **Dalším pro veřejnost velmi užitečným zákonodárným počinem a v oblasti transparency a elektronizace veřejné správy, který ovšem u ní, zejména u samospráv a státem ovládaných obchodních korporací a jiných podniků, také věru není populární, je registr smluv. Jaké máš jako advokát radíci jak veřejné správě, tak soukromým subjektům zkušenosti s jeho dosavadního fungování? A opravdu je pro povinné subjekty registr smluv tak neúnosně zatěžující, jak to od nich často slýcháme?**

Kolem registru smluv je hodně předpojatosti. Je zajímavé, že některé povinné subjekty jej podporovaly a potvrzovaly, že je nijak nezatěžuje, dokonce jej plnily ještě před přijetím zákona. Mám na mysli třeba starostu Semil a poslance Jana Farského. Jiné naopak tvrdily, že je registr smluv téměř zničí. Nepochybně je to zajímavý zdroj dat, která může využít nejen veřejnost, ale i podnikatelé a samotné povinné subjekty pro inspiraci, jak nebo za kolik lze typově stejné věci dělat jinde. Je to i prvek prevence. Myslím si, že při nakládání s veřejnými prostředky je na místě plná transparentnost a registr smluv má smysl. Určitý problém jsem vnímal v otázce obchodně citlivých dat nedotovaných podnikajících subjektů na volném trhu ovládaných orgány veřejné moci, které by mohl registr smluv znevýhodnit v konkurenci. Ale to vyřešila loňská novela (č. 249/2017 Sb. – pozn. red.). Bohužel je již zase zpochybňována dalším návrhem novely (již zmíněný sněmovní tisk č. 50 – pozn. red.).

■ **Kam u nás elektronizace, vyjma samozřejmě elektronického početního zpracování výsledků, ještě nevstoupila, ač v jiných státech (velkým příkladem je Estonsko) už jsou výrazně dál, jsou volby. Máme to zkusit? A jaká jsou rizika a lze jim efektivně čelit**

tak, abychom se u elektronických voleb nemuseli bát manipulací?

K zavedení elektronických voleb by bylo třeba provést novelizace veškerých volebních zákonů. Z legislativního hlediska to nepředstavuje výrazný problém, ale je to vždy politicky citlivé téma. Dále by bylo nezbytné zabezpečit registr obyvatel a učinit jej kompatibilní s nově vzniklým volebními informačními systémy. Ani zde nevidím žádnou významnou legislativní překážku. Problém nevidím ani v zajištění identifikace voličů, k čemuž lze využít elektronickou identitu v nejvyšší úrovni dle nařízení eIDAS. Samozřejmě by to vyžadovalo též mimoprávní technickou a organizační přípravu, byť pro zjednodušení se nabízí zejména využití stávajícího informačního systému datových schránek. V zásadě stačí jediné, chtít. Z hlediska bezpečnosti dodejme, že volby již částečně elektronické jsou, neboť zpracování výsledků voleb se provádí elektronicky.

■ **Podívejme se také do komerční advokacie, v níž dnes působíš. Kam pokročila elektronizace v soukromé právní praxi a při správě firem? Jak je daleko automatizované čtení a vyhodnocování právních textů, třeba smluv? A kdy budeme psát smlouvy či žaloby tak, že převážnou část práce za nás udělá počítač schopný analyzovat dílčí právní problémy a poskytovat jejich pokročilé řešerše?**

Zásadně fandím pokroku ve všech směrech a elektronizaci zvláště. Myslím si však, že role právníka, alespoň dobrého, spočívá v tom pochopit „příběh“ a na jeho základě najít s klientem nejlepší řešení. Stejně tak jej prezentovat u soudu, na úřadu nebo při jednání se smluvním partnerem či protistranou. Neumím si úplně představit automatizaci třeba ve složitější sporné agendě. Ani člověk nedokáže pochopit příběh z papíru. Klademe důraz na osobní setkání a diskusi. Jen tak jsme schopni vyhodnotit, kde je jádro problému a jak máme konkrétní strategii koncipovat. Po osobním setkání a diskusi se nezdá, že změní i pohled klienta na věc a procesní strategii vedeme naprosto odlišně, než byla původní představa. Jinou věcí jsou rutinní agendy a podpora procesů, které jsou v soukromé sféře dnes již vesměs všechny elektronické.

■ **Na závěr trochu osobní otázka: V právní praxi působíš zhruba dvě desetiletí a za tu dobu jsi prošel praxí a funkcemi, které jiní právníci ani zdaleka nestihnou za celý život. Začal jsi jako tak trochu právník-aktivista, pak řada let ve vysokých pozicích ve státní správě na pomezí politiky, nyní významný a veřejně viditelný partner v jedné z největších českých advokátních firem. Už je to pro Tebe konečná stanice, anebo přemýšlíš v dalších desetiletích své profesní kariéry ještě o nějakém jiném angažmá? Co třeba soudnictví?**

Děkuji ti. Necháme se překvapit (*smích*).

eGovernment v Česku: Světla na konci tunelu?

Michal Rada



Michal Rada se přes patnáct let v různých funkcích věnuje rozvoji eGovernmentu a informačních technologií ve veřejné správě, a to na národní i evropské úrovni. Za tu dobu prošel řadou funkcí a stál u zrodu klíčových projektů i v České republice. Kromě toho sám jako nevidomý řeší problematiku přístupnosti ICT pro zdravotně postižené. V současné době působí především jako architekt a spoluvůdce principů a legislativy.

O rozvoji eGovernmentu se napsaly už vagony článků. Různé vlády dávaly různé sliby a ty byly různým způsobem buď plněny, nebo příliš nikoliv. Korunu všemu pak dávají různá srovnání – třeba zemí Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, či Evropské unie (EU). Podle těchto srovnání na tom Česká republika není zrovna moc dobře. A běžní uživatelé eGovernmentu se k negativnímu hodnocení kloní také. Je otázkou, jestli na tom jsme opravdu tak zle. A pokud ano, co je toho příčinou? Pokud ale naopak ne, kde jsme udělali chyby?

Srovnávání nesrovnatelného

Hned z kraje se soukromě přiznám, že ona různá pseudo-srovnání s ostatními státy nemám vůbec rád. Dokonce si myslím, že jsou to jen prázdné pseudomarketingové nádoby. Stačí se podívat na to, kdo určuje srovnávací kritéria, co se skutečně porovnává, a jakým způsobem. O nějaké transparentnosti nemůže být ani řeč, navíc je to de facto srovnávání hrušek s jablkama. On je „eGovernment“ totiž jen takový, jaká je samotná veřejná správa. A výkon veřejné správy se nejen neporovnává, ale de facto se ani porovnat nedá. Každý stát má totiž veřejnou správu postavenou na úplně jiných principech, a navíc pod pojmem výkonu správy rozumí často něco naprosto jiného než státy kolem. Druhým problémem je faktická neschopnost na špatně položené otázky v hodnoceních rozumně odpovídat. Výsledkem potom je, že jsme jakoby na samotném spodku žebříčku, ale třeba o našich základních registrech, eGovernment service busu (což je prostředek kterým si budou jednotlivé informační systémy vyměňovat důvěryhodné

údaje), či datových stránkách se nemluví – no jistě, protože to není součástí hodnocení. Stejně je to třeba v oblasti přístupnosti informací pro zdravotně postižené apod. Prostě, marketingově je to sice hezké, ale o faktickém rozvoji eGovernmentu a efektivitě vládnutí to vůbec nic nevypovídá. Takže tolik ke srovnání.

Ale opusťme pohled na celou Evropu či skoro celý vesmír a pojďme se soustředit jen na naši zemi. Máme leccos vybudováno. Základní registry jako autoritativní databáze takzvaných referenčních údajů o subjektech fungují velice dobře. Úřady je hojně využívají a automaticky tak mají k dispozici takřka okamžitě základní informace o fyzických a právnických osobách. Každý si to může ověřit, když si buď přes datovou schránku, nebo na přepážce na Czech POINTu požádá o výpis využívání jeho údajů ze základních registrů. Tam uvidí seznam úřadů, které už automaticky dostaly informaci třeba o tom, že se přestěhoval. Ale jedná se opravdu jen o ty nejzákladnější údaje. Tímto způsobem například úřad nezjistí, že jste řidič, že nemáte dluh na daních, že jste důchodce, nebo že jste zdravotně postižený. To stále musíte dokládat sami. Takže, základ máme, a co s tím dál?

Přišlo by vám logické, že podobným způsobem by si úřady měly naše údaje být schopny vyměňovat i u těch „nereferenčních“? Jenže tohle prostě nefunguje. A kdo si myslí, že to nefunguje díky lenosti či neschopnosti, ten se mylí. Ono to totiž fungovat nesmí.

Pokud máme u nás problém, který opravdu brzdi eGovernment, je to legislativa. Ano, veřejná správa má pro své fungování naprosto odlišný princip než třeba komerční sektor. Veřejná správa totiž musí fungovat podle principu: „Co vyloženě není v zákoně povoleno, to nesmí dělat“. Na první pohled je to logické, stát a jeho úřady musejí mít opravdu tvrdé mantinely, které v demokratické společnosti jasně vymezují jejich roli. Na druhou stranu je to ovšem naprosto omezující, co se týče jakéhokoliv proaktivního přístupu nad rámec minima jejich povinností. Výsledkem je, že sice máme kvalitní základní pilíře eGovernmentu, ale klientovi to v praxi moc nepomůže.

Paragrafy vždy až na prvním místě

Z toho, co jsem napsal, lze jednoznačně dovodit jednu ze základních pravd eGovernmentu – a totiž, že vše začíná a končí legislativním, nebo chcete-li, právním rámcem. Sebelepší a sebelogičtější nápad na to, co by se dalo ve veřejné správě dělat a jak efektivně by se to dalo dělat, si musíme nejdříve promítnout do legislativy. Docela dlouho jsme přeshlapovali na místě, protože jednoduše řečeno, když budu velice mírný a eufemistický, tak „naše legislativa není nejpřehlednější a rozhodně není kdovíjak přívětivá ke změnám“.

A to je vlastně celé jádro problému s elektronizací veřejné správy. Česká republika patřila k těm zemím v Evropě, které začaly elektronizovat vnitřní agendy velice brzy, a bez nadsázky se dá říci, že stran teoretické architektury jsme vždycky určovali a stále určujeme celoevropský směr. Ostatně takové věci jako základní registry, datové schránky, propojení údajů nad subjektem..., to jsou všechno věci, které jsme navrhovali a rozvíjeli v teoretických konceptech právě my. Jen ostatní země EU něco z toho realizovaly jinak, a pravda, často i lépe. Ale nebojte se, „elektronická tráva“ není nikde o moc zelenější, jinde mají zase svoje problémy. Třeba Slovensko má sice několik desítek elektronických služeb, ale zase zatím nemá správně elektronizované a efektivní ony vnitřní procesy v úřadech.

Pomalů, ale jistě se něco daří

Takže máme vymezené hřiště: Legislativa stanovuje, co se smí a nesmí dělat, architektura má dávat povinnosti a existují i věci typu tzv. „Centrální místo služeb“, což je infrastruktura spravovaná Ministerstvem vnitra ČR a má být využívána celou veřejnou správou. Máme zde několik tisíc informačních systémů veřejné správy, z toho tak dvě stovky opravdu klíčových, v těchto informačních systémech máme obrovské množství užitečných údajů, které by pomohly efektivizaci agend na jiných úřadech. Jen to nemáme propojené a někde nad tím nám chybí klient, tedy ten občan či podnikatel, ale třeba i vozidlo, o které jde. Poslední měsíce jsme intenzivně pracovali a výsledkem je několik poměrně zásadních věcí. Jednou z nich je ne sice dostatečně velký, přesto svým způsobem velký posun v té legislativě. Podařilo se sepsat, a hlavně projednat a schválit, některé klíčové novely a zákony.

Změnil se zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, který mimo jiné zavádí nové a tvrdší povinnosti správcům jednotlivých úředních informačních systémů. Ale také nově dává obecné právo subjektu údajů si od správce takového informačního systému vyžádat jím vedený údaj. To lidsky řečeno znamená, že my jako občané budeme mít právo si třeba správce Registru řidičů požádat o údaj o tom, že jsme řidiči. Bude

to důvěryhodný elektronický ekvivalent plastové kartičky řidičského průkazu. Tohle nám dosud chybí. Pokud si o takový údaj budeme moci zažádat, budeme ho moci my sami poskytnout (či nechat poskytnout) jinému úřadu v situacích, kdy musíme svoje řidičské oprávnění doložit. Tohle do teď prostě nešlo – a upřímně – i když taková povinnost je od poloviny příštího roku, jsem si jist, že toho budeme muset ještě všichni dost odpracovat, než to začne opravdu fungovat. Druhým klíčovým zákonem je novela zákona č. 111/2009 Sb., o základních registrech, ve znění pozdějších předpisů, která mimo jiné vůbec poprvé v historii nutí gestory jednotlivých agend zapsat do Registru práv a povinností údaje, které jsou v dané agendě potřebné, a také zapsat ty, které úřad využívá či poskytuje. Tím mimochodem vznikne něco jako hrubá datová mapa veřejné správy a bude jasno, kdo čím disponuje, proč, a také, kdo by takový údaj potřeboval a nemá šanci ho teď získat. Postupně se tak dostaneme k reálným datům, která by měla sloužit pro optimalizaci výměny údajů, to ale bude znamenat zase změnu legislativy. Dále se podařilo schválit legislativu k takzvané „zaručené elektronické identifikaci“, díky které se budeme moci jako důvěryhodné „subjekty práva“ přihlašovat k informačním systémům (rozumějte portály v čele s Portálem občana), a jednak prostřednictvím portálů získávat informace, ale také interaktivně spolupracovat s úřady. To jde zatím jen tak trochu jednosměrně prostřednictvím datových schránek, interaktivita s úřadem ale de facto dosud neexistuje, až na čestné výjimky.

Díky novým zákonným povinnostem budou muset jednotliví správci informačních systémů také vybudovat a do Registru práv a povinností zapsat i sdílené služby, které budou moci, či dokonce budou muset, ostatní úřady ve veřejné správě využívat, aby si údaje správně a bezpečně propojily, respektive předaly. Když už jsme u těch zákonných nových povinností, nesmím zapomenout ani na Národní informační koncepci ČR, kterou má nově Ministerstvo vnitra jako povinnost sestavit a po projednání vládou to bude nadřazená ICT koncepce, přičemž platí, že koncepce jednotlivých úřadů budou muset být s Národní informační koncepcí v souladu. Na této národní koncepci nyní intenzivně pracujeme, představena bude v příštím roce.

Posiluje se tím pádem významně i role architektury, odborníci na architekturu eGovernmentu budou muset být kromě samotných architektů i ti, kdo budou řeč byznysu a legislativy překládat do ICT a naopak. Jestliže jsem před pár odstavci psal, že jedním z problémů je legislativa, tak stejným problémem je totiž to, že si nejsme schopni dobrou legislativu napsat. Od legislativců to nemůžeme požadovat, protože to jsou odborníci na právní konstrukce, nemůžeme tedy po nich chtít, aby byli i odborníci na konkrétní ustanovení o ICT a informačních systémech. ICT v resortech je oproti tomu postaveno dost často před nepříjemnou situací, kdy někdo navrhne a prosadí legislativu, která je z pohledu eGovernmentu úplně špatně. Architektu-

ra je oblast, na kterou klademe důraz již nyní, například při schvalování a posuzování ICT projektů ve veřejné správě. Chceme po resortech, aby si v souladu s národní architekturou zpracovávali svoji resortní architekturu a aby podle ní budovali a realizovali i architekturu jednotlivých řešení. I pro ICT v resortech je to trochu jiný a nový pohled na věc, najednou po nich totiž požadujeme, aby nad vším, co v oblasti ICT dělají, uvažovali jako nad propojeným celkem. Dosud byly totiž jednotlivé informační systémy dosti uzavřené bloky a neměly ani mezi sebou příliš vazbu. Architektura je ale složitá a docela to bolí, protože to ukazuje obrovskou neefektivitu toho, jak se nad ICT službami přemýšlelo doposud.

Máme i zásady jak psát zákony

Co se týče potřeby přizpůsobit legislativu, aby byly vytvářeny opravdu efektivní služby, vláda v září projednala takzvané „Zásady pro tvorbu digitálně přívětivé legislativy“, což je především soubor deseti základních zásad, které musejí být respektovány a dodržovány, aby naše legislativa opravdu umožňovala efektivní eGovernment a digitální agendu. Předkladatel, ale i hodnotitelé, dostávají vůbec poprvé do rukou ucelené nástroje, které jim dávají pomocné vodítko, jak přemýšlet.

V neposlední řadě je ale důležitá i osvěta a propagace toho, co již existuje. Protože kdo tvrdí, že tady ještě nemáme fungující služby, nemá pravdu. Vezměme si datové schránky, to je jednak elektronický a zaručený komunikační kanál, díky kterému se komukoliv usnadní komunikace s úřadem, ale díky datovým schránkám jejich majitelé dostávají do rukou i zajímavé funkce a nástroje. O výpisech ukazujících, který úřad a proč se na ně díval v registrech, se už ví, ale třeba málokdo tuší, že držitelům datových schránek jsou zasílána upozornění o tom, že jim vyprší

občanský průkaz, cestovní pas, chystá se to i pro další doklady. A samozřejmě identitu z datové schránky lze použít třeba pro vstup do portálů ve veřejné správě, to funguje také už nyní.

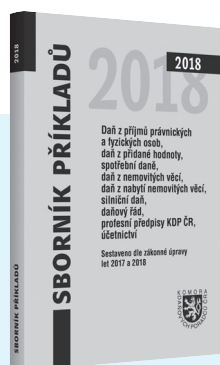
Portál občana bude

Jednou z věcí, na které se teď intenzivně pracuje, je takzvaný Portál občana, což bude místo přinášející tolik očekávanou revoluci pro elektronické úřadování, alespoň z pohledu nás lidí. S pomocí nového občanského průkazu se totiž na takový jednotný portál přihlásíte a budete moci využívat elektronické služby státu. Nejen vyplňovat a podávat žádosti, ale také získávat údaje z informačních systémů, třeba i o stavu vašich řízení, ale i výpisy z různých evidencí, vše na jednom místě.

Na závěr světlo na konci tunelu

Začal jsem tedy dosti káravě a první odstavce zněly celkem depresivně. Končím ale optimisticky, za poslední roky se nám podařilo vybudovat funkční a mocné nástroje pro to, abychom nad nimi nyní konečně stavěli služby. Není to jednoduché, stále nás blokuje resortismus, neochota něco měnit, nechť spolupracovat, nedostatečné řízení a „lajdácky“ napsaná a spíš problémy přinášející legislativa. Ale i to se postupně mění. Sice ne tak rychle, jak bych si třeba já představoval, ale mění. Čeká nás spousta práce, která bude vlastně složitější než ta dosavadní. Teď jsme ve stavu, kdy jsme vymysleli a prosadili principy, a teď na nich budeme stavět. A to může bolet. Je to ale nezbytné, pokud to má opravdu fungovat. A jako vždy, je to obrovská výzva a příležitost pro všechny, pro vládu, jednotlivé resorty, všechny úřady, ale především pro všechny občany, podnikatele, klienty veřejné správy.

INZERCE



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2018

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2017.

Cena publikace je 420 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Koží 4, 602 00 Brno.

Quo vadis?

Ing. Marek Piech
daňový poradce č. 984



„Ačkoliv nelze vycházet z apriorní premisy nepoctivosti státní správy, nelze současně ani vycházet z toho, že koncentrované údaje o daňových poplatnících nebudou nikdy a nijak zneužity.“

(Vojtěch Šimíček a kol., Disentní stanovisko k Pl. ÚS 26/16, ze dne 12. 12. 2017)

Kam kráčí úprava elektronických daní? Nebo lépe – kam by měla kráčet? Nová ministryně financí propagovala vizi on-line finančního úřadu, se kterou přišel generální ředitel Generálního finančního ředitelství (dále jen „GŘ“)¹. Mimochodem, velmi oceňuji otevřenost a upřímnost, když přiznává, že jde zejména o komfort Finanční správy. Máme zde novou vládu, která slibuje pracovat jako jeden tým, tedy nehrozí žádné meziresortní boje. Máme zkušenosti s dosavadním fungováním elektronických komunikací v oblasti daní (míním i odvody na sociální a zdravotní pojištění), a tak se vysloveně nabízí otázka, jaká bude vize, kam to celé směřuje, co dobrého si vezmeme dál a čeho špatného se zbavíme? Omlouvám se čtenářům, ač věčný optimista, tento článek bude depresivní, protože na historii elektronických komunikací ve finanční správě a jejím budování lze jednoduše demonstrovat, že zájmy poplatníků jsou na posledním místě. A že tomu bude i nadále. Proč?

Ministerstvo financí České republiky (dále jen „MF“), GŘ a Finanční správa má totiž zvláštní schopnost rozlišování na „my“ a „oni“, a to zejména pokud jde o vztah k právu a k chybám v něm. Má velmi svérázný přístup k přiznání vlastní chyby, k omluvě, a hlavně nápravě chyb – kdyby se dalo jen 10 % energie, která se dnes vynakládá na P. R. a „nepřesnosti v médiích“², na opravu chyb a jejich prevenci, snad žádné chyby by nebyly. Jenže

každá kritika, včetně té konstruktivní, je prostě vnímána jako útok na tyto instituce, jako zpochybnění jejich role ve státě a jako osobní urážka³. A hlavně – vytrácí se zcela snaha o hledání vyváženého řešení, o kompromis a o pochopení potřeb druhé strany.

1 Příklad první – velikost příloh pro přiznání...

Sám jsem byl velký nadšenec elektronických komunikací, byl jsem u naprosto prvních pokusů, testování... A pak se přijala řešení, která dodnes nikdo nevysvětlil, a myšlenky, kterými jsme pomáhali proslapat cestu pro EPO, byly ořezány, vykostěny a použity proti nám, nejen poradcům, ale hlavně poplatníkům. Co nebylo použito? Například e-mail, ale obecně nezávislost na platformě. Elektronická podatelna založená na e-mailu byla před více jak deseti lety všude (soudy, obce, státní úřady) nejlevnější, nejrozšířenější komunikační kanál, ovšem s výjimkou Finanční správy – podat daňové přiznání e-mailem se dodnes rovná teroristickému útoku (ačkoli z dílce platných předpisů tomu v podstatě nic nebrání). A pokud Finanční správa používá e-mail, tak jen proto, aby pokud možno co nejvíce ublížila těm bezbranným⁴ – v tom je to zneužití.

Vybrané funkce usnadňující práci v aplikaci EPO:

- Automatické doplnění vybraných položek pomocí číselníku.
- Automatické provádění matematických operací u vybraných položek.
- Kontroly obsahu podání, které jsou shodné s kontrolami realizovanými při zpracování podání na příslušném FÚ.
- Možnost uložení pracovního souboru s podáním.
- Možnost zpětného načtení pracovního souboru s podáním pro další práci s ním.
- Zobrazení pokynů k vyplnění podání přímo u jednotlivých položek formuláře.
- Možnost připojení přílohy v elektronické podobě o max. velikosti 4 MB.
- Uložení k odeslání do Datové schránky a další.

¹ Viz <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/FS-v-mediich/2017/martin-janecek-online-financni-urad-uset-8921>.

² Viz <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/nepresnosti-v-mediich/2017>.

³ Viz zápis z jednání Koordinačního výboru 464/18.11.15, ze dne 16. 12. 2015, Účetní závěrka – problematika jejího zveřejňování a příkladů k přiznání k dani z příjmů, stanovisko GŘ k bodu 3 – všechno, nač jsme tehdy GŘ upozorňovali, již buď bylo Ústavním soudem zrušeno, nebo teprve čeká na rozhodnutí, princip však je již patrný a reakce GŘ na toto upozornění je zjevně nepřiměřená, byť diplomatická.

⁴ Mám na mysli zejména ust. § 101g odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“), který musel být zrušen Ústavním soudem České republiky dle nálezu Pl. ÚS 40/2017, ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, ve věci návrhu na zrušení některých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, nebo tomu podobné intriky normované Taktickými postupy GŘ čj. 5414/16/7100-20116-205396, známými spíše pod „populárním“ názvem „KOMBAJN“.

V jednom období se zcela vážně uvažovalo o tom, že se pro daňová podání zakáže použití datových schránek a zůstane jen EPO. Záminkou byl lživý argument, že přes datové schránky neprojde soubor XML s přílohami větší velikosti a že to brání zpracování v ADISu. Ten argument byl lživý v tom, že datové schránky tehdy uměly přenést přílohy o velikosti 10 MB⁵; tento limit byl od 1. 1. 2016 zvýšen Ministerstvem vnitra na 20 MB, ačkoli **EPO dodnes umí přenést jen 4 MB⁶** příloh a je to stále prezentováno jako **usnadnění pro poplatníky...** (viz obrázek na s. 12).

Přítom koncepcí, kdy se do přiznání .XML (typicky přiznání k dani z příjmu fyzických osob) načtou přímo jako jeho integrální součást hromady příloh (od potvrzení zaměstnavatele, přes potvrzení o úrocích, životním a důchodovém pojištění, školkovném, daru na hrocha do zoologické zahrady, atd.), kdy **tím pádem toto přiznání je „obrovský bumbáček“, který neprojde svojí velikostí přes bránu EPO**, tato koncepce je prostě **hloupá**. Proč Finanční správa nutí obyvatelstvo, aby používalo výhradně jejich EPO, proč je nutí, aby nacpalo všechny přílohy do jednoho souboru, který pak přes jejich EPO neprojde díky velikosti⁷? Uvědomuje si někdo, kolik stresu zažívají občané, účetní a další, když jim EPO odmítá přijmout takové přiznání a podle správce daně to „jinak nejde“, a pokud to nebude elektronicky, tak za to bude sankce a neplatnost podání? Tento problém není nijak nový – existuje zde od chvíle, kdy bylo poprvé umožněno podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob ve formátu XML. Nějakých deset let nejméně? Už se z toho někdo poučil?

A že to je neznámý problém? Není – viz zápis z Koordinačního výboru z prosince roku 2015⁸. A pak že se někdo poučí z chyb – jak uvádíme výše, Ministerstvo vnitra ČR promptně limit zvýšilo (a to muselo změnit vyhlášku!), MF (nebo kdo vlastně je kompetentní orgán v legislativě elektronických komunikací?) to stále neřeší už nejméně tři roky (a přitom zde lze limit zvednout manažerským pokynem v rámci služební podřízení).

2 Příklad druhý – elektronické formuláře, XML formát a nepřipustnost podání

Finanční správa zvolila (a zde je nutno konstatovat, že logicky a pro stát výhodně) za páteř systému otevřený

formát XML. Problém však není v tomto formátu, ale ve způsobu, jak jej použila a jak to dopadá na poplatníky. Jeden z tisíce příkladů o tom, jak byla věc použita, je výše příklad s přílohami. O způsobu a následcích bude níže část o neúčinnosti podání. Nejprve ale několik příkladů o tom, kdy to prostě nefunguje.

Pověřený pracovník žalovaného odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 12.7.2012 a dále na obsah správního spisu. K věci dále dodává, že polemika žalobkyně zaměřená na termín „správce daně“ je zbytečná, neboť kdo je správcem daně určuje § 10 daňového řádu.

Dále připomíná, že žalobkyně dobrovolně použila pro doručení podání daň. přiznání datovou schránku a bylo tedy její povinností dodržet formát a strukturu tohoto podání tak, jak byl stanoven pokynem GŘ č. D-349. Dále uvedl, že není znám žádný případ, kdy by měl poplatník potíže stejného charakteru jako žalobkyně a ta by jistě takové podání, pokud by bylo správné, nemusela nyní obhajovat. Uvedl, že při nedodržení pokynu následně software používaný správcem daně není schopen doručitou písemnost přečíst a odmítá ji. Z hlášení, kterým bylo reagováno na učiněná podání, vyplývá, že doručené písemnosti neodpovídaly předepsanému typu.

Zást. žalobkyně k dotazu soudu uvádí, že žalobkyně všechna podání, která byla jako opožděná poslána postihnuta pokutou, podala v předepsaném formátu i struktuře tak, jak vyžadoval pokyn D-349. Podle názoru žalobkyně, pokud tam vůbec byla chyba, jednalo se o chybu okrajovou, která na samotné podání a jeho obsah neměla vliv. Pravděpodobně se jednalo o chybné datum nebo vadu stejného charakteru. Pokud pracovníce správce daně byla schopná vytisknout podání, které došlo do DS, o čemž svědčí obsah správního spisu, bylo možné i podané přiznání zpracovat jako podání řádné a včas.

První případ, který jsem prošel s klientem i soudním přezkumem, byl rozhodnut už před pěti lety – v roce 2012 u Krajského soudu v Hradci Králové – sp. zn. **31 Af 49/2012**. Daňový subjekt dostal pokutu za to, že dal údajně pozdě daňové přiznání. Pak se ukázalo, že jej dal včas, ale přes EPO. Po nahlížení do spisů se ukázalo, že daňové přiznání sice úřadu přišlo, ale nebylo zpracováno, pro údajné chyby. U soudu pak zastupující úředník Finančního ředitelství v Hradci Králové do omrzení opakoval, že podání „*nebylo ve struktuře a tvaru*“, ačkoli bylo v XML, bylo zpracováno podle pokynu č. D-349, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, jejímž prostřednictvím je činěno podání specifikované v § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., a která je zároveň odesílána správci daně prostřednictvím datové schránky, bylo vytištěno a založeno ve spise. Hlavní argumentace toho člověka spočívala v tom, že subjekt použil elektronické podání dobrovolně, tak teď nese následky – kdyby jej dal na papíře, žádný problém by nebyl. A v čem je chyba neví, IT specialisté jsou na školení ve Smilovicích... Obrázek na s. 13 je z protokolu o jednání u soudu.

Soud po rozumu pokutu zrušil a kasační stížnost Finanční správa nepodala.

U tohoto soudu jsem pochopil mnoho věcí. A hořce jsem zalitoval, že jsem kdy spolupracoval na sestavení tohoto nástroje a vylepšování jeho funkčnosti. Pochopil jsem, **jak nebezpečný je formát XML – tedy otevřená data, která**

⁵ Srov. § 5 vyhlášky č. 194/2009 Sb., o stanovení podrobností užívání a provozování informačního systému datových schránek, do novely 322/2015 Sb., kterou se mění vyhláška č. 194/2009 Sb., o stanovení podrobností užívání a provozování informačního systému datových schránek, ve znění vyhlášky č. 422/2010 Sb., a po ní.

⁶ Viz <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-elektronicky/danovy-portal/elektronicka-podani-pro-financi-spravu>.

⁷ Když jednotlivé soubory by samostatně snadno prošly a dalšímu zpracování by nijak nebránily – naopak – v ADISu jsou také uchovávány jako jednotlivé soubory, byť s vazbou na přiznání.

⁸ Viz zápis z jednání Koordinačního výboru 464/18.11.15, ze dne 16. 12. 2015, Účetní závěrka – problematika jejího zveřejňování a příkládání k přiznání k dani z příjmů, část 2.

si může správce daně podle libosti upravit, a jak špatný je systém, kdy nedostávám od úřadu úplný opis podání se zaručeným podpisem, ale jen „potvrzení“, že „cosi“ odešlo.

Do druhé kauzy jsem byl doslova dotlačen přímo Finančním úřadem v Opavě. U akciové společnosti, kde z různých důvodů mají jednání za společnost dva členové představenstva (Montekové x Kapuleti) jsme podávali přiznání v PDF – daly se tam dát dva podpisy. **To v aplikaci EPO nejde a nejde to stále** (opět problém, který zde je léta, léta se o něm ví a nikdo jej neřeší). Dlouho to nevadilo a pak najednou přišel správce daně s tím, že všechna DPH, souhrnná hlášení a další podání za poslední dva roky jsou zcela neplatná...

Než se soudit jménem klienta, dělat z něj pokusného králíka a sponzora (= zaplatit za každé napadené rozhodnutí soudní poplatek), vzal jsem problém na sebe a podal přiznání k DPH ve formátu PDF. Rozsudek sp. zn. **22 A 21/2013-13** konstatoval nezákonný zásah, a dále konstatoval, že **formát PDF nebrání dalšímu zpracování, když podání je srozumitelné a jednoznačné**. Kasační stížnost byla rozhodnuta u Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), ze dne 3. 1. 2018, pod sp. zn. **2 Afs 25/2015**. NSS zde potvrdil, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“). Mimo jiné říká, že ustanovení o neúčinnosti musí být výslovně uvedeno jako následek nedodržení formy, a navazuje tak na další judikaturu (viz níže).

Oba rozsudky jsou rozumné v tom, že dávají přednost materiálnímu obsahu podání – tomu, jestli jsou překážky pouze formální, nebo skutečné. **Jestli lze docílit výsledku řízení.** Připomínají mi starou judikaturu o velikosti razítek – ta (velikost) sice byla předepsána zákonem a vyhláškou, ale její nedodržení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Tehdy se věc odbyla nadbytečným formalismem. A když to šlo ve prospěch státní správy, jistě to půjde i naopak.

Pikantní je ovšem osud dalších podobných podání ze stejné doby. Nejprve jsme společně (zde opravdu oceňuji

součinnost s úředními osobami na základní úrovni) odkládali rozhodnutí o podobných přiznáních tak, že jsem žádal o prodloužení lhůty a úřad vyhověl s tím, že čekáme výsledek soudu. Jenže pak začalo v ADISu blikat rudé oko prekluze, a úřad udělal u těch jiných zdaňovacích období (a jiných poplatníků se stejným problémem) šokující závěr. Vyměřil naprosto shodně, dokazováním, po bezmála třech letech, při tom správce daně „**použil jako důkazní prostředek tvrzení daňového subjektu jím uvedená v tiskopise neúčinně podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období...**“. Ale, jak jsem slíbil, k neúčinnosti bude samostatná poznámka – ta také osvětlí, proč asi úřad nevyměřil rovnou v roce 2015, ale teď na konci roku 2017. K soudu jsme zatím podali tři takové věci.

U dalšího rozsudku je „na vině“ jeho vzniku omyl, náhoda apod. Údajně snad počítače Apple nemají rády XML a považují je za rizikové (to se jim nedivím), takže automaticky doplní při ukládání za původní název souboru koncovku .TXT (vznikne tedy název „daňovépodánítřebakDPH.XML.TXT“). A vznikne další krásný rozsudek, po rozumu a po právu – sp. zn. **5 A 20/2016⁹** u Městského soudu v Praze.

Třetí rozsudek je z oblasti sociálního pojištění, nicméně opírá se o naprosto stejnou právní úpravu, jaká je použitá v daňovém řádu – a aby ne, když se uvedené texty předpisů měnily na základě projektu JIM, kdy MF usilovalo o ovládnutí i těchto odvodů a zavedení jednotného systému právě i v této oblasti. Jde o rozsudek NSS, ze dne 14. 9. 2017, čj. **9 Ads 177/2016**, a mimo jiné z něj plyne, že Česká správa sociálního zabezpečení není tím, kdo by měl právo stanovit datovou schránku pro podání přehledů (a dalších podání), když ty má stanovit příslušná správa sociálního zabezpečení. V dikci daňového řádu pak formát a strukturu zveřejní „**správce daně**“ (srov. **§ 72 odst. 3 DŘ**), tedy zcela nesporně někdo jiný, než MF nebo GŘ. Problém, o kterém se ví také nejméně od účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011), byť kořeny problému najdeme daleko dříve již v ust. **§ 21 odst. 7** zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

⁹ Viz sp. zn. **5 A 20/2016**: „*Formát a struktura datové zprávy, respektive souboru, se nijak netýká názvu souborů* Konkrétně v případě souboru ve formátu a struktuře XML, je nutné, aby s tímto souborem dokázaly pracovat aplikace určené k práci se soubory ve formátu XML, jako například aplikace EPO. Z požadavků na formát a strukturu souboru nelze vyvodit žádné požadavky na název souboru. Samotný název souboru totiž nutně nemusí nic vypovídat o formátu a struktuře dat, které obsahuje. Tento požadavek učinit podání ve formátu a struktuře XML žalobkyně splnila, jak uvedeno výše. Jakékoliv další požadavky žalovaného na formát a strukturu podání, jako například na konkrétní název souborů, byly poté nad rámec zákona a nelze je tedy považovat za zákonné. Lze dodat, že pokud aplikace žalovaného neumožňovaly se souborem zaslaným žalovaným pracovat z důvodu, že soubor neměl koncovku „.xml“, tak žalovanému skutečně nic nebránilo v tom si soubor přejmenovat. Daňové subjekty nemohou předvídat, jaké aplikace správce daně používá. Pokud správce daně používá pro práci se soubory XML aplikace, které se souborem umí pracovat pouze, pokud má koncovku „.xml“, tak je odpovědností žalovaného si název souboru tímto způsobem upravit. Jedná se o naprosto jednoduchý úkon, který zabere krátký okamžik. Žalovanému nic nebránilo tuto změnu provést. To nakonec vyplývá i z toho, že na výzvu, aby soudu zaslal čtyři soubory původně zasláné žalobkyní jako přílohy k datové zprávě ze dne 1. 4. 2015, žalovaný tyto soubory zaslal, ale všechny čtyři měly jiná jména. Žalovaný si je tudíž bez problémů sám přejmenoval.“ „Soud zdůrazňuje, že správce daně musí v daňovém řízení po subjektech daně vymáhat splnění pouze takových povinností, které jsou striktně vyžadovány zákonem. Pokud daňový subjekt své zákonné povinnosti splní, nesmí jej správce daně zatěžovat dalšími povinnostmi, které již předvídaný zákonem nejsou.“

Za chybu, za „nedodržení formátu a struktury“ jsou Finanční správou považovány i další doslova malichernosti – přílohy nebo nepřiložení nějaké přílohy, účetní závěrkou počínaje a potvrzením na školku konče, nevyplnění e-mailu nebo čísla datové schránky v kontrolním hlášení, nesprávný název souboru atd. Žaloby se jen pohnou.

3 Příklad třetí – odbočka ke kontrolnímu hlášení, elektronické evidenci tržeb a Ústavnímu soudu

V judikatuře uvedené výše jde o jakési „ozobávání“ koláče zabaleného v igelitu, namísto toho, aby jej někdo rozbilil a šel přímo k jádru. Tu se konstatuje, že podstatný je obsah podání, tam že není podstatné, jak se soubor jmenuje apod., prostě jednotlivosti. Stále se ale tak nějak bere jako fakt, že zde je pokyn D, a jeho prostřednictvím nám správce daně (už víme, že GFŘ není správce daně) stanovil formát a strukturu, a tu musíme dodržovat. Mimochodem – v samotném pokynu (který ale stejně nikdo nečte) **nikdy žádná struktura nebyla a není doposud** – tu najdeme kdesi na internetu... Nikdo, ani NSS, doposud neměl odvahu „do nádoru říznout“ a jít na samu podstatu věci. Až Ústavní soud. Ale popořádku – nejprve ještě něco málo ze života.

Chyby dělá i správce daně, resp. GFŘ a jejich software a jeho programátoři. Stejnou dikci jako v daňovém řádu najdeme i v § 18 odst. 4 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o EET“ nebo „ZEET“). Nepamatuji si, že by **správce daně**¹⁰ u kteréhokoli mého klienta stanovil rozhodnutím formát a strukturu údajů o evidované tržbě. A praktické chyby?

Volá hodná paní a říká, že klient X.Y. sice eviduje tržby, ale nemá evidovanou žádnou provozovnu... Kdysi jsem

programoval – první pocit, no to je nemožné. A ejhle – je to možné!

A nyní, prosím, hledejte příslušné ustanovení zákona o tom, jak se taková chyba opravuje...? Pro ty méně chápavé, jak daňový poplatník opraví údaje, které má správce daně evidovány ve svém softwaru, zejména, **když chyba je evidentně způsobena oním programovým vybavením správce daně**. Hodná paní si udělala úřední záznam, ale počítám, že ještě půjde do důchodu můj vnuk (žádný se zatím nenarodil) a stále to na těch stránkách bude špatně. Mimochodem, byla to právě Komora daňových poradců České republiky (dále jen „KDP ČR“), kdo v rámci připomínek prosadil, aby existovala alespoň tato forma kontroly. Generální finanční ředitelství s ní původně vůbec nepočítalo, proč taky?

A když už jsme u Elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“), podíváme se na **duplicitní evidenci plateb**. Prý to není možné, ale stává se to. A ne málo. Jak? Pevně věřím, že tato pasáž bude zajímavá zejména pro politiky, novináře a také pro soudce budoucích případů – je to neuvěřitelně jednoduché (a nyní rovněž zjednoduší pro názornost a pochopení). Zařízení poplatníka odešle údaje na server GFŘ. Ten je přijme, zaeviduje a posílá potvrzení (známý Fiskální identifikační kód – dále jen „FIK“). Dojde-li k nějaké poruše v přenosové cestě a tato zpráva se ztratí, může se stát, že zařízení poplatníka (nedostalo odpověď a FIK) si řekne: „...aha, zpráva se ztratila“ a pošle tato data znovu. A nyní záleží jen a jen na nastavení časového intervalu (bavíme se o zlomcích sekund) na zařízení poplatníka a serveru GFŘ. Pokud se vejde „do limitu“ a údaje jsou stejné, je potvrzena původní dávka dat a nic se neděje. Pokud ale bude to druhé odeslání „přes limit“ (nastavený na serveru GFŘ), pak se na serveru GFŘ zaeviduje tato platba podruhé¹¹! A je to úplně běžné!

Co ovšem není běžné, je způsob opravy.

Prostým nahlédnutím do zákona o EET zjistíme, že se to opravit nedá. Zasláné údaje nejsou podáním – srov. § 18 odst. 3 ZEET. A když napíšete příslušnému správci daně, aby si chyby na portále opravil (a přiložíte mu veškerá XML data), nedostanete odpověď ani za devět měsíců... Ano, vlastně vůbec nejde o to, jsou-li popsány chyby (obě) vinou softwaru správce daně, daňového subjektu, nějakých programátorů mezi nimi, ADISu nebo kohokoli jiného, vůbec není podstatné, že na některé lze pohlížet nikoli jako na chyby, ale jako na liberální přístup apod. – podstatné je, že se státní správa v takových případech s poplatníkem prostě nebaví. A z ustanovení o sankcích *a priori* vyplývá, že vinen je vždy plátec...

¹⁰ Správcem daně je u drtivé většiny všech daňových přiznání Finanční úřad – k tomu srov. ust. § 10 odst. 1 DŘ ve spojení s § 10 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Je nepodstatné, že technologicky je to složitější, podstatné je, že to jde, stává se to a nikdo to neřeší.

V tomto místě odkáží už jen na skvělý a didakticky velmi názorný článek kolegy J. Teichmanna z Bulletinu KDP ČR č. 3/2016, kde na s. 53 a násl. popisuje mnohá úskalí elektronických komunikací, a hlavně základní rozdíl mezi dokumentem (něco hmatatelného) a elektronickou zprávou (tedy něčím, co je virtuální a závislé také na softwaru a dalších vlivech). Pochtivě se snaží hledat řešení, východisko z problému. Ani on, ani já a snad nikdo z daňových poradců nechceme „torpédovat“ snahu o zrychlení a zlevnění finanční správy, o její elektronizaci, ale odmítáme být spolupachateli právní úpravy, kde je předem známý viník a nemá žádné nástroje k obraně a opravám. Kolega zde navrhuje potvrzení formou opisu podání. A jaká je reakce Finanční správy? Žádná. Dokonce ani v oblíbených „*nepřesnostech v médiích*“. Nic.

A pak přišla ústavní stížnost na kontrolní hlášení a nález Ústavního soudu sp. zn. **Pl. ÚS 32/15**¹². Jak zareagovalo MF? Namísto poměrně jednoduchého zákonného zmocnění, které mu Ústavní soud doporučil, tedy namísto možnosti **vydat vyhlášku k provedení zákona**, ušilo MF horkou jehlou náplast, která nedrží. Nebo to byl velký problém, aby se namísto textu, který se protlačil sněmovnou, protlačila jiná písmenka? Třeba „Formát a strukturu dat kontrolního hlášení stanoví Ministerstvo financí vyhláškou“ – v § 101a odst. 3 ZDPH. A tedy, pokud možno ve všech dalších předpisech, výše citovaným zákonem o EET počínaje a daňovým řádem konče.

Mimochodem – když jsme už u toho DPH, najde se v ČR někdo, kdo by mi dokázal vysvětlit, jaký rozdíl je mezi ust. § 101a odst. 1 a **odst. 2** ZDPH? Kdo by mi dokázal vysvětlit rozdíl mezi tím, že plátce **je povinen podat elektronicky** (§ 101a odst. 1 ZDPH) a **pouze elektronicky lze podat** (§ 101a odst. 2 ZDPH)? A druhá odbočka – umí někdo v této zemi vyplnit kontrolní hlášení jen podle novelizovaného textu zákona? Nebo spíše opačně, vyřešila novela všechny problémy tohoto formuláře?

Ústavní soud byl velmi limitován obsahem ústavní stížnosti, neměl tedy možnost zabývat se celou problematikou v celé její šíři, a byl tak nepřímou rovněž donucen jen „ozobávat“ jednotlivosti. A MF? Vyřešilo právě a jen ty jednotlivosti – přitom na mnoha fórech, včetně konference „Formulářová podání při správě daní“¹³ dostalo řadu návrhů řešení včetně komplexní a systémové úpravy, kterou popisují výše (a opakují níže) a kterou navrhovalo nejvíce účastníků.

Proto ta skepse od samého počátku. Ministerstvo financí a GŘR nechtějí vědomě a úmyslně ani o píd' opustit dobyté území. Ano, jde o stejný postup, jako má Rusko na Krymu. Ministerstvo financí a GŘR si prostě zvyklo, že o osudech poplatníků a výběru daní (a pokut a dalších sankcí) se dá poměrně jednoduše rozhodovat **také** podle zásady „**jak se car vyspal**“¹⁴ právě prostřednictvím formulářů, ať papírových, nebo elektronických. I právně nevzdělanému člověku je jasné, že moc výkonná prostě nesmí převzít území (kompetence) moci zákonodárné.

Jen to tak hrozně dlouho trvá, než to někdo pochopí a uchopí a zpracuje – zde v podrobnostech odkazují na odůvodnění další ústavní stížnosti, kterou podala skupina 19 senátorů dne 17. 8. 2017 a je vedena pod sp. zn. **Pl. ÚS 19/17**. Nepochybuji o tom, že návrh na zrušení § 72 odst. 1 a 2 DŘ **bude úspěšný**. Přečteme-li si předešlé dva nálezy, pak i zbylá část ústavního soudu musí uznat, že celá konstrukce formulářů v daních stojí opravdu na absolutní libovůli několika úředníků a programátorů.

Ale i to bude málo, aby se našlo řešení všech problémů elektronické komunikace (které jsou mimochodem v § 72 **odst. 3 a 4** DŘ, a tedy budou chtít samostatnou ústavní stížnost, nebo doplnění té původní).

4 Příklad čtvrtý – neúčinnost podání

Tedy, ono by nám možná bylo všechno kolem formulářů a elektronických podání lhostejné, kdyby...

Kdyby neexistovaly zcela **zásadní důsledky** pro poplatníka a zcela zásadní rozpor mezi účelem a smyslem existence Finanční správy a institutu daňového přiznání a realitou, zejména reprezentovanou ust. § 74 odst. 3 druhé věty DŘ¹⁵ – tedy **neúčinností podání**. Na téma neúčinnosti podání existuje více otázek a žádná odpověď. Sám jsem v Bulletinu KDP č. 2/2015 měl obsáhlý článek na toto téma a v něm zásadní otázky: „**K čemu nám všem a Finanční správě zejména je dobrá neúčinnost podání? Je tento institut a jeho následky vůbec legitimní u těch podání, která musí poplatník podávat povinně, ze zákona (= daňových přiznání)? Proč jej vůbec máme?**“

Na ten článek a tyto otázky nikdy nikdo neodpověděl. Ani z okruhu legislativců MF, ani z okruhů praktiků z GŘR –

¹² Viz nález Ústavního soudu sp. zn. **Pl. ÚS 32/15**: „Zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat správci daně v kontrolním hlášení. To nevylučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Ústavy) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. Avšak muselo by se tak stát formou právního předpisu. Jen tak je možno zajistit pro plátce předvídatelnost údajů, které po nich bude stát požadovat.“

¹³ Pořádáné dne 12. 4. 2017 katedrou Finančního práva a právní vědy Univerzity Karlovy v Praze.

¹⁴ Tento text a souvislosti lze najít v nálezu Ústavního soudu, ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. **IV. ÚS 49/04**.

¹⁵ Viz § 74 odst. 3 druhá věta DŘ: „...*Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným*...“. A nejde o to, že by snad podatel vady odstranil ve lhůtě nechtěl, ale ono to nejde, protože tam žádné nejsou, protože nejdou opravit apod. Všechny výše popsané rozsudky jsou o jednom a totéž – žádné vady, které by bránily projednání, neexistovaly, prostě nebyly. Ve všech mně známých případech správce daně volí raději cestu konfrontace a odmítnutí podání, namísto vyměření ihned.

– nikdo. Je to úplně zbytečný nástroj, který je dle mého přesvědčení v rozporu s ust. § 1 odst. 3 DŘ, kde je zabudována myšlenka, že základem daňového řízení je dobrovolné plnění zákonných povinností poplatníkem, a to **formou jeho dobrovolného přiznání** (byť povinného ze zákona).

Za dokonale absurdní a v rozporu s touto myšlenkou považuji tak dosavadní postup všech finančních úřadů ve výše uvedených kauzách, kdy namísto toho, aby poděkovaly poplatníkovi za jeho poctivost a jeho přiznání, a společným úsilím opravily případnou chybu a vyměřily daň, jdou cestou neúčinnosti podání – **tedy jeho odmítání od samého počátku**. Nejprve výzva dle § 74 odst. 1 DŘ, pak prohlášení neúčinnosti, pak výzva k podání daňového přiznání, a nakonec, jak uvádím výše, vyměření daně podle původního neúčinného podání. **Celá mašinerie je zcela nesmyslná a zbytečná.**

Navíc – u „papírových“ podání neexistovaly žádné takové problémy a nebyly ani žádné žaloby! U papírového podání se to vždy nějak vyřešilo. Vždy! Je zvolená koncepce rozumnější, hospodárnější, vstřícná k adresátovi právní normy? Ne. Je horší pro stát i občana, dělá z řízení strojní činnost a z účastníků „materiál“.

Má však praktické dopady a o ty (zřejmě?) jde. Na konci navrhovaného postupu je za pár dní vyměřeno napoprvé a bez komplikací. Na konci současného procesu je poplatník, který si „neplní své povinnosti“ (nepodal přece přiznání!), a je možno jej posléze prohlásit za nespolehlivého plátce. A také nám to pomohlo udržet nízkou míru nezaměstnanosti, protože realizovaný postup si vyžádal řadu odborných pracovníků, několik rozhodnutí, několik rozhodnutí o odvolání atd. A v konečném důsledku ukazuje kverulantům, že samoděržaví nezahynulo a že cara je nutno poslouchat. Bezpodmínečně a bezmyšlenkovitě. A asi jste pochopili, že carem nemyslím konkrétního ministra financí – ti se střídají, přicházejí a odcházejí, ale **úředník** zůstává. To je ta skutečná moc výkonná, které se musí bát i ministr. To je ono skutečné kolektivní samoděržaví¹⁶.

5 Příklad pátý – daňové identifikační číslo, rodné číslo a bezvýznamový identifikátor Ministerstva práce a sociálních věcí

Ano, celý článek není kritikou generálního ředitele GŘ nebo konkrétního ministra financí. Je to popis a kritika

systemu, kde tito lidé jsou už jen bezmocnou loutkou v rukou svých podřízených, nad kterými ovšem mají takřka absolutní moc. Těch, kteří si budují neomezenou moc nad námi všemi spolu s absolutní neodpovědností za nic.

Když jsem si v pátek dne 15. 12. 2017 přečetl náleze Ústavního soudu sp. zn. **Pl. ÚS 26/16**, vlastně jsem si jen povzdychl něco jako „*konečně, ale to trvalo...*“. A nikoli ovšem na adresu Ústavního soudu a délky rozhodování, naopak.

Předně jde v tomto nálezu o **opětovné potvrzení** myšlenky, že **moc výkonná si prostě nemůže diktovat legislativu bez zákonného zmocnění**. Je to jak potvrzení předšlého nálezu o kontrolním hlášení, tak potvrzení toho, co píšu výše – prostě ani MF, ani GŘ nemůže vydávat obecně formuláře nějakým pokynem D. Tedy, může je vydávat, ale nebudou (nejsou a nikdy nebyly) pro občana právně závazné, a aby se **prostřednictvím formulářové politiky ukládaly další povinnosti, které v zákonech nemáme** – od povinnosti přiložit účetní závěrku po potvrzení daru na hrocha.

A pak konečně (!) to slavné daňové identifikační číslo (DIČ), tvořené rodným číslem. Už jsem nedohledal počátky diskusí na toto téma, nicméně tento problém je známý (u finanční správy) déle než od roku 2000. Našel jsem dokument finanční správy, který poprvé pracuje s identifikátorem Ministerstva práce a sociálních věcí¹⁷ – je z 13. 2. 2001, a tedy **nejméně již před 17 lety (!) se vědělo, že rodné číslo není vhodné jako identifikátor daňového poplatníka navenek a jeho povinnosti, tedy například jako DIČ**.

Ano, tak dlouho není nikdo na MF schopen s tím nic udělat, zavést něco jiného atd. Proto jsem skeptický, že i tato vláda, která slibuje, že bude „makat“, něco změní. Spíše očekávám další „*nepřesnosti v médiích*“. Nikdy jsem nenabádal k chaosu a snažil jsem se hledat konstruktivně řešení. Pokud jde o tuto otázku, pak ale doslova prahnu po statečném občanovi, který by přestal uvádět své rodné číslo všude, kde je vyžadováno DIČ, a to zejména navenek (na daňových dokladech, na dveřích provozovny apod.). A dostal pokutu (nepochybují, že samoděržaví ji dá), a šel s tímto případem až na Ústavní soud.

6 A jak z toho ven?

Řešení jsou kupodivu legislativně snadná, často naprosto levná, bez dopadu do rozpočtu, jen je nutno, aby někdo uznal (MF?), že takto to dál vážně nejde, uznal chybu a šel ji napravit.

Předně – pokud jde o elektronická podání, zejména ta, učiněná prostřednictvím EPO (kde je celá úprava ve

¹⁶ Pojem je skutečně poněkud archaický, pro bližší pochopení smyslu kolektivního řízení jednotnou ideou doporučuji knihu: JOHNSON, A. *Syn správce sirotčince*. Praha: Fortuna Libri, 2014. Tato kniha byla oceněna Pulitzerovou cenou v roce 2013.

¹⁷ Viz https://adisepo.mfcr.cz/adiste/adis/idpr_pub/epo2_info/PodatelnEPO.pdf.

vzduchu), ale obecně veškerá formulářová elektronická podání, jsou zde dvě snadné cesty k řešení.

Ta první je popsána výše – je vyloučeno, aby v zákonech zůstalo, že „*strukturu a formát zveřejní správce daně*“, neboť správcem daně např. u DPH je mnoho finančních úřadů, a představa, že každý má jiný formulář, je děsivá. Navíc vůbec nejde o to, kdo ji zveřejní, ale **kdo ji autoritativně stanoví**, a na základě čeho. Osobně mám za to, že **by se měly elektronické (i papírové) formuláře vydávat vyhláškou¹⁸, a to nikoli po skončení zdaňovacího období, ale před jeho začátkem**. Velmi oblíbenou taškařicí je totiž šikanování pozůstalého, který má z jakéhokoli důvodu datovou schránku, a je tedy podle § 72 odst. 4 DŘ povinen (a bez výjimky) podávat daňové přiznání za svého zesnulého rodiče elektronicky, a to do tří měsíců od úmrtí (viz ust. § 239b odst. 4 DŘ – některá ustanovení máme překvapivě pečlivě propracována). Samozřejmě na formuláři, resp. v XSD schématu, který ale ještě nebyl vydán, protože to je troufalost umřít si někdy v dubnu, když samoděržaví vydává formuláře začátkem ledna, při dobré vůli někdy koncem prosince... Také problém, který není ani nový, ani překvapivý, ani málo četný...

Lze si představit i jiná řešení, lze o nich i debatovat, ale princip musí být zachován – **stanovit předem, centrálně a k tomu určeným orgánem státní správy na základě zákona**.

Druhý návrh již padl výše v citovaném článku kolegy J. Teichmanna – poplatník nemá obdržet ledajaké potvrzení, ale **opis podání, a to kvalifikovaný**. Ne tedy nějaký e-mail (problém s mlčenlivostí) apod. Osobně mám za to, že by k podateli mělo doputovat něco jako platební výměr nebo jako opis přiznání – v PDF a klidně s automatickou elektronickou pečetí (srov. ust. § 8 zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, ve znění pozdějších předpisů).

Představoval bych si to asi takto: Povinný subjekt odešle svá data v XML (inteligentní PDF, jiné řešení) někam, kde to Finanční správa chce mít¹⁹. Ihned poté dostane do své datové schránky (nebo třeba do svého úložiště u správce daně nebo kam se dohodneme) úplný opis svého podání, a to na příslušném formuláři (i s barvičkami) **ve formátu PDF**

a s elektronickou pečetí. Od doručení pak poběží krátká reklamační lhůta (řekněme 3–5 dní – to neohroží vůbec nic, ani kontrolní hlášení). Jejím marným uplynutím se považuje (= právní fikce) podání za „zkontrolované“ podatelem, tedy za jeho pravou vůli. Nic, co by zdržovalo, zdražovalo apod. Tímto postupem nabyde podatel jistotu, že nedošlo k žádné chybě způsobené jeho softwarem, přenosem dat, softwarem správce daně, ani k jiné manipulaci s obsahem podání. Navíc, nic nebrání správci daně, aby zpracovával „surová data“ jako doposud, tedy nezdržuje to. A toto řešení jde pohodlně zkombinovat i s dosavadním systémem, tedy s elektronickým podpisem, podáním datovou schránkou apod.

Třetí návrh se již netýká jen elektronických dat, ale obecně **jednoznačného odmítnutí konceptu neúčinnosti podání u všech podání povinných ze zákona**. Asi se dá najít nějaký důvod, proč to má existovat u nějakých podání, ale zatím se nikdo nenašel, kdo by k tomu dal rozumnou argumentaci, u kterých. A není to přitom nějaký „mrtvý“ institut nebo snad věc, na kterou se zapomnělo, naopak. Nedávno to samoděržaví zavedlo u DPH (§ 101a odst. 4 ZDPH)²⁰ a vydalo k tomu informaci čj. 67221/16/7100-20050-050493 – ze které se zdá, že prostě neúčinnost podání je důležitější než samotné přiznání nebo kontrolní hlášení a jeho obsah.

Tím se ale celý problém koncentruje do jiné roviny a judikatura k němu nezvratně směřuje, byť doposud „nezpochybnila, ale ani výslovně neaprobovala“²¹ metodu uložení povinnosti „formátu a struktury“. Totiž, v tomto řešení máme nezpochybnitelně ihned neúčinné podání – je evidentní, že i NSS bude takto formulovanou neúčinnost brát jako fakt²², a případné diskuse nebo hodnocení o vhodnosti takového řešení, jeho společenské prospěšnosti a konfliktu s jinými právy, zájmy apod. ponechá ve výhradní kompetenci Ústavního soudu.

Máme tedy i mnohem horší možnosti obrany (*Ex lege* je vyloučena jakákoli komunikace se správcem daně před vydáním rozhodnutí!). Pro soudní řízení se ale v dalších případech půjde rychleji k jádru věci – k otázce byly „formát a struktura“ stanoveny ústavně konformním způsobem? A zde, podle mě, nemůže obstát nic ze současného systému, ani jedno daňové přiznání, hlášení, EET ani kontrolní hlášení. Nic. Už aby to bylo vysloveno jednoznačně!

¹⁸ Nejsem s tím názorem jediný, naopak, evidentně osamělou v tomto zůstává už jen Finanční správa, neboť k této koncepci se přiklání jak senátoři ve své ústavní stížnosti, tak Ústavní soud, a nyní již také i NSS, např. ve výše zmíněném rozsudku sp. zn. 2 Afs 25/2015-38, podrobně v bodech [34] a [35].

¹⁹ Odpadají nároky na podpis(y), na autentizaci, na cokoli. Poslat může vlastně kdokoli – jednatel, zástupce, účetní, náhodný kolemjdoucí... Proces autorizace se posouvá na pozdější krok, na verifikaci opisu podání, jak bylo přijato.

²⁰ Důvodová zpráva k této novele je u zákona č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb, a je velmi poučná. V podstatě zde MF přiznává, že dosavadní „neúčinnost“ postupem podle § 74 odst. 3 DŘ je pracná a zdlouhavá, a je tedy lepší to vyloučit *ex lege*. Přitom právě rozsudek sp. zn. 2 Afs 25/2015 dokázal, že pro neúčinnost podání nebyl v tom konkrétním případě prostor. Pokud budeme hledat motivy pro aplikaci neúčinnosti, pak je to snaha o vytvoření totální závislosti poplatníka na portálu daňové správy a vyloučení všech dalších možností, jak činit podání (a to i možností dočasných, náhradních apod.). Mám za to, že žádné legitimní cíle to nejsou, a nejsou natolik silné, aby vylučovaly i jiné formy podání.

²¹ Rozsudek sp. zn. 2 Afs 25/2015-38, bod [34] odůvodnění.

²² Rozsudek sp. zn. 2 Afs 25/201538, body [30] a [31] odůvodnění.

Návrhů na změny k lepšímu by bylo ještě mnohem více. **Odmítnutí rodného čísla jako části DIČ je zcela jasné, to už vyslovil Ústavní soud a jen se k němu připojuji.** Hlavně by ale měla Finanční správa přestat myslet jen na to, jak si udělat práci co nejjednodušší, ideálně rukama a z peněz daňových poplatníků a jejich zástupců, a občas se také zamyslet nad tím, mohou-li občané vůbec reálně naplnit požadavky, které na ně chrlí.

Všichni, kdo mi oponovali tento článek, pocítují potřebu, aby kromě masového elektronického zpracovávání, zůstala zachována vždy a u každého podání nějaká náhradní, alternativní možnost podání. I systém datových schránek, který je oproti EPO o několik tříd výše, pokud jde o jeho legislativní zakotvení, bezpečnost a spolehlivost, i ten potřeboval odstávku.

Já osobně jsem připraven přiložit ruku k dílu a spolupracovat na tvorbě nové legislativy, která bude v praxi použitelná, racionální, levná, rychlá, efektivní a účinná, ale která bude občanům a jejich zástupcům garantovat skutečná práva a jejich vymahatelnost v reálném čase. Na legislativě, která jde proti lidem, se podílet odmítám.

Je zřejmé, že v daňovém procesu a jeho elektronické správě zvláště, je hodně slabých míst, která bude nutné nahradit novou zdravou konstrukcí. Na MF a GŘ je, budou-li dále prorážet hlavou zeď a usilovat o obsazení dalšího území, které jim nepatří, nebo zasednou k jednomu stolu s těmi, kteří o to stojí a mají co nabídnout (a v tom rozhodně nejsem sám) a budou také jejich názory, myšlenky a požadavky respektovat, nezneužívat. V opačném případě nelze nevzpomenout asi nejslavnější výrok ruského premiéra Viktora Černomyrdina: „**Měli jsme ty nejlepší úmysly, ale dopadlo to jako vždy.**“²³

INZERCE



²³ Viz <https://zahranicni.ihned.cz/c1-47699730-zemrel-viktor-cernomyrdin-muz-ktery-vedl-rusko-skrz-bourlive-reformy-s-humorem>.

Vývoj a výzvy v oblasti zdanění digitální¹ ekonomiky

Mgr. Simona Hornochová
daňový poradce č. 2550

Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.
odd. Mezinárodní zdaňování,
odbor Daně z příjmů,
Ministerstvo financí České republiky



Co je vlastně digitální ekonomika? Odpověď se intuitivně nabízí, jde o ekonomiku založenou na využívání informačních a komunikačních technologií. Často je tento pojem spojován se vznikem a raketovým rozvojem nových odvětví, obchodních modelů či konceptů jako je e-commerce nebo e-business. Za symbol digitální ekonomiky je považován vzestup velkých technologických firem jako Google, Facebook, Microsoft, Apple nebo Amazon, případně reprezentantů sdílené ekonomiky jako je Uber či AirBnB.

Nejde však jen o různé formy obchodování a podnikání na internetu, kam se přesouvají obchodní transakce dosud realizované v reálném světě. Technický pokrok, dostupnost a rapidní zlevňování informačních a komunikačních technologií výrazně mění i podobu „tradiční“ ekonomiky, zvyšují její flexibilitu a efektivitu a umožňují snadnější vstup na globální trhy. Zároveň spolu s okamžitým přístupem k tržním informacím a kvalitními analytickými nástroji umožňují efektivně řídit složité podnikové struktury z centra umístěného ve vzdálené lokaci, stejně jako oddělit jednotlivé části či fáze podnikatelských aktivit či aktivit a rozmistit je do řady různých zemí, aniž by se snížila efektivita provozované činnosti nebo zvýšily náklady. Postupně roste důležitost nehmotných složek podnikání („intangibles“), což vede k další koncentraci hodnoty v nehmotných statcích. Významná je i vlastnost snadného přesouvání nehmotných aktiv mezi podniky, respektive státy, s tím, že právní vlastnictví včetně souvisejících rizik může být na smluvní bázi snadno odděleno od aktivit, které vedly k jejich vzniku.

1 Vliv digitální ekonomiky na uplatňování principů mezinárodního zdanění

Digitální ekonomika tedy neznamená jen přesun obchodních transakcí z reálného světa do světa internetu a transformaci řady druhů zboží do podoby služeb.² Znamená i zcela jiné možnosti a jinou podobu činností prováděných v rámci „tradiční“ ekonomiky. Díky tomuto vývoji v praxi selhávají stávající principy mezinárodního zdanění. Snadno dochází k oddělení místa zdanění od místa, kde je skutečně vytvářena hodnota, navíc vznikají problémy s určením, kde je vlastně hodnota vytvářena a co jsou zásadní prvky, které ji tvoří („value drivers“), apod.

Současné principy mezinárodního zdanění, respektive právo státu uvalit daň na zisky podniků, jsou postavené na konceptu daňového rezidentství, stále provozovny, určení zdroje příjmu („sourcing rules“) a přiřazení zisků („allocation rules“). Koncept stále provozovny slouží k určení míry ekonomické přítomnosti podniku na území jiného státu, která je vnímána jako dostatečně silná pro vznik práva tohoto státu zdanit zisky realizované tímto zahraničním podnikem na jeho území. Koncept stále provozovny je tradičně založený na fyzické přítomnosti a reálně vykonávaných aktivitách, což v prostředí digitální ekonomiky z pochopitelných důvodů přestává fungovat.

Pro zajímavost, vznik modelu stále provozovny zřejmě sahá až do 19. století, je pruského původu a je spojovaný s dohodami mezi Německem a Švýcarskem. Základní filozofii dnešního přístupu založila Společnost národů vzniklá po skončení první světové války ve dvacátých letech minulého století, a z tohoto konceptu princip stále

¹ Alternativně je rovněž možno použít termín digitalizovaná ekonomika, který je dle názoru autorů významově přesnější. Pojem digitální ekonomika byl použit z důvodu rozšíření tohoto pojmu jako již zavedeného spojení.

² Jako názorný příklad lze uvést e-knihy.

provozovny vychází dodnes.³ Tento drobný historický exkurz poměrně jasně demonstruje, že stávající pravidla jsou přežitá a musí být výrazně upravena, respektive změněna. Všechny mezinárodní organizace zapojené do řešení výzev digitální ekonomiky v oblasti zdanění však deklarují, že koncept stálé provozovny a přiřazování zisků by měl být i v budoucnosti zachován jako esenciální princip pro určení práva státu uvalit daň na zisky podniku.

2 Iniciativy států proti erozi daňových základů a odlévání zisků

Skutečnost, že zásadní principy mezinárodního zdanění začínají být pro fungování v moderním ekonomickém prostředí problematické, není nijak nová. S trochou zjednodušení lze říci, že její dopady však výrazně zviditelnila nedávná ekonomická krize. Státní pokladny začaly výrazně pociťovat potřebu dodatečných finančních zdrojů, a státy tak nastartovaly iniciativy proti odlévání zisků a snižování základů daně zaměřené zejména na velké nadnárodní koncerny. Tyto hojně diskutované aktivity se výrazně promítají jak na úrovni různých mezinárodních společenství,⁴ o čemž bude v souvislosti s digitální ekonomikou pojednávat následující část tohoto článku, tak i na úrovni lokální.

Řada zemí zahájila daňové procesy s podniky působícími (respektive majícími zákazníky) na jejich území, provázené často trestním řízením, reprezentanti velkých nadnárodních koncernů byli předvoláváni k jednáním speciálně zřízených komisí, která byla přenášena oficiálními médii. V posledních letech jsme tak mohli v médiích sledovat výsledky těchto tlaků. Například Starbucks⁵ se v roce 2015 vyrovnal s britskou vládou tak, že zaplatil na korporátní dani stejnou částku, jako za posledních 14 let dohromady (8,1 mil. GBP). Ve stejném roce se dohodl Apple⁶ s italskou vládou na zaplacení částky 318 mil. EUR, aby ukončil daňový spor, vyrovnání odpovídalo asi třetině původně odhadované částky z údajně nepřiznaných příjmů realizovaných na italském trhu. V roce 2017 se s italskou vládou dohodl Amazon⁷ a zaplatil 100 mil. EUR, aby ukončil daňové a trestní řízení ohledně údajných daňových úniků, ze stejného důvodu zaplatil koncem roku

do italského státního rozpočtu 306 mil. EUR Google, respektive jeho mateřská společnost Alphabet.⁸ Začátkem roku 2018 publikovala média zprávy o dohodě Amazonu s vládou Francie⁹, podle níž doplatí daň ve výši 250 mil. USD, společnost Apple¹⁰ pak přispěje do britského rozpočtu částkou 137 mil. GBP. Tato řízení pochopitelně probíhala za platnosti stávajících pravidel mezinárodního zdanění, a není bez zajímavosti, že při čtení mezi řádky je zřejmé, že ve všech případech došlo spíše k „politickým“ dohodám než k vyměření daně na základě technické interpretace práva – i když informace lze čerpat jen z veřejně dostupných mediálních zdrojů. Pro optimisty lze na tomto místě zmínit ještě příklad Irska, které čelí obvinění Evropské Komise z nedovolené veřejné podpory poskytované během posledních asi 25 let, když odmítá vymáhat na společnosti Apple 13 mld. EUR odpovídající irskou vládou poskytnutému daňovému zvýhodnění vyčíslenému Evropskou Komisí.¹¹

Kromě této úvodní viditelné iniciativy se některé státy snaží vypořádat s dopadem digitalizace ekonomiky na jejich daňové příjmy určitými systémovými opatřeními. Řada zemí již na národní úrovni zavedla, či v nejbližší době zavede, opatření cílicí a reagující na vliv digitalizace na národní ekonomiky a jejich daňové výnosy. Konkrétní opatření jsou rozličného charakteru.¹² Některá opatření směřují do oblasti DPH, jiná upravují koncept stálé provozovny a alokace zisků, parametry stanovení převodních cen a přiřazování hodnoty (když berou do úvahy zákaznický trh), zavádějí se různé daně cílicí na digitální transakce, srážkové daně nebo vyrovnávací poplatek či daň („equalization levy“).

Pro příklad, Indie zavedla v roce 2016 vyrovnávací daň ve výši 6 % srážených z plateb za on-line reklamu zahraničním poskytovatelům, kteří nemají v Indii stálou provozovnu. Velká Británie kromě 25 % sazby daně z „odkloněných příjmů“¹³ aplikované od dubna roku 2015 plánuje od roku 2019 zavedení tzv. „Google tax“, daně z příjmů uvalené na licenční poplatky („royalties“) související s prodeji skutečnými na britském území, pokud jsou placené do jurisdikce s nízkým zdaněním. Maďarsko už v roce 2014 zavedlo daň z reklamních aktivit a nakladatelství, která dopadá na daňové rezidenty i nerezidenty působící v mediálním sektoru včetně internetových

³ Viz http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_Digital-Economy.pdf.

⁴ Například projekt OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“) Project.

⁵ Viz <https://www.theguardian.com/business/2015/dec/15/starbucks-pays-uk-corporation-tax-8-million-pounds>.

⁶ Viz <https://www.theguardian.com/business/2015/dec/30/apple-pays-234m-settle-italian-tax-dispute>.

⁷ Viz <http://www.telegraph.co.uk/technology/2017/12/15/amazon-pay-100m-settle-italy-tax-dispute/>.

⁸ Viz <http://www.telegraph.co.uk/technology/2017/05/04/google-pay-306m-italy-tax-deal/>.

⁹ Viz <https://byznys.ihned.cz/c1-66039260-amazon-se-dohodl-s-francouzskymi-urady-na-danich-doplati-250-milionu-dolaru>.

¹⁰ Viz <https://taxlinked.net/blog/january-2018/uk-tax-authorities-force-apple-to-pay-extra-tax>.

¹¹ Viz <http://www.telegraph.co.uk/technology/2016/08/30/apple-ordered-to-pay-11bn-after-european-union-tax-investigation/>.

¹² Blíže k opatřením zavedeným v Indii, Itálii, Číně, Izraeli, Francii, Saudské Arábii, Spojeném Království, Austrálii, Maďarsku, Lucembursku a Nizozemsku zde: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_Digital-Economy.pdf.

¹³ Standardní sazba korporátní daně z příjmů činí 19 % a od dubna roku 2020 by měla klesnout na 17 %.

portálů, a to v aktuální sazbě 7,5 % ze základu přesahujícího 100 mil. HUF, resp. 5 % pro objednatele reklamy.¹⁴ Čína implementovala koncepční změny v oblasti DPH i daně z příjmů související se zdaněním u zdroje v oblasti digitální ekonomiky. Dovoz maloobchodního zboží dodávaného zákazníkům prostřednictvím e-shopu je nově předmětem cla, DPH a spotřební daně, přitom za výběr daně bude odpovědný prodejní portál i poštovní (logistická) firma, která zboží dodává.

Itálie pak koncem roku 2017 schválila v rozpočtovém výboru dolní komory parlamentu¹⁵ 3% daň z digitálních transakcí, kterou by měly být od roku 2019 zatíženy některé internetové služby. Přehled služeb, na které nová daň dopadne, by mělo publikovat italské ministerstvo financí do konce dubna roku 2018. Návrh by měl také obsahovat nová pravidla týkající se nerezidentů uskutečňujících významný objem digitálních transakcí, kteří by měli být vyzýváni italskými daňovými úřady k podání vysvětlení. Itálie rovněž přistoupila k úpravě domácí definice stále provozovny, která mimo jiné již není striktně vázána na existenci pevného místa k výkonu činnosti.¹⁶ Na závěr lze zmínit ještě sousední Slovensko, které od ledna roku 2018 zavedlo povinnost registrovat stálou provozovnu poskytovatelům služeb prostřednictvím digitálních platformy, kteří opakovaně poskytují služby spočívající ve zprostředkování dopravy a ubytování. Při nesplnění povinnosti by na platbu za takové zprostředkování měla být uplatňována srážková daň.¹⁷

Jedním z důvodů tohoto stavu je nejednotnost názorů a neexistence shody na společném postupu na mezinárodní úrovni. Mezinárodní organizace ovšem také intenzivně pracují na zavedení jednotných opatření, která by omezila rizika další distorce trhů a nových příležitostí, či motivací k daňovým „optimalizacím“ spojená s různorodými pravidly uplatňovanými jednotlivými státy. O posledním vývoji v této oblasti pojednává následující část článku.

3 Aktuální vývoj v oblasti zdanění digitální ekonomiky na poli mezinárodních organizací (EU, OECD, OSN)

Autor kapitoly: Ing. Jiří Kostohryz

Následující část příspěvku je zaměřena na aktivity a iniciativy zabývající se zdaněním zisků společností operujících v rámci digitální ekonomiky. Tyto aktivity si kladou za cíl koncepční změnu pravidel pro zdaňování zisků společností a nelze je spojovat pouze s projektem OECD/G20 BEPS.¹⁸ Jak je uvedeno v předchozí části článku, hlavním argumentem potřeby změn je hypotéza, že stávající pravidla mezinárodního zdaňování příjmů, která byla konstruována za určitých okolností, již neodpovídají dnešní době, a výsledkem jejich aplikace může být v konkrétních situacích nežádoucí stav. Diskuse na toto téma nejsou nic nového, nicméně v poslední době je zřetelný nárůst aktivity v této oblasti, zejména nárůst vůle a chuti zúčastněných diskutovat o potřebě změn jako takových a případné konkrétní změny prosazovat. Pokračování tohoto trendu lze očekávat i pro rok 2018.

3.1 Evropská unie

Estonsko, jakožto země pyšící se pokročilou digitalizací obecně, vyzdvihlo jako jedno z hlavních témat svého předsednictví v Radě Evropské unie (EU) v druhé polovině roku 2017 vztah digitalizace globální ekonomiky a současných pravidel mezinárodního zdaňování příjmů. Toto téma nebylo dosud na úrovni EU systematicky řešeno.

Dne 21. 9. 2017 prezentovala Evropská Komise sdělení Radě EU a Evropskému parlamentu,¹⁹ ve kterém jasně popisuje současná pravidla mezinárodního zdanění příjmů jako nekompatibilní s řadou současných podnikatelských modelů, kdy již není potřebná fyzická přítomnost pro provádění významných aktivit a generování zisků na jednotlivých národních trzích a dochází tak výrazněji ke zdaňování ve státě rezidence. Komise deklarovala, že bude vyvíjet aktivitu k zajištění principu, aby všechny podniky operující na území EU odváděly daně v jurisdikci, kde dochází k vytváření hodnoty („where profits and value are generated“). Klíčové bude zodpovědět dvě

¹⁴ Daň byla od svého zavedení již několikrát významně novelizována. Úvodní podoba daně byla v roce 2016 shledána Evropskou Komisí v rozporu s pravidly zákazu veřejné podpory. Dle názoru Komise byla vlivem progresivní daňové sazby garantována selektivní výhoda některým společnostem. Bližší: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3606_en.htm.

¹⁵ Viz <https://www.reuters.com/article/us-italy-tax-digital/italian-budget-commission-approves-web-tax-on-digital-services-idUSKB-N1ED14F>.

¹⁶ Viz <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--italy-considers-web-tax-and-other-measures-for-digital-economy>.

¹⁷ Viz <http://www.vssr.sk/clanok-z-titulky/digitalne-platformy-budu-na-slovensku-musiet-platit-dane-spravodajstvo-1-2018.htm>.

¹⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project.

¹⁹ COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL. A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. COM (2017) 547 final, Brusel, 2017. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf.

otázky: Kde zdaňovat („nexus“, jak zajistit právo na zdanění v zemi, na jejímž trhu je podnik přítomen pouze digitálně bez fyzické přítomnosti) a co zdaňovat („value“, jak přiřadit zisk v rámci podnikatelských modelů založených na nehmotných aktivech, datech a znalostech).²⁰

Postupem času se diskuse rozdělila na dvě části, krátkodobá opatření a dlouhodobé řešení. Nejčastěji zmiňovaným dlouhodobým řešením je zavedení tzv. virtuální stálé provozovny,²¹ kdy by pro vznik a existenci stálé provozovny již nebyla nutná fyzická přítomnost v dané jurisdikci.²² V současné době nemá EU ambici měnit koncept stálé provozovny pouze v rámci EU, ale spíše přispět k širší mezinárodní debatě na toto téma, především ve spolupráci s OECD.

Jakékoliv krátkodobé (často též označováno jako dočasné) opatření by mělo stát mimo smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z důvodu kratšího horizontu reálné implementace. Využití takovýchto opatření je zamýšleno pouze do doby, než by bylo dosaženo širší shody na řešení dlouhodobém na poli mezinárodních pravidel zdaňování příjmů. Z uvažovaných krátkodobých opatření²³ získala největší podporu vyrovnávací daň uvalená na obraty společností operujících v rámci digitální ekonomiky („equalization levy“). Jednalo by se o zcela novou daň s vlastním základem daně, sazbou daně, poplatníky atd. V září roku 2017 iniciovaly Francie, Německo, Itálie a Španělsko politické prohlášení, ve kterém vyzvaly (za podpory šesti dalších členských států)²⁴ Evropskou Komisi k analýze možností zavedení takovéto daně uvalené na obraty generované v EU. Ostatní členské státy jsou k tomuto typu daně, jeho vhodnosti a potřebě více či méně skeptické.

V prosinci roku 2017 přijala Rada EU pro hospodářské a finanční záležitosti ECOFIN (dále jen „Rada“) závěry „Responding to the challenges on taxation of profits of the digital economy“.²⁵ V dokumentu je opětovně vyjádřena potřeba řešení problematiky na mezinárodní úrovni, dále je deklarován zájem na podrobnější analýze konceptu virtuální stálé provozovny včetně nezbytných úprav pravidel stanovení převodních cen a alokací zisků takovýmto stálým provozovnám. Dokument obsahuje deklaraci zájmu řady členských států na zavedení krátkodobého opatření.

Z iniciativy České republiky a s podporou dalších zemí byl do dokumentu závěrů Rady prosazen bod, který vyzdvihuje význam efektivní výměny informací a vyzývá k aktivitě a lepšímu využití stávajících možností v této oblasti.

V současné době již Evropská Komise pracuje na návrhu krátkodobého opatření, který má být představen na jaře tohoto roku. Jelikož nejsou v současné době známy jakékoliv detaily z připravovaného opatření, nelze předjímat postoj členských států. Při hlasování o daňových otázkách je však vyžadována jednomyslnost. Vzhledem k dosavadním postojům členských států lze předpokládat, že dosažení jednomyslnosti bude velmi obtížné, ne-li nerealné. V případě nedosažení jednotné shody existuje ještě možnost využití institutu tzv. posílené spolupráce pouze zainteresovaných zemí.²⁶

3.2 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD)

V rámci OECD se problematice již delší dobu věnuje pracovní skupina Task Force on the Digital Economy (dále jen „TFDE“). Nejočekávanějším výstupem TFDE je průběžná zpráva, která má být prezentována veřejnosti v dubnu roku 2018.²⁷ Lze očekávat, že zpráva bude obsahovat diskusi nad problémy vlivu digitalizace ekonomiky obecně, diskusi nad možnými podobami dlouhodobého řešení i krátkodobých opatření. Organizace OECD rovněž pracuje na analýze procesu tvorby hodnoty v rámci digitální ekonomiky. Zpráva by mohla být přínosná ve vztahu k určení místa, kde byla hodnota vytvořena, což je klíčovým předpokladem k dosažení zamýšleného cíle, tj. zdanění v místě, kde byla hodnota vytvořena.

3.3 Organizace spojených národů (OSN)

Organizace spojených národů se rovněž věnuje tématu digitální ekonomiky a snaží se hrát aktivní roli s ohledem na svá specifika ve vztahu k rozvíjejícím se zemím a vlivu digitalizace ekonomiky na tyto země.²⁸

4 Závěr

Debaty jsou v současné době stále v počáteční fázi. Diskuse na téma aktuálnosti a udržitelnosti stávajících

²⁰ Určité naděje jsou vkládány do průběžné zprávy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) Task Force on the Digital Economy k tématu zdanění digitální ekonomiky, která bude představena v dubnu roku 2018.

²¹ Podrobněji ke konceptu virtuální stálé provozovny např.: HONGLER, P., PISTONE, P. IBFD. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. IBFD, 2015. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2586196.

²² Postačovala by pouze jakási „digital presence“ či „significant economic presence“.

²³ Vyrovnávací daň na obraty společností působících v rámci digitální ekonomiky, srážková daň na digitální transakce, daň na hrubé příjmy generované z poskytování specifických služeb (např. reklamní služby).

²⁴ Rakousko, Bulharsko, Řecko, Portugalsko, Rumunsko a Slovinsko.

²⁵ Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/media/31933/st15175en17.pdf>.

²⁶ Pro využití tohoto institutu je třeba splnit řadu podmínek. Spolupráce se musí účastnit minimálně devět států.

²⁷ Interim Report on the Tax Challenges arising from Digitalisation, Finální zpráva je plánována na rok 2020.

²⁸ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Tax consequences of the digitalized economy*. 2017. Dostupný z: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP22_-Digital-Economy.pdf.

pravidel zdanění zisků korporací je jistě přínosná, nicméně je potřeba pečlivě analyzovat deklarované problémy, jejich skutečné příčiny, a domýšlet do důsledku, jaké dopady by měly konkrétní navrhované změny nejen na jednotlivé podniky, ale i na evropský trh. Je třeba se ptát na vztah a případnou kompatibilitu se smlouvami o zamezení dvojímu zdanění, zvláště pokud by některé významné země jako například USA odmítaly své smlouvy upravit, na kompatibilitu s evropskými pravidly zákazu veřejné podpory, základními evropskými svobodami, WTO pravidly (WTO – Světová obchodní organizace) atd.

Z aktivit některých zemí je patrný politický tlak na hledání řešení a nabízí se otázka, co je vlastně cílem. Rozpočtové dopady nejčastěji skloňovaných opatření jsou v mnoha případech diskutabilní. Za současné situace lze objektivně namítnout ztrátu potenciálních daňových příjmů od několika velkých globálně působících společností, nicméně exportně orientované ekonomiky v mnoha jiných případech benefitují z uplatňování principu zdanění v zemi rezidence.

Zavedení konceptu virtuální stálé provozovny pouze na evropské úrovni by nedávalo příliš smyslu, zejména pro země se širokou sítí smluv o zamezení dvojímu zdanění, a bylo by potřeba dosáhnout širšího mezinárodního

konsenzu. Změna celého konceptu pravidel vzniku a existence stálé provozovny by si vynutila další nezbytné úpravy, např. změnu národních legislativ, změnu smluv o zamezení dvojímu zdanění či změnu pravidel pro alokaci zisků stálé provozovně.

V případě jakési vyrovnávací/obratové daně je potřeba skutečně bedlivě analyzovat, zda se opravdu budeme pohybovat mimo působnost smluv o zamezení dvojímu zdanění. Výhodou takového typu daně by byla aplikovatelnost a dopad i vůči mimoevropským společnostem bez ohledu na smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Na druhou stranu vzniká riziko dvojího zdanění, nebude-li umožněn zápočet takovéto daně oproti např. klasické dani z příjmů.²⁹

Teprve budoucnost tedy ukáže, jakým směrem se budou aktivity v oblasti účinnějšího zdanění digitální ekonomiky ubírat. Nastíněné úvahy však poměrně zřetelně ukazují, že se může jednat o kroky poměrně významné, které se rozhodně vyplatí pečlivě sledovat. Z pohledu České republiky je důležité se všech jednání aktivně účastnit, aby na evropské úrovni nepřevážil politický zájem rychlé iniciativy nad technicky kvalitním a do důsledků propracovaným řešením.

INZERCE



KONFERENCE
CENTRUM SECESE
PLZEŇSKÉHO
PRAZDROJE

**Česko-německý
daňový seminář**
26. – 27. 4. 2018

Podrobné informace k semináři najdete na www.kdpcr.cz/csde-seminar2018.

²⁹ Daň může být rovněž chápána jako jakési opatření zamezující zneužívání pro případy, kdy je společnost usídlena v daňovém ráji.

MOSS – zvláštní režim jednoho správního místa u daně z přidané hodnoty v praxi českého správce daně

Věra Bilová

FÚ pro Jihomoravský kraj

Radmila Kulková

FÚ pro Jihomoravský kraj

U daně z přidané hodnoty je víc než u jiných daní dnes již relativně jako běžné vnímáno, že v rámci správy daně zde probíhá mnoho úkonů elektronicky, resp. mnohdy mohou proběhnout výhradně v elektronické formě. Daně jsou již historicky běžnou (byť ne vždy vítanou) součástí každé státně pospolné společnosti a jako takové reagují na obecné trendy vývoje ve společnosti. Už i proto by dnes nemělo nikoho překvapit, že ve vztahu k daním je nutné počítat s elektronizací, a to v různých směrech. Pro běžného občana, a tím spíše pro podnikající osoby se toto projevuje zejména v požadavcích na elektronickou formu komunikace, zasílání anebo uchovávání dat. Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je bez nadsázky jednou z nejvíce „elektronizovaných“ daní v České republice. V souvislosti s elektronizací u DPH většinu hned napadne podávání kontrolních hlášení, souhrnných hlášení a daňových přiznání. Ne už tolik rozšířené je ale povědomí o tzv. zvláštním režimu jednoho správního místa (dále také „MOSS“¹), který je z hlediska svých prvků a způsobu fungování elektronickým ve více směrech. Za elektronický je možné ho označit jednak z pohledu průběhu správy, a jednak z pohledu předmětu daně, na který se tento zvláštní režim DPH vztahuje.

Elektronická správa: veškeré úkony vůči správci daně i naopak od správce daně vůči osobě povinné k dani² probíhají v rámci MOSS v zásadě výhradně elektronicky – přihlášku do MOSS lze podat pouze elektronicky, daňové přiznání samozřejmě též jen touto formou; výhradně

elektronická je i komunikace (předávání dat) mezi správcem daně jednotlivých států Evropské unie (EU).

„Elektronický“ předmět– tento zvláštní režim správy DPH byl v celé EU zaveden od 1. 1. 2015 v souvislosti se změnou místa plnění u vybraných typů služeb, a to právě služeb elektronických, poskytovaných osobám nepovinným k dani (koncovým spotřebitelům) v EU. Jde o služby telekomunikační (mobilní i pevné telefonní služby, telefonní služby přes internet, poskytování přístupu na internet aj.), dále tzv. služby elektronicky poskytované (sem patří poskytování digitalizovaných produktů jako softwaru, webové prezentace, služby automaticky generované z počítače přes internet nebo elektronickou sítí v reakci na zadání konkrétních dat příjemcem, web hosting, služby výuky na dálku aj.) a konečně rozhlasové a televizní vysílání včetně např. šíření rozhlasových a televizních pořadů přes internet. Pokud bude tento typ služeb poskytnut konečnému spotřebiteli v EU, má poskytovatel povinnost odvést DPH státu zákazníka. Pro praxi může vzniknout celá řada otázek v souvislosti s přesnějším určením, co konkrétně je a co není elektronickou službou, a návazně s tím, jak u tohoto typu „nehmotných“ služeb určit, který stát má být považován za stát zákazníka. Tyto otázky by vydaly samy na obsáhlé pojednání přesahující záběr tohoto článku. V něm se dále zaměříme spíše na praktické zkušenosti z dosavadního běhu zvláštního režimu jednoho správního místa (MOSS) v ČR.

Zvláštní režim jednoho správního místa představuje fakultativní cestu pro poskytovatele elektronických služeb, kteří tyto služby prodávají konečným zákazníkům do jiných členských států a s ohledem na shora stručně popsané by se jinak museli registrovat jednotlivě v každém členském státě zákazníka. Aby tuto proceduru v jednotlivých, různých členských státech nemusel poskytovatel elektronické služby podstoupit, může použít MOSS. Pokud osoba povinná k dani splňuje podmínky pro použití MOSS a rozhodne se (jde o dobrovolný režim)

¹ MOSS – angl. zkratka Mini-One-Stop-Shop – takto je zvláštní režim jednoho správního místa označen v předpisech EU. Zvláštní režim jednoho správního místa je český ekvivalent zavedený implementační úpravou v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) – § 110a a násl.

² Osoba povinná k dani zaregistrovaná v ČR do MOSS je zákonem označena jako uživatel.

zaregistrovat do něj, činí tak ve svém členském státě a prostřednictvím MOSS pak podává daňové přiznání za všechny elektronicky poskytované služby do (všech) jiných členských států a výslednou daň z těchto transakcí jednou částkou za příslušné (čtvrtletní) zdaňovací období zaplatí. Správce daně pak přepośle jednotlivým členským státům deklarovaných zákazníků příslušnou část daňového přiznání podaného poskytovatelem a obdobně převede těmto členským státům jim příslušející část úhrady daně. Myšlenka modelu zjednodušení možná geniálně jednoduchá, pojďme se podívat na poznatky z fungování MOSS v dosavadní téměř tříleté praxi.

1 ČR v roli státu identifikace³

Hodlá-li osoba povinná k dani používat MOSS v ČR, musí splňovat podmínky pro jeho použití – mj. musí mít v ČR platnou registraci k DPH (jako plátce nebo identifikovaná osoba), sídlo nebo provozovnu v tuzemsku a nesmí být registrována k MOSS v jiném členském státě. Přihlášku k registraci do MOSS lze podat pouze elektronicky, prostřednictvím daňového portálu. Z technického hlediska je třeba, aby podatel disponoval buď uznávaným elektronickým podpisem, nebo aby měl datovou schránku. Při podání přihlášky k registraci se na portál vstupuje v jeho neautentizované části.

Do MOSS se v ČR od 1. 10. 2014 do 30. 11. 2017 zaregistrovalo celkem 678 subjektů, z toho 492 právnických osob a 186 fyzických osob. Zajímavé je rozložení registrovaných subjektů do MOSS z hlediska jednotlivých typů služeb: poskytování softwaru 37%, e-knihy, noviny 16%, hosting 10%, e-learning 8%, tvorba internetových stránek 7%, hry 5%, ostatní 17%. V ČR je zaregistrováno i 23 subjektů se sídlem mimo EU, a to do tzv. NON EU režimu MOSS. Všechny tyto subjekty jsou z USA a plnění deklarují především do Německa. Z celoevropského pohledu, kdy se do MOSS zaregistrovalo celkem 18 776 subjektů, je ČR v počtu registrovaných subjektů na 8. místě, pokud jde o MOSS – EU režim. V MOSS NON – EU režim je registrováno celkem 1 464 subjektů a ČR s počtem 23 subjektů je na 7. místě.

V souvislosti s technickou stránkou registrace nebyly závažnější problémy. Zejména v počátcích aplikace tohoto zvláštního režimu byly denně řešeny spíše dotazy na to, zda konkrétní plnění patří do elektronických služeb spadajících do režimu jednoho správního místa. Často byla podána přihláška k registraci a až při telefonickém ověřování podrobností se zjistilo, že osoba povinná k dani službu takového charakteru vůbec neposkytuje (šlo např. o internetový prodej hmotného zboží). I z těchto důvodů správce daně při registraci začal více zkoumat např. webové stránky. Nesprávná registrace, resp. návazné

použití MOSS na jiný než vybraný typ plnění, může mít za následek nesprávné odvedení daně. Z nedostatků v rámci procesu registrace lze zmínit, že často si zde žadatelé neuvědomují důležitost vyplnění data poskytnutí první služby. Po zkušenostech správce daně při nevyplněním dat poskytnutí první služby kontaktuje osobu povinnou k dani, aby se ubezpečil, že k poskytnutí služby skutečně dosud nedošlo a registrace bude správně až k 1. následujícího čtvrtletí. Po tomto je často obratem podána nová přihláška/oprava s vyplněným dotčeným datem, protože služba již byla poskytnuta. Ovšem aby mohl být subjekt registrován právě už k datu poskytnutí prvního plnění, musí být registrační přihláška podána do 10. dne měsíce následujícího po prvním poskytnutí elektronické služby. Pokud již byla služba poskytnuta dříve, je nutné se zaregistrovat k DPH v každém státě EU, kde byla výše uvedená plnění.

Obdobně ne zcela důsledně a správně jsou vyplňovány povinné údaje v přihlášce, pokud jde o registraci k DPH v jiném členském státě a provozovnu v zahraničí. Pokud má osoba povinná k dani zahraniční provozovnu⁴, pak služba pro neplátce poskytnutá v tomto státě zdejší provozovnou má být součástí daňového přiznání ve státě, kde je vedena provozovna a registrace k tamější DPH. Objevují se první případy zjištění nedodržení tohoto pravidla s tím, že v přihlášce k MOSS nebyla provozovna nebo registrace k DPH v jiném členském státě uvedena.

Především v prvním roce po zavedení MOSS byly často při registraci řešeny problémy s plnými mocemi. Protože správce daně pro MOSS, kterým je v ČR pro všechny subjekty výhradně Finanční úřad (dále jen „FÚ“) pro Jihomoravský kraj, může být často odlišný od správce daně pro „běžnou“ DPH, je třeba, aby subjekt, který sídlí např. v Plzni a u FÚ pro Plzeňský kraj má uplatněnu generální plnou moc, uplatnil tuto i u správce MOSS. Evergreen známý bohužel z běžné správy daně je neoznamování změn registračních údajů a obdobně tento nešvar postihuje i MOSS. Pro praxi je důležité mj. oznámení jakékoli změny u e-mailové adresy. Upomínky v případě nepodání daňového přiznání nebo nezaplacení daňové povinnosti jsou ve státě identifikace zasílány pouze e-mailem. I když by si měl být subjekt vědom, že nepodal daňové přiznání nebo neuhradil daň, často k nápravě dochází právě až po obdržení upomínky. V tomto ohledu lze na základě dosavadních zkušeností konstatovat, že upomínky přes e-mail v MOSS fungují. Jsou zasílány automaticky, a to pouze jednou za čtvrtletí, stejně jako upomínka k platbě. Vždy desátý den po termínu pro podání (tj. 30. 4., 30. 7., 30. 10., 30. 1.) je automaticky vygenerována upomínka, která je zaslána subjektu registrovanému k MOSS, který nepodal daňové přiznání anebo neuhradil přiznanou daňovou povinnost. Tyto upomínky jsou zasílány na kontaktní

³ MSID – Member State of Identification.

⁴ Míne provozovnu v jiném členském státě.

e-mailovou adresu, která je uvedena v přihlášce k registraci. Pokud by ani do 10 dnů od doručení upomínky nedošlo ke splnění dotčené povinnosti, kvalifikuje se toto ve smyslu jednotných evropských pravidel jako porušení pravidel režimu jednoho správního místa. Pokud k porušení dojde ve třech bezprostředně předcházejících obdobích, je to důvodem pro vyloučení (vynětí) z MOSS z moci úřední. V ČR muselo být dosud z důvodu porušování pravidel MOSS vyloučeno 21 osob povinných k dani. Ve všech členských státech bylo z tohoto důvodu vyloučeno 1 130 subjektů⁵. Důsledkem takového vynětí je samozřejmě nemožnost používat MOSS, což znamená, že pokud vyloučený uživatel dále poskytuje elektronické služby i spotřebitelům do jiných členských států, musí se registrovat jednotlivě v každém státě, do kterého poskytuje taková plnění, a tam plnit své povinnosti na DPH. Z dosavadní zkušenosti máme ověřeno, že např. německá finanční správa je v tomto případě důsledná v tom, že kontaktuje subjekty vyňaté v jiných členských státech a jako „případný“ stát spotřeby vyžaduje po těchto subjektech splnění řady povinností, předložení řady dokladů. Do režimu MOSS se vyloučený uživatel může znovu přihlásit nejdříve po uběhnutí osmi zdaňovacích období, tedy dvou let. Systém MOSS usnadňuje plnění daňových povinností, ale zároveň i vyžadují jejich plnění. Bez dobrovolného plnění stanovených procesních pravidel se totiž stává z hlediska funkčnosti správy komplikovanějším.

Několikrát již bylo zmíněno podávání daňových příznání – v MOSS se daňové příznání podává výhradně prostřednictvím daňového portálu. Uživatel musí být v okamžiku, kdy podává daňové příznání, již zaregistrován k MOSS a musí mít přidělen přístup k aplikaci MOSS. Do aplikace MOSS se hlásí buď prostřednictvím datové schránky, nebo uznaného elektronického podpisu. Daňové příznání se podává kvartálně na formuláři, jehož podoba je jednotná pro celou EU. Příznání se podává i v případě, že za příslušné zdaňovací období uživatel neposkytl žádné vybrané služby. Pro každý členský stát, kam byly poskytnuty elektronické služby nepovinným osobám, jsou v příznání tyto služby přiznávány sumárně jednou částkou za daný stát. Aplikace pro daňové příznání nabízí sazbu DPH platnou v tom kterém členském státu spotřeby. Daň se vyčísľuje v eurech. Opravy se provádějí prostřednictvím dodatečného daňového příznání⁶, vždy za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění. Oprava se provede vložení správného údaje do původního řádku (pokud jde o změnu základu daně a výše daně) nebo vložení nového řádku, pokud ještě pro danou provozovnu, sídlo, stát spotřeby, typ sazby daně a hodnotu sazby daně řádek neexistuje. V případě, že k poskytnutí vybraných služeb do členského státu vůbec

nedošlo nebo je uvedena chybná sazba daně, opraví se takový řádek vyplněním nulových hodnot. Uvedení nesprávné sazby daně se objevuje relativně často, a to i přesto, že uživatelům je správná sazba nabídnuta přímo v aplikaci MOSS. V případě změny sazby daně v některém státě EU jsou všichni registrovaní k MOSS správcem daně navíc upozorněni e-mailem. Nicméně vzhledem k tomu, že se jedná o daň příslušející jinému členskému státu, není toto kromě neformálního upozornění při náhodném zjištění správcem MOSS řešeno. Zohlednění případné chyby a vyvolání příslušného postupu pro její odstranění je v kompetenci státu spotřeby.

Za dobu existence MOSS bylo v ČR jako státu identifikace podáno celkem 4 925 daňových příznání v celkové hodnotě cca 16,4 mil. EUR. Údaje z takto podaných příznání postoupil český správce MOSS do jednotlivých členských států. Naše subjekty používající MOSS vykazují plnění do všech států EU, nejvíce elektronických služeb je poskytováno do Německa, na Slovensko a do Velké Británie. Od roku 2015 ČR z MOSS postoupila do jiného členského státu celkem 12,8 mil. EUR, zádržné činilo cca 3,5 mil. EUR. Stran placení DPH přiznanou v MOSS našimi subjekty, lze z dosavadního vývoje konstatovat, že platební morálka našich subjektů je celkem dobrá, daňové povinnosti jsou hrazeny včas až na několik výjimek, které i přes upozornění dlužné částky neuhradily a musely být ze systému MOSS ex offio vyňaty.

2 ČR v roli státu spotřeby⁷

K MOSS z pozice ČR jako státu spotřeby, tj. státu jehož obyvatelé coby finální spotřebitelé nakoupili elektronické služby od poskytovatele z jiného členského státu a poskytovatel takových služeb používá MOSS, lze pro představu uvést několik statistických údajů.

Za období od prvního kvartálu roku 2015 do třetího kvartálu roku 2017 nám byly jako státu spotřeby postoupeny z jiných členských států údaje z tam podaných daňových příznání od celkem 5 699 subjektů. V jednom čtvrtletí takto správce daně⁸ dostane elektronicky postoupeno v průměru 2 900 příznání. Celkem za dobu existence MOSS bylo takto v ČR dosud zpracováno cca 29,5 tis. postoupených příznání. V těchto příznáních byla celkově za období první kvartál roku 2015 až třetí kvartál roku 2017 do ČR přiznána daňová povinnost ve výši cca 101,3 mil EUR. Jedná se o částku včetně tzv. zádržného, které si podle evropské legislativy ponechává stát identifikace z úhrad, které tento stát převádí do států spotřeby (pro rok 2015 a 2016 činí zádržné 30 %, pro rok 2017 15 %). U subjektů registrovaných se sídlem mimo EU

⁵ Celkově, tj. i z jiných důvodů, bylo vyňato v EU z MOSS již 4 787 subjektů, v ČR 142. Jeden uživatel byl z MOSS vyjmut i pro nenaplnění podmínek používání režimu, které bylo zjištěno v rámci tuzemské daňové kontroly.

⁶ Celkem u nás bylo podáno zatím 188 dodatečných příznání.

⁷ MSCON – Member State of Consumption.

⁸ I v roli státu spotřeby spravuje DPH v MOSS za ČR výhradně FÚ pro Jihomoravský kraj.

zádržné není. Členské státy identifikace nám takto (po odečtení svého nároku na zádržné) do konce listopadu roku 2017 postoupili v MOSS úhrady ve výši celkem cca 78,2 mil. EUR. Zde pro povšimnutí podotýkáme, že všechny částky jsou v eurech, nikoli v Kč. Největší přiznané daňové povinnosti v MOSS s místem plnění v ČR byly doposud z Lucemburska, Německa a Velké Británie.

Pokud jde o zpracování přiznání na DPH v MOSS, je vhodné poznamenat, že oproti „běžnému“ DPH je DPH z MOSS v České republice spravováno v systému tzv. samovyměření, a to již od zavedení zvláštního režimu jednoho správního místa (MOSS) do zákona o DPH. V samotné aplikaci samovyměrování v MOSS není problém. Ty jsou řešeny spíše až v návaznosti na opravy původně přiznané daňové povinnosti. Samostatnou kapitolou je samozřejmě daňová kontrola, resp. přezkoumávání správnosti daně deklarované v přiznání podaném v jiném členském státu poskytovatelem dotčených elektronických služeb. Jak už plyne z charakteru těchto služeb a skutečnosti, že jde vždy o poskytovatele etablovaného v jiném členském státu, je zřejmé, že daňové kontroly zde budou v zásadě vždy vyžadovat spolupráci se členským státem identifikace poskytovatele. V tomto ohledu je určitě náročnější a ukazuje na to, že takový systém správy daně, jak je koncipován v MOSS, je založen na předpokladu dobrovolnosti plnění, správnosti přiznávání a pro případ kontrol i na důvěře v dostatečnost postupů správce daně jiného státu (členský stát identifikace by zde na „dožádání“ měl u subjektu etablovaného na jeho území zkontrolovat správnost přiznání DPH v MOSS, která však náleží jiným členským státům). V případě, když se toto dotýká jen vybraných plnění (viz MOSS – pouze na vybrané elektronické služby), si lze představit, že toto může relativně dobře fungovat. Pro zvažované rozšíření daného systému o další, početná plnění⁹ již takový optimistický výhled není jistý. Spolupráce členských států při kontrolách v oblasti MOSS je v současné době zatím v rozběhu, získávají se první zkušenosti. Nicméně již teď je patrné, že pro efektivnější průběh pro všechny strany je zásadním absence podrobnějších procesních pravidel jednotných pro celou EU.

V případě pozdních úhrad je daňovému subjektu registrovanému do MOSS v jiném členském státě zaslán naším správcem daně platební výměr na úrok, nedoplatky jsou upomínány. Pokud dosáhnou určité výše, nastupuje mezinárodní vymáhání. Česká republika zatím v MOSS řeší spíše nižší částky nedoplatků. Komunikace s uživateli MOSS (popř. jejich zástupci) z jiných členských států probíhá vcelku dobře. Občas nedodrží relativní striktní formální pravidla při placení v MOSS, např. zaplatí tři

platební výměry na úrok za tři období jednou částkou, ale toto již lze dnes naštěstí řešit bez složitějších procedur.

Komplikovanější je to ovšem při nedostatku komunikace a údajů pro řádnou identifikaci plateb. Vzhledem k jednotným pravidlům totiž musí být úhrady daně v MOSS zasílány s přesnou identifikací, a to vždy s určením, na jaké (jedno) zdaňovací období se platba vztahuje. Členské státy identifikace jsou povinny tyto údaje, které získávají od u nich registrovaných uživatelů MOSS, zasílat státům spotřeby spolu s převáděnými platbami. Jde o velké objemy konkrétních dat a jejich nedostatečnost se často řeší. Spolupráce s některými finančními správami jiných členských států je zde v zásadě bezproblémová, bohužel jsou ale na druhé straně zkušenosti i negativní. Například problémy vzniklé takto na straně Velké Británie za období 1. a 2. čtvrtletí 2015 řešíme dosud.

I v MOSS, který se na první pohled jeví jako jednoduše funkční, se skutečná funkčnost často projeví v řešitelnosti detailu – toto je v souvislosti s agendou plateb v MOSS denní praxí, kdy se vyskytnou nejrůznější situace. Například jeden členský stát chybně zaregistroval některé své poplatníky dvojím způsobem, takže pro státy spotřeby, tj. i pro ČR, je jeden takový subjekt vykazován za dva. V systému definované automatické kontroly se potřebou prověřovat takové situace původně nepočítalo, teď to ale bylo nutno dodatečně dořešit. Stalo se totiž, že pod jednou svou registrací takový subjekt v MOSS vykazoval přeplatek a pod druhou nedoplatek. Jistě není třeba komentovat, že nežádoucí jsou i situace, kdy opakovaně docházelo k chybnému postoupení daňových přiznání, často jsou za úplně jiná období, než uživatel ve státě identifikace skutečně podal. Tady lze za ČR uvést, že naše technické řešení podávání a postupování daňových přiznání takové chyby prakticky eliminuje.

Po tříleté existenci v praxi českého správce daně k MOSS lze konstatovat, že systém v takovém rozsahu, v jakém je nyní z pohledu záběru dotčených zdanitelných plnění, funguje. K řešení jsou relativní konkrétnosti, jak z pohledu spolupráce, tak právní úpravy. V některých případech zákon o DPH ani daňový řád zcela nepostihuje všechny situace, které v MOSS mohou nastat. Praxe ukazuje, že bude nezbytné některé situace upravit, a to především v oblasti daňové kontroly. Z dosavadních zkušeností je rovněž zřejmé, že každý stát přistupuje trochu odlišně i k technickému zabezpečení a řešení některých otázek. Úroveň daného řešení a zabezpečení je tak určitě též otázkou, kterou by při případném rozšíření MOSS měla Evropská komise vzít v potaz a navrhnout dořešení.

⁹ V současné době je v EU projednáván návrh Komise na takovéto podstatné rozšíření, jde o tzv. One Stop Shop.

Reálně o virtuální měně

MVDr. Milan Vodička
daňový poradce č. 1366



Motto: „Budete-li digitalizovat blbosti, budete mít pořád blbosti, jen o hodně rychlejší.“

jeden z otců eGovernmentu Estonska

Je nutno předeslat, že už ve vlastním nadpisu tohoto článku jsem váhal, zda mohu použít výraz měna. Není to zdaleka jediná nejasnost, názor na bitcoiny a jejich využití není dlouhou dobu v České republice jednoznačně a autoritativně vymezen, takže pro účely daní (případně účetnictví) je nutné vycházet z dílčích informací a nepřímým dovozovat závěry z obecné legislativní úpravy (nejen) daňové oblasti, případně názoru správců daně¹ a soudů jak v ČR, tak i v jiných zemích. Jsem si vědom, že s některými dále uváděnými závěry je možno polemizovat.

Budu v dalším textu hovořit o bitcoinech (také jen „BTC“), protože jsou nejznámější, ale v praxi se můžete setkat s řadou dalších virtuálních měn podobného typu (ethereum, litecoin, cashcrown aj.), založených na podobných principech. Navíc i samotný bitcoin už dnes existuje ve dvou variantách, ta druhá vznikla oddělením tzv. *bitcoin cash*.

Co je to vlastně bitcoin? Jedná se v podstatě o specializovanou platební síť používající vlastní virtuální kryptoměnu, která vzniká za předem definovaných matematických podmínek, v současnosti rychlostí 12,5 bitcoinu každých deset minut, přičemž tempo se postupně zpomaluje. Proces získávání BTC se nazývá „těžení“ nebo „dolování“ a vyžaduje vysoce nadprůměrný výpočetní výkon hardwaru (hlavně grafických karet). Více než polovina (některé odhady hovoří až o 75 %) těžby bitcoinů probíhá v současné době na území Číny.

Možnost použití bitcoinů v reálném životě se od ledna 2009 postupně zvyšuje, dnes je již možné jimi platit na řadě míst, a to nejen na internetu. Výhodou kryptoměn je nezávislost na jakékoli centrální autoritě, což na druhou stranu způsobuje značnou volatilitu² a zvyšuje riziko ztrát, stejně jako šanci na vysoký zisk. Řada uživatelů tak využívá BTC jako investiční nástroj pro spekulace, kurz pro nákup se nyní (konec roku 2017) pohybuje velmi vysoko, nad 14 tisíce USD, když v nedávné době atakoval hranici 20 tisíc USD, poptávku tvoří do značné míry asijské trhy.

Bitcoin je v poslední době zajímavý i pro zavedené investory, protože nabízí zhodnocení nedosažitelné v jiných komoditách. Speciální služby pro oblast kryptoměn již také oznámila jedna z největších firem na Wall Street, banka Goldman Sachs³, na burzách CBOE a CME bylo zahájeno obchodování s termínovanými kontrakty (tzv. futures) na bitcoin, čímž se zařadil mezi „solidní“ investiční instrumenty⁴.

Není dnes problém pořídit si některou z existujících kryptoměn, stejně jako hardwarovou peněženku a trezor k jejich uložení. Na čtrnácti místech v České republice stojí BitcoMATy, v podstatě bankomaty na bitcoiny, nejsou ovšem spojeny s žádnou bankou nebo podobnou finanční institucí.

Dalším z důvodů stoupající oblíbenosti kryptoměn je fakt, že obchodování s nimi je anonymní, byť (údajně) již došlo ze strany dánské policie během vyšetřování drogových dealerů k úspěšnému zmapování všech transakcí (tzv. blockchainů) v celé BTC databázi a následně k dohledání skutečných vlastníků⁵. Pohled státních autorit je naopak velmi rezervovaný, kryptoměny představují potenciální rizika praní špinavých peněz a nezávislých a nekontrolovatelných transakcí. Existují snahy obchodování s nimi omezit nebo

¹ Např. vyjádření tiskové mluvčí Generálního finančního ředitelství Petry Petlachové, publikované dne 11. 12. 2017, dostupné na <https://www.mesec.cz/clanky/jak-se-dani-virtualni-meny-cast-zisku-odvedete-vzdy-bitcoin-je-pro-bernak-vec/>.

² Před koncem roku 2017 vystoupal např. kurz na více než 19 tisíc USD za bitcoin a během necelého týdne pak klesl na 12 tisíc USD, v polovině ledna 2018 pak až k 10 tisícům USD.

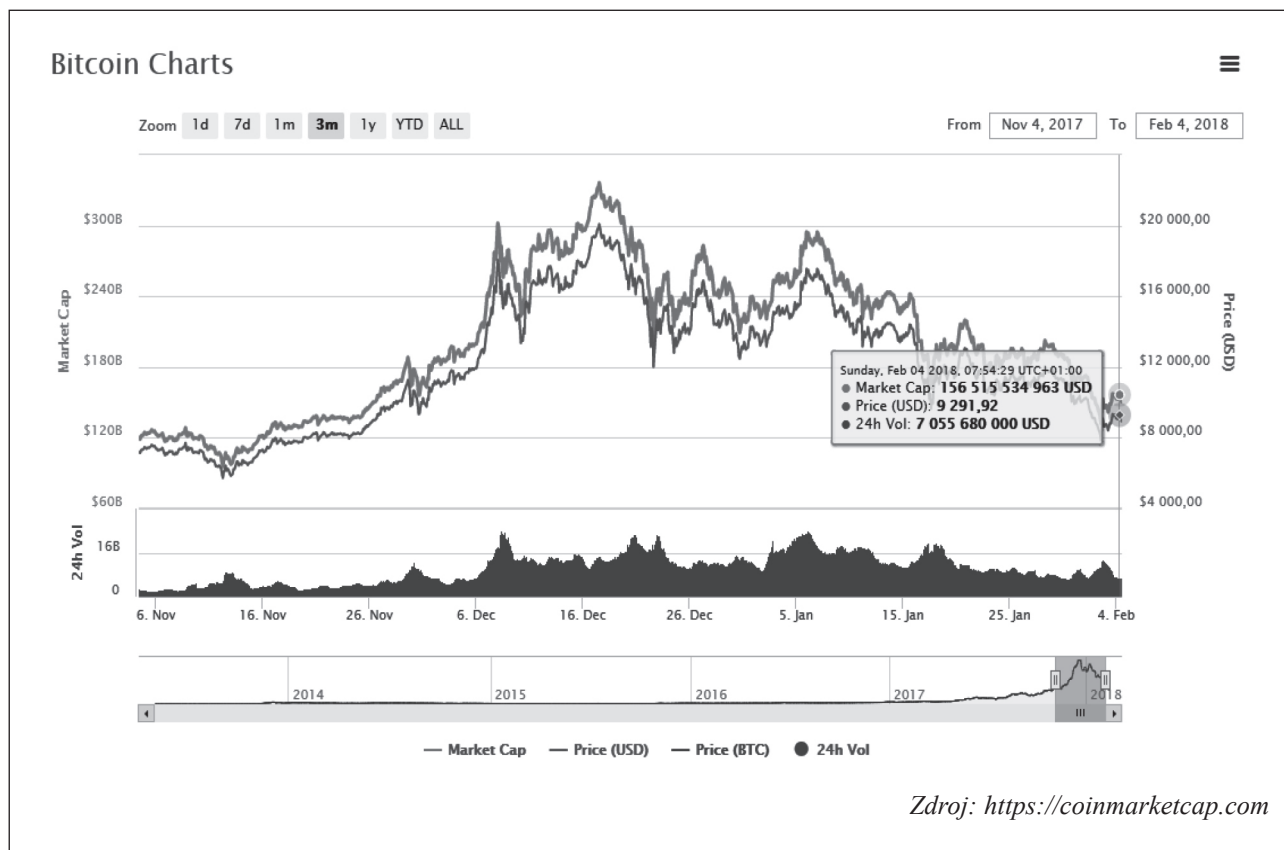
³ Zdroj: Agentura Bloomberg, dostupné na <https://www.bloomberg.com/news/articles/2017-12-21/goldman-is-said-to-be-building-a-cryptocurrency-trading-desk>.

⁴ Zdroj: Hospodářské noviny, 11. 12. 2017, dostupné na <https://byznys.ihned.cz/c1-65986660-chicagska-burza-zahajila-obchodovani-s-termínovanými-kontrakty-na-bitcoin-v-následujících-tydnech-se-pridají-další-burzy>.

⁵ Zdroj: <https://www.b.dk/nationalt/dansk-gennembrud-narkohandlere-kan-ikke-laengere-gemme-sig-bag-bitcoins>.

Obrázek č. 1

Volatilita kurzu bitcoinu na přelomu let 2017 a 2018 (v USD)



je úplně znemožnit.⁶ V neposlední řadě také existuje riziko kybernetických útoků, především na burzy, škody přitom dosahují miliardových částek.⁷

Tímto úvodem chci dokumentovat, že kryptoměny a jejich používání již zdaleka nejsou jen výstřelkem úzké skupiny nadšenců, ale pronikají do každodenního života, a tím se výrazně zvyšuje pravděpodobnost, že budeme postaveni před otázky, jak se vlastně s bitcoinem vypořádat z pohledu daní. Díky značnému pohybu kurzu v poslední době (viz obrázek výše) se může jednat o nemalé částky, které budou s bitcoinem souviset.

1 Relevantní legislativa

Pokud není výslovně uvedeno jinak, vycházím z předpisů ve znění účinném k 1. 1. 2018. Především se jedná o:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“),
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“),
- zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (dále jen „AMLZ“),

- zákon č. 284/2009 Sb., o platebním styku (dále jen „ZPS“),
- zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu (dále jen „ZPKT“),
- zákon č. 277/2013 Sb., o směnářské činnosti (dále jen „ZSČ“),
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“),
- směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“).

2 Vymezení kryptoměn

Vzhledem k absenci jednoznačné právní úpravy definující kryptoměnu začnu výčtem, o co se dle současného výkladu v případě bitcoinů **nejedná**. Nejde o:

- peněžní prostředky podle § 2 odst. 1 českého zákona o platebním styku (ZPS),
- elektronické peníze dle § 4 téhož zákona,
- platební službu podle § 3 odst. 1 ZPS,
- obchod s cizí měnou dle § 2 odst. 1 písm. e) ZPS,
- směnářský obchod podle § 2 odst. 1 zákona o směnářské činnosti (ZSČ),

⁶ Např. ve Vietnamu se obchodník akceptující bitcoin vystavuje riziku vysoké pokuty, čínská vláda zamezila provoz digitálních burz apod.

⁷ Velký útok na burzu v Japonsku se škodou přes deset miliard Kč se odehrál v lednu 2018, více viz zdroj <https://byznys.ihned.cz/c1-66030200-nejvetsi-kradez-kryptomen-v-historii-hackeri-pripravili-japonskou-burzu-coincheck-o-pul-miliardy-dolaru>.

- investiční nástroj dle § 3 zákona o podnikání na kapitálovém trhu (ZPKT).

Výše uvedený názor byl prezentován ve vyjádření České národní banky z počátku roku 2014 a potvrzen koncem ledna roku 2017 z úst Michala Vodrážky, ředitele odboru České národní banky, který má v kompetenci dohled nad peněžním trhem.⁸ Podstatný význam spočívá v tom, že k obchodování s bitcoiny tedy **není** vyžadováno povolení ČNB a **nevztahuje** se na ně ani informační povinnost vůči ČNB. Výjimkou by byly specifické případy, u kterých nepředpokládám, že by se v praxi vyskytovaly příliš často, jako např. deriváty založené na BTC nebo vytvoření veřejného investičního fondu zaměřeného na bitcoiny.

Je otázkou, co tedy vlastně představuje nákup a nabytí bitcoinů i jejich prodej. Jak již bylo uvedeno, není považován za cizí měnu, platební prostředek ani investiční nástroj. Nejblíže se jeví vyhovovat široce definovanému pojetí **nehmotné** věci podle občanského zákoníku,⁹ resp. věci movité dle téhož zákona.¹⁰ Toto pojetí má zásadní dopady na otázky zdaňování, jak bude popsáno dále.

3 Modelové situace pro bitcoiny

Z hlediska případů, kdy se lze setkat s bitcoiny, se jedná o několik modelových situací, konkrétně jde o:

- přijetí nebo poskytnutí BTC od jiného subjektu jako úhrady za zboží či služby,
- nákup a prodej BTC vlastním jménem a na vlastní účet (investice do bitcoinu nebo spekulace s ním),
- poskytování služeb v oblasti BTC – provozování bitcoinové směnárny, burzy, bitcoinmatů,
- získávání (dolování) bitcoinů.

Uvedené situace se dále mohou lišit podle toho, zda k nim dojde v rámci podnikání či nikoli. Vzhledem k tomu že, jak bylo uvedeno, není vyžadováno specifické povolení ČNB, lze odlišit podnikatele dle obecného ustanovení občanského zákoníku, tedy jako toho, kdo výdělečnou činnost vykonává samostatně, na vlastní účet a odpovědnost, se záměrem činit tak soustavně, za účelem dosažení zisku.¹¹

3.1 Přijetí nebo poskytnutí bitcoinů jako platidla

Fyzická osoba – nepodnikatel

V případě, že je mimo podnikání použit bitcoin k úhradě zboží či služby, děje se tak na základě souhlasné vůle obou stran a takový postup nebude nijak zpochybňován nebo napadán ze strany orgánů veřejné moci. Platba není nijak limitována, co do výše, nepodléhá oznamovací povinnosti a není potřeba souhlasu žádné oficiální instituce. Platby pomocí kryptoměn jsou možné jak v kamenných obchodech,¹² tak jimi lze platit i na internetu, např. na serveru Aukro nebo v e-shopu společnosti Alza.

Podnikatel

Ani platba provedená nebo přijatá podnikatelem v BTC neznamená vznik oznamovací, ohlašovací či registrační povinnosti vůči ČNB, případně jinému orgánu veřejné moci. V účetnictví nebo daňové evidenci by mělo být hrazené zboží či služba oceněno cenou obvyklou. Z hlediska zdanění se díky pojetí bitcoinu jako nehmotné věci jedná o příjem **dosažený směnou**, který je ovšem také předmětem daně z příjmů.¹³ Protože bitcoin není bankovními institucemi považován za peněžní prostředek, nefiguruje na kurzovních listcích ČNB. Ocenění samotných bitcoinů tak bude nutné provést s využitím přepočtu kurzem jiné – nevirtuální – měny, nejčastěji amerického dolaru.

O tom, že jsou z pohledu orgánů státní moci chápány platby bitcoiny jako riziková transakce, svědčí mj. novelizované znění zákona o dani z přidané hodnoty. Podle něj vzniká ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň také v případě, kdy je úplata za plnění poskytnuta zcela nebo zčásti **virtuální měnou**.¹⁴ Ustanovení § 109 odst. 2 písm. d) ZDPH se přitom odvolává na definici virtuální měny dle zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (tzv. AML zákon), který stanoví, že virtuální měnou se „... rozumí elektronicky uchovávaná jednotka bez ohledu na to, zda má nebo nemá emitenta, a která není peněžním prostředkem podle zákona o platebním styku, ale je přijímána jako platba za zboží nebo služby i jinou osobou odlišnou od jejího emitenta“¹⁵.

⁸ Viz https://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/clanky_rozhovory/media_2017/cl_17_170125_vodrazka_roklen24.html.

⁹ Viz § 496 odst. 2 NOZ.

¹⁰ Viz § 498 odst. 2 NOZ.

¹¹ Viz § 420 NOZ.

¹² Mapu míst akceptujících kryptoměny najdete na <https://www.bitcoin-info.cz/kde-platit-bitcoinem>.

¹³ Podle § 3 odst. 2 ZDPH.

¹⁴ Detailněji viz Informace Generálního finančního ředitelství k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017_DPH_Info_k_ruceni-Dodatek_1.pdf.

¹⁵ Paragraf 2 odst. 1 písm. l) AMLZ.

Platba přijatá v bitcoinech podléhá dle názoru Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství elektronické evidenci tržeb, protože se jedná o tržbu splňující rozhodné atributy dle zákona o evidenci tržeb.¹⁶ Vzhledem k již uvedenému jsem měl (a mám) od počátku o tomto názoru pochybnosti, protože tzv. barterové obchody předmětem EET nejsou, neboť nenaplnují formální znaky evidované tržby podle § 5 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Tyto pochybnosti ještě zesílily po zveřejnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 v prosinci 2017¹⁷, který konstrukci a rozsah EET značně pošramotil. Věřím, že státní správa by úhrady v bitcoinech chtěla evidenci tržeb podrobit, ale současné znění zákonů a tuzemské pojetí kryptoměn tomu dle mého soudu prostě neodpovídá.

V účetnictví lze vycházet z pohledu na bitcoiny jako na věc a podle toho nastavit parametry evidence i účtování při nákupu a prodeji, včetně způsobu oceňování. Ponechám na povolanějších, zda pro bitcoiny popíší další účetní postupy, případnou tvorbu rezerv při výkyvech kurzu, vykazování v rozvaze a podrozvaze, doporučení pro formulace v interních směrnících, přílohách účetní závěrky apod.

3.2 Nákup a prodej bitcoinů (spekulace s nimi)

Nakoupit nebo prodávat bitcoiny lze několika způsoby:

- přímým kontaktem s jinými držiteli bitcoinů (zprostředkující platformy jsou např. LocalBitcoin nebo bitcoincash.cz),
- prostřednictvím burzy (v ČR např. BitStock.com, celosvětově Bitfinex aj.),
- využitím specializovaných směnárů (v ČR např. rubicoin.cz nebo simplecoin.cz),
- nákupem v e-shopu (u nás ccshop.cz).

Pojetí bitcoinů jako nehmotné věci má dopad na posouzení možnosti osvobození od daně z příjmů. V ZDP nalezneme ustanovení, podle nichž jsou osvobozeny (často po uplynutí časového testu) příjmy z prodeje nemovitostí, cenných papírů, podílů v obchodní korporaci, prodeje hmotné movité věci apod., ale osvobození pro případ prodeje movité nehmotné věci bychom hledali marně.

Příjem z pohledu daňového se rozumí situace, kdy je za bitcoiny přijata některá z „oficiálních“ reálných měn, ale stejně tak je potřeba evidovat i přeměny na jinou kryptoměnu, kdy se jedná o směnu „věc za věc“, a příjem je tedy dosažen směnou. Ke stanovení jeho výše bude nutné použít přepočít kurzem udávaným vůči americkému dolaru (případně jiné nevirtuální měně).

Příjmy z transakcí s bitcoiny dosažené právnickou osobou jsou v souladu s § 18 odst. 1 ZDP vždy předmětem daně.

Zdanění u fyzické osoby se bude dále odvíjet od skutečnosti, zda se jednalo o příjem dosažený při samostatné činnosti (podnikání, zdanění dle § 7 ZDP) nebo nikoli (příjem dle § 10 ZDP).

Základ daně dle § 7 tvoří příjmy snížené o výdaje na dosažení, zajištění a udržení (§ 24 až 33 ZDP). Mezi výdaje patří především cena pořízení BTC (oceňuje se metodou FIFO, setkal jsem se i s váženým průměrem stejně jako u zásob) a poplatky hrazené bitcoinové směnárně nebo burze. Případná ztráta snižuje základ daně v dalších zdaňovacích obdobích, uplatnit ji lze během pěti příštích let.

Na transakce směny oficiálních platidel (peněz) za bitcoiny a naopak se vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty. Definitivní stanovisko v tomto směru přineslo rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2015 č. C264/14 ve věci Skatteverket versus David Hedqvist, které přiznalo službám takového charakteru osvobození podle článku 135 odst. 1 písm. e) Směrnice. Toto soudní rozhodnutí je ve většině zemí respektováno.

V případě zahrnutí mezi ostatní příjmy dle ZDP se bude jednat o příjem z úplatného převodu jiné věci podle § 10 odst. 1 písm. b) bodu 3. Základem daně budou příjmy snížené o cenu, za jakou byly bitcoiny prokazatelně nabyty. Osvobození od daně z příjmů uvedené v § 10 odst. 3 nelze využít ani v případě nepřekročení limitu příjmů do výše 30 tisíc Kč ročně, toto osvobození se totiž týká příležitostných činností dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP. Na rozdíl od zdanění v § 7 se případná ztráta nedá nijak uplatnit, nepřihlíží se k ní.

Obchodování se často bude dít v zahraničních měnách (převládá americký dolar), přepočty se proto budou provádět nejčastěji s využitím kurzů USD. V souladu se zněním § 38 odst. 1 ZDP lze provést přepočty dle kurzů devizového trhu uplatňované podle předpisů o účetnictví anebo jednotným kurzem vyhlášeným správcem daně pro celý kalendářní rok.¹⁸

Problémem by mohlo být určení nabývací ceny nové „měny“ *bitcoin cash*, která vznikla oddělením od původních bitcoinů a jejich držitelé v okamžiku rozdělení měn získali bitcoin cash ve stejném počtu jako držené bitcoiny. Kloním se k názoru, že bitcoin cash byly v takových případech pořízeny bezúplatně a jejich cena nabytí je tedy nulová.

V úvahu připadá dále:

- příjem podle § 8 ZDP, to např. v situaci, kdy by byl v bitcoinech sjednán a přijímán úrok z poskytnuté půjčky,
- příjem dle § 6, jestliže by byla v BTC vyplácena odměna za výkon závislé činnosti,

¹⁶ Viz důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, a Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k aplikaci tohoto zákona.

¹⁷ Dostupné na stránkách Ústavního soudu, <https://www.usoud.cz/aktualne/ustavni-soud-zrusil-nabeh-treti-a-ctvrte-etapy-elektronicke-evidence-trzeb-ale-sam/>.

¹⁸ Pro rok 2017 se jedná o pokyn GFŘ D-36 z 2. 1. 2018.

- a konečně i příjem podle § 9, pokud by bylo v BTC hrazeno nájemné.
- Přepočet se pro účely stanovení výše příjmu provede stejně jako v případech měn, pro které není kurz vyhlášen Českou národní bankou ani stanoven správcem daně jako jednotný kurz. To znamená s použitím třetí měny, v případě bitcoinů nejčastěji amerického dolaru.

3.3 Provozování směnárny, burzy

V případě, že je provozována směnárna nebo burza nabízející nákup a prodej bitcoinů, nejedná se ve světle chápání bitcoinu jako nehmotné věci o činnost vyžadující povolení nebo registraci ČNB. Vzhledem k charakteru směnářské a burzovní činnosti by bylo myslím velmi obtížné obhajovat zařazení relevantních příjmů mezi příležitostné, tím pádem podléhající zdanění podle § 10 ZDP, budu proto dále předpokládat, že se jedná o příjmy ze samostatné činnosti (z podnikání) anebo dosažené právnickou osobou v rámci ekonomické činnosti.

Od 1. 1. 2017 jsou účinná novelizovaná ustanovení zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (AMLZ). Mezi **povinné** osoby byli touto novelou zařazeni i poskytovatelé služeb spojených s virtuálními měnami, které nejsou považovány za platební prostředek, tedy i bitcoinu.

K úkonům, které musí ze zákona učinit povinné osoby, je nutno zařadit především identifikaci klienta a jeho kontrolu.

Identifikace klienta dle § 7 AMLZ je nutno mimo jiné provést:

- v případě, kdy je zřejmé, že obchod překročí částku 1.000 EUR,
- při vzniku obchodního vztahu (např. podpisu smlouvy, potvrzení objednávky apod.),
- pokud jde o podezřelý obchod.

První identifikace předpokládá dle § 8 odst. 1 AMLZ **fyzickou přítomnost** klienta, resp. osoby jednající jménem klienta. Existuje také možnost provést identifikaci zprostředkovaně prostřednictvím notáře nebo kontaktního místa veřejné správy (CzechPOINT), případně **vzdáleně** s využitím elektronické identifikace podle přímo použitelného předpisu Evropské unie,¹⁹ ovšem pouze tehdy, jestliže nepanují pochybnosti o skutečné identitě klienta. Výjimky, resp. možnost zjednodušené identifikace klienta, jsou uvedeny v § 11, 12, 13 a 13a AMLZ. Upřímně uvádím, že si naplňování všech těchto povinností nedokážu v praxi bitcoinových směnár, burz a bitcoinmatů představit, ale třeba se mýlím.

Kontrolu klienta je nutno provést v souladu s § 9 odst. 1 AMLZ, např. tedy vždy, pokud obchod přesáhne 15.000 EUR. Co je obsahem takové kontroly stanoví § 9 odst. 2 AMLZ.

Při stanovení základu daně z provozu směnárny nebo burzy se postupuje v souladu s § 7 odst. 3 ZDP u fyzických osob, resp. § 20 odst. 1 téhož zákona u osob právnických.

Vzhledem ke stanovisku ČNB se při správě portfolia bitcoinů pro třetí osoby nejedná o účty ve smyslu zákona o centrální evidenci účtů²⁰, takže není potřeba denně oznamovat požadované údaje dle této legislativy. Ze stejného důvodu se nejedná ani o správu investičního portfolia.

3.4 Těžení (dolování) bitcoinů

Získat bitcoiny jejich vytěžením předpokládá použití vysoce nadprůměrného výpočetního výkonu hardware. Pokud je prováděno dolování BTC fyzickou osobou, bude se proto (s největší pravděpodobností) jednat o činnost v tzv. mining poolu, jakési obdobě u nás dříve existujících sdružení, kdy jsou s dalšími těžaři spojeny prostředky, strojový čas a úsilí k získání nových bitcoinů. Je sporné, zda se v takových případech jedná o samostatnou činnost na vlastní účet, navíc zisk je značně nejistý. Osobně proto **nepovažuji** tuto činnost za podnikání.

Takový závěr má zásadní dopad na posouzení vydolovaných bitcoinů – jedná se tím pádem o **věc vytvořenou vlastní činností**, při jejímž nabytí **nedochází** ke zvýšení majetku, které by bylo předmětem daně podle § 10 odst. 1 ZDP. Ke vzniku příjmu, jenž je podroben dani, tak dojde až v okamžiku prodeje bitcoinů nebo jejich směnou za jinou věc (nákup hrazený BTC), včetně výměny za jinou kryptoměnu. Základem daně je příjem snížený o výdaje v podobě ceny, za jakou byly bitcoiny prokazatelně nabyty.

Jinou situaci by představovalo dolování prováděné právnickou osobou, kdy by bylo nutné na konci roku ocenit „vydolované“ bitcoiny a uvést je do zdanitelných příjmů (výnosů), jako náklady by figurovaly výdaje spojené s těžbou, např. odpisy používaného HW a spotřebovaná energie.

4 Bitcoiny a daně ve světě

Česká republika není jedinou zemí, kde se názory na bitcoiny tříbí a někdy i mění, dobrým příkladem je Velká Británie a její posun od uplatnění DPH na transakce s bitcoiny jako „jednorázové platební poukázky“ až po jejich osvobození od DPH podle Směrnice. Podobný názorový veletoch proběhl i ve Španělsku.²¹

¹⁹ Nařízení Evropské unie č. 910/2014 o elektronické identifikaci a důvěryhodných službách pro elektronické transakce na vnitřním evropském trhu (eIDAS).

²⁰ Zákon č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtů.

²¹ Zdroj: <http://lawandbitcoin.com/en/bitcoin-is-vat-exempt-in-spain/>.

Německo

V srpnu roku 2013 se bitcoin stal v Německu oficiálním platidlem a byl uznán jako měna. Tamní spolkové ministerstvo financí oficiálně klasifikovalo bitcoin jako „soukromé peníze“, dani podléhají pouze obchodní zisky z komerční činnosti, použití pro soukromé účely není vůbec předmětem daně.

USA

Podle oznámení daňového úřadu IRS se bitcoiny nepovažují za měnu, ale za „majetek“, který bude podléhat stejnému daňovému režimu jako např. akcie nebo barterové obchody.²²

Na druhé straně americký federální soud v Texasu²³ označil bitcoiny za legální platidlo, které může plnit úlohu peněz.

Dánsko

V Dánsku bylo obchodování s bitcoiny (resp. s digitálními měnami) osvobozeno od daně z příjmu, transakce s bitcoiny jsou považovány za soukromé a nezdanitelné. To se týká běžného nákupu a prodeje bitcoinů, včetně měnových spekulací. Výjimku představují firmy, které provozují obchod s virtuální měnou jako svoji hlavní činnost.²⁴

Austrálie

Na podzim roku 2014 doporučil australský senátní výbor chápat bitcoiny pro účely daně z přidané hodnoty (GST – goods and services tax) jako peníze, a tedy osvobodit je od této daně.

Podobně se k bitcoinům a dalším virtuálním měnám staví i další země, které je nepodrobují regulaci jako peníze, současně ale transakce s nimi osvobozují od daně z přidané hodnoty, avšak nemají vyhraněný postoj při uplatnění daně z příjmu.

5 Závěr

Svět kryptoměn je stále chápán jako velmi rizikový a nestabilní, svědčí o tom např. oficiální varování Evropského orgánu pro bankovníctví,²⁵ zákaz obchodování s bitcoiny pro čínské banky, Facebookem avizované blokování reklam propagujících kryptoměny anebo názor laureáta Nobelovy ceny ekonoma Josepha Stiglitze, dle něhož by měl být bitcoin zcela zakázán.

Na druhé straně se již, jak jsem uvedl, nejedná o nějakou okrajovou záležitost několika málo technologických nadšenců a jasně definované stanovisko, které by začlenilo bitcoiny a transakce s nimi do daňového a účetního rámce, by určitě ubralo vrásky řadě podnikatelů, účetních i nám, daňovým poradcům.

INZERCE

KDP ČR ve spolupráci s SKDP pořádá

XI. ročník diskusního semináře

Česko-slovenské fórum 2018



17. – 18. 5. 2018

HOTEL CONTINENTAL, KOUNICOVA 680/6, 602 00 BRNO

<https://www.kdpcr.cz/forum2018>

²² Zdroj: Agentura Bloomberg, <https://www.bloomberg.com/news/articles/2014-03-25/bitcoin-is-property-not-currency-in-tax-system-irs-says>.

²³ Stalo se tak při vyšetřování podvodu, kterého se v letech 2011 a 2012 dopouštěl zakladatel investičního fondu Bitcoin Savings and Trust, jenž dle tamní Komise pro cenné papíry a burzy (SEC) provozoval nezákonné pyramidové hry s penězi.

²⁴ Zdroj: Coindesk, <https://www.coindesk.com/denmark-declares-bitcoin-trades-tax-free/>.

²⁵ Vydáno bylo v prosinci roku 2013 pod č. EBA/WRG/2013/01 a je určeno spotřebitelům, celé je dostupné na: http://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/dohled_financni_trh/novinky/download/EBA_2013_varovani_bitcoin.pdf.

Specifika GDPR u daňových poradců

Mgr. Jan Průdek
asistent právníka, kancelář KDP ČR



Dne 25. 5. 2018 nabude účinnosti Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. 4. 2016, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů) – dále jen „GDPR“ nebo „Nařízení“. Toto nařízení má za cíl zpřísnit nakládání s osobními údaji.

Nařízení bylo přijato jako reakce na technologický postup a rozptýlenost regulace, kterou způsobovala již zastaralá směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. 10. 1995, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů. Informační technologie se natolik rozšířily do běžného života každého z nás, že skrze tyto technologie společnosti shromažďují desítky až stovky osobních údajů, které jsou dnes velmi ceněnou komoditou. Bohužel většinou bez vědomí subjektů těchto údajů.

Jeden příklad za všechny je kauza francouzské novinářky Judith Duportail, která požádala společnost Tinder, která spravuje stejnojmennou seznamovací aplikaci, aby jí poskytla všechny údaje, které o ní společnost drží. V odpovědi se jí dostal 800stránkový dokument plný informací o ní, jejích preferencích, o jejích digitálních aktivitách, a to nejen v rámci aplikace Tinder.¹ Zároveň z příběhu, který na stejné webové stránce zveřejnil i její právník, vyplývá, že jí společnost informace poskytla jenom proto, že sdělila její povolání – novinářka, jiný figurant informace nezískal.²

Kromě tohoto extrémního příkladu se ale nestává právě zřídka, že člověka zkontaktuje například operátor, s nímž nemá uzavřenou smlouvu, aby mu nabídl tarif, chodí mu e-maily s marketingovými nabídkami, aniž by je výslovně

vyžadoval, naopak s nimi musel podmíněně souhlasit při uzavření obchodu atd. Právě na tyto případy GDPR reaguje. Dopad bude mít však na všechny, včetně daňových poradců.

1 Věcná působnost, osobní údaj a zpracování

Jako první je třeba si uvědomit, na co přesně se Nařízení vztahuje. Dle čl. 2 GDPR se toto Nařízení vztahuje na zpracování, které je automatizované nebo není automatizované, ale týká se osobních údajů, které jsou obsaženy v evidenci nebo do ní mají být zařazeny.

Z tohoto věcného vymezení působnosti GDPR hned vyvstává otázka, co je takovou evidencí? Jedná se o takové řazení, které lze rozřadit dle klíče nebo indexu.³ Samotné Nařízení jej definuje jako strukturovaný soubor osobních údajů přístupných podle zvláštních kritérií. Pro daňového poradce se bude typicky jednat o spis či kartotéku, a to i v elektronické formě. Jakékoliv zpracování údajů obsažených ve spise je pak zpracování spadající pod ochranu GDPR.

S věcným vymezením Nařízení je pak třeba také vymezit, co je osobním údajem a co je zpracováním. GDPR se snaží pokrýt co největší spektrum údajů, proto zavedl širokou definici tohoto pojmu. Dle GDPR je fyzickým údajem každý údaj, který identifikuje nebo jím lze identifikovat fyzickou osobu.

Osobní údaj, který stojí samostatně, tak vůbec nemusí být osobním údajem. Například jméno, které je natolik časté a obecné, např. Jan Novák, samo o sobě není osobním údajem, protože nemá tu vlastnost, že identifikuje nebo dokáže identifikovat určitou fyzickou osobu. Takovou

¹ DUPORTAIL, Judith. Asked Tinder for my data. It sent me 800 pages of my deepest, darkest secrets. *The Guardian* [online]. Londýn: Guardian News and Media Limited, 2017 [cit. 2017-12-22]. Dostupné z: <https://www.theguardian.com/technology/2017/sep/26/tinder-personal-data-dating-app-messages-hacked-sold>.

² DEHAYE, Paul-Olivier. Getting your data out of Tinder is really hard – but it shouldn't be. *The Guardian* [online]. Londýn: The Guardian News and Media Limited, 2017 [cit. 2017-12-22]. Dostupné z: <https://www.theguardian.com/technology/2017/sep/27/tinder-data-privacy-tech-eu-general-data-protection-regulation>.

³ NULÍČEK, Michal, Josef DONÁT, František NONNEMANN, Bohuslav LICHNOVSKÝ a Jan TOMÍŠEK. *GDPR. Obecné nařízení o ochraně osobních údajů. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 66.

vlastnost může údaj nabýt až se spojením s jiným údajem, například adresou nebo datem narození.

Pracovní skupina WP29 vydala rozsáhlé stanovisko k pojmu „osobní údaj“⁴. Při posuzování pojmu osobní údaj je třeba si uvědomit, že GDPR pracuje s osobními údaji živých fyzických osob. To znamená, že osobních údajů zesnulých osob se Nařízení netýká⁵, netýká se ani právnických osob a věcí.

Zpracováním je v podstatě jakákoliv činnost, kde dochází k nakládání s osobními údaji. Nařízení nabízí demonstrační výčet takových činností, do kterých zahrnuje například shromáždění, pozměnění, nahlédnutí nebo uložení a výmaz. V potaz je třeba brát omezení věcné působnosti GDPR, které se nevztahuje na osobní použití, které nesouvisí s podnikatelskou činností.

2 Správce a zpracovatel

Nařízení ve vztahu ke zpracování osobních údajů pracuje se dvěma pojmy – správce a zpracovatel. Dle Nařízení je správcem entita, která určuje účely a prostředky zpracování osobních údajů a která zpracovává osobní údaje pro správce.

Je nutné si uvědomit, v jaké pozici daňový poradce vystupuje, protože GDPR je postaveno na principu odpovědnosti správce a zpracovatel musí nabídnout dostatečné záruky, že nedojde ke zneužití dat.

Pokud vyjdeme z definice správce, můžeme vytyčit v podstatě čtyři definiční znaky správce:

- 1) právnická osoba, fyzická osoba nebo orgán veřejné moci,
- 2) samostatně nebo společně s jiným,
- 3) určuje,
- 4) účely a prostředky zpracování.

Pracovní skupina WP29 při přiřazování role „správce“ a „zpracovatele“ staví především na fakticitě. To znamená, že správce je ta fyzická nebo právnická osoba, která fakticky určuje účel ke zpracování osobních údajů, určení prostředků může být částečně delegováno.⁶

Z toho prakticky vychází fakt, že většinou bude daňový poradce vystupovat vůči svým klientům jako zpracovatel, kterému budou předány cizí osobní údaje, aniž by je sám vyhledával, a podle pokynů toho, kdo mu je předal, s nimi naloží tak, jak bylo sjednáno ve smlouvě. Na toto tvrzení však nelze stoprocentně spoléhat a vždy je vhodné provést analýzu vzájemných vztahů. Typickým daňovým poradcem, který bude primárně zpracovatelem, bude ten se

zaměřením na mzdy, kdy správcem bude jeho klient a subjekty údajů zaměstnanci klienta.

Každopádně pokud daňový poradce uzavře smlouvu o daňovém poradenství, ve kterém se zaváže zpracovat daňová přiznání, které je potřeba zpracovat v rámci podnikání klienta, může daňový poradce jako dílčí rozhodnutí určit, které přiznání zpracuje (určí prostředek zpracování). Obecně ale leží hlavní břemeno rozhodování na klientovi.

Z této pozice, tedy pozice zpracovatele osobních údajů, pak na daňového poradce dopadají jiné povinnosti než na správce. Právě na správci totiž leží primární odpovědnost za porušení pravidel o ochraně osobních údajů. Zpracovatel pak musí především poskytnout dostatečné záruky zavedení vhodných technických a organizačních opatření, aby zpracování bylo v souladu s Nařízením a byla zajištěna ochrana práv subjektů údajů. Takové záruky musí poskytnout každý daňový poradce.

Tyto záruky jsou důležité pro správné fungování vztahu správce a zpracovatele. Nařízení klade tíhu odpovědnosti na správce, ale ten nemůže fakticky kontrolovat procesy, které se udávají uvnitř organizace zpracovatele, přesto má za takové zpracování odpovědnost. Při úniku dat od zpracovatele by pak mohl správce vyžadovat náhradu škody.

Přesné podmínky zpracování osobních údajů by pak měla stanovit smlouva o zpracování osobních údajů, která je povinnou náležitostí vztahu mezi správcem a zpracovatelem, jak jej vyžaduje Nařízení. Z této smlouvy musí vyplývat předmět a doba trvání zpracování, povaha a účel zpracování, typ osobních údajů a kategorie subjektů údajů, povinnosti a práva správce. Dále musí zejména stanovit, že ke zpracování dochází na základě doložených pokynů správce; povinnost mlčenlivosti zpracovávajících osob; závazek přijmout vhodná technická a organizační opatření; závazek dodržet podmínky pro zapojení dalšího zpracovatele; závazek součinnosti při zajištění souladu s povinnostmi ohledně zabezpečení osobních údajů a další.

Zapojení dalšího zpracovatele, například poskytovatele cloudového úložiště; lze jen se souhlasem správce. Tento souhlas může být jen obecný, tedy dostačuje pouhý souhlas se zapojením dalšího zpracovatele, jeho konkretizace jen pomáhá ve vzájemné důvěře mezi stranami smlouvy. Tento souhlas musí být vždy písemný, avšak pro něj GDPR nestanovuje další podmínky a lze jej inkorporovat do smlouvy o zpracování osobních údajů. Zpracovatel při obecném souhlasu však musí správce informovat o všech změnách týkajících se přijetí dalších zpracovatelů nebo jejich nahrazení a musí dát správci možnost podat námitku vůči této změně.

⁴ Viz Stanovisko Pracovní skupiny podle článku 29 (WP29) č. 4/2007 ze dne 20. 6. 2007 o konceptu osobního údaje, zn. WP 136.

⁵ Není však vyloučena ochrana podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁶ Stanovisko Pracovní skupiny podle článku 29 (WP29) č. 1/2010 ze dne 16. 2. 2010 o konceptu „správce“ a „zpracovatele“, zn. WP 169, s. 15.

Je třeba si uvědomit, že i zpracovatel zpracovatele musí být vázán smlouvou, ve které poskytne dostatečné záruky na implementaci vhodných technických a organizačních opatření. Na tohoto dalšího zpracovatele musejí pak být smlouvou přeneseny všechny povinnosti, které původnímu zpracovateli ukládá smlouva o zpracování osobních údajů se správcem.

3 Dopad na daňové poradce nelze generalizovat

Nelze jednoznačně odpovědět na otázku: „Jak velký dopad GDPR bude mít na daňové poradce?“ Nařízení totiž mluví na několik aspektů, které je třeba zhodnotit při implementaci GDPR.

Jedním z hledisek bude hlavní činnost daňového poradce. V případě, že shromažďování a zpracování osobních údajů není hlavní činností daňového poradce, zásah bude minimální a implementace méně náročná. Povaha hlavní činnosti je například jedním z hledisek při hodnocení potřeby jmenování pověřence pro ochranu osobních údajů (dále jen „DPO“, z angl. *Data Protection Officer*).

Dále je třeba se zaměřit na kvalitu držených a zpracovávaných osobních údajů. Nařízení rozeznává v podstatě dvě kategorie (eventuálně tři). První je běžná kategorie osobních údajů, kam patří všechny osobní údaje, které nespádají do ostatních kategorií. Dále se jedná o zvláštní kategorii osobních údajů, tzv. citlivé údaje dle terminologie současného zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o ochraně osobních údajů“), tedy údaje, které mohou způsobit diskriminaci subjektu údajů (rasa, sexuální orientace, účast v odborech, zdravotní stav aj.). Zpracování těchto údajů až na výjimky je zakázáno, jedny z výjimek jsou výslovný souhlas subjektu nebo v případě, kdy je zpracování nezbytné pro účely plnění povinností a výkon zvláštních práv správce nebo subjektu údajů v oblasti pracovního práva a práva v oblasti sociálního zabezpečení a sociální ochrany, pokud je povoleno právem Evropské unie nebo členského státu nebo kolektivní dohodou podle práva členského státu, v němž se stanoví vhodné záruky týkající se základních práv a zájmů subjektu údajů. Třetí, pro daňové poradce okrajovou kategorií, jsou osobní údaje dětí, avšak jen v souvislosti s poskytováním služeb informační společnosti.

Následek zpracování citlivých údajů se projeví například v nutnosti vypracovat posouzení vlivu na ochranu osobních údajů (zkráceně DPIA, z angl. *Data Protection Impact Assessment*), pokud takové zpracování je rozsáhlé, povinnost jmenovat DPO, pokud je takové zpracování hlavní činností a je rozsáhlé, nebo povinnost vést záznamy o činnostech zpracování.

Posledním důležitým aspektem je i množství osobních údajů. Jak je již naznačeno výše u zvláštní kategorie osobních údajů, zvláštní povinnosti správci nebo zpracovateli plynou v případě, že zpracování je rozsáhlé.

Je tudíž nutné, aby si každý daňový poradce zhodnotil, co je jeho hlavní činností, jaká data zpracovává a jaké množství. Ani v tomto případě nelze generalizovat a určit přesnou hranici, jaké množství je hraniční.

4 Pověřenec pro ochranu osobních údajů

Často také zaznívá otázka, zda budou daňoví poradci potřebovat DPO. Kromě veřejných orgánů musí DPO mít subjekt, jehož hlavní činnost spočívá v operacích zpracování, které kvůli své povaze, svému rozsahu nebo svým účelům vyžadují rozsáhlé pravidelné a systematické monitorování subjektů údajů nebo hlavní činnost spočívá v rozsáhlém zpracování zvláštních kategorií údajů a osobních údajů týkajících se rozsudků v trestních věcech a trestných činů.

Vzhledem k tomu, že daňoví poradci jsou soukromé osoby vykonávající svobodné podnikání a při své práci ve velkém rozsahu nemonitorují jiné fyzické osoby, mohou spadat pouze do třetí kategorie. Jak bylo naznačeno výše, zvláštní kategorie osobních údajů, citlivé údaje, vyjmenovává GDPR v čl. 9 a pro daňové poradce jsou relevantní především účast v odborech a zdravotní stav. Aby však existovala povinnost jmenovat DPO, musí být zpracování zvláštní kategorie osobních údajů rozsáhlé a hlavní činností zpracovatele.

Na toto téma vydala stanovisko WP29. Při posuzování pojmu „hlavní činnost“ je třeba brát v úvahu celkovou povahu hlavní činnosti posuzovaného subjektu, to znamená, jestli daňový poradce nutně potřebuje tyto údaje, aby vykonával podstatu své činnosti. WP29 si bere příklad z nemocnic, kde podstatou činnosti je zpracování údajů o zdravotním stavu, bez těchto údajů by postrádala nemocnice smysl.

Daňový poradce se ve své činnosti také setká s údaji o zdravotním stavu. Na druhou stranu i daňový poradce, který se primárně zaměřuje na zpracování mezd, se bez zvláštní kategorie údajů obejde a může pohodlně svou činnost vykonávat dál.

Další hledisko je rozsah zpracování citlivých údajů. Nelze objektivně určit konkrétní číslo či procento, které by jednoznačně určilo, jaká je hranice rozsáhlosti. Při hodnocení by měly být vzaty v úvahu především tyto faktory: počet dotčených subjektů údajů, objem dat a rozsah různých datových položek, doba trvání a nepřetržitosti zpracování, územní rozsah zpracování.⁷

⁷ Vodítko Pracovní skupiny podle článku 29 (WP29) k Pověřenci pro osobní údaje ze dne 13. 12. 2016, zn. WP 243, s. 17.

Lze s jistotou tvrdit, že ani požadavek rozsáhlosti obyčejný daňový poradce nesplňuje. Množství citlivých údajů, které daňový poradce zpracovává ve vztahu k ostatním údajům, je natolik marginální, že jej nelze brát v úvahu při posuzování potřebnosti DPO.

5 Nejen počítač, ale i papírové dokumenty

Častým omylem týkající se GDPR je, že je zaměřena na IT ochranu. Jak bylo řečeno výše, výpočetní technologie přispěly významnou měrou k přijetí Nařízení, protože usnadňují sběr, třídění i zpracování osobních údajů. Nesmí se ale zapomínat i na nedigitální svět.

Ochrana osobních údajů se týká i fyzických dokumentů zachycených na papíře. Tudiž i k takovým nosičům osobních údajů je třeba přistoupit tak, že mohou být zneužity, a zavést alespoň minimální ochranu. Opět záleží na množství a druzích osobních údajů, zda přikročit k jednoduchému zámku, trezoru či ještě silnější ochraně.

Nařízení obecně požaduje zavést vhodná organizační a technická opatření. Nelze tedy vyžadovat po malé daňové kanceláři, aby implementovala dalekosáhlou ochranu, jejíž náklady se mohou vystoupat až k řádu mil. korun. Každý daňový poradce musí zhodnotit, jaká míra ochrany je pro něj nejvhodnější.

6 Práva subjektů údajů

Nařízení dává subjektům údajů velké množství práv, které by jim měly dopomoci k větší kontrole nad svými údaji a větší informovanosti ohledně způsobu a účelu využití a zpracování jejich údajů. Tyto práva jsou vymezena v kapitole III Nařízení a primárně se vztahují ke správci osobních údajů.

Subjekt má právo na informace. Správce má povinnost dle čl. 13 GDPR informovat, především za jakým účelem je zpracování provedeno, zda jsou údaje posílány třetím stranám, případně o době, po kterou jsou uloženy, informovat o jeho právech, včetně práva odvolat souhlas ke zpracování osobních údajů a podat stížnost u dozorového úřadu, a o skutečnosti, že dochází k automatizovanému rozhodování.

Aby byly subjekty správně informovány, je třeba si v první řadě uvědomit, u jakých kategorií subjektů údajů vystupuje daňový poradce jako správce, např. zaměstnanci, případně v některých případech i klienti. Poté je třeba si zanalyzovat, k jakým účelům jsou takové osobní údaje využívány, a především kterým třetím subjektům jsou posílány. Takovým subjektem může být například

zprostředkovatel cloudového úložiště, ale i státní orgány, Správa sociálního zabezpečení, zdravotní pojišťovna či finanční úřad. Nařízení ale hovoří, že lze zmínit jen kategorii příjemců, není tudíž třeba zmiňovat přesný výčet všech státních orgánů, přestože výslovný výčet napomáhá transparentnosti.

Takové informace lze pak vyvěsit na internetové stránky, vydat jako vnitřní dokument, vystavit na zdi v kanceláři atd. Nařízení neříká, jen navrhuje, jak by takovéto informování mělo být subjektu údajů předáno. Je si však třeba uvědomit, že zveřejnění musí být účelné ke způsobu komunikace se subjektem. Například je vhodné informace o zpracování osobních subjektů zaměstnanců vydat jako vnitřní směrnici, kterou si každý nový zaměstnanec musí přečíst a případně podepsat a stvrdit její přečtení. Naopak je nevhodné, aby kancelář, která komunikuje s klienty výhradně skrze elektronickou komunikaci, vystavovala informování o zpracování osobních údajů v listinné podobě v kanceláři. Tím by pak docházelo k obcházení účelu zákona.

Subjekty údajů dále mají právo i na individuální informace ohledně zpracování svých údajů. Na základě čl. 15 má subjekt údajů právo po správci požadovat informace o účelu zpracování, kategoriích osobních údajů, příjemci nebo kategorii příjemců takových údajů, dobu, po kterou plánuje správce údaje držet, informace o jeho právech, včetně práva podat stížnost dozorovému orgánu, veškeré informace o zdroji osobních údajů, pokud jsou k dispozici a nejsou získány přímo od subjektu údajů, a o skutečnosti, zda dochází k automatizovanému rozhodování. Povinností správce je i vydat výpis zpracovávaných osobních údajů, který by měl poskytnout bezplatně. Účtovat dle GDPR může jen další kopii.

Jedná se tedy o dva velmi podobné instituty. První je obecná a zákonná informační povinnost, která správci ukládá povinnost informovat předem subjekty údajů, jaké osobní údaje bude zpracovávat a za jakým účelem, to vše *a priori* zpracování samotnému. Realita však nemusí vždy korespondovat s právní úpravou a správce může zpracovávat i jiné údaje, než o kterých informuje. K tomu slouží právo na aktivní přístup k osobním údajům, tedy *a posteriori* zpracování.⁸ Dalším rozdílem je, že v obecném informačním prohlášení je nutné vymežit jen kategorie zpracovávaných osobních údajů, v aktivním dožádání již musí být přiložen výpis všech osobních údajů, které o subjektu údajů správce zpracovává.

Dále subjektům údajů svědčí právo na opravu. S tím se pojí i zásada aktuálnosti osobních údajů. Je v zájmu nejen subjektu údajů, ale i správce, aby údaje, které drží a zpracovává ke svým účelům, byly aktuální.

⁸ Tím by měla být i odbourána neochota společností zpracovat přehledy o zpracovaných osobních údajích, jako tomu bylo v příkladu v úvodu.

Velmi diskutovaným právem je právo na výmaz, nebo často užívaný výraz právo být zapomenut. Pokud tedy subjekt údajů o to požádá z nějakého důvodu, který je předvídan v Nařízení, je správce povinen tyto údaje ze své databáze vymazat, pokud mu nesvědčí výjimka.

Jak vyplývá z předchozího odstavce, právo na výmaz není absolutním právem, k uplatnění musejí být splněny podmínky předvídané GDPR. Správce má povinnost údaje vymazat, pokud již nejsou potřebné pro účel, pro který byly shromážděny; byl odvolán souhlas a neexistuje jiný právní titul ke zpracování; subjekt údajů vznesl proti zpracování námitku a neexistují jiné převažující důvody ke zpracování; zpracování bylo protiprávní; údaje musí být vymazány ke splnění právní povinnosti aj.

Avšak i po splnění předvídaných podmínek je třeba brát v potaz to, jestli zpracovateli nenáleží některá z výjimek. Jsou jimi uplatnění práva na informace a svobodu projevu; pro splnění právní povinnosti, které se na správce vztahuje; z důvodu veřejného zájmu v oblasti veřejného zdraví; pro účely archivace ve veřejném zájmu pro účely vědeckého či historického výzkumu nebo statistické účely, a nakonec pro určení, výkon nebo obhajobu právních nároků.

Při posuzování, zda vymazat údaje po žádosti od subjektu údajů, je třeba brát v úvahu několik faktorů. Tím prvním je titul. Již z čl. 17 odst. 1 písm. b) GDPR vyplývá, že výmaz lze provést jen po odvolání souhlasu. Tudíž pokud existuje jiný právní titul a správce ke zpracování dále údaje potřebuje, může výmaz odmítnout. Na druhou stranu je třeba zkoumat, zda již neodpádl účel zpracování. Pokud například zákon požaduje, aby byly listiny uchovávány po deset let, desátým rokem a prvním dnem údaje ztrácí účel a lze na ně aplikovat právo na výmaz⁹.

Pokud tedy neexistuje jiný titul než souhlas a ten byl vzat zpět, je třeba zkoumat, jestli údaje, které správce drží, nepotřebuje správce pro určení, výkon nebo obhajobu právních nároků, to znamená k potenciální žalobě. Zde nejde přesně určit lhůtu, po kterou by měl osobní údaje z tohoto titulu držet, ale lze se řídit promlčecími lhůtami podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Je však nutné mít na paměti, že potřeba uchovat osobní údaje pro obhajobu právních nároků musí být objektivní¹⁰, to znamená, že musí opravdu existovat právní nárok, který je třeba určit, vykonat nebo obhájit, nesmí být ryze v teoretické rovině.

Otázkou zůstává, jak nakládat se zálohami, tedy kopiemi disku například uloženými na jiném serveru. Názory na tento problém se různí. Někteří upozorňují, že se právo na výmaz týká i záloh¹¹, jiní zase zastávají názor, že záloh se to týkat nemůže.¹² Jádrem problému tkví v tom, že dochází ke střetu práva a technologie. Nařízení požaduje, aby byla vymazána všechna data, a to bezpodmínečně. Na druhou stranu, pokud je záloha vytvořena jako obraz disku, nelze do ní nijak zasahovat, jen obnovit. V takovém případě nastává ta komplikace, že je třeba uchovávat informace, jestli došlo k výmazu informací konkrétního subjektu údajů a jeho údaje dodatečně vymazat po případné obnově zálohy.

Subjekty údajů rovněž disponují právem na omezení, a to tehdy, pokud je popírána přesnost údajů, tak po dobu ověření správnosti údajů; pokud je zpracování protiprávní a subjekt údajů požaduje omezení zpracování místo výmazu; pokud je správce již nepotřebuje, ale subjekt je požaduje pro určení, výkon nebo obhajobu právních nároků; pokud subjekt údajů vznesl námitku proti zpracování, tak po dobu ověřování, zda oprávněné zájmy správce převažují nad oprávněnými zájmy subjektu údajů. V tomto případě lze osobní údaje zpracovávat jen se souhlasem subjektu údajů, z důvodu určení, výkonu nebo obhajoby právních nároků, z důvodu ochrany práv jiné fyzické nebo právnické osoby nebo z důvodů důležitého veřejného zájmu.

Na správce pak dopadá povinnost, aby dalším příjemcům, včetně zpracovatelů, sdělil, že došlo ke změně nebo výmazu osobních údajů nebo došlo k omezení zpracování.

Dalším diskutovaným právem je právo na přenositelnost údajů, také známé jako právo na portabilitu. Subjekt má právo, aby mu správce poskytl své údaje ve strukturovaném, běžně používaném a strojově čitelném formátu. Takto získané údaje pak má právo předat jinému správci. Využití tohoto práva nelze vždy, naopak lze se tohoto práva dožadovat jen v případě, kdy je zpracování založeno na smlouvě nebo souhlasu a je automatizované. Další omezení je, že lze takto získat jen údaje, které subjekt údajů sám správci předal.

7 Závěr

Na GDPR nelze nahlížet jako na revoluční a přelomový právní předpis. Byl přijat za určitým účelem a je namířen vůči určitému okruhu obchodníků, především marketingovým společnostem. Obyčejného podnikatele by nemělo

⁹ Nelze opomenout fakt, že na základě zásady minimalizace uložení je správce údajů povinný odstranit údaje ze své vlastní iniciativy a neměl by čekat až na aplikaci práva na výmaz.

¹⁰ NULÍČEK a kol., op. cit., s. 213.

¹¹ LOSHIN, Peter. The GDPR right to be forgotten: Don't forget it. *SearchSecurity* [online]. TechTarget, 2017 [cit. 13. 1. 2018]. Dostupné z: <http://searchsecurity.techtarget.com/feature/The-GDPR-right-to-be-forgotten-Dont-forget-it>.

¹² GOTTLIEB, Carl. Right To Erasure. *The GDPR Guy* [online]. The GDPR Guy, 2017 [cit. 31. 1. 2018]. Dostupné z: <https://thegdprguy.com/tag/backups/>.

GDPR ve větší míře zasáhnout. Nařízení takovým podnikatelům dává především povinnost být opatrný, transparentní a minimalistický.

Dlouhodobé dopady GDPR nelze přesně předpovídat. Pokud každý obchodník splní základní požadavky, měl by být trh s osobními údaji především transparentní, a pokud člověk jako subjekt údajů nebude spokojen se zpracováním osobních údajů, měl by mít větší moc takovému zpracování zabránit.

Lze tvrdit, že prvních několik měsíců, kdy bude Nařízení implementováno do praxe, bude nejtěžších, a budou se muset tzv. „vychytat mouchy“, určit výklad neurčitých

ustanovení a zavést právní praxe. Po překonání tohoto překlenovacího období snad budeme moci zhodnotit, že GDPR je prospěšným předpisem, které regulovalo trh s osobními údaji správným směrem, aniž by obchodní subjekty zatížilo natolik, aby situace byla nezvladatelná.

V České republice si musíme počkat na přijetí nového zákona o ochraně osobních údajů, které je v současné době, tj. v lednu roku 2018, v připomínkovém řízení. V něm by měl nastat odklon od pokut, které hrozí na základě samotného Nařízení, a měly by zůstat v mezích, jak jej ustanovuje i současný zákon o ochraně osobních údajů.

GDPR a práce daňového poradce s IT

Ing. Jaroslav Zlatohlávek
daňový poradce č. 322



Jedním z hlavních témat příštího roku bude určitě nabytí účinnosti nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů, známého i u nás pod zkratkou „nařízení GDPR“. Necháme-li stranou obecnou otázku, do jaké míry a v jakém rozsahu je takové nařízení nutné (a asi si na to nebudeme umět ani sami odpovědět, položíme-li na jednu misku vah byrokracii okolo nařízení a na druhou vědomí, že o nás díky našim především elektronickým aktivitám jejich provozovatelé skoro všechno ví), pak nám nezbude nic jiného, než se s ní nějak srovnat. A protože informací k tomuto tématu je v poslední době k dispozici velmi mnoho a mnozí pochopili, že to může být i dobrý byznys, zkusím se soustředit na naše profesní aktivity a využívání softwarových produktů při jejich realizaci.

Na začátek je třeba konstatovat, že se nařízení týká **výhradně údajů o fyzických osobách**, a tak se zaměříme

jen na ně jako klienty (samozřejmě se nás to týká ale také u našich případných zaměstnanců).

Jelikož cílem nařízení je ochrana osobních údajů před jejich zneužitím či zneužíváním, asi první věcí je se seznámit s tím, jaké máme možnosti prokázat, že s těmito osobními údaji můžeme, resp. musíme, pracovat. Z tohoto pohledu by se obecně naše „starost“ o osobní údaje měla rozdělit na dvě části – oprávnění ke zpracování a pak ochranu.

Nařízení obecně stanovuje tyto právní tituly pro prokázání oprávněnosti práce s osobními údaji:

- 1) Oprávněný zájem správce
- 2) Plnění právní povinnosti
- 3) Plnění smlouvy nebo jednání o jejím uzavření
- 4) Souhlas se zpracováním osobních údajů
- 5) Veřejný zájem
- 6) Životně důležitý zájem

Zdá se, že ve značné míře se budeme pro naši práci s údaji klientů moci opřít o první titul, respektive jeho kombinaci s druhým a třetím. Zpracováváme-li pro někoho jeho daňové přiznání nebo jiné podání v daňovém řízení, pak je asi náš oprávněný zájem získat a zpracovávat jeho osobní údaje, potřebné pro zajištění tohoto úkolu. Pravděpodobně budeme tuto činnost vykonávat také na základě smlouvy, resp. plné moci. To vše by mělo být dostačující pro prokázání oprávněnosti práce s osobními údaji klienta.

Jiné podmínky jsou stanoveny pro práci s tzv. citlivými údaji (biometrické údaje – výška či váha, genetické údaje – DNA, údaje vypovídající o rase nebo etnickém původu, filozofickém přesvědčení, náboženském vyznání, politických názorech, členství v odborech či organizacích, zdravotním stavu nebo i sexuální orientaci). S těmito se s výjimkou členství v odborech nebo případné invaliditě pro uplatnění patřičných daňových zvýhodnění pravděpodobně nepotkáváme, ale můžeme se zde asi opřít o fakt, že tuto skutečnost klient sám zveřejnil, poskytl-li nám patřičné podklady.

Tím se ale dostáváme k zásadnějšímu problému, tj. ochraně zpracovávaných osobních údajů. A tím spíše, že podle výkladu se za zveřejnění považuje už umožnění pouhého náhledu na osobní údaje například prostřednictvím obrazovky monitoru, nehledě na volně ležící vyplněný formulář daňového přiznání. Je tedy zjevné, že pro práci s osobními údaji našich klientů budeme muset nastavit v kanceláři určitá pravidla – kdo je může vidět, kdo je může zpracovávat, jak a za jakých podmínek se k těmto údajům dostat. Podstatné bude oddělit databázi údajů fyzických osob v jednotlivých využívaných softwarových produktech a nastavit uživatelská oprávnění tak, aby k těmto údajům měly přístup skutečně jen osoby splňující podmínky pro shora uvedené právní tituly, a ještě k tomu mít možnost zkontrolovat zálohované logovací informace, aby bylo možno kdykoliv zjistit, kdo a kdy k těmto údajům přistupoval. Také by mělo být zamezeno ukládání osobních údajů mimo definovaná úložiště. Mezi

daňovými poradci poměrně široce používaný nástroj TaxEdit umožňuje například v rámci definice a nastavení uživatele zakázat ukládání mimo vlastní složku poplatníka, verifikovat uživatele přihlašovaním pomocí certifikátu a ukládá základní informace o spuštění a přihlašování automaticky do logového souboru.

Poměrně významnou bude i otázka výmazu již nepotřebných dat. Určitě celou řadu údajů budeme muset archivovat s ohledem na promlčecí či archivační lhůty, ale samozřejmě po jejich skončení je budeme muset pravidelně mazat. I tady bude výhodou, když dodavatelé SW budou umět vytvořit alespoň základní nástroje pro upozornění na možné ukončení takových lhůt.

Otázkou naopak je, zda bude třeba ve větších kancelářích zřizovat funkci pověřence pro ochranu osobních údajů. V každém případě ale budeme muset všichni podniknout ta základní opatření, tj. především zmapovat, kde všude pracujeme s osobními údaji, kde jsou uloženy, kdo všechno k nim má přístup. Z toho pak ve velké řadě případů vyplyne potřeba přijmout nějaká opatření, ať už půjde o zpracování vnitřní směrnice nebo doplnění pracovních smluv zaměstnanců.

I když by se mohlo zdát, že v úvodu článku jsem trochu zapochyboval ohledně účelnosti nařízení, musíme si přiznat, že v naší profesi by určitě nemělo jít jen o formální naplnění jeho ustanovení. Ochrana osobních údajů je podle mého názoru jedním ze základních prvků našeho vztahu ke klientům, bez níž je v podstatě nemožné vybudovat vzájemnou důvěru, nehledě na zásady mlčenlivosti, které nás váží při aplikaci procesních předpisů. Takže pokud jsme této oblasti nevěnovali dosud adekvátní pozornost, jsou určitě aktualizované úkoly v rámci GDPR dobrým momentem k zamyšlení, jak s touto oblastí dál pracovat. Sami bychom byli také neradi, kdyby byly komukoliv k dispozici třeba údaje o našich příjmech a jejich zdrojích...

Digitalizace daní je nezvratný proces

Ing. Radek Neužil, LL.M.
tajemník Komory daňových poradců
České republiky

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.
daňová poradkyně č. 3885

Jaké má dopady narůstající digitalizace daní a jaký to bude mít dopad na daňové poradce, daňové poplatníky, ale i celkově na lidskou společnost? O tom byla konference „Daně se digitalizují. Jsou daňoví poradci připraveni?“, viz <http://www.cfe-eutax.org/node/5890>, kterou pořádala Komora daňových poradců České republiky (ČR) společně s celoevropskou Asociací daňových poradců CFE (Confédération Fiscale Européenne) a IFA ČR (International Fiscal Association) v konferenčním centru České národní banky. Konference se účastnilo více než 100 daňových poradců, zástupců podnikatelské a akademické sféry, státní správy a studentů z celé Evropy. Záštitu poskytl guvernér České národní banky Jiří Rusnok.

Pro dnešní dobu je charakteristická digitalizace a automatizace daňových procesů ve firmách, stále narůstající množství shromažďovaných a analyzovaných dat na straně daňových správ, využívání moderních technologií a systémů s umělou inteligencí, díky kterým programy získávají schopnost se učit a zdokonalovat ve vytěžování informací a vytváření vlastních názorů. Ze strany finančních správ se dá očekávat pokračující trend v požadování stále většího množství dat a informací od daňových poplatníků. Úlohou daňových poradců bude i nadále pomáhat svým klientům s plněním daňových povinností a porozuměním požadavků, které jsou na ně ze strany státu v souvislosti s daněmi kladeny. Požadovaná služba ale bude stále více o minimalizaci rizik a poskytnutí garance, že jsou zákonné povinnosti plněny správně, spíše než o agresivní daňové optimalizaci. Daňový poradce by měl k rozhodování klientů přispět kvalifikovanou radou v oblasti výkladu daňového práva, pomoci v nastavování vnitřního chování společnosti a samozřejmě v zastupování při jednání s finanční správou.

Ve vystoupeních přednášejících zazněly příklady praktického využití technologií umělé inteligence. Profesor Benjamin Alarie z **University of Toronto** představil kanadský systém „daňového předvídání“, viz <https://www.bluejlegal.com>, který dokáže na základě analýzy dat z minulosti, vycházející ze zpracování obrovského množství judikátů, stanovisek a daňových rozhodnutí, **předpovědět výsledek soudního jednání**. Systém využívají jak daňoví poradci, tak



finanční správa a ve velké míře také samotní soudci. Deklarovaným přínosem je eliminace zbytečných soudních sporů, kde je už dopředu a **s vysokou pravděpodobností zřejmé, jaký bude jejich výsledek**. Soudy se tak mohou věnovat skutečně zásadním a sporným záležitostem, které pomáhají formovat výklad daňového práva. I přes značnou pokročilost systému je zřejmé, že vytěžit takový systém dokážou především kvalifikovaní uživatelé, kteří jsou schopni zadat požadavek v dostatečné odborné úrovni, aby i odpověď byla relevantní a v praxi použitelná.

Možnosti a sílu vizualizace dat zdůraznil Eric Dankaa ze společnosti PWC. Společnosti by se podle něj měly v oblasti zpracování dat důsledně připravit prostřednictvím pečlivého řízení jejich sběru, zpracování i využití příslušných analýz. V budoucnu počítá s častějším reportováním finančním institucím a zdůrazňuje potřebu rozumět „vlastním“ datům před jejich sdílením a posíláním prostřednictvím požadovaných hlášení.

Tomáš Balco (z Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj – dále jen „OECD“) představil aktuálně řešené otázky spojené s digitalizací na půdě OECD, zejména možnosti zdanění zisků firem působících v oblasti digitální ekonomiky. Informoval rovněž o instrumentech navažujících na doporučení vyplývající z projektu BEPS. Richard Wild (z Chartered Institute of Taxation) prezentoval záměry plné elektronizace reportování daní ve Velké Británii. Elektronizace má kromě jiného za cíl zefektivnit výběr daní a snížit deklarované daňové mezery. Původní projekt elektronizace zahájený v roce 2015 měl vést k plné povinné elektronizaci daní z příjmů v roce 2018, daně z přidané hodnoty v roce 2019 a korporátní daně v roce 2020. Na základě ohlasů veřejnosti byl projekt s výjimkou daně z přidané hodnoty odložen a upraven na dobrovolné využití elektronických podání.

S ohledem na intenzivní pokračování digitalizace je potřeba se seriózně zabývat otázkou regulace umělé inteligence a zdaňování robotů. europoslankyně Dita Charanzová účastníky informovala, že takové debaty již probíhají i na půdě Evropského parlamentu, viz <http://www.europarl.europa.eu/committees/en/juri/robotics.html?tab=Results>.



Pokud přijmeme vizi, že v budoucnu nahradí lidskou práci technologie, a díky tomu přestane fungovat dnešní zdanění příjmů fyzických osob a odvodů na zdravotní a sociální pojištění, může dojít k zásadnímu ohrožení fungování dnešního daňového a sociálního systému. V této souvislosti profesor Xavier Oberson ze Ženevské univerzity předpověděl potřebu definování nové formy „robotické entity“, která by doplnila dnešní právní ukotvení fyzických a právnických osob, a to právě proto, aby bylo možné na „roboty“ navázat práva a povinnosti, včetně povinnosti placení daní. Takzvanými „roboty“ přitom nejsou myšleni jen průmysloví roboti například ve strojírenských továrnách, ale také systémy ve službách, kde budou v budoucnu nahrazovat lidskou práci v oborech, jako jsou právníci, doktoři, bankéři nebo i v běžné administrativě. Při odhadování budoucího vývoje a případného ohrožení například profese daňového poradce je potřeba zmínit i názor, který naopak díky technologiím předpovídá nárůst nových příležitostí a vznik nových pracovních míst. Bude to ovšem znamenat nalézání nových cest ve způsobu a obsahu práce, které nové technologie přinesou. Přitom, jak ve svém vystoupení upozornil kolega Jiří Teichmann, stále se v souvislosti s digitalizací a přechodem z papírové na elektronickou komunikaci potýkáme se

základními problémy v pochopení technologií a z nich vyplývajících úskalí. IT nástroje jsou totiž často dobře technicky nastaveny, ovšem programátorům chybí porozumění právního kontextu, proto by uživatelé těchto systémů včetně daňových poradců měli těmto technologiím rozumět, aby byli schopni při práci s nimi garantovat očekávaný výsledek a záruku. Vývoj z papírové formy přes současná elektronická podání k budoucím e-auditům a SAF-T (Standard Audit Files for Tax) zdůraznil i Jaroslav Beneš, který zároveň prezentoval přehled jednotlivých zemí s ohledem na využívání uvedených forem e-auditů, online reportingu a SAF-T. John Higgins ze společnosti Burson-Marsteller kromě jiného upozornil na potřebu diskuse a úpravy systému vzdělávání dětí pro 21. století, a to právě v souvislosti s digitalizací.

Pokud byla na začátku konference položena otázka, zda jsou daňoví poradci na digitalizaci daní připraveni, odpověď zatím není úplně jednoznačná. Důležité je ovšem vnímat současné trendy a cesty, po kterých je možné se vydat tak, aby byli daňoví poradci nadále pro své klienty přínosem a pomáhali současně k fungování daňového systému podle toho, jak ho daňová legislativa nastavuje.

Pojištění kybernetických rizik

Ing. Dana Pluchová
ředitelka úseku metodiky
a produktového řízení,
makléřská společnost OK GROUP, a. s.



Vzhledem ke stále většímu důrazu na automatizaci, digitalizaci a provázanost informačních systémů ve většině odvětví ekonomiky roste také hrozba kybernetických útoků. Nebezpečí spočívá v kybernetické kriminalitě, kdy úmyslnými a cílenými útoky dochází k poškození či ztrátě dat (z počítače nebo z cloudu), k problémům s dostupností systémů/sítí z důvodu přetížení, k neoprávněným zásahům do osobních práv nebo k přerušení poskytovaných služeb apod. Eliminovat nepříznivé finanční dopady kybernetického útoku lze prostřednictvím vhodného pojištění kybernetických rizik.

Postižený subjekt se může nacházet v pozici jak oběti kybernetického útoku, tak také současně viníka, který nese odpovědnost za sekundární škody vůči svým klientům. Princip odpovědnosti vůči třetím stranám se ještě více posílí díky nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. 4. 2016, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), angl. General Data Protection Regulation neboli **GDPR** – jedná se o novou legislativu Evropské unie (EU) účinnou od 25. 5. 2018, která výrazně zvýší nároky na ochranu osobních dat občanů.

Ze statistik vyplývá, že nejčastějšími cíli kybernetických útoků jsou v 71 % všech případů malé a střední společnosti s 1–100 zaměstnanci, u nichž došlo k narušení bezpečnosti a ztrátě dat. Devadesát šest procent všech útoků bylo velmi jednoduchých na provedení, dokonce v 97 % všech případů se dalo předejít ztrátě dat dodržováním základních bezpečnostních pravidel a aktualizací bezpečnostních systémů. Každou minutu je zasaženo malwarem 232 počítačů.

Pojištění kybernetických rizik je určeno pro široké spektrum společností, které shromažďují a pracují s daty svých klientů (např. společnosti z oblasti médií, zdravotnická zařízení, společnosti z oblasti IT, e-shopy, finanční instituce, rovněž fyzické či právnické osoby poskytující daňové poradenství apod.). Každá společnost, která shromažďuje, pracuje či jakýmkoliv způsobem nakládá s daty, je v ohrožení.

Pojištění kybernetických rizik je kombinací majetkového pojištění (tzn. je poskytováno pojistné plnění za škody způsobené pojištěnému, kdy společnost je přímou obětí kybernetického útoku) **a pojištění odpovědnosti za újmy**, kdy jsou hrazeny škody způsobené třetím osobám (tzn. v případech, kdy je společnost/pojištěný uznán jako viník, který nese odpovědnost za škody, újmy vůči svým klientům).

Pro představu dále uvádím několik příkladů, které toto speciální pojištění může krýt. Jedná se zejména o škody způsobené hackerským útokem na počítačových systémech (softwarech) a datech poškozené společnosti, ale i o další související náklady (včetně nákladů na právní zastoupení). Dále lze zajistit také krytí nákladů souvisejících s přerušením provozu v důsledku narušení počítačového systému nebo zásahu ze strany hackera, ale i nechtěné lidské chyby. Kryty mohou být také náklady související s nároky na ochranu osobních údajů a také náklady na očištění dobrého jména poškozené společnosti (náklady public relations). Někteří pojistitelé nabízejí také krytí pokut udělených regulačním orgánem, např. v souvislosti s únikem osobních údajů.

Je důležité upozornit na fakt, že rozsah nabízeného krytí závisí na výběru pojistitele, který pojištění kybernetických rizik na našem pojistném trhu nabízí.

Z praxe uvádím některé příklady škod:

Příklad č. 1

Únik osobních údajů pacienta

- osobnostní údaje pacienta,
- znemožnění výkonu povolání z důvodů zveřejnění zdravotního stavu:
 - žaloba o finanční kompenzaci,
 - pokuta udělená dozorovým orgánem za zveřejnění citlivých informací o pacientovi.

Celková výše škody: 4 000 000 Kč.

Příklad č. 2

Hackerský útok a zveřejnění 117 000 osobních údajů studentů

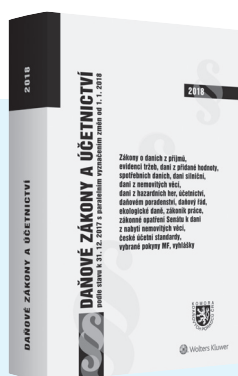
- náklady na IT experty za účelem zjištění příčiny útoku a přesného počtu zveřejněných údajů,
- náklady na oznámení (informační dopis všem studentům a zřízení call centra),
- náklady na public relations,
- pokuta udělená dozorovým orgánem za zveřejnění citlivých informací.

Celková výše škody: 2 000 000 Kč.

V návaznosti na výše uvedené byla ve spolupráci s prezidentem Komory daňových poradců České republiky uzavřena rámcová pojistná smlouva pojištění kybernetických rizik určená pro fyzické i právnické osoby zapsané v seznamu Komory daňových poradců České republiky.

Závěrem je potřeba uvést, že je velmi důležité nejen mít sjednáno kvalitní pojištění kybernetických rizik, ale také je nutné dodržovat základní pravidla kybernetické bezpečnosti, tj. mimo jiné nepodceňovat a nezanedbávat prevenci ochrany a zabezpečení IT systémů.

INZERCE



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2017 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2018

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR.

Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Názorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

Cena publikace je 520 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím dlouhodobé objednávky. V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Měly by finanční úřady respektovat rozhodnutí správních soudů?

Ing. Tomáš Hajdušek
daňový poradce č. 1381



Možná jste to viděli mnohokrát v amerických filmech pojednávajících o napínavých soudních řízeních. Právník stojí před obrovskou knihovnou a usilovně hledá v soudní historii USA případ podobný tomu, který právě řeší. Proč tak činí? Protože v Americe – velmi zjednodušeně řečeno – platí, že pokud byl obdobný případ již v minulosti posuzován, je rozhodnutí soudu závazné i pro všechny budoucí obdobné případy. Má to svoji hlubokou logiku, součástí spravedlnosti a předvídatelnosti práva jistě je i požadavek na to, aby byly stejné případy posuzovány stejně.

V právním řádu České republiky nemáme tento precedenční systém zaveden. To ale vůbec neznamená, že předchozí rozhodnutí soudu v obdobné věci není pro všechny budoucí obdobné případy závazné. Naopak, z principů rozdělení státní moci na moc zákonodárnou, výkonnou a soudní vyplývá požadavek na to, aby správní orgány coby součást moci výkonné respektovaly judikaturu správních soudů, neboť při daném rozdělení státní moci je pouze moc soudní oprávněná závazně vykládat právo. Pokud tedy soudy dokonce opakovaně (sic!) řeší určitou situaci jednotným způsobem, je takový postup zcela samozřejmě závazný i pro správní orgány. Je tím zajištěno právo každého z nás na stejné postavení a je tím zajištěna předvídatelnost práva.

Výše uvedené principy rozhodování jsou samozřejmě platné i pro rozhodování orgánů finanční správy. Nerespektování judikatury správních soudů ze strany orgánů finanční správy by znamenalo porušování základního práva daňových subjektů na rovný přístup a znamenalo by zbytečné soudní spory, které by přinesly zvýšené náklady na obou stranách. V konečném důsledku by to vedlo k podkopávání samotných základů právního státu.

Uveďme si tři příklady z praxe, kdy orgány finanční správy nerespektovaly nebo stále nerespektují judikaturu Nejvyššího správního soudu a nutily či nutí daňové subjekty jít s nimi do soudních sporů.

1 Způsob podávání plné moci na odklad daňových přiznání

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 5. 2015, čj. 4 Afs 68/2015-35, uvedl, že plnou moc pro odklad daňového přiznání je možné poslat na finanční úřad rovněž poslední den lhůty poštou, aby tak bylo možné podat přiznání k dani z příjmů v prodlouženém termínu do 1. 7. Nejvyšší správní soud tak vyřešil dlouhodobé spory mezi daňovými poradci a finanční správou, kdy dal za pravdu daňovým poradcům. Nicméně orgány finanční správy se rozhodly uvedený rozsudek nerespektovat a i nadále považovaly takto podanou plnou moc za podanou opožděně. Tvrdily, že nestačí plnou moc podat na poště 1. 4., nýbrž že musí být 1. 4. rovněž na finanční úřad doručena. Uvedený rozsudek byl sice orgánům finanční správy znám, ale označovaly jej za „*ojedinelé soudní rozhodnutí, v důsledku čehož odvolací orgán setrvává při posuzování předmětné plné moci na dosavadní správní praxi, tj. že plná moc musí být ve lhůtě pro podání daňového přiznání uplatněna u místně příslušného správce daně*“. A tak musely přijít další soudní spory a rozsudky Nejvyššího správního soudu (např. ze dne 10. 11. 2016, čj. 2 Afs 165/2016-26, a ze dne 22. 12. 2016, čj. 6 Afs 243/2016-25), než finanční správa kapitulovala a vydala v březnu 2017 metodiku, ve které rozsudky Nejvyššího správního soudu akceptovala.

2 Úroky za dobu zadržování nadměrných odpočtů

Oblast daně z přidané hodnoty je zasažena daňovými podvody více než jiné daně. Nejčastěji je daňový podvod spáchán vylákáním neoprávněného nadměrného odpočtu. Není proto divu, že jsou nadměrné odpočty často ze strany finančních úřadů prověřovány a k jejich vyplacení tak může dojít se značným časovým zpožděním, když v některých případech je zpoždění delší než jeden či dva roky.

Soudní dvůr Evropské unie, který má při výkladu pravidel daně z přidané hodnoty rozhodující slovo, dospěl již v roce 1997 k jednoznačnému závěru, že zadržování nadměrného odpočtu pro plátce znamená negativní majetkový

dopad a zásah do práva vlastnit majetek, a daňovému subjektu proto náleží za dobu zadržení nadměrného odpočtu finanční kompenzace v podobě úroku. Na toto první rozhodnutí navázalo několik dalších rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie z období let 2008 až 2014.

Přestože se ze strany Soudního dvora Evropské unie jednalo o jednotnou a ustálenou judikaturu, trvalo několik let, než se toto pravidlo podařilo prosadit i do českého práva. Nejprve se tak stalo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/21013-34, ve věci KORDÁRNA.

Finanční správa se ovšem rozhodla tento rozsudek nerespektovat, o čemž svědčí přípis Generálního finančního ředitelství (GŘ) všem finančním úřadům ze dne 29. 12. 2014, ve kterém GŘ uvádí, že „nepovažuje právní názor vyjádřený v tomto rozsudku NSS za odraz konstantní judikatury NSS (není známa existence dalších rozsudků obsahujících obdobný názor na vznik úroku ze „zadržovaného daňového odpočtu“). Tento právní názor NSS nemá obecnou závaznost jako obecně závazný právní předpis nebo mezinárodní smlouva“.

Opět se opakovala situace, popsaná výše v případě plných mocí. Muselo být následně vydáno téměř dvacet rozsudků Nejvyššího správního soudu a krajských soudů na toto téma, než finanční správa kapitulovala a vydala v červnu 2017 metodiku, ve které rozsudky Soudního dvora EU a NSS akceptovala.

3 Možnost požádat o prodloužení lhůty pro vyjádření v rámci odvolacího řízení

V případě, že odvolací orgán dospěje v průběhu řízení k jinému právnímu závěru, než prvostupňový správce daně, je povinen tento odlišný právní názor sdělit daňovému subjektu a poskytnout mu lhůtu na vyjádření k němu. Podle původního znění daňového řádu tato lhůta nesměla být delší než 15 dní a nebylo možné ji prodloužit. Toto omezení činilo v případě složitých kauz daňovým subjektům velké problémy, což bylo shledáno v kontrastu s několikaletými rozhodováními odvolacích orgánů jako neoprávněné. Ministerstvo financí proto prosadilo na začátku roku 2011 novelu § 115 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterou byla nemožnost prodloužení lhůty na vyjádření zrušena. Do důvodové zprávy k tomu ministerstvo napsalo, že „(n)avrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě“.

Ke všeobecnému údivu daňových poradců se ale finanční správa rozhodla, že ani po této novele nebude připouštět možnost požádat o prodloužení lhůty pro vyjádření. Jeden takový spor tak musel opět dospět k Nejvyššímu správnímu soudu, který takový postup finanční správy označil za nezákonný, když v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, čj. 1 Afs 321/2016-31, uvedl, že odvolacímu orgánu „nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit“.

Zdálo by se, že rozsudek Nejvyššího správního soudu udělal v této otázce jasno. Ovšem není tomu tak. V obdobném případě dokonce samotné Generální finanční ředitelství vydalo 22. 1. 2018 rozhodnutí, ve kterém správnost závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu popírá a odmítá je respektovat. Konkrétně GŘ uvádí, že „se neztotožňuje s výkladem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku spis. zn. 1 Afs 321/2016-31 ze dne 22. 03. 2017, že se úprava v § 36 odst. 5 daňového řádu vztahuje pouze na lhůty, v důsledku jejichž uplynutí dochází k zániku hmotného práva“. Generální finanční ředitelství dokonce odmítá respektovat jednoznačnou vůli zákonodárce, vyjádřenou v důvodové zprávě, k níž poznamenává, že „byť Nejvyšší správní soud opřel svůj výklad o komentář důvodové zprávy k novele § 115 odst. 3 daňového řádu provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., je třeba mít na zřeteli nezávaznou povahu důvodové zprávy, ze které lze sice vysledovat úmysl zákonodárce, ale která není právním předpisem“.

Je zřejmé, že i v tomto případě bude muset dojít k dalším soudním sporům, které výklad dané otázky definitivně vyjasní.

4 Jak to tedy je s precedenční závazností rozhodování soudů pro správce daně?

Výše citovaná tvrzení orgánů Finanční správy o nezávaznosti jednotlivých rozsudků Nejvyššího správního soudu jsou bez dalšího naprosto nepřipadná. Správnímu orgánu není doktrínou upírána možnost nerespektovat v konkrétní kauze obecné závěry soudů z jiných obdobných kauz. Vždy ale musí být tento nesouhlasný postoj náležitě odůvodněn a správní orgán musí přednést argumenty, které závěry soudu vyvracejí a případně mu umožní se s postojem správního orgánu nově ztotožnit.

Nerespektování soudních rozhodnutí bez vznesení opo-
nentní argumentace je ale naprosto nepřipustné a zavání
pohrdáním mocí soudní ze strany mocí výkonné.

Nejvyšší správní soud takový postup opakovaně ve svých rozhodnutích odmítl. V rozsudku sp. zn. 2 Afs 165/2016 NSS uvedl, že „je nutné, aby orgány finanční správy ve své správní praxi, tj. i v rámci dalšího řízení v nyní projednávané věci, postupovaly právě v souladu se závěrem

plynoucím ze zmíněného rozsudku. Je proto namístě, aby orgány daňové správy právní názor v uvedeném rozsudku reflektovaly, a aby jej i respektovaly, ledaže by snesly vůči argumentům v něm uvedeným vskutku závažné protiargumenty, které dosud nebyly Nejvyšším správním soudem vzaty v úvahu“.

Ještě dále šel Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 2 Afs 15/2017, ve kterém nerespektování rozsáhlé a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ze strany Odvolacího finančního ředitelství shledal „zcela svévolným, popírajícím nejenom základní zásady fungování veřejné správy, nýbrž i fundamentální principy právního státu založeného na respektu k právům a svobodám jednotlivce“. Podle Nejvyššího správního soudu „(n)ázory vyslovené v jednotlivých rozsudcích Nejvyššího správního soudu, natož pak v ustálené judikatuře tohoto soudu, musí správní orgány z důvodu ochrany právní jistoty adresátů veřejné správy zásadně respektovat (nepodloží-li svůj odlišný právní názor komplexní a důkladnou argumentací). Odmítne-li se nicméně správní orgán řídit názorem

Nejvyššího správního soudu vysloveným v obdobné věci pouze s odkazem na údajně nedostatečnou kvalitu odůvodnění, jedná v rozporu s výše uvedenými ustanoveními soudního řádu správního, čímž překračuje své pravomoci, a porušuje tak čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod“.

5 Závěrem

Ústavní soud mnohokrát judikoval, že zájem státu na výběru daní není zájmem nijak přednostním a že stát plní i jiné funkce. Plná třetina soudců Ústavního soudu má za to, že „ne vždy je daňová disciplína tou největší hodnotou (legitimním cílem)“. Finanční správa nemá vedoucí úlohu ve společnosti. Není ani čtvrtou složkou státní moci, je součástí moci výkonné. Jako taková musí respektovat základní principy dělby státní moci, mezi které v první řadě patří respektování judikatury správních soudů. V opačném případě se nemůže divit, že jsou její postupy stále častěji předmětem kritiky.

Lze po státu požadovat náhradu za neústavní zákony?

JUDr. Ing. Martin Kopecký
daňový poradce č. 3826

Předmětem tohoto článku je úvaha, zda lze po státu efektivně požadovat náhradu újmy vzniklé v přímé souvislosti s legislativními chybami. Inspirací je nedávný nález našeho Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 (publikovaný pod č. 8/2018 Sb.), který zrušil mj. povinnost evidovat tržby realizované prostřednictvím platebních karet (tzv. kartové platby) ve smyslu § 5 písm. b) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o evidenci tržeb“ nebo „ZET“).



1 Důvody neústavnosti kartových plateb

Podle Ústavního soudu evidence bezhotovostních převodů dle § 5 písm. b) ZET jistě přispívá k naplnění cílů zákona o evidenci tržeb. Zahrnutí tohoto typu plateb do systému jednotné evidence lze považovat za efektivní – správce daně specifikované platby nemusí samostatně ověřovat u daňového subjektu atp. Nicméně jednotná evidence plateb prováděných bezhotovostním převodem, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník tržbu evidující, neobstojí v testu

proporcionality, neboť negativní důsledky evidence v tomto dílčím aspektu převáží pozitiva, která jinak má evidování plateb splňujících náležitosti tržeb podle § 5 ZET.

Systém evidence tržeb musí být podle Ústavního soudu nastaven tak, aby daňové subjekty měly v souladu s nálezem sp. zn. Pl. ÚS 24/10 [který zrušil část zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o elektronických komunikacích), ve znění pozdějších předpisů, umožňující plošný a preventivní sběr a uchovávání údajů v rámci elektronické komunikace] zachovánu možnost – zvláště, neodporuje-li to smyslu a účelu posuzovaného zákona – této evidenci nepodléhat, a to nikoliv proto, aby získaly jakoukoliv výhodu z pohledu daňových povinností, ale proto, aby bylo v maximální možné míře sníženo riziko zranitelnosti jejich autonomní sféry.

Smyslem evidence tržeb není, aby správce daně měl co možná nejširší přehled o uskutečněných platbách – neobstojí tedy ani argument, že evidence plateb v § 5 písm. b) ZET napomůže úplnosti analytických informací zpracovávaných správcem daně (tyto ostatně budou neúplné už jen proto, že evidenci nepodléhají bezhotovostní převody přímo mezi bankovními účty) – ale jen to, aby dohlédl na ty platby, jež jsou pro něj fakticky (a ze své podstaty) jinak nedohledatelné.

Lze si představit situaci, kdy podnikatel, který provozuje e-shop umožňující platbu kartou, vynaložil náklady na úpravu systému tak, aby umožňoval evidovat tržbu podle zákona o evidenci tržeb i v případě kartových plateb. Pokud úpravu systému prováděl externí dodavatel, pak podnikatel celkem lehce prokáže, jaké dodatečné náklady mu vznikly v důsledku toho, že postupoval podle zákona o evidenci tržeb, jehož relevantní část následně Ústavní soud zrušil pro neústavnost.

Může v tomto případě podnikatel po státu požadovat, aby mu nahradil újmu vzniklou v důsledku toho, že si plnil své zákonné povinnosti, které se ale následně ukázaly jako neústavní, a proto byly zrušeny?

2 Tvorba legislativy není úřední postup

První myšlenka na to, jak se domoci náhrady újmy za vadnou legislativu, míří k použití zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“). Podle § 5 zákona č. 82/1998 Sb. stát odpovídá za škodu, která byla způsobena buď rozhodnutím vydaným v občanském soudním řízení, ve správním řízení, v řízení podle zákona

č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, nebo v řízení trestním, nebo nesprávným úředním postupem.

Zákonodárná činnost státu však není rozhodnutím v žádném z výše uvedených řízení a nelze ji ani považovat za úřední postup. Tento názor potvrdil rozsudek Nejvyššího soudu čj. 25 Cdo 1124/2005-81, podle kterého proces schvalování zákonů není úředním postupem, a proto nelze v případě škody vzniklé v důsledku chybné legislativy uplatnit vůči státu nárok na náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb.

Je však tímto názorem Nejvyššího soudu vyloučena možnost žádat po státu náhradu za škodu vzniklou v přímé příčinné souvislosti s přijetím zákona, který byl pro jeho neústavnost zrušen? Domnívám se, že nikoliv. Jinak by totiž neexistovala možnost, jak od státu požadovat kompenzaci za to, že pod sankcí vyžaduje něco, co by sám vyžadovat neměl.

3 Chrání stát dobrá víra ve vlastní předpisy?

Každý adresát právní normy z její podstaty musí předpokládat její bezvadnost. Tento přístup podporuje i § 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 182/1993 Sb.“), pro případ zrušení zákona pro jeho neústavnost, podle kterého, dojde-li Ústavní soud k závěru, že zákon je v rozporu s ústavním zákonem, nálezem rozhodne, že takový zákon se zrušuje dnem, který v nálezu určí. I když explicitně není vyloučeno, aby Ústavní soud zrušil zákon zpětně ke dni jeho účinnosti (nebo k jinému dni), takovéto zpětné zrušení Ústavní soud zatím nikdy neprovedl.

Zpětné zrušení zákona by svým způsobem představovalo pravou (negativní) retroaktivitu, což je princip, který Ústavní soud odmítl např. v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 38/06 (nemožnost zrušení již neúčinného právního předpisu). Ostatně i § 67 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb. říká, že pokud zákon, jehož zrušení je navrhováno, pozbude platnosti před skončením řízení před Ústavním soudem, řízení se zastaví. Navíc podle § 71 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb. zůstávají pravomocná rozhodnutí vydaná na základě právního předpisu, který byl zrušen, nedotčena (s výjimkou trestních věcí).

To znamená, že i na zákon, který byl Ústavním soudem zrušen, se až do jeho zrušení (a to i zpětně) hledí jako na bezvadný. Pravomocná rozhodnutí vydaná na základě takového (neústavního) zákona jsou tak paradoxně nadále považována za právně závazná. Proto také např. finanční správa neumožnila dodatečné snížení daňové povinnosti v důsledku rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 31/13 (zrušení omezení pro využití daňové slevy pracujícími

důchodci). Dobrá víra v ústavnost vlastních právních předpisů, zásada právní jistoty a zákaz retroaktivity (včetně tzv. negativního zákonodárství Ústavního soudu) by však neměla svědčit státu, který protiústavní stav (následně napravený do budoucna Ústavním soudem) svojí vlastní legislativní činností zavinil.

Podmínkou pro soukromoprávní odpovědnost za škodu v důsledku deliktního jednání ve smyslu § 2910 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObčZ“ nebo „občanský zákoník“), je jednak objektivní existence škody (která je v našem případě zjevná a je představována marně vynaloženými náklady), deliktní jednání státu, tedy porušení právní povinnosti (v našem případě jde o porušení povinnosti souladu zákona o evidenci tržeb s ústavními předpisy autoritativně deklarované Ústavním soudem), a přímá souvislost mezi deliktním jednáním státu (v rámci výkonu moci zákonodárné) a vzniklou škodou na straně adresáta právní normy. Proti vzniku odpovědnosti státu za následky neústavní legislativy by nemělo hrát roli to, že legislativní činnost státu má typicky veřejnoprávní charakter, kdy stát je vůči adresátovi předpisu ve vrchnostenském postavení, zatímco institut odpovědnosti za škodu je typický soukromoprávní institut, kdy obě strany jsou vůči sobě v rovném postavení.

4 Soukromoprávní škoda jako důsledek legislativní činnosti státu

Možnost podání soukromoprávní žaloby na náhradu škody vzniklé v přímém důsledku přijetí chybné veřejnoprávní normy, která je v rozporu s ústavními principy, naráží na argument, že ze samotné existence zákona nemůže občanskoprávní škoda vzniknout *per definitionem*, neboť existence zákona není důvodem škody, pouze jejím předpokladem pro požadavek na náhradu újmy. Takovýto přístup by však fakticky akceptoval svévoli státu při tvorbě legislativy. Přitom na rozdíl od moci zákonodárné připouští zákon č. 82/1998 Sb. ochranu před výkonem moci soudní a výkonné v podobě občansko-právní odpovědnosti za škody vzniklé v důsledku porušení jednoduchého práva.

Podle názoru autora lze soukromoprávní nárok vůči státu na náhradu újmy vzniklé z vadné legislativní činnosti argumentačně opřít o ústavní předpisy a mezinárodní smlouvy chránící lidská práva, a o související judikaturu. Jde zejména o judikaturu Ústavního soudu, která se zabývá nároky na náhradu škody vzniklé v důsledku cenové regulace nájemného u bytů.

Cenové regulaci nájmů a nárokům na náhradu škod z ní vyplývajících se Ústavní soud věnuje dlouhodobě. Nejprve šlo o vyhlášku Ministerstva financí České republiky č. 176/1993 Sb., o nájemném z bytu a úhradě za plnění

poskytovaná s užíváním bytu (dále jen „vyhláška č. 176/1993 Sb.“), která stanovovala maximální nájemné u bytů postavených do 30. 6. 1993 a věcně usměrněné nájemné u bytů, jejichž výstavba nebo dostavba byla povolena po 30. 6. 1993. Ústavní soud vyhlášku č. 176/1993 Sb. zrušil náležením sp. zn. Pl. ÚS 3/2000. Přitom uvedl, že vyhláška č. 176/1993 Sb. porušuje vlastnické právo ústavně zaručené v čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (č. 23/1991 Sb.) – dále jen „Listina“, jakož i v čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k evropské Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.) – dále jen „Úmluva“, neboť pro vlastníky bytů fakticky dotýkajících nájemné je, na rozdíl od ostatních vlastníků, obsah i výkon řady základních oprávnění vlastníka, která tvoří obsah vlastnického práva, nezdůvodnitelně zpochybněn a odepřen.

Na zrušenou vyhlášku č. 176/1993 Sb. navázalo Ministerstvo financí České republiky cenovým výměrem č. MF č. 06/2002, kterým se stanoví maximální nájemné z bytu, maximální ceny služeb poskytovaných s užíváním bytu a pravidla pro věcné usměrňování nájemného v bytě a mění výměr MF č. 01/2002 (dále jen „cenový výměr č. 06/2002“). Ústavní soud tento cenový výměr náležením sp. zn. Pl. ÚS 8/2002 zrušil, a to mj. i z toho důvodu, že podzákonnou normou byla řešena věc vyhrazená zákonné úpravě. Ve své podstatě šlo opět o legislativní činnost v rozporu s ústavními předpisy, v jejímž důsledku došlo k omezení vlastnického práva majitelů nájemních bytů, kteří nemohli o výši nájemného svobodně rozhodovat.

Ohledně zrušení cenového výměru č. 06/2002 vyšlo nařízení vlády 567/2002 Sb., kterým se stanoví cenové moratorium nájemného z bytů. I toto nařízení vlády bylo náležením Ústavního soudu publikovaným pod č. 84/2003 Sb. zrušeno pro protiústavnost. Možnost jednostranného zvýšení nájemného tak byla definitivně umožněna až novým zákonem č. 107/2006 Sb., o jednostranném zvyšování nájemného z bytu a o změně zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 107/2006 Sb.“), který byl zrušen až novým občanským zákoníkem.

5 Odpovědnost státu za omezení vlastníků bytů

Po uvedení přestřelce mezi Ústavním soudem a legislativou vznikla nutně otázka existence nároku vlastníků bytů na náhradu za újmu vzniklou v důsledku nemožnosti požadovat vyšší nájemné. Regulované nájemné totiž obvykle nepostačovalo ani k běžné obnově bytů. Pro majitele bytů totiž zrušení cenových předpisů Ústavním soudem a následné přijetí zákona č. 107/2006 Sb. sice do budoucna umožnilo zvýšení nájmů, neřešilo ale minulost, kdy stát vlastníky bytů poškodil tím, že je fakticky omezil na jejich majetkových právech.

Prvním v řadě významných rozhodnutí byl rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. Cdo 1124/2005, který konstatoval, že činnost parlamentu není úředním postupem ve smyslu § 13 zákona č. 82/1998 Sb., a proto nelze podle zákona č. 82/1998 Sb. uplatňovat náhradu škody vzniklé jak v důsledku přijetí zákona následně zrušeného pro jeho neústavnost, tak i v důsledku legislativní nečinnosti a z ní vyplývající nemožnosti domoci se majetkového práva na spravedlivé nájemné.

Podle Nejvyššího soudu je odpovědnost státu podle zákona č. 82/1998 Sb. zásadně spojena **pouze s nesprávným úředním postupem orgánů moci výkonné a soudní**. Vzhledem k tomu, že parlament je vrcholným orgánem moci zákonodárné, přičemž neexistuje a ani existovat nemůže pravidlo či předpis o tom, jak který poslanec nebo senátor má při přijímání zákonů hlasovat, nelze proces přijímání zákonů považovat za úřední postup, a pokud byla zachována pravidla jednacího řádu Poslanecké sněmovny nebo Senátu, pak už vůbec nelze uvažovat o „soudní“ kontrole, zda výsledek hlasování je správný či nesprávný. Jde o princip ústavní suverenity moci zákonodárné, která je odpovědná lidu.

Nejvyšší soud se odmítl zabývat otázkou nároku na spravedlivé zadostiučnění podle čl. 41 Úmluvy, které by mohlo kompenzovat škodu vzniklou v důsledku přijaté protiústavní legislativy. Stejně tak Nejvyšší soud odmítl předložit Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti zákona č. 82/1998 Sb. a § 442 „starého“ zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen starý „ObčZ“), neboť podle jeho názoru jak zákon č. 82/1998 Sb., tak i § 442 starého ObčZ „jsou souladné s ústavním pořádkem České republiky“.

6 Za neústavní cenovou regulaci stát odpovídá

K možnosti náhrady škody způsobené protiústavní cenovou regulací se následně vyslovil Ústavní soud, který v nálezu sp. zn. I. ÚS 680/08 řešil situaci, kdy se stěžovatelka domáhala po státu náhrady škody vzniklé v důsledku regulovaného nájemného za období před zrušením cenových předpisů. Vycházela totiž z předchozího rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 489/05, podle kterého nebylo možné se domáhat zaplacení rozdílu mezi regulovaným a tržním nájemným po nájemníkovi za dobu před zrušením příslušného ustanovení. Nárok stěžovatelky vůči státu proto směřoval do doby minulé před účinností zákona č. 107/2006 Sb., který jednostranně zvýšení nájemného umožnil.

Stěžovatelka tvrdila, že Česká republika objektivně odpovídá za nepřijetí příslušného zákona (zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů), a to bez ohledu na zákonodárné procesy probíhající v parlamentu a bez ohledu na skutečnost, zda státní orgány činily nebo nečinily kroky směřující k přijetí zákona

umožňujícího jednostranné zvýšení nájemného na ekonomicky oprávněnou úroveň.

Podle Ústavního soudu neuplatněním nároku na zvýšení nájemného vůči nájemci není zcela vyloučen nárok pronajímatelky na náhradu vůči státu za omezení jejího vlastnického práva. Obecné soudy musí při posuzování existence a výše nároku vůči státu vzít v úvahu také částku, kterou by bývala mohla pronajímatelka úspěšně požadovat po nájemci. V souladu se závěry uvedenými v nálezu sp. zn. I. ÚS 489/05 měl obecný soud zohlednit situaci, kdy by např. ke zvýšení nájemného nedošlo ze sociálních důvodů na straně nájemce při neexistenci sociálního bydlení, nebo by došlo k určení výše nájemného na základě úvahy soudu dle § 136 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, lze-li výši nároku zjistit jen s velkými obtížemi nebo nelze-li ji zjistit vůbec.

Tím Ústavní soud připustil možnost domáhat se vůči státu škody vzniklé v důsledku protiústavní cenové regulace nájemného, tedy v důsledku legislativní činnosti státu. Nezabýval se však procesními postupy, jakými lze tento nárok vůči státu uplatnit.

K dané věci se Ústavní soud následně vyslovil ve stanovisku sp. zn. Pl. ÚS-st27/09, kde uvedl, že obecné soudy mohou rozhodovat o zvýšení nájemného za období od podání žaloby do 31. 12. 2006, tzn. za období před účinností zákona č. 107/2006 Sb. Za období po nabytí účinnosti zákona již však soudy rozhodovat nemohou, neboť na toto období se již uplatní úprava jednostranného zvyšování nájemného dle § 3 odst. 2 zákona č. 107/2006 Sb.

Ve svém stanovisku dále Ústavní soud uvedl, že žaloby pronajímatelů (vlastníků bytů) na náhradu škody vůči státu opírající se o zákon č. 82/1998 Sb., která měla vzniknout v důsledku dlouhodobé protiústavní nečinnosti parlamentu spočívající v nepřijetí zvláštního zákona vymezujícího případy, kdy je pronajímatel oprávněn jednostranně zvýšit nájemné (viz nálezy sp. zn. Pl. ÚS 20/05), **jsou obecné soudy povinny posoudit z hlediska práva na náhradu za nucené omezení vlastnického práva podle čl. 11 odst. 4 Listiny a v tomto smyslu poskytnout účastníkům řízení procesní prostor, aby se mohli vyjádřit k uvedené změně právního posouzení.**

Nárok vůči státu na náhradu za nucené omezení vlastnického práva podle čl. 11 odst. 4 Listiny má subsidiární charakter vůči nároku pronajímatele bytu proti nájemci na zvýšení nájemného jen za dobu počínající dnem podání žaloby. Za dobu, která tomuto dni předchází, může pronajímatel bytu uplatnit svůj nárok na náhradu za nucené omezení vlastnického práva proti státu přímo.

7 Odpovědnost státu za vadnou legislativu nelze přenášet na jiné osoby

Následně Ústavní soud vydal nález sp. zn. IV. ÚS 1431/09 k náhradě škody za nucené omezení vlastnického práva dle čl. 11 odst. 4 Listiny, kterým odmítl názor obecných soudů, že pronajímatelé měli svůj nárok z protiústavně cenově regulovaného nájemného požadovat nejprve po nájemcích, a teprve v případě neúspěchu mohli nárok uplatnit vůči státu.

Podle Ústavního soudu nárok pronajímatelky vůči státu neměl subsidiární povahu a nebylo možné ho podmínit tím, že se měla svých práv domáhat nejprve vůči nájemcům, neboť možnost žalovat nájemce na zvýšení nájemného byla založena teprve nálezem sp. zn. Pl. ÚS 20/05. Obecné soudy musí posoudit, zda stěžovatelce náleží právo na náhradu za nucené omezení vlastnického práva podle čl. 11 odst. 4 Listiny, a případně v jaké výši.

Ústavní soud v dalších nálezech po vydání stanoviska sp. zn. Pl. ÚS-st27/09 připomněl, že samotná protiústavnost právní úpravy regulovaného nájemného neznamenala, že v každém individuálním případě bylo porušeno základní právo pronajímatele (vlastníka bytu). Proto ani výše případného nároku na náhradu za nucené omezení vlastnického práva podle čl. 11 odst. 4 Listiny nemusela být identická s rozdílem mezi obvyklým a regulovaným nájemným. Obecné soudy proto nesmí nárok na náhradu vůči státu zamítn apriorně, nýbrž musejí za respektování výše uvedených závěrů posoudit individuální uplatněné nároky; v tomto smyslu jsou soudy rovněž povinny vytvořit dostatečný procesní prostor (§ 118a zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů), aby se obě strany řízení mohly k novému právnímu posouzení vyjádřit a případně uplatnit nové důkazy nebo námítky.

Na základě výše uvedených rozhodnutí Ústavního soudu nakonec i Nejvyšší soud akceptoval právo občanů domáhat se náhrady za újmu způsobenou absencí legislativy umožňující jednostranné zvyšování nájmů. Nicméně toto zvýšení omezil na částku, kterou by vlastník mohl dosáhnout podle zákona č. 107/2006 Sb. V rozhodnutí sp. zn. 22 Cdo 367/2012 vyslovil názor, že **jestliže nárok na náhradu za omezení vlastnického práva není nárokem na náhradu škody, jeví se jako přiměřený názor, že výše náhrady nepředstavuje reparaci ušlého zisku, ale výše náhrady musí být proporcionální následné právní regulaci.**

8 Limity náhrady za újmu způsobenou státem

Tento právní názor byl potvrzen následnou konstantní judikaturou Nejvyššího soudu a také Ústavním soudem

v nálezu sp. zn. II. ÚS 3219/15. Podle tohoto nálezu náhrada za nucené omezení vlastnického práva podle čl. 11 odst. 4 Listiny plnila ve věcech týkajících se regulace nájemného funkci zmírnění omezení vlastnického práva dotčených pronajímatelů státem. Její rozsah měl být obecným soudem určen tak, aby při jejím poskytnutí bylo možné zásah do vlastnického práva považovat (ve svém celku) za ústavně konformní. Tímto předpokladem byla výše této náhrady limitována. Přiznání náhrady ve vyšším rozsahu než nezbytném pro dosažení jejího účelu, by již šlo nad rámec ústavních záruk a k jejímu přiznání by bylo možné dojít jen na základě zvláštního zákona, který by pro takovýto nárok vytvořil právní základ.

Podle Ústavního soudu tak nebylo v rozporu s čl. 11 odst. 4 Listiny, pokud byla náhrada za nucené omezení vlastnického práva, na kterou vznikl nárok v důsledku absence zákonné úpravy jednostranného zvyšování nájemného do 31. 12. 2006, přiznána nejvýše v takovém rozsahu, který nepřesáhl rozdíl mezi nájemným, na které by měl dotčený pronajímatel nárok k 1. 1. 2007 podle zákona č. 107/2006 Sb., a nájemným, na které měl stěžovatel nárok podle předchozí cenové regulace nájemného.

V tomto ohledu stojí zato zmínit také relevantní rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva (dále také „ESLP“). Evropský soud pro lidská práva nejprve ve věci R&L, s. r. o., a ostatní vs. Česká republika (stížnosti č. 37926/05, 25784/09, 36002/09, 44410/09 a 65546/09) konstatoval porušení čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě ze strany České republiky. Podle ESLP nemožnost zvýšení nájemného znamenala nemožnost řádně užívat svůj majetek, neboť regulované nájemné nepokrývalo ani náklady na údržbu pronajatých bytů. Stěžovatelé nemohli zvýšit nájemné nad maximální částky stanovené státem ani nemohli volně ukončit nájemní smlouvy a uzavřít nové smlouvy s jiným, vyšším nájemným. Z pohledu ESLP přitom nebylo podstatné, kdy a jak jednotliví pronajímatelé pronajímané byty nabyli, ale zda mohli své vlastnické právo řádně vykonávat.

Následně se ESLP ve věci Čapský a Jeschkeová vs. Česká republika (stížnosti 25784/09 a 36002/09) a Heldenburgovi vs. Česká republika (stížnost č. 65546/09) zabýval výší zadostiučnění za újmu způsobenou výše uvedeným protiprávním stavem. Evropský soud pro lidská práva uvedl, že je třeba zohlednit, jakým způsobem Ústavní soud formuloval povinnost obecných soudů rozhodovat o zvýšení nájemného v období absence zákonné úpravy, což má význam z hlediska legitimního očekávání stěžovatelů ohledně možnosti zvýšení nájemného. **Výše této náhrady by se měla zakládat na rozdílu mezi nájemným v podmínkách volného trhu (tzn. nikoliv regulovaným nájemným podle zákona č. 107/2006 Sb.), a nájemným, na které měl stěžovatel právo podle tehdy platné legislativy prohlášené za nezákonnou.**

Zatím posledním rozhodnutím Ústavního soudu, který se zabýval náhradou újmy za nucené strpění státem stanovené regulace nájemného, je nález sp. zn. IV. ÚS 2326/16. V tomto nálezu Ústavní soud odmítl názor obecného soudu, že pokud rozdíl mezi nájemným, který pronajímatel mohl dosahovat podle zákona č. 107/2006 Sb., a nájemným, které skutečně dosahoval, představoval 779 Kč, tak potom nešlo o citelný a intenzivní zásah do majetkové sféry stěžovatele a takový nárok nelze uplatnit. Navíc s odkazem na výše uvedená rozhodnutí ESLP odmítl Ústavní soud i svůj vlastní předchozí závěr uvedený v nálezu sp. zn. II. ÚS 3219/15 ohledně limitace náhrady za újmu.

Ústavní soud tím fakticky potvrdil právo navrhovatele požadovat po státu náhradu ve výši rozdílu mezi tržním a regulovaným nájemným. Pokud by tak Ústavní soud nerozhodl, byla by Česká republika nucena poskytnout navrhovateli zadostiučinění podle čl. 41 Úmluvy, podle kterého, pokud ESLP prohlásí, že byla porušena Úmluva nebo její protokoly, a jestliže vnitrostátní právo umožňuje jen částečné odstranění důsledků tohoto porušení, přiznává ESLP v případě potřeby poškozené straně spravedlivé zadostiučinění.

9 Závěr

I když dovozovat odpovědnost státu jako tvůrce legislativy za porušení práv jednotlivce a možnost požadovat za to po České republice náhradu vzniklé újmy je argumentačně složité, musí podle názoru autora tato odpovědnost existovat. A to nejen v situaci cenové regulace, kdy zákonodárce dlouhodobě s přijetím příslušné legislativy otálel, ale

i v situaci, kdy naopak stát přijme legislativu, v jejímž důsledku poplatník vynaloží náklady, které by při absenci této vadné právní úpravy nevynaložil.

Nad rámec tohoto článku je pak oblast náhrady za nemateriální újmu, kterou stát způsobil adresátům zákona o evidenci tržeb tím, že jim v podstatě nenabídl legální možnost vynětí ze systému evidence tržeb (což bylo i jedním z důvodů pro zrušení Ústavním soudem), a kterou ESLP v případě vlastníků bytů s regulovaným nájemným navrhovatelům také přiznal.

V opačném případě by se občan dostával do paradoxní situace. Kdyby podle zákona o evidenci tržeb nepostupoval, náklady nevynaložil a kartové platby neevidoval, pak by za tento protiprávní stav nemohl být fakticky potrestán, neboť by mu sice mohla být udělena pokuta, ale ve smyslu § 71 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb. by nucený výkon rozhodnutí o udělení takové pokuty nemohl být proveden. Tím by se i z hlediska hospodářské soutěže dostal do lepšího postavení než poplatník, který podle zákona o evidenci tržeb postupoval a náklady na evidenci kartových plateb vynaložil.

Obecné soudy by tedy měly uznávat nárok na náhradu na újmu způsobenou protiústavní legislativou ve formě zbytečně vynaložených nákladů. Lze nicméně předpokládat, že soudy se budou stavět vůči uplatňovaným nárokům co do jejich existence i výše zdrženlivě, neboť velkorysost by v tomto případě měla přímý negativní dopad na státní rozpočet.

INZERCE



1ST INTERNATIONAL
IFA CZECH BRANCH
**TRANSFER PRICING
CONFERENCE**

PRAGUE, 16. 10. 2018

IFA CZECH REPUBLIC /
International Fiscal Association

25
1993-2018

Podrobnější informace budou postupně zveřejňovány na www.kdpcr.cz.

ČSOB Daňář & daňová firma roku 2017: A vítězem se stává...

Hotel International Praha, 15. února 2018, 17:00 hod. Právě v tento okamžik a na tomto místě byl zahájen slavnostní galavečer, na kterém byly zveřejněny výsledky již 8. ročníku soutěže ČSOB Daňář & daňová firma. Hlasování tohoto ročníku probíhalo od 3. listopadu 2017 do 12. ledna 2018. Daňová veřejnost tak zvolila z nominovaných kandidátů Daňovou osobnost roku, Daňáře roku v několika oblastech a Daňové naděje roku 2017. Široká veřejnost pak vybrala Nejžádanějšího zaměstnavatele a tři Nejvstřícnější územní pracoviště finančních úřadů.

Pravidla soutěže pro letošní ročník prošla „malou revolucí“. Nejzásadnější změnou bylo zúžení počtu soutěžních kategorií, což s sebou přineslo ještě usilovnější boj v jednotlivých oblastech oproti minulým ročníkům.

„Jsme rádi, že můžeme opět ocenit ty nejlepší z nejlepších v daňovém sektoru. Těší nás reakce a podněty od hlasujících i účastníků soutěže. Vážíme si nových posílů v odborné porotě v letošním roce – paní Olgy Holubové, přední odbornice na oblast DPH, a pana doktora Jaroslava Kobíka, specialistu na správu daní a historicky prvního vítěze v kategorii Daňová osobnost,“ poznamenal Petr Král, ředitel společnosti Wolters Kluwer ČR.

Slavnostního vyhlášení výsledků se zúčastnila většina nominovaných kandidátů a řada významných osobností z daňové sféry. Někteří odborníci obhájili své vítězství z minulých let, jiní získali titul poprvé. V některých kategoriích se jednalo o opravdu těsný souboj, což je možné sledovat v kompletní výsledkové listině (viz níže).

Daňovou osobností roku 2017 za státní sféru se stala ministryně financí Alena Schillerová. Za komerční sféru získal titul Tomáš Brandejs ze společnosti Deloitte Advisory, který byl současně zvolen Daňářem roku v oblasti daně z přidané hodnoty.

Daňářem roku 2017 v oblasti daně z příjmů právnických osob se stal Jiří Nesrovnal, zastupující společnost N-Consult, jenž obhájil své vítězství z minulého roku.



V oblasti správy daní se stala Daňářem roku Jiřina Procházková ze společnosti Ambruz & Dark Deloitte Legal.

Největšími daňovými nadějemi se stali Julie Prokopová ze společnosti Mazars, Pavel Semerád působící na Mendelově univerzitě v Brně a David Švancara z Odvolacího finančního ředitelství.

Nejžádanějším zaměstnavatelem v daních se stala společnost TPA Tax, jež vystřídal na pomyslném trůnu vítězů společnost Mazars.

Za tři Nejvstřícnější územní pracoviště finančních úřadů zvolila veřejnost (řazeno podle počtu hlasů):

- Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Hořicích
- Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I
- Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Rumburku

Fotografie ze slavnostního večera jsou uveřejněny na stránkách soutěže www.danarroku.cz. Soutěž Daňář & daňová firma roku již třetím rokem pořádá nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a. s.

Generálním partnerem je Československá obchodní banka, a. s. „Partnerem této soutěže jsme se stali již v roce 2010 a každý rok s nadšením sledujeme cílevědomě daňové poradce na cestě za dalším úspěchem. Jejich práce vyžaduje neustálé udržování orientace a vlastní kvalifikace ve velmi složité a proměnlivé legislativě a podmínkách, což jistě není jednoduché. My se je snažíme podporovat nejen pomocí této soutěže, ale i rozvojem našich bankovních služeb, které jim usnadňují práci s firemním účetnictvím. Každoročně chystáme i nejrůznější technologické novinky, které vedou k ještě rychlejší a jednodušší komunikaci mezi bankou a klienty v segmentu firemního bankovníctví. Všem oceněným upřímně gratulujeme,“ říká Petr Manda, ředitel Firemního bankovníctví ČSOB.

Výsledková listina 8. ročníku soutěže Daňář & daňová firma roku 2017

Pozn.: % hlasů (% bodů) = procentuální podíl obdržených % hlasů (% bodů) na celkovém počtu zaslaných % hlasů (% bodů) v příslušné kategorii.

NEJŽÁDANĚJŠÍ ZAMĚSTNAVATEL V DANÍCH ROKU 2017

Poř.	Společnost	% hlasů
1	TPA Tax, s.r.o.	25,0
2	Mazars, s. r. o.	18,3
3	Deloitte Advisory s.r.o.	13,1
4	Kreston A&CE Consulting, s.r.o.	12,3
5	Finanční správa ČR	4,4

DAŇOVÉ NADĚJE 2017

Poř.	Jméno	Působíště / pozice	% hlasů
1	Ing. Julie Prokopová	Mazars, s.r.o.	30,2
2	Ing. et Ing. Pavel Semerád, Ph.D.	Mendelova univerzita v Brně	16,9
3	Mgr. Bc. David Švancara	Odvolací finanční ředitelství	13,6
4	Ing. Leoš Kozohorský	Kreston A&CE Consulting, s.r.o.	13,3
5	Mgr. Václav Čepelák	Generální finanční ředitelství	9,9
6	Ing. Matěj Nešleha	Kodap Jihlava	5,4
7	Ing. Mgr. Radek Matušík	EY Česká republika	4,5

DAŇAŘ ROKU 2017 v kategorii DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Poř.	Jméno	Působíště / pozice	% hlasů
1	Ing. Tomáš Brandejs	Deloitte Advisory s.r.o.	33,7
2	Ing. Petr Drahoš	Mazars, s. r. o.	23,6
3	Ing. Antonín Nedoma	Finanční úřad pro Jihomoravský kraj	20,3

DAŇAŘ ROKU 2017 v kategorii DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Poř.	Jméno	Působíště / pozice	% hlasů
1	Ing. Bc. Jiří Nesrovnal	N-Consult	48,3
2	Ing. Jan Holeček	Rödl & Partner Tax, k.s.	25,2
3	Ing. Mgr. Stanislav Kouba	Ministerstvo financí ČR	12,9

DAŇAŘ ROKU 2017 v kategorii SPRÁVA DANÍ

Poř.	Jméno	Působíště / pozice	% hlasů
1	Mgr. Jiřina Procházková, LL.M.	Ambruz & Dark Deloitte Legal	26,2
2	JUDr. Jana Jarešová, Ph.D.	Generální ředitelství cel	21,2
3	Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D.	Odvolací finanční ředitelství	18,8
4	JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.	NSS ČR	14,1
5	Ing. Miloslav Kopřiva	Finanční úřad pro Pardubický kraj	6,5

NEJVSTŘÍCNĚJŠÍ ÚZEMNÍ PRACOVISŤE FINANČNÍHO ÚŘADU ZA ROK 2017

Poř.	Pracoviště	% bodů
1	Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Hořicích	38,7
2	Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I	16,2
3	Finanční úřad pro Ústecký kraj, územní pracoviště v Rumburku	9,2
4	Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno – venkov	5,2
5	Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště v Jihlavě	4,6
6	Finanční úřad pro Plzeňský kraj, územní pracoviště v Plzni	3,8
7	Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště v Mikulově	2,2
8	Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště v Blansku	2,2
9	Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 1	1,7
10	Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, územní pracoviště Ostrava I	1,7

DAŇOVÁ OSOBNOST ROKU 2017 v komerční daňové sféře

Poř.	Jméno	Působíště / pozice	% hlasů
1	Ing. Tomáš Brandejs	Deloitte Advisory s.r.o.	45,5
2	Ing. Jana Skálová, Ph.D.	TPA Audit, s. r. o.	33,9
3	Ing. Bc. Jiří Nesrovnal	N-Consult	16,0
4	Ing. Radek Neužil, LL.M.	KDP ČR	4,7

DAŇOVÁ OSOBNOST ROKU 2017 ve státní daňové sféře

Poř.	Jméno	Působíště / pozice	% hlasů
1	JUDr. Alena Schillerová, Ph.D.	Ministerstvo financí ČR	54,1
2	JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.	NSS ČR	33,2
3	Ing. Iva Rindová	Finanční úřad pro Královéhradecký kraj	12,7

Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY
Kozí 4, 602 00 Brno
tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306
e-mail: kdp@kdpcr.cz, moje.kdpcr.cz, www.kdpcr.cz
IČO: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, 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: 20. března 2018
ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer
Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.
U nákladového nádraží 10
130 00 Praha 3
tel.: +420 246 040 444
www.wkcr.cz
redakce: Andrea Doušová