

ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 21. 6. 2023

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 21. 6. 2023

s rozporem v bodech 4.2. a 6.2

Daň z příjmů

610/21.06.2023 Tvorba rezervy na opravy hmotného majetku – povinnost ukládání finančních prostředků v zákoně o rezervách, tvorba rezervy na majetek odpisovaný podle § 30b ZDP 3

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252

Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Ing. Marie Velflová, daňový poradce, č. Osv. 4024

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

611/21.06.23 Určení daňové rezidence trustů a trustových struktur.....

Předkládá: Ing. Helena Navrátilová, daňový poradce, č. osv. 133

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Spotřební daně

612/21.06.23 Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) z pohledu zákona o spotřebních daních – konkrétní situace.....

Předkládají: Ing. Pavla Polanská, daňový poradce, č. osv. 4293

Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 21. 6. 2023

Daň z příjmů

605/03.05.23 Možnost aplikace § 28 odst. 7 ZDP v případě užívání majetku na základě věcného břemene resp. Služebnosti 28

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757

Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 21. 6. 2023

s rozporem v bode 5

DPH

606/03.05.23 Sporná ustanovení zákona o DPH účinná od 1. 7. 2023..... 33

Předkládají: Ing. Michaela Strnadová, daňový poradce, č. osv. 4390

Mgr. Jolana Slabá, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4843

Olga Holubová

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Daň z příjmů****607/03.05.23 Odvod z elektřiny ze slunečního záření.....**

Předkládají: Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109

Ing. Marcela Kripnerová, daňový poradce, č. osv. 5776

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 21. 6. 2023**Správa daní****608/03.05.23 Použití e-mailu v daňovém řízení43**

Předkládají: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osv. 984

Ing. Pavel Říha, daňový poradce, č. osv. 4597

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**Správa daní****609/03.05.23 Doručování a podání dle daňového řádu od 1. 1. 2023.....**

Předkládají: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osv. 984

Ing. Pavel Říha, daňový poradce, č. osv. 4597

MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osv. 1381

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 21. 6. 2023

s rozporem v bodech 4.2. a 6.2

Daň z příjmů

610/21.06.2023 Tvorba rezervy na opravy hmotného majetku – povinnost ukládání finančních prostředků v zákoně o rezervách, tvorba rezervy na majetek odpisovaný podle § 30b ZDP

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osv. 2252
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Ing. Marie Velflová, daňový poradce, č. Osv. 4024

1. Úvod

V souvislosti s opětovně rostoucím zájmem poplatníků o tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku podle § 7 zákona č. 593/1992 o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“) se vyskytují různé názory a výklady k možnostem a podmínkám tvorby této rezervy za současné právní úpravy.

Tento příspěvek se věnuje především výkladu § 7 odst. 4 ZoR, tedy povinnosti převodu peněžních prostředků ve výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období na samostatný účet v bance, a dále možnosti tvorby této rezervy na opravy majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření odpisovaného podle § 30b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

2. Povinnost ukládání peněžních prostředků

Zákonná úprava

Podle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP jsou daňově uznatelnými výdaji také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Poznámka pod čarou 22a odkazuje na ZoR.

Jednou z těchto rezerv je i rezerva na opravy podle § 7 ZoR. Podmínkou pro daňovou účinnost vytvořené rezervy je mj. podle odst. 4 převedení peněžních prostředků v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 (počáteční kalkulovaná výše rezervy) a 7 (případná odůvodněná změna výše rezervy) na jedno zdaňovací období na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech a je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení (dále jen „samostatný účet“), a to nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání.

Pokud by v průběhu tvorby rezervy došlo k tomu, že peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání nebudou, rezerva se zruší ve zdaňovacím období, za které se toto daňové přiznání podává. Peněžní prostředky samostatného účtu přitom mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena.

Povinnost ukládání peněžních prostředků u různých typů rezerv

V praxi v některých případech dochází ke směšování podmínek pro tvorbu zákonných rezerv podle § 7, tj. rezervy na opravy hmotného majetku na straně jedné, a rezerv podle § 9 a § 10, tj. rezervy na pěstební činnost a tzv. ostatních rezerv, na straně druhé.

Ačkoliv je v obou případech podmínkou daňové účinnosti tvorby všech těchto rezerv povinnost ukládání peněžních prostředků ve výši odpovídající tvorbě rezerv (depozitní podmínka), právní úprava i charakter těchto dvou skupin rezerv se liší.

Peněžní prostředky ve výši rezerv tvořených podle § 9 a 10 ZoR se ukládají na zvláštní vázaný účet v bance a nesmějí být předmětem ručení nebo konkursu vedeného na majetek poplatníka. Za období, za které se podává daňové přiznání, je zaúčtovaná tvorba rezerv výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů pouze do výše částky převedené ve prospěch zvláštního vázaného účtu nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání. Peněžní prostředky z tohoto účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byly rezervy vytvořeny.

Nebudou-li převedeny v plné výši, tak daňově účinným výdajem (nákladem) je pouze ta část zaúčtované tvorby rezerv, která byla na zvláštní vázaný účet převedena nejpozději do termínu pro podání přiznání. Na rozdíl od depozitní podmínky samostatného účtu u rezervy na opravy HM (§ 7), u výše uvedených rezerv není nutno kvůli opoždění platby celou rezervu rušit.

Zvláštní vázaný účet, na který musí být deponovány peněžní prostředky některých druhů zákonných rezerv, lze vést pouze u bank licencovaných v České republice se sídlem na území České republiky a dále u poboček zahraničních bank se sídlem v jiném členském státě Evropské unie zřízených v České republice.

Zároveň platí, že výnosy z těchto depozit na zvláštním vázaném účtu jsou od daní z příjmů osvobozeny podle § 4 odst. 1 písm. e) a § 19 odst. 1 písm. zl) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).

Peněžní prostředky ve výši rezerv vytvořených na různé účely je nutné evidovat na jiných účtech (rezervu dle § 7 ZoR na tzv. **samostatném účtu**, rezervu dle § 9 a § 10 odst. 1 a odst. 2 ZoR na tzv. **zvláštním vázaném účtu**). Tedy nelze mít jeden bankovní účet, kde budou uloženy prostředky na různé účely.

Závěry k bodu 2.:

2.1.

Podmínky pro tvorbu zákonných rezerv podle § 7, tj. rezervy na opravy hmotného majetku na straně jedné, a rezerv podle § 9 a § 10, tj. rezervy na pěstební činnost a tzv. ostatních rezerv na straně druhé, se různí a nelze je směšovat a vzájemně zaměňovat.

Pouze v určitých případech lze u tvorby rezervy dle § 7 ZoR znění §§ 9 až 10a ZoR využít jako podpůrný prostředek při hledání záměru zákonodárce (viz dále odkazy na dřívější judikaturu a KOOV).

Stanovisko GFR:**Souhlas se závěrem předkladatele.****2.2.**

Peněžní prostředky ve výši rezerv vytvořených na různé účely je nutné evidovat na oddělených účtech, tedy nelze mít jeden bankovní účet, kde budou uloženy prostředky na různé účely (jak na opravy majetku, tak např. na pěstební činnost).

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěrem předkladatele za předpokladu, že spojením slov „tvořených na různé účely“ se rozumí „tvořených podle různých ustanovení ZoR (tj. podle § 7, 9 a 10) nebo v rámci těchto ustanovení na různé účely (například dle horního zákona rezerva tvořená na účel sanace a rekultivace pozemků dotčených těžbou a rezerva tvořená na vypořádání důlních škod)“.

3. Typy finanční instituce pro ukládání peněžních prostředků

Podle § 7 odst. 4 ZoR lze peněžní prostředky ukládat pouze na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech.

Nemusí se tedy, na rozdíl od tvorby rezervy dle §§ 9 a 10 ZoR, jednat o banku se sídlem v Česku nebo českou pobočku zahraniční banky se sídlem v jiném členském státě Evropské unie, ale finanční prostředky mohou být uloženy i na bankovních účtech v zahraničí u bank se sídlem na území EU.

Z textu zákona lze rovněž dovodit, že účet musí být veden u bankovní instituce vymezené v zákoně č. 21/1992 Sb. o bankách ve znění pozdějších předpisů. K tomuto účelu tak nelze využít jiné typy finančních institucí, jako jsou např. spořitelni a úvěrová družstva, která jsou upravena samostatným zákonem¹, což dovodila i příslušná judikatura².

Závěry k bodu 3.:**3.1.**

Peněžní prostředky v souvislosti s tvorbou rezervy na opravy hmotného majetku lze ukládat na samostatný účet v kterékoliv bance se sídlem na území členského státu Evropské unie, který je veden v českých korunách nebo v eurech.

Stanovisko GFR:**Souhlas se závěrem předkladatele.****3.2.**

Peněžní prostředky v souvislosti s tvorbou rezervy na opravy hmotného majetku nelze ukládat na účty jiných typů finančních institucí než u bank dle zákona o bankách, např. na účty spořitelních a úvěrových družstev.

¹ Zákon č. 87/1995 Sb. o spořitelních a úvěrních družstvech a některých opatřeních s tím souvisejících a o doplnění zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

² Např. judikát 9 Afs 14/2020 – 31 – www.nssoud.cz

Stanovisko GFŘ:**Souhlas se závěrem předkladatele.****Pro úplnost je třeba doplnit, že u bank se sídlem na území jiného členského státu EU se musí jednat o banku podle příslušného právního předpisu obdobného českému zákonu o bankách.****4. Vliv inflace na tvorbu rezervy, typy bankovních účtů - vkladů**

Na většinu aspektů současného ekonomického prostředí má podstatný vliv aktuální neobvykle vysoká míra inflace. V oblasti tvorby rezervy na opravy hmotného majetku se vyšší inflace projevuje dvěma způsoby.

Prvním z nich je růst cen materiálů a služeb, který se výsledně projevuje jako rozdíl mezi původně kalkulovanou a výslednou výší nákladů na opravy hmotného majetku. Podklad pro tvorbu rezervy (kalkulace) při zahájení tvorby rezervy je v mnoha případech nutno průběžně aktualizovat, čímž dochází ke změně výše rezervy v průběhu její tvorby.

Podle § 7 odst. 7 ZoR platí, že pokud poplatník zjistí skutečnost odůvodňující změnu výše rezervy na opravy hmotného majetku, musí provést úpravu výše rezervy, a to počínaje zdaňovacím obdobím, v němž tuto skutečnost zjistí. Tvorba rezervy by tak v průběhu času měla odrážet mj. změny nákladů na provedení opravy nastalé v důsledku inflace, ale pouze zpětně (v aktuálním období tvorby rezervy, nikoliv předem - do budoucna, na počátku tvorby rezervy³).

Druhým projevem vlivu inflace v oblasti tvorby rezervy na opravy hmotného majetku je snaha omezit znehodnocování finančních prostředků ve výši vytvořené rezervy ukládaných u bank. V dobách normální (nízké) míry inflace byly pro tyto účely nejčastěji využívány tzv. běžné účty s minimálním či přímo nulovým úročením uložených finančních prostředků. V současné době by používání těchto produktů bylo ekonomicky výhodné pouze pro peněžní ústavy, avšak na straně vkladatelů by se jednalo o neekonomické chování, mnohdy s otázkou plnění povinnosti péče řádného hospodáře.

Jak bylo uvedeno výše, ZoR ukládá převedení peněžních prostředků v plné výši rezervy připadající na jedno zdaňovací období na samostatný účet v bance s dalšími stanovenými podmínkami. Již v bodu 2 bylo zdůrazněno, že se podmínky ukládání peněžních prostředků u různých typů rezerv liší.

V případě rezerv tvořených podle § 9 a § 10 odst. 1 nebo rezerv vymezených v § 10 odst. 2 se na (jeden) zvláštní vázaný účet ukládají peněžní prostředky v (celé) výši těchto rezerv⁴ pro jednotlivý účel, zatímco u rezervy na opravy hmotného majetku je podmínkou samostatný účet pro výši rezervy na dané zdaňovací období⁵.

³ viz. podpůrně 5 Afs 30/2011-80 ze dne 24.8.2012, 8 Afs 17/2010-219 ze dne 28.2.2011, 5 Afs 49/2005-95 ze dne 13.6.2006, 1 Afs 116/2004-100 ze dne 31.5.2005 č.1449/2008 Sb. NSS

⁴ § 10a odst. 1 ZoR:

„Peněžní prostředky ve výši rezerv tvořených podle § 9 a § 10 odst. 1 nebo rezerv vymezených v § 10 odst. 2 se ukládají na samostatný účet vedený v České republice u banky nebo pobočky zahraniční banky... (dále jen „zvláštní vázaný účet“).“

⁵ § 7 odst. 4 ZoR:

Podmínka deponování peněžních prostředků je tak v případě rezervy na opravy splněna i v situaci, kdy jsou finanční prostředky ve výši rezervy tvořené v různých zdaňovacích obdobích deponovány na různých samostatných účtech splňujících podmínky stanovené v ZoR.

Pojem „účet“ ZoR nedefinuje.

Podle § 3 písm. c) zákona č. 300/2016 Sb. o centrální evidenci účtů se účtem rozumí účet zřízený v České republice na základě smlouvy o účtu podle § 2662 občanského zákoníku nebo smlouvy o jednorázovém vkladu podle § 2680 občanského zákoníku (a dále obdobné účty a účty zřízené podle dřívějších právních předpisů nebo podle zahraničního práva).

Účtem podle § 2662 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.z.“), tedy bankovním účtem se rozumí

- běžný účet
- spořicí účet
- vkladový účet (termínovaný vklad)⁶

Termínované bankovní účty neboli termínované vklady patří ke zvláštnímu druhu spořicích účtů. Mezi jejich hlavní rysy patří fixní úroková sazba a sjednání na pevně stanovenou dobu. Termínované vklady se dělí na jednorázové a revolvingové. Termínované účty se vyznačují:

- fixní úrokovou sazbou
- sjednáním na pevně stanovenou dobu
- obvykle pevně určenou výší vkladu
- pojištěním vkladu podle zákona o bankách

Vybrat si lze mezi dvěma typy termínovaných vkladů:

- jednorázové termínované vklady (bez obnovení)
- revolvingové termínované vklady (s obnovením)

U jednorázového termínovaného vkladu, např. na 12 měsíců, po uplynutí této doby, v tzv. den splatnosti, banka automaticky převede vloženou částku navýšenou o úroky např. na běžný účet.

U revolvingového termínovaného vkladu se účet, pokud nedojde k jeho výběru, automaticky obnoví. Doba vkladu přitom zůstává stejná jako při založení účtu a úroková sazba se stanoví na základě aktuálně platné bankovní sazby. Den splatnosti zde lze zároveň využít pro další vklad (např. odpovídající výši rezervy vytvořené v příslušném zdaňovacím období), případně výběr⁷.

„Ve zdaňovacím období je tvorba rezervy výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud budou peněžní prostředky v plné výši rezervy připadající podle odstavců 5 a 7 na jedno zdaňovací období převedeny na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu Evropské unie...(dále jen „samostatný účet),..“

⁶ Viz např. https://www.cnb.cz/export/sites/cnb/cs/platebni-styk/.galleries/sluzby_pro_klienty/download/smlouva_o_uctu_pro_terminovane_vklady.pdf

⁷ <https://www.kb.cz/cs/clanky/ucty/co-je-terminovany-ucet>

Pro splnění depozitní podmínky dle § 7 odst. 4 ZoR tak lze použít všechny uvedené typy bankovních účtů, tedy běžný účet, spořicí účet nebo vkladový účet (termínovaný vklad) za podmínky, že budou sloužit výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle tohoto ustanovení (dále jen „samostatný účet“).

Jak je naznačeno výše, aktuální ekonomická situace může vést k tomu, že se subjekt rozhodne převést zůstatek uložené rezervy např. z běžného účtu na termínovaný účet a to například z toho důvodu, že tím získá za dobu uložení peněžních prostředků vyšší úrokový příjem.

Podmínky stanovené v uvedeném ustanovení ZoR tak i v souladu s judikaturou⁸ nejsou splněny v případě, kdy jsou na daný účet ukládány a vybírány finanční prostředky i na jiné účely než je tvorba a čerpání rezervy, a to ani v případě, že zůstatek bankovního účtu v žádném okamžiku neklesne pod částku odpovídající vytvořené výši rezervy na opravy.

Pouze v případě úročených bankovních vkladů lze z účtu převést částku odpovídající výši úroků, případně lze postupovat tak, že při uložení peněžních prostředků do termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období tvorby rezervy bude při navýšení zůstatku samostatného účtu výše naběhlých úroků zohledněna (vklad bude o tuto částku nižší). Tento závěr podporuje i předchozí KV - viz Jan Čapek, Jana Karásková, 279/24.06.09 Ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona na zvláštní vázaný účet, KV ze dne 24.6.2009 až 21.10.2009.

V praxi se stává, že zůstatek příslušného účtu je vyšší než výše vytvořené rezervy nejen z důvodu naběhlého úroku, ale i z jiných důvodů, kdy např. dojde k uložení (převodu) vyšší částky. Může být otázkou zda podmínky pro daňovou uznatelnost rezervy budou naplněny i v případě, kdy zůstatek příslušného účtu bude vyšší, než je hodnota výše vytvořené a zaúčtované rezervy z důvodu, že na daném účtu bude ponechána tato vyšší částka. Domníváme, že pokud nebudou z uvedeného účtu probíhat jiné úhrady než z titulu nákladů na opravu, na něž je tvořena rezerva, nejde o porušení podmínek pro daňovou uznatelnost rezervy na opravu. Částku, o níž je hodnota účtu vyšší než hodnota rezervy, může daňový subjekt převést na jiný svůj účet. Tento závěr podporuje i předchozí KV - viz. Jan Čapek, Jana Karásková, 279/24.06.09 Ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona na zvláštní vázaný účet, KV ze dne 24.6.2009 až 21.10.2009.

Závěry k bodu 4.:

4.1.

Vliv inflace na změnu nákladů na provedení opravy by měl být při tvorbě rezervy na opravu hmotného majetku zohledněn v každém zdaňovacím období, v němž poplatník tyto skutečnosti zjistí. Může tak docházet ke změně výše rezervy a tím i částky ukládaných peněžních prostředků v průběhu její tvorby.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

⁸ např. 2 Afs 131/2021, 6 Afs 12/2022-36, a 7 Afs 119/2020 – www.nssoud.cz

4.2.

V případě rezervy na opravy je podmínka deponování peněžních prostředků splněna i v situaci, kdy jsou finanční prostředky ve výši rezervy tvořené v různých zdaňovacích obdobích deponovány na různých samostatných účtech splňujících podmínky stanovené v ZoR.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Rezerva na opravu hmotného majetku se vytváří podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Výpočet výše této rezervy připadající na jedno zdaňovací období se provádí z rozpočtu nákladů na opravu způsobem uvedeným v § 7 odst. 5 zákona o rezervách. Ustanovení § 7 odst. 4 zákona o rezervách pak pro daňovou uznatelnost tvorby této rezervy v jednotlivých zdaňovacích obdobích stanoví podmínku uložení peněžních prostředků v plné výši rezervy připadajících na jedno zdaňovací období na samostatný účet v bance, který je určen výhradně pro ukládání prostředků rezerv tvořených podle ustanovení § 7 zákona o rezervách, tj. který je určen pro ukládání prostředků celé rezervy.

4.3.1.

Pro splnění depozitní podmínky dle § 7 odst. 4 ZoR lze použít všechny typy bankovních účtů, tedy běžný účet, spořicí účet nebo vkladový účet (termínovaný vklad).

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele za předpokladu, že se jedná o běžné účty, spořicí účty a termínované vklady zřízované zpravidla na základě smlouvy o účtu podle § 2662 občanského zákoníku a smlouvy o jednorázovém vkladu dle § 2680 občanského zákoníku nebo se musí jednat o jejich období podle zahraničních právních předpisů.

4.3.2.

Depozitní podmínka dle § 7 odst. 4 ZoR je dodržena i v případě, že poplatník v průběhu let tvorby rezervy převede prostředky z jednoho typu bankovního účtu na jiný (např. z důvodu dosažení vyšší úrokové sazby) anebo přesune prostředky z účtu vedeného v CZK na účet vedený v EUR nebo naopak k dosažení kurzového zisku, a to za předpokladu, že budou dodrženy ostatní podmínky ZoR.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

4.3.3.

Obdobně se za porušení podmínek § 7 odst. 4 ZoR nepovažuje postup, kdy poplatník v průběhu let tvorby převede prostředky z bankovního účtu na účet, který je jeho součástí (tzv. podúčet) a má formu například termínovaného vkladu. To platí za předpokladu, že budou zároveň dodrženy ostatní podmínky ZoR.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

4.4.1.

Podmínky stanovené v ustanovení § 7 odst. 4 ZoR nejsou splněny v případě, kdy jsou na daný účet ukládány a vybírány finanční prostředky i na jiné účely, než je tvorba a

čerpání rezervy, a to ani v případě, že zůstatek bankovního účtu v žádném okamžiku neklesne pod částku odpovídající vytvořené výši rezervy na opravy.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

4.4.2.

Za porušení podmínek ZoR se nepovažuje situace, kdy jsou výdaje na daný účel hrazeny v průběhu zdaňovacího období z běžného účtu poplatníka, protože tento běžný účet figuruje ve standardních dodavatelsko-odběratelských vztazích a je i případně zveřejněn jako účet pro ekonomickou činnost daňového subjektu, a na konci období jsou pak takto vynaložené prostředky v jedné částce (přesně odpovídající výdajům vynaloženým na daný účel a uhrazených v průběhu zdaňovacího období z běžného účtu), převedeny z vázaného účtu na běžný účet.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

4.4.3.

Podmínky stanovené v § 7 odst. 4 ZoR však nebudou porušeny pokud zůstatek daného účtu bude vyšší než hodnota rezervy ať již z důvodu nárůstu o úrokovou složku, či z důvodu uložení vyšší částky, než je hodnota rezervy, pokud z daného účtu nebudou probíhat jiné platby než z titulu opravy na níž je rezerva tvořena. Částku, o níž je hodnota účtu vyšší, než hodnota rezervy, může daňový subjekt převést na jiný svůj účet (viz. také bod 4.5.). Tento závěr podporuje i předchozí KV -viz. Jan Čapek, Jana Karásková, 279/24.06.09 Ukládání peněžních prostředků ve výši rezerv tvořených podle horního zákona na zvláštní vázaný účet, KV ze dne 24.6.2009 až 21.10.2009.

Stanovisko GFŘ:

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Peněžní prostředky samostatného účtu mohou být čerpány pouze na účely, na které byla rezerva vytvořena. V této souvislosti doplňujeme, že snížení zůstatku samostatného účtu v důsledku „úhrady“ poplatku za vedení tohoto účtu není chápáno za čerpání prostředků rezervy.

Při deponování prostředků rezervy za příslušné zdaňovací období je možné zohlednit také zvýšení zůstatku samostatného účtu v důsledku připsání úroků, kdy lze o odpovídající výši snížit částku peněžních prostředků deponovanou za příslušné zdaňovací období. Tento závěr potvrzuje stanovisko MF k návrhu řešení pod bodem 3 písm. b) příspěvku KV 279/24.06.09.

Pokud již byly provedeny veškeré činnosti, na jejichž úhradu byla rezerva vytvořena a použita, a dojde tedy k rozpuštění zbylé části rezervy, lze zůstatek účtu použít na jiné účely. Tento závěr potvrzují i rozsudky NSS čj. 2 Afs 131/2021-39 ze dne 22. 2. 2023 a č.j. 6 Afs 12/2022-36 ze dne 8. 3. 2023 a také stanovisko MF k návrhu řešení pod bodem 4 příspěvku KV 279/24.06.09.

4.5.

V případě úročených bankovních vkladů lze z účtu převést částku odpovídající výši úroků, případně lze postupovat tak, že při uložení peněžních prostředků do termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období tvorby rezervy bude při navýšení zůstatku samostatného účtu výše naběhlých úroků zohledněna (vklad bude o tuto částku nižší).

Stanovisko GŘ:

Částečný nesouhlas se závěrem předkladatele.

Nelze souhlasit s tvrzením, že „v případě úročených bankovních vkladů lze z účtu převést částku odpovídající výši úroků“ (viz stanovisko k závěru 4.4.3.). Lze souhlasit s tvrzením, že „při uložení peněžních prostředků do termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období tvorby rezervy bude při navýšení zůstatku samostatného účtu výše naběhlých úroků zohledněna (vklad bude o tuto částku nižší)“.

5. Postup při zániku peněžního ústavu (Sberbank)

Další možnou aktuální otázkou je, jak přistupovat v současné době k účtům, na kterých jsou shromážděny peněžní prostředky z titulu rezervy na opravy vedených u Sberbank. Z objektivních daňových subjektivních skutečností je jasné, že v současné době s těmito prostředky nemůže daňový subjekt nakládat, ani nemůže na předmětné účty vkládat další prostředky v návaznosti na tvorbu zákonné rezervy na opravu. Z tohoto hlediska se domníváme, že text právní úpravy není možné vykládat pouze jazykovým výkladem a je nezbytné zohlednit jiné výkladové metody.

Proto z tohoto hlediska nelze odmítnout výklad, kdy daňový subjekt poté, co došlo k zablokování peněžních prostředků u Sberbank, založí jiný účet splňující podmínky dle § 7 ZoR, na nějž bude vkládat peněžní prostředky ve výši tvořené zákonné rezervy na opravu. Domníváme se, že pokud daňový subjekt nepřevéde svoji pohledávku z titulu daných finančních prostředků vedených u Sberbank na jinou osobu, nemusí v této situaci do okamžiku ukončení insolvenčního řízení se Sberbank na nový účet převést finanční prostředky, které jsou z titulu zákonné rezervy evidovány u Sberbank. Teprve po skončení insolvenčního řízení bude povinností daňového subjektu na nový účet převést finanční prostředky, které od Sberbank získá s tím, že pokud to nebude celá částka odpovídající vytvořené rezervě, bude povinen na daný účet vložit rozdíl odpovídající výši vytvořené rezervy. Jsme přesvědčeni, že takovýto výklad respektuje smysl a cíl dané úpravy a je tedy v souladu s teleologickým a historickým výkladem daného ustanovení. Tento výklad je i v souladu s relevantní judikaturou

- 6 Afs 23/2014

[16] Zákonná úprava vytváření rezerv na opravy hmotného majetku tudíž musí být vykládána dostatečně flexibilně, aby umožnila zohlednit variabilitu podnikatelského prostředí a konkrétní skutkové okolnosti posuzovaných případů. Například v rozsudku ze dne 18. 12. 2008, č. j. 7 Afs 44/2008 - 77, zdejší soud uvedl, že „(v) realitě běžného života je totiž možné, že se následně po zahájení tvorby rezervy změní v důsledku nepředpokládaných okolností původně zamýšlený termín zahájení opravy.“ V rozsudku ze dne 13. 6. 2007, č. j. 2 Afs 210/2006 - 70, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že § 7 odst. 4 zákona o rezervách nikterak nevyklučuje souběh tvorby a čerpání rezervy v průběhu jednoho zdaňovacího pokračování 6 Afs 23/2014 - 38

období. V rozsudku ze dne 22. 3. 2012, č. j. 5 Afs 33/2011 - 70, dospěl zdejší soud k závěru, že „(o)tázka, zda stěžovatel nadobro upustil od plánovaných oprav tiskařských strojů v roce 2004, či zda odsunul plánované opravy do následujícího zdaňovacího období, je však pro posouzení zákonnosti dodatečného platebního výměru podstatná, neboť mění u stěžovatele zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost rezervy zrušit.“

Závěry k bodu 5.:

5.1.

V případě, kdy daňový subjekt měl prostředky z titulu zákonné rezervy na opravy uloženy u Sberbank, nebude považováno za porušení pravidel pro tvorbu zákonné rezervy na opravu dle § 7 ZoR, pokud zřídí jiný účet splňující podmínky § 7 ZoR, na který bude vkládat finanční prostředky odpovídající tvorbě zákonné rezervy na opravu.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

5.2.

Pokud daňový subjekt převedl či převede pohledávku za Sberbank na třetí osobu, musí neprodleně na tento nový účet převést částku již vytvořené rezervy, aby nedošlo k porušení podmínek dle § 7 ZoR.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

5.3.

Pokud daňový subjekt svoji pohledávku za Sberbank na třetí osobu nepřevede, nemusí do skončení insolvenčního řízení se Sberbank doplňovat nový účet o částku, která je vedena u Sberbank. Teprve po skončení insolvenčního řízení se Sberbank má daňový subjekt povinnost na nově zřízený účet převést finanční prostředky odpovídající již vytvořené zákonné rezervě bez ohledu na to, jaké finanční prostředky z titulu účtu vedeného u Sberbank nakonec získá.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Pro úplnost je třeba upozornit, že pro zachování daňové uznatelnosti tvorby rezervy musí být na nově zřízený samostatný účet převedeny také peněžní prostředky vyplacené jako náhrada za pojištěnou pohledávku z vkladu (tj. z původního samostatného účtu určeného pro ukládání peněžních prostředků rezervy) Garančním systémem finančního trhu z fondu pojištění vkladů.

6. Tvorba rezervy na opravy majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření

ZoR v § 7 odst. 1 omezuje možnost tvorby rezervy na opravy formou poznámky pod čarou na hmotný majetek podle § 26 odst. 2 ZDP, tj. mj. na budovy, domy a jednotky, stavby s uvedenými výjimkami, a také na samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením,

jejichž vstupní cena je vyšší než 80 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok.

Podmínkou pro tvorbu rezervy na opravy daného hmotného majetku je doba jeho odpisování stanovená v ZDP, která musí činit pět a více let.

V § 7 odst. 9 ZoR je limitována maximální doba tvorby rezervy v závislosti na zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin na tři až deset zdaňovacích období.

Daňové odpisování majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření má v ZDP speciální úpravu. Konkrétně jde o ustanovení § 30b ZDP, podle kterého se tento majetek vymezený příslušnými kódy CZ-CPA odpisuje rovnoměrně bez přerušení po dobu 240 měsíců do 100 % vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny.

Z uvedeného je zřejmé, že majetek využívaný k výrobě elektřiny ze slunečního záření, u něhož vstupní cena včetně příslušenství, jako jsou např. baterie, přesáhne 80 000 Kč, splňuje definici hmotného majetku a doba jeho odpisování stanovená v ZDP činí více než 5 let (konkrétně 20 let), a je tedy možné tvořit rezervu na opravy tohoto majetku podle ZoR.

Zároveň platí, že maximální doba tvorby rezervy není v případě tohoto typu hmotného majetku v ZoR stanovena.

Závěry k bodu 6.

6.1.

U majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření daňově odpisovaného podle § 30b ZDP lze tvořit rezervu na opravy podle § 7 ZoR.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

6.2.

V případě majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření rezervy není v ZoR stanovena maximální doba tvorby rezervy na opravy.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

ZoR u majetku odpisovaného dle § 30b ZDP výslovně nestanoví maximální dobu tvorby rezervy na opravu.

Nicméně nelze pominout obecná pravidla ZoR ve vztahu k tvorbě rezervy na opravy hmotného majetku, tj. identifikaci konkrétního hmotného majetku určeného k opravě, tvorbu rezervy v určitém čase odvozeném od předpokládaného termínu opravy tohoto majetku ve výši doložené rozpočtem, při stanovení striktních podmínek pro tvorbu a čerpání. Smyslem a cílem ukládání finančních prostředků ve výši tvořené rezervy na samostatný účet by tedy mělo být vytvořit zdroje na plánované a ekonomicky zdůvodnitelné opravy. Z povahy věci by tedy i u majetku vymezeného v § 30b ZDP doba tvorby rezervy měla být limitována, a to zejména s přihlédnutím k době životnosti předmětné položky majetku a potřebě provádění oprav.

Hmotný majetek odpisovaný podle § 30b ZDP podléhá speciálnímu daňovému režimu a neztrídí se do odpisových skupin dle § 30 odst. 1 ZDP. Doba odpisování tohoto majetku je ZDP stanovena na 240 měsíců (tj. 20 let). Takové době odpisování by v systému limitace doby tvorby rezervy na opravy stanovené v § 7 odst. 9 ZoR odpovídal limit 8 zdaňovacích období. Pro zvýšení právní jistoty poplatníků bude nastavena správní praxe, podle níž pokud poplatník bude rezervu na opravu hmotného majetku odpisovaného dle § 30b ZDP vytvářet maximálně po dobu 8 zdaňovacích období, nebude tento postup ze strany správce daně zpochybňován.

V případě, že poplatník při tvorbě rezervy překročí dobu 8 zdaňovacích období, musí správci daně doložit a prokázat s ohledem na životnost majetku a ekonomicky zdůvodnitelný předpoklad plánu oprav konkrétního hmotného majetku tuto delší dobu tvorby rezervy.

7. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

611/21.06.23 Určení daňové rezidence trustů a trustových struktur

Předkládá: Ing. Helena Navrátilová, daňový poradce, č. osv. 133

Poděkování za připomínky k textu patří JUDr. Vlastimilu Piherovi, advokátovi v Kocián Šolc Balaščík, advokátní kancelář, s.r.o.

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit přístup k určování daňové rezidence trustů a trustových struktur včetně svěřenských fondů.

Určení daňové rezidence se v tomto příspěvku týká pouze trustů a trustových struktur, které jsou ve svých základních právních znacích srovnatelné se svěřenským fondem, a svěřenských fondů samých (dále společně jen „trust“). Trust se může kvalifikovat jako jednotka, (i) která je podle právního řádu státu, podle něž je zřízena, poplatníkem daně z příjmů, jako tomu je v případě svěřenských fondů podle § 17 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů („ZDP“), nebo (ii) jejíž správce, ve smyslu svěřenský správce, „trustee“, (dále jen „správce trustu“) je za daný trust a k tíži majetku trustu poplatníkem daně z příjmů. Takový trust, resp. jeho správce je pak také zpravidla považován za osobu ve smyslu příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

Tento příspěvek navazuje na příspěvek KOV 588/24.11.21, nedotýká se však uzavřené problematiky zdanění zahraničních podílových fondů řešené v KOV 377/11.07.12.

1. Popis problému

Vzhledem k absenci výslovné právní úpravy a specifickým znakům trustu mohou v praxi vznikat pochybnosti o určení státu daňové rezidence trustu. Důvodem je, že daňová rezidence se obecně určuje mj. podle bydliště nebo sídla dané osoby. Trust však nemá bydliště ani sídlo, kterým je u právnické osoby zpravidla místo sídla zapsané v příslušném úředním rejstříku. Vzniká tak otázka, zda jako kritérium pro určení daňové rezidence lze použít místo vedení, kterým se podle § 17 odst. 3 ZDP rozumí adresa místa, ze kterého je daná osoba řízena.

V případě, že trust je považován podle příslušných národních předpisů o daních za daňového rezidenta ve dvou státech, je pro účely zamezení dvojímu zdanění třeba určit, ve kterém ze smluvních států bude považován za daňového rezidenta, kde je jeho *situs*. Obecně se stát daňové rezidence určuje podle těsnosti osobní vazby, samotné existence – fyzické přítomnosti, řízení či fungování dané jednotky ve vztahu k určitému státu, případě s ohledem na to, kde je situován její majetek, a to zejména v případě nemovitého majetku. Správci trustu (tedy i svěřenskému správci) obvykle

náleží plná správa majetku a výkon povinností podle statutu trustu (nehledě na to, že může běžným obhospodařováním majetku podle stanovených pravidel pověřit jinou osobu). Místo, ve kterém správce trustu vykonává takovou správu svěřeného majetku se tak jeví jako relevantní pro určení daňové rezidence trustu.

To však vyvolává otázku, zda místo, ze kterého je trust správcem trustu spravován ve smyslu civilně právních předpisů, je možné považovat za místo, ze kterého je trust řízen, tedy za místo vedení ve smyslu Modelové konvence o zdanění příjmu a kapitálu OECD a komentáře k ní, resp. prováděných smluv o zamezení dvojímu zdanění sjednaných Českou republikou.

Správce trustu vykonává obvykle plnou správu majetku trustu, jejíž součástí jsou klíčová řídicí, případně obchodní a další rozhodnutí ve smyslu Sdělení Ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000. Podle našeho názoru je tak možné použít k určení daňové rezidence trustu pro účely zákona o daních z příjmů, resp. příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

- místo sídla nebo místo (skutečného) vedení, pokud se liší od sídla, správce trustu, který je právnickou osobou nebo
- bydliště správce trustu, který je fyzickou osobou,

v němž správce trustu vykonává správu svěřeného majetku.

2. Odůvodnění

Uvedený návrh systematicky navazuje na přístup k jakýmkoliv jiným osobám v případě, že dojde ke konfliktu v určení daňové rezidence podle národních právních předpisů o daních, kdy se aplikuje článek Rezident příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, v případě České republiky zpravidla sjednaný na základě článku 4 Modelové konvence o zdanění příjmu a kapitálu OECD. Podle něj se použije k určení daňové rezidence kromě bydliště (a hierarchie navazujících určovatelných) zpravidla sídlo nebo místo (skutečného) vedení, tj. místo, kde je osoba centrálně řízena a kontrolována, resp. kde je hlavní místo vedení. Místem vedení je tak zpravidla místo, kde má správce trustu bydliště nebo své sídlo nebo místo, kde skutečně vykonává svoji činnost, resp. má svoji pobočku, ze které trust spravuje.

Tento přístup též reflektuje např. § 73 odst. 2 [zákona č. 91/2012 Sb.](#), o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů, který jako hraniční určovatel uvádí primárně místo, z něhož je fond (ve smyslu trust) spravován, nebo čl. 31 odst. 1 tzv. V. AML směrnice, který nově hovoří o "svěřenském fondu spravovaném v daném členském státě" (který dále reflektuje § 12 zákona č. 37/2021 Sb., o evidenci skutečných majitelů, ve znění pozdějších předpisů, když váže povinnost evidování skutečných majitelů na místo, kde má svěřenský správce nebo správce trustové struktury bydliště, sídlo nebo pobočku, z níž je daná jednotka spravována.

Pro úplnost dodáváme, že pro určení daňové rezidence trustu je významný pouze výkon takové správy, která dosáhne určité intenzity, zejména v rámci diskrece správce trustu. Pro určení daňové rezidence trustu tedy není relevantní běžné obhospodařování majetku trustu prováděné nezávislým správcem majetku, který je povinen se řídit stanovenou strategií a limity⁹.

Z výše uvedeného dále vyplývá, že právo, kterým se řídí určitý trust, resp. jeho zakladatelské a další dokumenty, není pro určení daňové rezidence relevantní. Dále je zřejmé, že dojde-li ke změně rozhodných skutečností během doby trvání trustu, může dojít i ke změně daňové rezidence se všemi standardními daňovými důsledky.

3. Závěr

Navrhujeme, aby pro určení daňové rezidence trustu bylo rozhodné místo sídla, popřípadě místo vedení právnické osoby, která je správcem trustu, nebo bydliště správce trustu, je-li správcem trustu fyzická osoba, popřípadě jiné místo, z něhož správce trustu skutečně vykonává správu, resp. řízení trustu,

(i) s tím, že za rozhodující se zásadně považuje sídlo nebo místo vedení správce trustu, který je právnickou osobou, nebo bydliště správce, který je fyzickou osobou, v němž se vykonávají činnosti správy trustu, které mají povahu klíčových řídicích a dalších zásadních rozhodnutí v rámci diskrece správce trustu,

(ii) přičemž za takové místo se zásadně nepovažuje místo výkonu obhospodařování majetku prováděné nezávislými správci majetku v rámci běžné (obvyklé) správy majetku trustu (na profesionální bázi).

Každý případ je však třeba posuzovat individuálně, přičemž je třeba vzít v úvahu ustanovení zákona o daních z příjmů, příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, právní jednání, kterým byl trust zřízen, a především příslušné skutkové okolnosti.

Navrhujeme přijmout výše uvedený závěr a vhodným způsobem jej publikovat.

⁹ Z principiálně shodné úvahy vychází též příspěvek č. 377/11.07.12 ve vztahu k investičním fondům.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Spotřební daně

612/21.06.23 Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) z pohledu zákona o spotřebních daních – konkrétní situace

Předkládají: Ing. Pavla Polanská, daňový poradce, č. osv. 4293
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

Cílem příspěvku je sjednotit výklad pojmu „výroba“ ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) ve vazbě na konkrétní způsoby nakládání s minerálními oleji, které jsou předmětem spotřební daně dle § 45 zákona o spotřebních daních a jsou tudíž i vybraným výrobkem dle § 1 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Příspěvek se týká jen minerálních olejů, které jsou vybraným výrobkem dle zákona o spotřebních daních a které se nachází na daňovém území České republiky.

Tento příspěvek bezprostředně navazuje na závěry KOOV 579/19.05.21 – Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) ve světle zákona o spotřebních daních (dále jen „KOOV 579/19.05.21“), který byl uzavřen s rozporem. Ve vazbě na KOOV 579/19.05.21 si předkládaný příspěvek klade za cíl blíže specifikovat zejména pojmy „podstatná změna obchodního balení“ a „změna vnější úpravy“, které jsou opakovaně zmiňovány v závěrech KOOV 579/19.05.21 a upřesnit výklad pojmu „výroba“ na případech konkrétních situací z praxe.

Cílem tohoto příspěvku není nalézt přesný výklad jednotlivých bodů ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních, které obsahují definiční znaky pojmu „výroba“, ale upřesnit výklad GŘC poskytnutý k uvedenému problému v KOOV 579/19.05.21. Mimo jiné i s ohledem na skutečnost, že uvedený KOOV byl uzavřen s rozporem, je zřejmé, že ve výkladu pojmu „výroba“ určité výkladové problémy přetrvávají. Cílem tohoto KOOV je pomocí několika konkrétních situací z praxe přispět k upřesnění stávajícího výkladu.

I. Související právní úprava

Výrobou se dle § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních rozumí proces, při kterém

1. vybraný výrobek vznikne,
2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12,
3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12.

Dle ustanovení § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních se za výrobu nepovažuje

a) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu v běžných nádržích motorových dopravních prostředků (vymezených v § 63 odst. 2 zákona o spotřebních daních) na čerpacích stanicích,

b) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu ve skladovacích nádržích čerpacích stanic, pokud se jedná o minerální oleje, u nichž již byla spotřební daň zaplacená a jejichž sazba daně není nižší než sazba daně vzniklé směsí.

Dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních lze vybrané výrobky vyrábět výhradně v daňovém skladu dle § 19 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Porušení této povinnosti se považuje za závažné porušení podmínky stanovené zákonem o spotřebních daních, což má závažné dopady nejen z pohledu zákona o spotřebních daních, ale i z pohledu živnostenského zákona.

Návazně, pokud minerální oleje nebyly ihned po své výrobě uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně (tzn. například v situaci, kdy byly vyrobeny mimo daňový sklad), dojde ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit dnem výroby (§ 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Tato daň je splatná nejpozději první následující pracovní den; daňové přiznání musí být podáno ve stejné lhůtě (viz § 18 odst. 6 zákona o spotřebních daních). Plátcem spotřební z minerálních olejů se v daném případě stane jak právnická osoba, tak nepodnikající fyzická osoba (viz § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních).

Pro minerální oleje zákon o spotřebních daních v § 59 stanoví, ve vztahu k výše uvedeným povinnostem, dvě základní specifika.

Z ustanovení § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývá, že režim podmíněného osvobození od daně (tedy mj. i povinnost výroby výhradně v daňovém skladu) se týká pouze minerálních olejů vyjmenovaných v tomto ustanovení. Pro minerální oleje, které nejsou vyjmenovány v § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních naopak režim podmíněného osvobození od daně nelze použít a výroba takových minerálních olejů nesmí být prováděna v daňovém skladu dle § 19 zákona o spotřebních daních.

Ustanovení § 59 zákona o spotřebních daních dále upravuje podmínky kladené na daňový sklad minerálních olejů, vč. požadavků na skladovací zařízení a jeho minimální skladovací kapacitu, která musí činit 50 000 litrů minerálních olejů, resp. 200 000 litrů v případě zkapalněných ropných plynů. Požadavky kladené na skladovací zařízení (tzn. nutnost jeho pevného spojení se zemí, vybavení vhodným měřicím zařízením atd.) rovněž velmi výrazně limitují skupinu podnikatelů, kteří mohou takovým daňovým skladem disponovat.

Se založením, existencí a provozováním daňového skladu se zároveň pojí řada administrativních povinností, vč. povinnosti zajištění daně vážící se ke skladovaným minerálním olejům, které vyplývají z příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních.

II. Význam posouzení, zda se v dané situaci jedná o výrobu z pohledu zákona o spotřebních daních

Ve vazbě na právní úpravu týkající se podmínek pro zřízení daňového skladu a daňové dopady výroby mimo daňový sklad v případech, kdy zákon o spotřebních daních vyžaduje, aby výroba byla prováděna v daňovém skladu, je zřejmé, že pro podnikatele, který se zabývá například nákupem či prodejem minerálních olejů či jinak v rámci své

podnikatelské činnosti s minerálními oleji manipuluje, má otázka, zda jeho činnost spadá z pohledu spotřebních daní pod pojem „výroba“, zcela zásadní význam.

V případě, že je činnost (resp. způsob nakládání s minerálními oleji) posuzována jako „výroba“ dle § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních a předmětné minerální oleje jsou vyjmenovány v ustanovení § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních, nejsou neobvyklé situace, že je tímto danému podnikateli zákonnou úpravou zabráněno s danými oleji nakládat (např. ve vazbě na nemožnost provozovat daňový sklad s ohledem na požadavek na jeho minimální skladovací kapacitu).

V případě širokého výkladu pojmu „výroba“ dle § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních navíc mohou povinnosti vyplývající z tohoto zákona dopadnout i na fyzické osoby nepodnikatele, jak vyplývá z dále uvedených konkrétních příkladů, resp. s ohledem na zákonné povinnosti popsané výše může být i těmto osobám prakticky znemožněno nakládat s minerálními oleji způsobem zcela běžným, tzn. způsobem, který odpovídá obecnému způsobu využití daného minerálního oleje.

III. Obecné závěry vyplývající z KOOV 579/19.05.21

Z již uzavřeného KOOV 579/19.05.21 vyplývají, mimo jiné, následující závěry.

- K navrženému závěru č. 1 uvedlo GŘC mimo jiné následující vyjádření: „Náš výklad pojmu „výroba“ podle tohoto ustanovení [pozn. týká se ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních] je následující. Podle **§ 7 zákona o spotřebních daních** jsou předmětem daně vybrané výrobky. Pokud z jednoho vybraného výrobku vznikne jiný vybraný výrobek, jde o jiný předmět daně a jedná se o výrobu. Není podstatné, zda vzniklý vybraný výrobek je předmětem daně podle stejného nebo jiného ustanovení **zákona o spotřebních daních**, ale to, že finální výrobek je odlišný (jiný) od výrobku původního. Tato změna může spočívat i ve změně vnější úpravy.“
- K navrženému závěru č. 3 uvedlo GŘC následující: „Pokud vybraný výrobek (minerální olej) dozná změn ve své podstatě či ve vnější úpravě a vznikne jiný vybraný výrobek, jedná se o výrobu podle bodu 2., případně i bodu 3 [**§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních**].“
- K navrženému závěru č. 4 ve znění: „Zpracováním již existujícího minerálního oleje, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních (např. jeho mísením s jinou surovinou), může dojít buď
 - a) k jeho zániku,
 - b) k výrobě výrobku, který není předmětem spotřební daně,
 - c) ke změně předmětu spotřební daně původního minerálního oleje
 - na jinou úroveň předmětu spotřební daně mimo minerální oleje (v úrovni ustanovení § 1 zákona o spotřebních daních), nebo
 - na jinou úroveň předmětu spotřební daně v rámci jednotlivých kategorií (podmnožin) předmětu daně z minerálních olejů uvedených v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, nebo
 - d) ke změně jeho původního kódu nomenklatury.“

K uvedenému navrženému závěru č. 4 uvedlo GŘC následující: „Se závěrem nesouhlasíme. Postupy podle písm. c) a písm. d) jsou výrobou vybraného výrobku, kdy je možná i jejich kombinace. Písm. c) je neúplné, kdy z vybraného výrobku může výrobou vzniknout i vybraný výrobek, který je od původního odlišný, ale je předmětem daně podle stejného ustanovení (ale není stejným předmětem daně, tj. není stejným vybraným výrobkem).“

- K navrženému závěru č. 6 uvedlo GŘC následující: „Podstatná změna obchodního balení, resp. vnějšího označení vybraného výrobku, je výrobou předvídanou právě v ustanovení § 3 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních.“
- K navrženému závěru č. 7 ve znění: „Pokud dojde např. u motorového benzínu kódu nomenklatury 2710 12 41 k takovému zpracování, že se změní jeho kód nomenklatury, ale stále to bude kód nomenklatury náležící do skupiny motorového benzínu, tedy v deklarovaném rozmezí 2710 12 41 až 2710 12 59, nedochází ke změně předmětu spotřební daně. Proto ani nedochází k výrobě podle ustanovení § 3 písm. r) bod 2. zákona o spotřebních daních.“

K uvedenému navrženému závěru č. 7 poskytlo GŘC následující vyjádření: „Se závěrem souhlasíme částečně, respektive s upřesněním. Jedná se o výrobu podle bodu 3. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních]. Podle způsobu zpracování a ostatních změn může (nemusí) jít současně i o výrobu podle bodu 2. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních], viz vyjádření k závěru č. 1. Pokud bychom připustili, že i změna kódu nomenklatury na úrovni prvku množiny minerálních olejů by byla klasifikována jako změna předmětu spotřební daně, pak by ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních bylo nadbytečné a nesystémové. Jeho objektivní dopad na definici výroby by byl zcela zpochybněn.“

IV. Často se vyskytující situace

Dále uvádíme několik reálných situací, ke kterým v praxi dle našich informací dochází zcela běžně. Na uvedených situacích, které jsou naprosto jednoznačné, bychom chtěli ve vazbě na výše uvedené závěry vyplývající z KOOV 579/19.05.21 dospět k jednoznačnějšímu výkladu zejména pojmů „výroba“, „podstatná změna obchodního balení“ a „změna vnější úpravy“.

(i) Přelévání minerálních olejů do jiného balení z důvodu mechanického (či jiného) poškození původního balení; nedochází ke změně obchodního označení

V případě, že dojde k mechanickému či jinému poškození balení minerálního oleje, je nutné (mj. z ekonomických důvodů, ale i ve vazbě na předpisy upravující ochranu životního prostředí apod.) zamezit rozlítí oleje. Minerální olej je proto přelit / přečerpán do jiného obalu, stejné nebo jiné velikosti. V tomto jiném (náhradním) obalu může být olej následně skladován a návazně prodán nebo pouze skladován a následně opětovně přelit / přečerpán do obalu, který velikostně odpovídá prodejnímu balení.

Při uvedené manipulaci s minerálním olejem nedochází ke změně jeho kódu nomenklatury, jeho názvu, obchodního označení nebo kódu, pod kterým je prodáván. Zároveň nedochází k jakékoliv změně složení či chemicko-fyzikálních vlastností

daného minerálního oleje. Změna se týká pouze balení, ve kterém se minerální olej nachází.

Jsme toho názoru, že podřazovat výše uvedenou situaci pod pojem výroba ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních by zcela odporovalo smyslu zákona o spotřebních daních. Současně by se jednalo o zcela nepřiměřený zásah do podnikání mnoha podnikatelských subjektů, kdy podřazení dané situace pod pojem výroba, a tedy naprosto striktní uplatnění závěrů KOOV 579/19.05.21, by vedlo pouze k neúměrné a zcela bezúčelné zátěži subjektů bez toho, aby tento striktní přístup vedl ke správnému výběru daně. V důsledku změn, které u daného minerálního oleje nastanou (tj. změna balení), nemůže dojít ke změně výše spotřební daně, které daný olej podléhá ani ke změně konkrétního ustanovení, podle kterého je daný minerální olej předmětem daně.

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout následující závěr.

Závěr č. 1

Prostá změna obchodního balení z důvodu poškození původního balení se nepovažuje za výrobu ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních. Přelitím či přečerpáním minerálního oleje do jiného obchodního balení z důvodu poškození původního balení nedochází k „podstatné změně obchodního balení“ ani ke „změně ve vnější úpravě“ ve smyslu uzavřeného KOOV 579/19.05.21.

(ii) Přelévání či přečerpání minerálních olejů z většího balení do menšího, při kterém nedochází ke změně obchodního označení

V praxi nastávají situace, kdy jsou minerální oleje nakoupené například v tzv. IBC kontejneru ve skladu (jedná se o běžný, nikoliv daňový sklad) rozlévány (ev. přečerpávány) do menších balení, která jsou následně distribuována do obchodní sítě. Menší obchodní balení jsou opatřena etiketou se stejným obchodním označením (tzn. stejným obchodním názvem, případně stejným kódem produktu), jako měl minerální olej v původním větším balení. V některých případech může být přidána etiketa s českým textem ohledně nakládání s daným olejem a související bezpečnostní opatření.

K přelévání (ev. přečerpání) minerálního oleje do menšího balení dochází zcela běžně i v situaci, kdy je minerální olej dopraven do skladovacích prostor v cisterně (autocisterně nebo v železniční cisterně) a ve skladovacích prostorech je stočen (přečerpán) do skladovacích nádob (např. zásobníků, IBC kontejnerů, sudů) ve kterých je dále skladován, ev. následně prodáván. Předpokládáme, že celní správa nezastává názor, že by samotné přečerpání vybraných výrobků např. z železniční cisterny na nádrže skladu (až již daňového skladu či „nedaňového“ skladu) bylo považováno za výrobu.

Obdobnou situací je i stav, kdy jsou například mazací oleje nakoupeny a skladovány například v IBC kontejneru výrobním podnikem, který nevyrábí vybrané výrobky a nedisponuje daňovým skladem, ale minerální oleje nakupuje pro účely své výroby, například za účelem mazání a údržby výrobních strojů a zařízení. S ohledem na

problémovou manipulaci s IBC kontejnerem a rovněž zpravidla i s ohledem na právní předpisy upravující bezpečnost pracoviště a požární předpisy jsou, dané minerální oleje ve skladovacích prostorách v potřebném množství odlity do „olejniček“ (tzn. menších skladovacích či manipulačních nádob), které pak jsou umístěny přímo ve výrobní hale u příslušných strojů (zařízení) k použití oprávněnými osobami.

Při uvedené manipulaci s minerálními oleji nedochází ke změně jejich kódu nomenklatury, obchodního označení (tzn. obchodního názvu či kódu produktu), pod kterým je prodáván. Zároveň nedochází ke změně složení či chemicko-fyzikálních vlastností daného minerálního oleje. Změna se týká pouze velikosti balení / nádoby, ve kterém se minerální olej nachází.

Jsme toho názoru, že podřazovat výše uvedenou situaci pod pojem výroba ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních by zcela odporovalo smyslu zákona o spotřebních daních. Současně by se jednalo o zcela nepřiměřený zásah do podnikání mnoha podnikatelských subjektů, kdy podřazení dané situace pod pojem výroba, a tedy naprosto striktní uplatnění závěrů KOOV 579/19.05.21, by vedlo pouze k neúměrné a zcela bezúčelné zátěži subjektů bez toho, aby tento striktní přístup vedl ke správnému výběru daně. V důsledku změn, které u daného minerálního oleje nastanou (tj. změna balení), nemůže dojít ke změně výše spotřební daně, které daný olej podléhá ani ke změně konkrétního ustanovení, podle kterého je daný minerální olej předmětem daně.

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout dále uvedený závěr.

Závěr č. 2

Změna velikosti obchodního balení minerálního oleje, při které zároveň nedochází ke změně obchodního označení (tzn. obchodního názvu nebo kódu produktu) daného minerálního oleje, se nepovažuje za výrobu ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních. Přelitím či přečerpáním minerálního oleje do menšího obchodního balení v těchto případech nedochází k „podstatné změně obchodního balení“ ani ke „změně ve vnější úpravě“ ve smyslu uzavřeného KOOV 579/19.05.21.

(iii) Přelévání či přečerpání minerálních olejů z většího balení do menšího, při kterém dochází ke změně obchodního označení, avšak nikoliv ke změně účelu použití daných minerálních olejů

V praxi dále nastávají situace, kdy jsou minerální oleje nakoupené například v tzv. IBC kontejneru ve skladu (jedná se o běžný, nikoliv daňový sklad) rozlévány (ev. přečerpávány) do menších balení, která jsou následně distribuována do obchodní sítě, přičemž dochází ke změně obchodního označení (tzn. obchodního názvu nebo kódu produktu), pod kterým je daný minerální olej prodáván. Menší obchodní balení jsou tak opatřena etiketou s jiným obchodním označením, než měl minerální olej v původním větším balení. Ke změně obchodního označení může dojít například i z toho důvodu, že v tuzemsku jsou příslušné oleje distribuovány pod jiným obchodním označením než v jiných zemích.

Obchodním označením máme na mysli obchodní název daného minerálního oleje nebo kód produktu, pod kterým je prodáván, nikoliv označení druhu daného minerálního oleje. Druhem minerálního oleje rozumíme označení používaná mj. i zákonem o spotřebních daních jako jsou – benzín, nafta, petrolej, topný olej apod. Ve vazbě na změnu obchodního označení nedochází ke změně účelu použití daného minerálního oleje.

Při uvedené manipulaci s minerálními oleji nedochází ke změně jeho kódu nomenklatury. Zároveň nedochází k jakékoliv změně jeho složení či chemicko-fyzikálních vlastností.

Jsme toho názoru, že podřazovat výše uvedenou situaci pod pojem výroba ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních by zcela odporovalo smyslu zákona o spotřebních daních. Současně by se jednalo o zcela nepřiměřený zásah do podnikání mnoha podnikatelských subjektů, neboť podřazení dané situace pod pojem výroba, a tedy naprosto striktní uplatnění závěrů KOOV 579/19.05.21, by vedlo pouze k neúměrné a zcela bezúčelné zátěži subjektů bez toho, aby tento striktní přístup vedl ke správnému výběru daně. V důsledku změn, které u daného minerálního oleje nastanou (tj. změna balení a změna obchodního označení), nemůže dojít ke změně výše spotřební daně, které daný olej podléhá, ani ke změně konkrétního ustanovení, podle kterého je daný minerální olej předmětem daně.

Navíc, v mnoha případech by zahrnutí výše uvedených situací pod pojem „výroba“ ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních vedlo k nemožnosti subjektů s danými oleji nakládat, a to zejména s ohledem na velikostní a technické požadavky kladené na daňový sklad minerálních olejů.

Zároveň jsme toho názoru, že tento závěr není v tomto případě ani v rozporu s konstantními závěry NSS a Ústavního soudu (i přes veškeré naše setrvávající výhrady k těmto závěrům), dle kterých vnější úpravou výrobku, v jejímž důsledku je finální produkt odlišný od produktu původního, „může být i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, jež je rozdílné od určení výrobku původního“. Pouhá změna velikosti výrobku a jeho obchodního označení bez změny jeho určení při uspokojování potřeby zákazníků tak není považována za výrobu.

Námi navržený závěr je také v souladu se závěry Ústavního soudu II. ÚS 157/97, dle kterého je za výrobu považován i „proces administrativní změny, tj. právně významné nové označení výrobku“. V případě projednávaném před Ústavním soudem byla předmětem sporu situace, kdy stěžovatel nakupoval palivovou směs označenou položkou sazebníku 27100039 nepodléhající spotřební dani, a tuto palivovou směs prodával jako motorovou naftu NM30 nebo NM49 (položka celního sazebníku 27100059), která již spotřební dani podléhá, přičemž neodváděl daň.

V tomto případě tak daný subjekt pouhou změnou označení prodáváného výrobku zásadním způsobem předurčil i jiný způsob jeho užívání (než který odpovídal označení výrobku při jeho nákupu), přičemž v konečném důsledku formálně vznikl nový výrobek, který je předmětem daně. Nové označení tak mělo významný vliv na právní (daňový) režim prodáváných výrobků. A tímto způsobem je i nutno interpretovat závěry Ústavního soudu. Jestliže v důsledku změny označení výrobku může dojít ke změně

právního (daňového) režimu výrobku, může tato změna představovat výrobu pro účely spotřebních daní.

S výše uvedenými závěry zcela korespondují i jednotlivé rozsudky NSS, ve kterých se NSS odvolává na výše uvedenou předchozí judikaturu ÚS i svoji vlastní. Předmětem jednotlivých sporů bylo:

- (i) smísení topného oleje s barvicí a značkovací směsí
- (ii) „naředění“ původního výrobku (velejemného melasového lihu) destilovanou vodou a bylinami, v jehož důsledku došlo ke změně kódu celní nomenklatury výrobku, přičemž původní výrobek byl dodáván ve velkých nádobách a finální výrobek v balení po 50 ml, a to pod označením „bylinné extrakty“ a „elixíry“ či
- (iii) promíchání a prosívání suroviny – tabáku různých kvalit nakoupeného ve velkých baleních a následný prodej v plastických sáčcích o hmotnosti 150g pod názvem „směs na vykuřování skleníků C.“

V projednávaných případech došlo ke změně určení při uspokojování potřeby zákazníků a nové označení mohlo / mělo významný vliv na právní (daňový) režim prodávaných výrobků.

K tomu při námi uvedeném postupu nedochází. Prodáváný výrobek sice nese nové obchodní označení a je v menším obchodním balení, ale je stále určen pro uspokojování stejných potřeb u zákazníků, přičemž nové obchodní označení nemá významný vliv za právní (daňový) režim výrobku, a tudíž zde nelze hovořit o výrobě.

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout dále uvedený závěr.

Závěr č. 3

Změna velikosti obchodního balení minerálního oleje, při které zároveň dochází ke změně obchodního označení (tzn. obchodního názvu nebo kódu produktu) daného minerálního oleje, se nepovažuje za výrobu ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních, pokud současně nedochází ke změně účelu použití daného minerálního oleje a nedochází ke změně označení druhu minerálního oleje. Druhem minerálního oleje pro tyto účely označujeme označení používaná mj. i zákonem o spotřebních daních jako jsou – benzín, nafta, petrolej, topný olej apod.

(iv) Mísení zkapalněných ropných plynů v zásobníku či jiném skladovacím zařízení

Zkapalněnými ropnými plyny (dále jen „LPG“) se rozumí zejména propan (kód nomenklatury 2711 12), butan (kód nomenklatury 2711 13) a jejich směs, tzv. propan-bután (kód nomenklatury 2711 12 nebo 2711 13). Kód nomenklatury propan-butanu se liší v závislosti na tom, zda se jedná o tzv. letní směs (směs 60 % butanu a 40 % propanu, kód nomenklatury 2711 13) nebo o tzv. zimní směs (směs 60 % propanu a 40 % butanu, kód nomenklatury 2711 12). Uvedené varianty propan-butanu jsou dodávány ve vazbě na roční období. V praxi běžně dochází k mísení propanu s propan-butánem (resp. s jeho letní či zimní variantou) anebo k vzájemnému mísení letní a zimní směsi propan-butanu k zásobnících či jiných skladovacích zařízeních,

v případech, kdy jsou uvedené LPG dále užívány pro výrobu tepla, neboť dané typy LPG jsou vzájemně nahraditelné. Přičemž dané smísení může být i nezáměrné v situacích, kdy je nakupován a skladován výhradně propan-butan, přičemž ve vazbě na roční období je dodána jeho letní nebo zimní varianta. Skladovací zařízení pro LPG, který je určen pro topné účely, využívají ve velké míře i fyzické osoby nepodnikatelé.

Ve skladovacím zařízení může, ve vazbě na smísení propanu a letní varianty propan-butanu nebo v případě smísení letní a zimní varianty propan-butanu, dojít ke změně kódu nomenklatury skladovaného LPG z kódu 2711 12 na kód 2711 13 nebo naopak, a to v závislosti na poměrech, v jakých jsou uvedené LPG míseny.

I přes změnu kódu nomenklatury však v daném případě nedochází ke změně sazby spotřební daně. Sazby spotřební daně LPG se odvíjí od účelu použití daného LPG (viz § 45 odst. 1 písm. e), f) a g) zákona o spotřebních daních ve vazbě na § 48 odst. 1). LPG spadající pod kód nomenklatury 2711 12 11 až 2711 19, které jsou určeny pro výrobu tepla a jsou tudíž předmětem daně dle § 45 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, podléhají sazbě daně ve výši 0 Kč dle § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z uvedeného vyplývá, že změna kódu nomenklatury LPG nemá vliv na výši daňové povinnosti vážící se k danému minerálnímu oleji. Současně, změna kódu nomenklatury LPG nemá vliv na jiné povinnosti vyplývající ze zákona o spotřebních daních, které se k danému LPG váží.

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud popsání mísení LPG určeného k výrobě tepla, ke kterému dojde v zásobníku, nebude považováno za „výrobu“ ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních, nemůže předmětné nakládání s danými LPG v žádném případě vést ke krácení daně. Naopak, zahrnutí popsání nakládání s LPG pod pojem „výroba“ ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních povede k nutnosti provádět takové mísení výhradně v daňovém skladu, resp. mísení ke kterému dojde mimo daňový sklad bude považováno za závažné porušení podmínky stanovené zákonem o spotřebních daních dle § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Navíc, v takovém případě výroba mimo daňový sklad povede ke vzniku povinnosti daně osoby (jedno, zda právnické či nepodnikající fyzické) registrovat se jako plátce spotřební daně z minerálních olejů s povinností podávání daňového přiznání ve vztahu k vyrobené směsi vždy ke dni, který následuje po dni smísení (tzn. dni výroby). Přičemž daňová povinnost vykázaná v daném daňovém přiznání bude vždy nulová (s ohledem na sazbu daně nula v případě LPG určených pro výrobu tepla).

S ohledem na výše uvedené považujeme zahrnutí popsání situace pod pojem „výroba“ ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních za zcela formalistické uplatňování zákona v míře, která nevede k zajištění výběru daně ve správné výši, ale která naopak zcela neúměrným způsobem zatěžuje jak samotné spotřebitele daných LPG, ale i správce daně. Přičemž ve svém důsledku vede k odčerpání zdrojů určených na správu daně ze státního rozpočtu, a nikoliv k zajištění výběru daně ve správné výši, či k zabránění možnému daňovému úniku či vyhnutí se dani.

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout následující závěr.

Závěr č. 5

Mísení zkapalněného LPG určeného pro výrobu tepla v zásobnících nebo jiných skladovacích zařízeních nespadá pod pojem výroba ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních, a to ani v případě, že dojde ke smísení zkapalněných LPG s různými kódy nomenklatury v důsledku čehož má výsledná směs jiný kód nomenklatury než jeden LPG, který byl použit pro vznik směsi.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 21. 6. 2023**Daň z příjmů****605/03.05.23 Možnost aplikace § 28 odst. 7 ZDP v případě užívání majetku na základě věcného břemene resp. Služebnosti**

Předkládají: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osv. 1757
Mgr. Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

1. Úvod

Pokyn GFŘ D-59 uvádí příklady vztahů, na základě nichž je možné odepisovat technické zhodnocení dle § 28 odst. 7 ZDP. V pokynu je jako příklad uvedena podnájemní smlouva, smlouva o výpůjčce, případně nepojmenovaná smlouva (pokyn GFŘ D-59 K § 28 bod 1). Otázka, kterou se zabýváme v tomto příspěvku, je, zda je možné zahrnout pod tyto příklady i věcné břemeno resp. služebnost.

2. Popis problematiky

V rámci projednávání nového pokynu GFŘ D-59, KDP ČR mimo jiné navrhovala, aby do příkladnému účtu bylo doplněno věcné břemeno. Na to GFŘ uvádí, že takto obecně nelze danou věc uzavřít:

Připomínka KDP ČR

K § 28

Doporučujeme doplnit, že technické zhodnocení může odepisovat také oprávněný z věcného břemene. Jde bezpochyby o oprávněného prvního uživatele majetku.

GFŘ

Nevyhověno.

Vzhledem k tomu, že se oblast nebude týkat všech věcných břemen, nelze takto paušálně vymežit.

Předmětné ustanovení § 28 odst. 3 a 7 ZDP zní:

(3) Technické zhodnocení pronajatého hmotného majetku nebo majetku pořízovaného na finanční leasing a jiný majetek uvedený v § 26 odst. 3 písm. c), jsou-li hrazené nájemcem nebo uživatelem, může na základě písemné smlouvy odpisovat nájemce nebo uživatel, pokud není vstupní cena u odpisovatele hmotného majetku zvýšena o tyto výdaje; přitom je zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing, a odpisuje podle tohoto zákona. Při odpisování technického zhodnocení postupuje nájemce nebo uživatel způsobem stanoveným pro hmotný majetek a zařídí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zaříděn pronajatý hmotný majetek nebo majetek pořízovaný na finanční leasing....

„...(7) U poplatníka, který není nájemcem ani uživatelem a kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, se u technického zhodnocení na tomto hmotném majetku postupuje obdobně jako u technického zhodnocení hrazeného nájemcem. Při ukončení takového užívání nebo zrušení souhlasu s odpisováním se postupuje obdobně jako při ukončení nájmu nebo zrušení souhlasu odpisovatele hmotného majetku s odpisováním nájemcem. Pro účely tohoto ustanovení je poplatník, kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, v postavení nájemce a poplatník, který přenechal k užívání tento majetek, v postavení odpisovatele hmotného majetku...“.

Důvodové správa k novele ZDP, která zavedla § 28 odst. 7 ZDP (Sněmovní tisk č. 873 (7. volební období, 2013-2017) -posléze zákon č.170/2017 Sb.), k cíli této změny pak uvádí:

„... (§ 28 odst. 7)

Současný § 28 odst. 3 zákona o daních z příjmů umožňuje z množiny možných sjednaných dispozičních práv k hmotnému majetku odpisovat technické zhodnocení pouze nájemci nebo uživateli u pronajatého majetku nebo majetku pořízeného na finanční leasing.

Ekonomická praxe však přichází s požadavkem, aby technické zhodnocení měl možnost obecně odpisovat poplatník, který je oprávněn užívat majetek, na němž je provedeno technické zhodnocení, tzn. například také obecně podnájemce.

S ohledem na výše uvedené se navrhuje rozšířit možnost odpisovat technické zhodnocení i na ostatní případy, kdy dochází k přenechání věci k užití jinému, neboť nájem i finanční leasing jsou pouze jedněmi ze smluvních typů, v rámci kterých dochází k přenechání věci. Navrhovanou úpravou se zajišťuje, aby se v případě, provede-li technické zhodnocení jiný poplatník, kterému byl přenechán hmotný majetek (jiný než nájemce nebo uživatel), aplikovala stejná pravidla jako u technického zhodnocení provedeného nájemcem. V rámci navržené úpravy jsou zachovány současné principy:

- technické zhodnocení hradí poplatník, který má právo k užívání hmotného majetku, na kterém provedl technické zhodnocení,*
- technické zhodnocení nezvyšuje ocenění majetku u vlastníka,*
- odpisování technického zhodnocení proběhlo vždy jen s písemným souhlasem vlastníka a*
- technické zhodnocení je zařazeno do stejné odpisové skupiny jako zhodnocovaný majetek.*

Pokyn D-59 pak k danému ustanovení uvádí-K § 28 bod 1:

„...1. Uživatelem, který není nájemcem ani uživatelem dle smlouvy o finančním leasingu, na kterého dopadá ustanovení § 28 odst. 7 zákona se rozumí například podnájemce, vypůjčitel nebo uživatel z nepojmenované smlouvy. Pro takto vymezené osoby a pro účely aplikace tohoto ustanovení platí, že pokud těmto poplatníkům byl přenechán hmotný majetek k užívání, jsou tito poplatníci v postavení nájemce a poplatník, který tento majetek přenechal je v postavení odpisovatele hmotného

majetku; ustanovení zákona upravující vztahy vlastníka a nájemce se použijí na takto vymezené vztahy obdobně....“.

Rozumíme tomu, že ne všechna věcná břemena resp. služebnosti mohou představovat smluvní vztah, na základě něhož by bylo možné odepisovat technické zhodnocení dle § 28 odst. 7 ZDP. Dle našeho názoru se musí jednat o takové věcné břemeno či služebnost, které z povahy věci umožňuje přenechání věci k užívání. To znamená, že například jde o:

Obecně služebnost dle § 1257 o.z. a násl., které umožňuje užívat věc

Služebnost inženýrské sítě dle § 1267 o.z.

Uživací právo dle § 1283 o.z.

Poživací právo dle § 1285 o.z.

Služebnost bytu dle § 1297 o.z.

V určitých případech, (kdy s ekonomického hlediska by dané právo mělo charakter blížíc se nájmu) to může být:

Právo pastvy dle § 1278 o.z.

Služebnost stezky, průhonu a cesty dle § 1274 a násl. o.z.

Naopak se nemůže jednat například o:

Opora cizí stavby dle § 1269 o.z.

Služebnost okapu dle § 1270 o.z.

Právo na svod dešťové vody dle § 1271 o.z.

Právo na vodu dle § 1272 o.z.

Služebnost rozlivu dle § 1273 o.z.

Výše uvedené závěry jsou dle našeho názoru i v souladu s cílem a záměrem zákonodárce při doplnění § 28 odst. 7 ZDP, tak jak vyplývá s výše uvedené důvodové zprávy.

3. Závěr

Na základě výše uvedeného se domníváme, že je možné dle § 28 odst. 7 ZDP odepisovat technické zhodnocení také v případě takového věcného břemene resp. služebnosti, které umožňuje užívání věci.

3.1 Z tohoto hlediska se např. může jednat o:

Obecně služebnost dle § 1257 o.z. a násl., které umožňuje užívat věc.

Služebnost inženýrské sítě dle § 1267 o.z.

Uživací právo dle § 1283 o.z.

Poživací právo dle § 1285 o.z.

Služebnost bytu dle § 1297 o.z.

V určitých případech, (kdy s ekonomického hlediska by dané právo mělo charakter blížíce se nájmu) to může být:

Právo pastvy dle § 1278 o.z.

Služebnost stezky, průhonu a cesty dle § 1274 a násl. o.z.

3.2. Naopak možnost odepisovat technické zhodnocení dle § 28 odst. 7 ZDP nebude možná například v případě těchto služebností:

Opora cizí stavby dle § 1269 o.z.
Služebnost okapu dle § 1270 o.z.
Právo na svod dešťové vody dle § 1271 o.z.
Právo na vodu dle § 1272 o.z.
Služebnost rozlivu dle § 1273mo.z.

Stanovisko GŘ:

Souhlas s obecným závěrem (částečný nesouhlas s uvedenými příklady služebností).

Do 30. 6. 2017 bylo zákonem umožněno odpisování technického zhodnocení dle § 28 odst.3 ZDP pouze nájemci nebo uživateli pronajatého majetku či majetku pořízeného na finanční leasing. Na základě požadavků z praxe bylo legislativním záměrem rozšířit toto ustanovení o další osoby jako podnájemce a nájemce při postoupení nájemní smlouvy. S účinností od 1. 7. 2017 pak bylo zavedeno do ZDP ustanovení § 28 odst. 7, které stanoví, že „...u poplatníka, který není nájemcem ani uživatelem, a kterému byl přenechán k užívání hmotný majetek, se u technického zhodnocení na tomto hmotném majetku postupuje obdobně jako u technického zhodnocení hrazeného nájemcem.“

Poplatník, který není nájemcem ani uživatelem, může postupovat podle § 28 odst. 3 ZDP ve smyslu § 28 odst. 7 ZDP při splnění totožných podmínek jako nájemce nebo uživatel, tj.

- **poplatníkovi k užívání musí být přenechán hmotný majetek, a**
- **na tomto hmotném majetku musí být provedeno technické zhodnocení.**

Z důvodové zprávy k zavedení ustanovení § 28 odst. 7 ZDP vyplývá, že výše uvedené platí zároveň při zachování stávajících principů:

- **technické zhodnocení hradí poplatník, který má právo k užívání hmotného majetku, na kterém provedl technické zhodnocení,**
- **technické zhodnocení nezvyšuje ocenění majetku u vlastníka,**
- **odpisování technického zhodnocení proběhlo vždy jen s písemným souhlasem vlastníka a**
- **technické zhodnocení je zařazeno do stejné odpisové skupiny jako zhodnocovaný majetek.**

S předkladateli lze tedy souhlasit, že dle § 28 odst. 7 ZDP lze odepisovat technické zhodnocení také v případě takového věcného břemene resp. služebnosti, které umožňuje užívání majetku. Nicméně z množiny služebností, které předkladatelé uvádí v závěru, je nutné z aplikace ustanovení § 28 odst. 7 ZDP vyloučit služebnosti, které nejsou navázány na hmotný majetek, typicky služebnosti související s pozemkem, který z pohledu ZDP není hmotným majetkem. Dále pak je z této množiny nutné vyloučit situace, kdy činností uživatele nevzniká technické zhodnocení hmotného majetku (dle § 33 ZDP), ale stavba nebo provozní výdaj.

Co se týká služebností osobnostních, uvedených příkladmo v bodě 3.1. závěru předkladatele, lze připustit aplikaci ustanovení § 28 odst. 7 ZDP za předpokladu splnění zde uvedených podmínek a zároveň s ohledem na konkrétní znění smluvních ujednání. Daný závěr vyplývá také ze skutečnosti, že oblast služebností se vyznačuje značnou smluvní volností.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 21. 6. 2023**s rozporem v bode 5****DPH****606/03.05.23 Sporná ustanovení zákona o DPH účinná od 1. 7. 2023**

Předkládají: Ing. Michaela Strnadová, daňový poradce, č. osv. 4390
Mgr. Jolana Slabá, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4843
Olga Holubová

Cílem příspěvku je vyjasnit výklad nejednoznačných ustanovení zákona č. 284/2021 Sb., který mění zákon o DPH v souvislosti s novými stavebními předpisy. Účinnost dotčených ustanovení nastane k datu 1. 7. 2023 a vzhledem k tomu, že se dotýkají stavebnictví a dodání a nájmu nemovitostí, tj. oblastí, v nichž jsou smlouvy obvykle uzavírány na delší období, je žádoucí, aby byla vyjasněna s předstihem. Důvodová zpráva není v tomto ohledu postačující.

1. Vymezení pojmu „bytový dům“ a „rodinný dům“ dle § 48 odst. 2 písm. a) a b) ZDPH**Bytový dům**

Podle úpravy účinné do 30. 6. 2023 (dále jen „stará úprava“) je bytový dům vymezen odkazem na vyhlášku č. 357/2013 Sb., o katastru nemovitostí (dále jen „katastrální vyhláška“), jejíž příloha č. 4, která určuje způsob využití staveb, definuje bytový dům jako **stavbu pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena [§ 2 písm. a) bod 1 vyhlášky č. 501/2006 Sb.]**.

Podle úpravy účinné od 1. 7. 2023 (dále jen „nová úprava“) je bytový dům vymezen odkazem na zákon č. 283/2021 Sb. (dále jen „nový stavební zákon“), jenž jej v § 13 písm. b) definuje jako **stavbu pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy slouží bydlení**.

Rodinný dům

Stará úprava vymezuje rodinný dům odkazem na katastrální vyhlášku, jejíž příloha č. 4 definuje rodinný dům jako **stavbu pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé rodinné bydlení a je k tomuto účelu určena; rodinný dům může mít nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní podlaží a jedno podzemní podlaží a podkroví [§ 2 písm. a) bod 2 vyhlášky č. 501/2006 Sb.]**.

Podle nové úpravy je rodinným domem **stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy slouží bydlení, a která má nejvýše tři samostatné byty, nejvýše dvě nadzemní a jedno podzemní podlaží a podkroví, nebo třetí nadzemní podlaží ustoupené od vnějšího líce obvodové stěny budovy orientované k uliční čáře alespoň o 2 metry**.

Z porovnání staré a nové úpravy rodinného a bytového domu je na první pohled zřejmé, že nová definice na rozdíl od staré úpravy (a na rozdíl od staré i nové definice obytného prostoru) již **výslovně neobsahuje podmínku stavebně-právního určení k bydlení**. Jinými slovy – pouze na základě jazykového výkladu by se mohlo zdát, že stavba pro bydlení, jejíž nadpoloviční podlahová plocha v daném okamžiku slouží k bydlení, je v tomto okamžiku bytovým, resp. rodinným, domem ve smyslu nového stavebního zákona, a tedy i ve smyslu § 48 odst. 2 písm. a) ZDPH a naopak – neslouží-li momentálně tato stavba k bydlení, status bytového či rodinného domu ztrácí.

Jazykový výklad nicméně představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě a při výkladu konkrétního ustanovení je třeba vzít v úvahu mimo jiné i celkový kontext normy a úmysl zákonodárce. Domníváme se, že nový stavební zákon, mluví-li v obecné rovině o rodinném či bytovém domě, nepředpokládá *a priori* užívání staveb v rozporu s jejich stavebním určením. S tímto vědomím je nutno k jeho výkladu přistupovat. Užívání stavby v rozporu s kolaudačním rozhodnutím je řešeno ustanovením § 301 nového stavebního zákona, podle něhož je přestupkem, jehož důsledkem je uložení odpovídající sankce. Už z toho lze logickou úvahou dovodit, že např. užíváním rodinného domu v rozporu s kolaudačním rozhodnutím se nemění jeho stavebně-právní určení. Stavba rodinného domu se užíváním např. pro komerční účely nezmění na stavbu s jiným stavebním určením. Kdyby totiž status této stavby určovalo její momentální využívání a nikoli správní (v daném případě kolaudační) rozhodnutí, nikdy by nemohlo dojít k přestupku. Totéž platí i pro bytový dům. Slovní spojení „stavba pro bydlení“ v souvislosti s rodinným a bytovým domem je třeba vykládat i s ohledem na důvodovou zprávu, podle níž bylo úmyslem zákonodárce převzít definice rodinného a bytového domu z vyhlášky č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území. **Domníváme se proto, že ve světle výše uvedeného je třeba sousloví „stavba pro bydlení“ vykládat ve shodném významu jako doposud, tzn. jako stavbu k bydlení stavebně-právními předpisy k tomuto účelu určenou.**

Prosíme o potvrzení tohoto výkladu.

2. Přejížděná ustanovení k pojmu „rodinný dům“ dle § 48 odst. 2 písm. b) a odst. 5 písm. b) ZDPH

Definice rodinného domu dozná od výše uvedeného data také změny stavebních parametrů třetího nadzemního podlaží. U rodinného domu bude totiž při splnění zákonných podmínek možno připustit třetí podlaží nejen pod krovem, ale i pod plochou střechou. Nově tedy bude rodinným domem stavba, jejíž třetí podlaží bude buď pod krovem (podkroví) nebo pod plochou střechou (ustoupené od vnějšího líce obvodové stěny alespoň o 2 m). **Z této změny tak**

zjevně plyne, že „rodinný dům“ dle nové úpravy je širším pojmem než „rodinný dům“ dle úpravy staré.

Podle bodů 1 až 4 přechodných ustanovení se pro účely (i) poskytnutí stavebních prací, (ii) výstavby, (iii) přestavby nebo (iv) dodání bude rodinný dům, resp. rodinný dům pro sociální bydlení, ve smyslu staré úpravy, po dobu dvou let od účinnosti novely považovat za rodinný dům, resp. rodinný dům pro sociální bydlení, ve smyslu nové úpravy. Vzhledem k tomu, že **„rodinný dům“ dle nové úpravy je širším pojmem než „rodinný dům“ dle úpravy staré, což platí i pro rodinný dům pro sociální bydlení, máme za to, že množina případů, na něž se přechodná ustanovení vztahují či mohou vztahovat, je nulová. I při absenci přechodných ustanovení totiž bude vždy platit, že „rodinný dům“ dle staré úpravy bude „rodinným domem“ i dle úpravy nové a „rodinný dům pro sociální bydlení“ podle staré úpravy bude „rodinným domem pro sociální bydlení“ i dle úpravy nové. Prosíme o potvrzení tohoto závěru a v případě, že není správný, prosíme o příklady praktické aplikace jednotlivých bodů přechodných ustanovení.**

3. Započetí stavebních prací (přechodná ustanovení body 1 – 3)

Pro případnou aplikaci přechodných ustanovení, jakkoli ji nepředpokládáme (viz předchozí odstavec), prosíme o příklady důkazů o započítání stavebních prací před účinností nové úpravy, které budou pro správce daně postačující.

4. Podlahová plocha

Pro účely zjišťování výměry podlahové plochy rodinného domu pro sociální bydlení [§ 48 odst. 2 písm. b)] a obytného prostoru pro sociální bydlení (§ 48 odst. 6) se dle staré úpravy uplatní starší Informace GFŘ, resp. nařízení vlády č. 366/2013 Sb. Nový stavební zákon však má vlastní vymezení podlahové plochy v § 13 písm. n). **Vzhledem k četným vazbám novelizovaných ustanovení zákona o DPH na nový stavební zákon se domníváme, že je nezbytné vyloučit případnou nejistotu ohledně předpisu, který má být ke zjišťování výměry podlahové plochy po 1. 7. 2023 používán.**

5. Zápis v katastru nemovitostí

Podle § 1 zák. č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (dále jen „katastrální zákon“), je katastr nemovitostí veřejný seznam, který obsahuje soubor údajů o nemovitých věcech vymezených tímto zákonem zahrnující jejich soupis, popis, jejich geometrické a polohové určení a zápis práv k těmto nemovitostem. Podle téhož ustanovení má katastr nemovitostí poskytovat informace mimo jiné i pro účely daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Nepochybně i z tohoto důvodu je v *Informaci GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2016* uvedeno, že se plátce může (v dobré víře) spolehnout na zápis v katastru nemovitostí, pokud jde o identifikaci staveb rodinného a bytového domu. Katastr nemovitostí bude i po 1. 7. 2023 obsahovat charakteristiky/popis stávajících staveb i staveb nově vzniklých dle nového

stavebního zákona. Nebude-li mít plátce informace o opaku, může legitimně očekávat, že pojmy „rodinný dům“ a „bytový dům“ uvedené v katastru nemovitostí odpovídají skutečnosti. To je totiž smyslem a účelem veřejných rejstříků.

Na druhou stranu v případech, kdy dojde ke změně účelu užívání stavby (typicky rekolaudaci), a tato změna nebude z jakýchkoli důvodů zaznamenána v katastru nemovitostí, musí být rozhodující skutečný stav ve smyslu stavebně-právního určení, má-li plátce tuto informaci k dispozici. Zápis v katastru nemovitostí totiž má deklaratorní, nikoli konstitutivní, povahu.

Prosíme o potvrzení tohoto výkladu.

Pro úplnost předpokládáme, že pokud by došlo k odložení účinnosti zákona 283/2021 Sb. po termínu 1. července 2023, pak dojde i k odpovídající změně účinnosti i ve vztahu k zákonu č. 284/2021 Sb.

Stanovisko GŘ:

Částečný nesouhlas s předkladateli v bodu 5.

Ad 1

Souhlas s předkladateli v tom smyslu, že vymezení staveb pro bydlení dle nového stavebního zákona týkající se rodinného domu a bytového domu se novelou ZDPH účinnou od 1. 7. 2023 věcně nezměnilo.

Předkladateli uvedenou argumentaci GŘ doplňuje v tom smyslu, že nelze vycházet pouze z § 301 nového stavebního zákona, na který správně poukazují předkladatelé, ale je nutné posoudit novelu ZDPH komplexním pohledem. GŘ má za to, že je nutné přihlédnout i k důvodové zprávě k novému stavebnímu zákonu, dle které se mají pojmy "bytový dům" a "rodinný dům" aplikovat ve vazbě na vymezení ve vyhlášce č. 501/2006 Sb., o technických požadavcích na stavby, ve znění pozdějších předpisů. Nicméně je nutné zdůraznit, že i přes to, že doslovná definice obsažená ve vyhlášce o technických požadavcích na stavby nebyla převzata do nového stavebního zákona, to samo o sobě neznámá, že by se k rodinným nebo bytovým domům mělo přistupovat rozdílně. Dle nového stavebního zákona totiž pojem "stavba pro bydlení" zahrnuje jako souhrnný pojem jak bytový dům, tak i rodinný dům. Rodinný dům a bytový dům jsou tak stavbami pro bydlení, v nichž (mimo jiné) více než polovina podlahové plochy musí sloužit k bydlení. Výraz „stavba pro bydlení“ je přitom nutné vykládat v nezměněném významu v souladu se současným stavem, tzn. jako stavbu určenou stavebně-právními předpisy k bydlení a nikoli k ubytování či rekreaci. Rovněž je nutné vyzdvihnout zákonnou podmínku vyplývající z § 230 odst. 1 nového stavebního zákona, kterou je, že stavbu, jež vyžaduje povolení (bytový dům a v zásadě i rodinný dům povolení vyžadují) lze užívat jen na základě kolaudačního rozhodnutí a jen k účelu vymezenému v tomto rozhodnutí. K jinému účelu než uvedenému v kolaudačním rozhodnutí stavbu užívat nelze.

Ad 2

Souhlas s předkladateli v tom smyslu, že finální znění nového stavebního zákona zahrnuje do rodinných domů i stavby, které podle předchozího stavebního zákona

nebyly za rodinné domy považovány. Lze tak konstatovat, že množina rodinných domů se přijetím nového stavebního zákona rozšířila o stavby mající třetí nadzemní podlaží ustoupené od hraniční čáry ulice alespoň o 2 metry. GŘ tak má za to, že přechodná ustanovení k zákonu č. 284/2021 Sb. jsou bez reálných dopadů, neboť byla koncipována na navrhovaný text novely stavebního zákona, který směřoval ke zúžení množiny rodinných domů, k čemuž dle finálně přijatého znění zákona dle GŘ nedošlo.

Ad 3

Vzhledem k tomu, že má GŘ za to, že vymezení rodinného či bytového domu nenaznalo zásadních změn, pak by se přechodná ustanovení k zákonu č. 284/2021 Sb. týkajících se započítání stavebních prací neměla reálně aplikovat.

Ad 4

Je pravda, že nový stavební zákon oproti stávající úpravě zahrnuje definici podlahové plochy a aplikace předmětné definice na příslušná ustanovení zákona o DPH by způsobila významnou změnu v uplatňování DPH – došlo by k rozšíření toho, co je do výpočtu podlahové plochy zahrnováno. Smyslem novelizace ustanovení zákona o DPH v souvislosti s účinností nového stavebního zákona nicméně nebylo, s výjimkou změny ve vymezení rodinného domu, provedení věcné změny v dosavadním uplatňování DPH. Z tohoto důvodu ani v novelizovaných ustanoveních zmiňujících podlahovou plochu není odkazováno na (nový) stavební zákon. Způsob výpočtu podlahové plochy se proto oproti dosavadnímu způsobu nemění.

Ad 5

Zde nesouhlas s předkladateli v tom smyslu, že pro účely posouzení stavby, jež je zapsána určitým způsobem užívání v katastru nemovitostí, je pro právní jistotu stěžejní pouze zápis uvedený v katastru nemovitostí.

GŘ má za to, že v případě, že nebude v katastru nemovitostí ve vazbě na novelu zákona o DPH zákonem č. 284/2021 Sb. uveden způsob využití stavby jako rodinný dům nebo bytový dům, pak takováto stavba, nespĺňuje podmínky nového stavebního zákona pro rodinný dům či bytový dům a nebude pro účely zákona o DPH považována za rodinný dům nebo bytový dům.

Daňový subjekt nese důkazní břemeno v tom smyslu, že se jedná o rodinný dům, výhradně v případě, kdy stavba není v katastru nemovitostí zapsána jako rodinný dům z důvodu, že k zápisu do katastru nemovitostí došlo v době před aplikací nového stavebního zákona, resp. nové definice rodinného domu. V praxi to znamená, že u domů s třetím nadzemním podlažím ustoupeným od vnějšího líce obvodové stěny budovy orientované k uliční čáře alespoň o 2 metry, který po aplikovatelnosti nového stavebního zákona splní zákonnou definici rodinného domu, ale není takto zapsán v katastru nemovitostí, protože k zápisu došlo před aplikovatelností nového stavebního zákona.

Dlužno dodat, že v případě prvovýstavby (stavba ještě není zapsána v katastru nemovitostí) je nutné vyjít zejména z projektu, stavebního povolení, atd., neboť z těchto dokumentů by mělo být zřejmé splnění podmínek rodinného či bytového domu.

ad) *Poslední odstavec příspěvku (... pokud by došlo k odložení účinnosti zákona 283/2021 Sb. po termínu 1. července 2023, pak dojde i k odpovídající změně účinnosti i ve vztahu k zákonu č. 284/2021 Sb.)*

Zákon 283/2021 Sb. (nový stavební zákon), měl nabýt účinnosti dne 1. července 2023 s tím, že měla být (mimo výjimek týkajících se vyhrazených staveb) odložená jeho aplikovatelnost. Od uvedeného data se proto v přechodném období (do 30. června 2024) ve věcech týkajících se záměrů podle nového stavebního zákona mělo postupovat podle dosavadních právních předpisů.

Nicméně zákonem č. 152/2023 Sb., došlo k posunu účinnosti jak nového stavebního zákona, tak i doprovodného zákona obsahujícího související změny (zákonu 284/2021 Sb.), tak, že tyto zákony nabydou účinnosti až dnem 1. ledna 2024 (namísto 1. července 2023) a to mimo jiné i v části týkající se změn zákona o DPH, které jsou předmětem tohoto příspěvku.

Vzhledem k tomu, že zákon o DPH ve znění (nově) účinném od 1. ledna 2024 ve svých ustanoveních odkazuje na definice či pojmy obsažené v účinném novém stavebním zákoně, případně je u pojmů obsažených v novelizovaných ustanoveních zákona o DPH, přijatých doprovodným zákonem k novému stavebnímu zákonu zřejmé (např. i ze související důvodové zprávy¹⁰), že jde o pojmy z nového stavebního zákona, na které se případně váží přechodná ustanovení tohoto zákona, je nutné při uplatňování DPH tuto skutečnost od 1. ledna 2024 reflektovat a považovat odkazy na stavební zákon obsažené v zákoně o DPH za odkazy na nový stavební zákon.

¹⁰ Z důvodové zprávy:

opakovaně v § 56 „kolaudační rozhodnutí“: *Novelizačním bodem se reaguje na vypuštění institutu kolaudačního souhlasu v novém stavebním zákoně. Jeho cílem tedy není věcná změna, ale zachování současného stavu a jeho přizpůsobení terminologii nového stavebního zákona. Při tom se vychází z přechodného ustanovení k novému stavebnímu zákonu, podle kterého se kolaudační souhlas považuje za kolaudační rozhodnutí podle tohoto (nového stavebního) zákona.*

§ 56 odst. 2 písm. b) „povolení“: *Jde o reakci na změny pojmů v novém stavebním zákoně, ke kterým došlo oproti předchozí právní úpravě. Jejím cílem není věcná změna, ale zachování současného stavu a jeho přizpůsobení terminologii nového stavebního zákona. Toto se týká právě povolovacích institutů uvedených v dosavadním § 56 odst. 2 písm. b). Při tom se vychází z přechodných ustanovení k novému stavebnímu zákonu, která zachovávají platnost dosavadních institutů a podřazují je pod nový pojem povolení stavebního záměru.*

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Daň z příjmů

607/03.05.23 Odvod z elektřiny ze slunečního záření

Předkládají: Ing. Tomáš Havel, daňový poradce, č. osv. 4109
Ing. Marcela Kripnerová, daňový poradce, č. osv. 5776

Účel příspěvku

Účelem příspěvku je vyjasnění některých praktických otázek souvisejících s odvodem z elektřiny ze slunečního záření podle zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“). Nejasnosti se týkají zejména následujících oblastí:

- definice odvodového období a počátku běhu lhůty pro stanovení daně,
- postup při opravě odvodu z důvodu dodatečné opravy dat výrobcem a v situaci, kdy o vrácení nebo výplatě zeleného bonusu rozhodl soud,
- praktické vykazání odvodu vztahujícího se k elektřině vyrobené ve starších obdobích.

Východiska

Odvod z elektřiny ze slunečního záření upravuje zákon č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“). Předmětem odvodu za elektřinu ze slunečního záření (dále jen „odvod“) je elektřina vyrobená ze slunečního záření v období od 1. ledna 2022 po dobu trvání práva na podporu elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Povinnost odvádět odvod z elektřiny vyrobené v obdobích před 1. lednem 2022 (konkrétně od 1. ledna 2013) upravují předchozí platné verze zákona o podporovaných zdrojích energie. Podle § 15 zákona o podporovaných zdrojích energie je poplatníkem odvodu výrobce, pokud vyrábí elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodu je v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu operátor trhu a v případě hrazení formou výkupní ceny povinně vykupující. Tento příspěvek se zaměřuje na posouzení odvodu pouze v případě hrazení formou zeleného bonusu (nikoliv výkupní ceny).

Základem odvodu je podle § 16 částka bez daně z přidané hodnoty hrazená plátcem odvodu formou zeleného bonusu na elektřinu poplatníkovi odvodu za elektřinu ze slunečního záření vyrobenou v odvodovém období.

Odvodovým obdobím je podle § 19 kalendářní měsíc. Zákon o podporovaných zdrojích energie kromě definice v § 19 odvodové období blíže nespécifikuje. Konkrétnější interpretace je k dispozici například v informaci GFŘ k aplikaci ustanovení Čl. I bodu 2 a Čl. II bodu 2 zákona č. 402/2010 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, ve znění pozdějších předpisů. Podle této informace je plátcem povinen odvod ze základu odvodu provést do 25 dnů po skončení odvodového období (tj. kalendářního měsíce), ve kterém v souladu s platnými účetními předpisy o základu odvodu účtoval. Jedná se ovšem o informaci,

kteřá se vztahuje k zákonu č. 420/2010 Sb., který již není platný a který předcházel aktuálnímu zákonu o podporovaných zdrojích energie.

Sazby odvodu se liší podle období, ve kterém bylo zařízení pro výrobu elektřiny uvedeno do provozu. Sazba odvodu ze základu odvodu činí v případě výroby elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2009 v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu 11 %. Pokud byla elektřina vyrobena na zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2010, je sazba odvodu v případě hrazení formou zeleného bonusu na elektřinu 21 %. Tyto sazby jsou platné pro elektřinu vyrobenou ze slunečního záření v období od 1. ledna 2022 po dobu trvání práva na podporu elektřiny v zařízení uvedeném do provozu v období od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2010. Sazby odvodu platné pro elektřinu vyrobenou v obdobích před 1. lednem 2022 jsou upraveny v předchozích zněních zákona o podporovaných zdrojích energie.

Analýza a návrh řešení

1. Odvodové období a počátek běhu lhůty pro stanovení daně

Pokud budeme vycházet z doslovného znění zákona o podporovaných zdrojích energie, odvodovým obdobím je kalendářní měsíc, ve kterém byla elektřina ze slunečního záření vyrobena. V tomto případě by plátce odvodu měl vyúčtování odvodu podávat podle období, ve kterém byla elektřina vyrobena. V případě, že by výrobce elektřiny poskytl informace o výrobě elektřiny se zpožděním, měl by plátce odvodu podat dodatečné vyúčtování odvodu za období, kdy byla elektřina vyrobena s použitím sazby platné pro období výroby. Na druhou stranu výklad GŘZ zohledňuje okamžik zaúčtování a z praktického pohledu za odvodové období považuje období, ve kterém plátce o základu odvodu účtoval (tj. v období, kdy se o něm dozvěděl). Odvodové období tedy není navázáno na období výroby energie, ale na okamžik zachycení v účetnictví.

Na správné určení počátku odvodového období je navázána také lhůta pro stanovení daně. Podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud za odvodové období považujeme kalendářní měsíc výroby elektřiny, lhůta pro stanovení daně (resp. odvodu) počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po měsíci, kdy byla elektřina vyrobena. Pokud bychom za odvodové období považovali měsíc, kdy plátce odvodu o základu odvodu účtoval, lhůta pro stanovení daně počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po měsíci zaúčtování. V tomto případě by tedy bylo možné odvést odvod i z elektřiny, která byla vyrobena před více než 3 lety, pokud základ odvodu související s touto elektřinou byl v souladu s účetními předpisy zaúčtován až později.

Definici odvodového období jako období zaúčtování odvodu podporují dle našeho názoru také pokyny k vyúčtování odvodu z elektřiny ze slunečního záření, které odkazují na ustanovení daňového řádu o dani vybírané srážkou (§ 233 a násl. daňového řádu). Výběr odvodu by se tedy měl řídit pravidly pro daň vybíranou srážkou. Srážkovou daň dále blíže upravuje zákon č. 586/1992 Sb. o daních

z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů je plátce daně povinen srážku daně provést při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka a ve specifických případech nejpozději v den, kdy se o dluhu účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem. Na základě analogické interpretace by se tak za odvodové období považoval kalendářní měsíc, ve kterém plátce odvodu o základu odvodu účtoval. Stejně tak lhůta pro stanovení daně by se odvíjela od měsíce, ve kterém došlo k zaúčtování, nikoliv od měsíce, ve kterém byla elektřina vyrobena.

1.1. Návrh řešení

Navrhujeme § 19 zákona o podporovaných zdrojích energie vykládat v tom smyslu, že odvodovým obdobím se rozumí kalendářní měsíc, ve kterém plátce odvodu o základu odvodu účtoval v souladu s platnými účetními předpisy. Lhůta pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu pak počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po konci odvodového období.

2. Postup v případě opravy odvodu z důvodu dodatečné opravy dat výrobcem

V případě, že výrobce elektřiny obdržel zelený bonus neoprávněně nebo v nesprávné výši, a sdělí tuto skutečnost operátorovi trhu (plátci odvodu), výrobce elektřiny zelený bonus vrátí. Plátce odvodu pak na základě těchto informací zaúčtuje snížení vyplaceného zeleného bonusu a zároveň může požádat o vrácení odvodu. Pokud byl zelený bonus původně zachycen v účetnictví v období starší než 3 roky, lhůta pro stanovení daně již uplynula (v návaznosti na určení odvodového období podle analýzy výše). Plátce odvodu by tak neměl možnost požádat o vrácení odvodu vztahujícího se k vrácenému zelenému bonusu, pokud o výplatě zeleného bonusu účtoval dříve než před 3 lety.

2.1. Návrh řešení

Lhůta pro stanovení daně počíná běžet od 25. dne měsíce následujícího po konci odvodového období. Za odvodové období je považován kalendářní měsíc, kdy plátce odvodu účtoval v souladu s účetními předpisy o poskytnutí zeleného bonusu. Pokud v období po uplynutí lhůty došlo k vrácení zeleného bonusu, o kterém plátce odvodu účtoval, již není možné požádat o vrácení odvodu, neboť lhůta pro stanovení daně již uplynula. Zaúčtování vrácení zeleného bonusu neovlivní běh lhůty pro stanovení daně.

3. Postup v případě opravy odvodu v návaznosti na rozhodnutí soudu

V některých případech je výrobce elektřiny povinen vrátit zelený bonus, případně má možnost uplatnit nárok na zelený bonus, na základě rozhodnutí soudu, Energetického regulačního úřadu („ERÚ“) nebo Státní energetické inspekce („SEI“). Soud/ERÚ/SEI může rozhodnout o povinnosti opravy i za období starší než 3 roky. Zde mohou nastat dvě situace.

1. Plátce odvodu o výplatě zeleného bonusu původně vůbec neúčtoval, jelikož neměl od výrobce elektřiny potřebné údaje. O zeleném bonusu následně účtuje

až v návaznosti na rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI a poskytnutí údajů od výrobce elektřiny. Odvodovým obdobím v tomto případě by mělo být aktuální období, ve kterém o základu odvodu plátce účtoval na základě rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI. Lhůta pro stanovení daně tak začíná běžet od 25. dne následujícího měsíce po konci odvodového období. V tomto případě se domníváme, že je možné odvod uhradit i v případě, že elektřina byla vyrobena v období starším než 3 roky.

2. Plátce odvodu o výplatě zeleného bonusu a odvodu účtoval již před vydáním rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI v okamžiku, kdy mu výrobce elektřiny poskytl nezbytné údaje. Soud/ERÚ/SEI následně rozhodl, že má dojít k vrácení zeleného bonusu nebo dodatečné úhradě zeleného bonusu (s čímž se pojí také vrácení či úhrada odvodu). Pokud plátce odvodu účtoval o úhradě zeleného bonusu a odvodu v období starším než 3 roky, domníváme se, že lhůta pro stanovení daně již uplynula, tudíž není možné dodatečně žádat o vrácení odvodu, ačkoliv soud/ERÚ/SEI rozhodl o povinnosti vrátit zelený bonus, případně dodatečně odvod uhradit, pokud soud/ERÚ/SEI rozhodl o výplatě zeleného bonusu.

3.1. Návrh řešení

Rozhodnutí soudu/ERÚ/SEI o úhradě nebo vrácení zeleného bonusu samo o sobě nemá vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně se nadále stanoví podle okamžiku, ve kterém v souladu s účetními předpisy plátce odvodu o základu odvodu účtoval.

4. *Praktické vykázání odvodu vztahujícího se k elektřině vyrobené ve starších obdobích*

Pokud výrobce elektřiny sdělí plátci odvodu údaje o výrobě elektřiny za několik starších období současně (např. současně za roky 2022 a 2021), plátce odvodu bude o zeleném bonusu vztahujícím se k těmto rokům účtovat ve stejném období (tj. v období, kdy mu výrobce elektřiny poskytl údaje). Podle zákona o podporovaných zdrojích energie je sazba odvodu platná pro elektřinu vyrobenou v roce 2021 i v roce 2022 shodná (11 %). V případě, že je sazba odvodu ve více obdobích shodná, domníváme se, že plátce odvodu může podat pouze jedno (aktuálně platné) vyúčtování za odvodové období, kterým je kalendářní měsíc zaúčtování zeleného bonusu. Pokud by se sazba odvodu za elektřinu v jednotlivých letech lišila, plátce odvodu by měl podat vyúčtování podle jednotlivých sazeb daně (tj. vyúčtování platné v roce, ve kterém byla elektřina vyrobena).

4.1. Návrh řešení

Plátce odvodu podává vyúčtování odvodu podle sazby odvodu platné v roce výroby elektřiny. Pokud podává vyúčtování odvodu za elektřinu vyrobenou v několika letech, ve kterých se uplatní stejná sazba odvodu, podává pouze jedno aktuálně platné vyúčtování. Pokud se sazba odvodu v jednotlivých letech liší, podává plátce odvodu vyúčtování platná v roce výroby elektřiny s uvedením sazby odvodu platné v daném roce.

NEPROJEDNANÝ PŘÍSPĚVEK Správa daní

608/03.05.23 Použití e-mailu v daňovém řízení

Předkládají: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osv. 984
Ing. Pavel Říha, daňový poradce, č. osv. 4597

1. Výklad pojmů a zkratek

DŘ - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném k 1. 1. 2023

DS – daňový subjekt

FS – Finanční správa České republiky

Metodický pokyn - Metodický pokyn k postupu dle čl. 8 odst. 8 Spisového řádu Finanční správy České republiky ZPRACOVÁVÁNÍ A POTVRZOVÁNÍ DOŠLÝCH E-MAILOVÝCH ZPRÁV č. j.: 16640/22/7700-10123-010450

MF – Ministerstvo financí

NS – Nejvyšší soud

NSS – Nejvyšší správní soud

Plsn 1/2015 - stanovisko pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017 sp. zn. Plsn 1/2015

ROS – registr osob

SD – správce daně

ÚP – územní pracoviště

VPVSP - vyhláška č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby



ZAREP - podepsáno způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu

ZoA – zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů

ZSVDET – zákon č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce

2. Úvod - používání e-mailu v daňovém řízení

- [1] Tento příspěvek má za cíl vyjasnění dopadů používání e-mailu v daňovém řízení. Přestože samotný DŘ, výslovně použití e-mailu neupravuje, je v praxi velmi široce používán, a to jak ze strany SD (a úředních osob), tak naopak ze strany DS.
- [2] Je nesporné, že FS e-maily používá, a to i v oficiální komunikaci s DS, zejména k zasílání výzev na doložení dokladů apod. Svědčí o tom nejen pokyny typu „KOMBAJN“, ale i četná judikatura.

<p>Adresa:</p> <p> Na Jízdárně 3162/3 709 00 OSTRAVA</p>	<p>E-mail</p> <p> podatelna3200@fs.mfcr.cz</p> <p><small>Tato e-mailová adresa není určena pro podání kontrolních hlášení a podání podle zákona č. 164/2013 Sb.</small></p>
---	---

- [3] Naopak pro příjem podání se FS výslovně brání používat e-mail. Dokladem jsou nejen oficiální www stránky, ale také (m.j.) řada rozsudků **NSS 1 Afs 428/2019**, **NSS 5 Afs 373/2021** a další. Přitom se používání e-mailu v daňovém řízení již

osvědčilo v masovém měřítku především pro přijímání a vyřizování žádostí o kompenzační bonus, i když i zde byly zpočátku velké problémy <https://www.kdpcr.cz/?subweb=articlescat&acid=88918>.

- [4] Dále prostřednictvím e-mailu jsou odesílány platební údaje pro daň z nemovitých věcí – viz <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-nemovitych-veci/zasilani-udaju-pro-placeni-dane-e-mailem/otazky-a-odpovedi-k-zasilani-udaju-pro-placeni-dane-z-nemovitych-veci-na-e-mail>
- [5] Cílem příspěvku je tedy vyjasnit dopady při absenci elektronického podpisu, dopad do počítání lhůt a další otázky spojené s používáním e-mailů.
- [6] Pro věc a výklad použití e-mailu v daňovém řízení je klíčové ustanovení § 71 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění, (dále jen „DŘ“).

3. Právní úprava e-mailu v DŘ

- [7] Zákon, DŘ, je „technologicky“ neutrální, a tedy nemá speciální úpravu vysloveně pro e-mail. Pokud jde o podání e-mailem, jde nesporně o podání v elektronické podobě a rozlišujeme takto:
- je-li podepsáno způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu – viz ust. **§ 71 odst. 1 písm. a)** DŘ, tedy e-mail se ZAREP, označovaný dále jak „E1“;
 - e-mail bez ZAREP – viz ust. **§ 71 odst. 3** DŘ – dále jen „E3“
 - kombinace, poměrně obsáhle popsána v bodech 26 a násl. **Plsn 1/2015** (zejm. bod 30 s odkazem na **II. ÚS 3042/12** a **IV. ÚS 4787/12**). Uvádí se zde dvě základní alternativy, tedy je-li celé podání (e-mail) včetně příloh podepsáno kvalifikovaným podpisem, nebo jsou-li jím podepsány jen přílohy.

4. Příjem podání e-mailem správcem daně

- [8] Pokud jde o tok dat od DS ke SD, tedy podání – srov. **§ 71** a násl. DŘ, pak e-mail je jeden z nejstarších nástrojů a lze předpokládat, že jeho použití se sice bude snižovat ve prospěch nových komunikačních kanálů (datové schránky, Portál MojeDaně, apod.), ale nelze předpokládat, že by v dohledné době skončil. Je totiž často posledním a nejjednodušším nástrojem, kterým lze učinit podání např. na konci lhůty apod.
- [9] S ohledem na judikaturu, zejm. nejnovější rozsudek **5 Afs 373/2021** – 37, je zcela jasné, že podání e-mailem je povinen SD přijmout (včetně kontrolního hlášení). Tato povinnost vyplývá z **§ 2 odst. 2 a odst. 3 písm. c)** VPVSP. V judikatuře lze dále odkázat na **1 Afs 428/2019**, na dále uvedené rozsudky Ústavního soudu ČR i stanovisko **Plsn. 1/2015**.
- [10] Upozorňujeme, že dle **§ 4 odst. 8** VPVSP musí všechny elektronické podatelny na jednotlivých ÚP a dalších člancích FS umět vydat potvrzení o přijetí e-mailu. Toto potvrzení musí obsahovat další náležitosti dle ZoA, VPVSP a ZSVDET. V praxi bylo zjištěno, že ne všechny podatelny toto potvrzení odesílají.

- [11] Autoři navrhuji revizi Metodického pokynu, aby došlo k odstranění nežádoucích výjimek a chyb, tak aby příjem podání e-mailem byl v souladu s ZoA, VPVSP a ZSVDET.
- [12] Pokud by to bylo uznáno za vhodné, pak vhodnou formou publikovat otázky popsané v bodech 26 a násl. **Plsn 1/2015** (zejm. bod 30 s odkazem na **II. ÚS 3042/12** a **IV. ÚS 4787/12**). Máme za to, že pokud se do dispozice SD dostane podání podepsané ZAREP i jako příloha E3, pak u něj není nutno postupovat podle ust. **§ 71 odst. 3 DŘ.**, což plyne nejen z **Plsn 1/2015**, ale především z povahy uvedené písemnosti se ZAREP.
- [13] Dále navrhuje vyřešit situace, kdy DS je vyzván SD, aby zaslal vysvětlení, doložení, doplnění či jakékoliv jiné podání, a to jak oficiální formou (např. dle § 89 nebo § 128 DŘ), tak neoficiální formou (např. v rámci daňové kontroly), k čemuž DS využije e-mailovou adresu pracovníka SD, která je uvedena v každé oficiální výzvě a je sdělována i pracovníky SD. Dle Metodického pokynu okamžik doručení takového podání je až v okamžiku přeposlání došlého e-mailu pracovníkem SD do podatelny SD.

5. Použití e-mailu správcem daně

- [14] Mnohem více problémů vidí autoři v opačném toku dat, tedy v doručování (srov. **§ 39** a násl. DŘ). Už z povahy daňového řízení (např. **§ 9 odst. 1**), důkazního břemene SD u doručování (**§ 92 odst. 5 písm. a**) DŘ) jsou na doručování písemností v daňovém řízení kladeny extrémně vyšší nároky než je tomu naopak u podání.
- [15] Už jen ze samotného ust. **§ 52 odst. 1** je patrné, že DS si může o sobě rozesílat informace, jak chce, tedy i tak nespolehlivým přenosovým prostředkem, jako je e-mail. Pro SD to takto ovšem neplatí. Protože technologicky se e-mailová zpráva (obyčejná, nezašifrovaná) „obtiskne“ prakticky na každém serveru, přes který projde, má fakticky charakter „korespondenčního lístku, tedy písemnosti, s jejímž obsahem se seznámí každý (správce sítě, apod.) jehož zařízením data e-mailu projdou. Jistě, platí zde obecná ochrana „listovního tajemství“ prostřednictvím trestních předpisů (= nikdo z „pošťáků by neměl informace zneužít), ale na druhou stranu už jen odeslání jakékoli informace z daňového řízení tímto otevřeným způsobem je nejen porušením mlčenlivosti, ale právě i porušováním onoho listovního tajemství.
- [16] Jinými slovy je podle autorů použití e-mailu SD krajně nevhodné, leda by informace zde obsažené byly zcela anonymní, a to velmi často nejsou.
- [17] Za zcela nemožné pak autoři považují použití e-mailu ze strany SD k jakékoli formalizované komunikaci, zejména, pokud jejím obsahem je ukládání povinností, nebo přiznávání práv (srov. **§ 101 odst. 1** DŘ). Kromě porušení mlčenlivosti je zde problém i s prokázáním doručení. Platí totiž, že u e-mailu není jisté ani to, kdo jej otevřel a četl, ani kdy se tak stalo a jestli vůbec – velmi často se do procesu přenosu vloží např. antiSPAMový filtr a velmi často o tom příjemce neví, protože používá SW nad kterým nemá skoro žádnou kontrolu (typicky různé free SW, klienti různých bezplatných www serverů apod. – zde se nastavení pravidel a jejich změna děje prakticky kontinuálně, několikrát denně a zcela bez vědomí a vůle příjemce).

- [18] Jistě, není problém, pokud příjemce „reaguje“ – to lze v krajním případě označit za použití ust. **§ 51 odst. 3** DŘ. Obecně je ale tento způsob nevhodný a z důvodů, které Ústavní soud popsal v bodě 73 nálezu **Pl. ÚS 32/15** (nespolehlivost veřejné datové sítě, časové prodlení) je možnost jakkoli odvozovat doručení a počátek jakékoli lhůty od něj u e-mailu prakticky vyloučená a reálně nespílitelná, tedy i ústavně nekonformní. Zcela totožně opět pak v **Pl. ÚS 23/20** – bod 63, **9 Afs 349/2019** bod [41] a další.
- [19] Máme tedy za to, že reálné použití e-mailu ze strany SD lze považovat za nevhodné, omezené na zcela výjimečnou neformální a právně nezávaznou komunikaci.
- [20] Ovšem i tento neformální a právně nezávazný e-mail by měl být opatřen elektronickým podpisem a časovým razítkem tak, aby nemylo pochyb o autorovi a čase a byly naplněny požadavky ZSVDET. V době, kdy se hackeři vydávají za MPSV i za správce daně a kdy sama FS varuje na svých stránkách¹¹ před tímto fenoménem, kdy tito hackeři loudí přihlašovací údaje k bankovní identitě a provádí další nekalou činnost, by měla umět na venek jednat profesionálně, v souladu se ZSVDET a dát občanům alespoň elementární šanci odlišit její činnost od podvodníků. Zejména, když každý zaměstnanec FS má elektronický podpis na svém čipovém průkazu, kterým se přihlašuje ke služební výpočetní technice, a tedy jde o postup, který nestojí státní rozpočet ani korunu navíc.
- [21] Navíc je otázkou, může-li vůbec být nějaká komunikace mezi SD a DS označována za „nezávaznou a neformální“ – viz tentýž rozsudek **9 Afs 349/2019** bod [41], když NSS přiznává váhu i SMS zprávám. Jde pak nesporně o jednání úřední osoby (srov. **§ 12 odst. 1**) DŘ a za takové situace ovšem musí e-mail SD splňovat všechny náležitosti, tedy m.j. i ust. **§ 5 odst. 1 písm. a)** ZSVDET a ust. **§ 16 až § 19** VPVSP.

6. Závěr

- [22] Jak je uvedeno výše doporučujeme jen potvrdit stávající judikaturu a její závěry, metodicky vyjasnit postup u podání se ZAREP v případě e-mailu, který ZAREP nemá a důsledně dbát na potvrzování podání v souladu se ZoA, VPVSP a ZSVDET.
- [23] Pro případné vylepšení této komunikace (zejm. ze strany podání DS) pak příp. doporučujeme inspirovat se již platným ustanovením **§ 7 odst. 4 a 5** zákona č. 159/2020 Sb. nebo § 10 odst. 2 návrhu zákona o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů (sněmovní tisk 384). Bylo by škoda, kdyby užitečné myšlenky, které COVID přinesl, zapadly.
- [24] Navrhujeme, aby použití e-mailu ze strany SD bylo omezeno pouze na právně nezávaznou komunikaci a aby tyto e-maily byly v souladu se ZSVDET opatřeny elektronickým podpisem a časovým razítkem.

¹¹ <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/novinky-2022/financni-sprava-opet-varuje-pred>

Stanovisko GŘ:

Částečný souhlas se závěry předkladatele.

Úvodem je nutno zdůraznit, že Finanční správa se plně ztotožňuje s tím, že v případě komunikace prostřednictvím e-mailu se jedná o nezajištěnou a z pohledu potřeb daňového řízení jednu z nejméně spolehlivých přenosových technik, která není schopna bez dalšího zajistit ani dostatečnou míru zabezpečení posílaných zpráv ani dostatečnou míru jistoty o tom, zda a kdy byla zpráva skutečně příjemci doručena. Tato skutečnost samozřejmě limituje využití e-mailových zpráv pro komunikaci mezi Finanční správou a daňovou veřejností.

Nicméně i přes shora uvedená omezení přijímá Finanční správa (a to i v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. 1 Afs 428/2019 a 2 Afs 167/2019) podání učiněná e-mailem, a to jak prostřednictvím e-mailové zprávy opatřené uznávaným elektronickým podpisem, tak prostřednictvím e-mailové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu (včetně e-mailových zpráv s jiným než uznávaným elektronickým podpisem, resp. s uznávaným elektronickým podpisem, který nespĺňuje požadavky na ověření jeho platnosti) s jejím dodatečným potvrzením podle § 71 odst. 3 daňového řádu.

Přítom platí (a správci daně byli tak instruováni), že uznávaným elektronickým podpisem může být opatřena jak celá datová zpráva (tj. podpis přímo v e-mailu), tak i samotný soubor „podání“, pokud je přiložen.

Výjimku z možnosti učinit podání e-mailem představují v dnešní době kontrolní hlášení, u nichž není podání e-mailem umožněno s ohledem na charakter údajů v nich uváděných a na zajištění jejich zabezpečeného příjmu a zpracování. Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 373/2021 – 37, na který je v bodě [9] odkazováno, na zavedené praxi nic nemění, tudíž z něj nelze dovozovat povinnost přijímat e-mailem i kontrolní hlášení. Další výjimku představují podání činěná v rámci automatické výměny informací podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů, kde podání prostřednictvím e-mailu neumožňuje s účinností od 1. 1. 2023 přímo tento zákon.

K přijímání kontrolního hlášení e-mailem je nutné zdůraznit, že i Ústavní soud ve zmiňovaném nálezu Pl. ÚS 32/15 konstatoval, že: „Na jednom místě a prakticky v jednom okamžiku tak stát shromažďuje ohromné množství informací. A právě tato skutečnost činí všechny tyto informace daleko citlivějšími a daleko cennějšími.“ Finanční správa proto přijala řadu opatření ve snaze co nejvíce eliminovat možné zásahy do práv především třetích osob (zde tedy obchodních partnerů subjektů podávajících kontrolní hlášení). Od samotného počátku zavedení institutu kontrolního hlášení jsou přijatá data zašifrována z důvodu zabezpečení citlivých údajů v nich uvedených a úředním osobám správců daně jsou standardně k dispozici pouze souhrnné řádky jednotlivých oddílů. Toto řešení však nelze spolehlivě realizovat při podání kontrolního hlášení prostřednictvím e-mailu. Proto nebyl příjem kontrolních hlášení tímto komunikačním kanálem nikdy připuštěn. Jak bylo uvedeno výše, v kontrolním hlášení jsou obsaženy nejen údaje o daňovém subjektu, ale v rovnocenné míře také o jeho obchodních partnerech, proto v tomto případě nepokládáme za přiléhavé obecné tvrzení předkladatelů tohoto příspěvku, že: „DS si může o sobě rozesílat informace, jak chce, tedy i tak nespolehlivým přenosovým prostředkem, jako

je e-mail.“ S ohledem na skutečnost, že součástí kontrolního hlášení jsou citlivá data, považuje Finanční správa za adekvátní učinit všechny přiměřené kroky, aby přispěla k jejich vyšší ochraně.

Předkladateli zmíněný způsob aprobace podání, který obsahují zákony o kompenzačním bonusu (tj. zaslání e-mailem elektronické kopie dokumentu opatřeného vlastnoručním podpisem), skýtá úskalí v podobě vyššího rizika zneužití identity (což ostatně v praxi i nastalo), proto jeho obecné rozšíření Finanční správa v tuto chvíli nepodporuje, nicméně samozřejmě akceptuje jakékoliv legislativní zavedení tohoto způsobu (viz zmiňovaný návrh zákona – sněmovní tisk 384).

V současné době se připravuje v rámci novely zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, zapracování možnosti podání žádosti ve věci zasílání údajů pro placení daně z nemovitých věcí e-mailem pomocí elektronické kopie dokumentu opatřeného vlastnoručním podpisem, zaslání na elektronickou adresu zveřejněnou správcem daně. Daný způsob podání se ovšem týká pouze žádosti ve věci zasílání údajů pro placení daně z nemovitých věcí e-mailem, a to v rámci jednoduššího zpřístupnění služby zasílání informací pro placení daně z nemovitých věcí na e-mail.

Postup při potvrzení přijetí e-mailové zprávy upravuje v podmínkách FS blíže Metodický pokyn k postupu dle čl. 8 odst. 8 Spisového řádu Finanční správy České republiky – Zpracovávání a potvrzování došlých e-mailových zpráv č. j. 16640/22/7700-10123-010450. Podle informací, které má GFŘ k dispozici, podatelny tam uvedený postup dodržují; pokud se tak někde neděje opakovaně a KDP má tyto informace k dispozici, prosíme o jejich předání, aby bylo možné zjednat nápravu. Postup upravený v tomto pokynu společně s navazujícími kroky dle konkrétních procesních norem (typicky DR) pak považujeme za plně souladný s předmětnou vyhláškou.

Podání učiněná prostřednictvím e-mailu jsou přijímána na elektronických adresách podatelen jednotlivých finančních úřadů, které jsou zveřejněny na internetových stránkách Finanční správy. Tento závěr vyplývá i z § 2 vyhlášky č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého veřejnoprávní původce přijímá doručené dokumenty v podatelně. E-mailové adresy konkrétních zaměstnanců nejsou elektronickou adresou podatelny ve smyslu § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu, ani předmětné vyhlášky, a jako takové nejsou určeny pro příjem podání v daňových věcech, ale slouží primárně pro neformální operativní komunikaci s těmito zaměstnanci. Z toho důvodu nelze postupovat jinak, než je popsáno ve výše uvedeném metodickém pokynu, a e-mail s podáním předat podatelně, která jej zaeviduje ve spisové službě a zašle podateli potvrzení o přijetí zprávy, přičemž teprve dnem, kdy je takové podání předáno na podatelnu, je podání učiněno. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2015, č. j. 9 As 261/2014 – 44: „Důvod, který vedl soud k závěrům uvedeným v tomto rozhodnutí, je ten, že ačkoli správní orgán vystupuje jako jeden subjekt, může mít fakticky stovky zaměstnanců a není možné klást naroveň doručení zprávy na elektronickou adresu technika zajišťujícího chod budovy správního orgánu a doručení do oficiální elektronické podatelny správního orgánu.“

Máme tedy za to, že stran učinění podání prostřednictvím e-mailu není nutné měnit stávající metodiku a postupy, jakkoliv se vůbec nebráníme odborné diskusi nad aktuálním stavem (ne)přijímání kontrolních hlášení prostřednictvím e-mailu.

Co se týče opačného směru komunikace, tedy od správce daně směrem k daňovému subjektu, pak s výjimkou zákonem upravených případů doručování na elektronickou adresu uvedenou daňovým subjektem (např. § 82b odst. 2, § 101g odst. 4 nebo § 110e zákona o dani z přidané hodnoty) využívá správce daně tento způsob komunikace výhradně k neformálnímu kontaktu¹² s daňovými subjekty. Přitom dbá na to, aby v této neformální komunikaci byly případné konkrétní informace z daňového řízení konkrétního daňového subjektu obsaženy jen v nezbytně nutné míře. Na druhou stranu je třeba zdůraznit, že správce daně tímto způsobem využívá výhradně e-mailové adresy, které mu jako kontaktní údaj sdělil sám daňový subjekt. Riziko porušení mlčenlivosti je tedy do značné míry mitigováno, neboť správce daně komunikuje zpravidla přímo s daňovým subjektem, který tento komunikační nástroj sám určil k využití. Zachování „listovního tajemství“ nemůže správce daně nijak ovlivnit (a to platí i pro běžné listinné zásilky) a obecná nižší úroveň zabezpečení určitého komunikačního kanálu není důvodem tento kanál nevyužít vůbec, ale pouze omezuje rozsah jeho praktického využití s ohledem na obsah zasílaných informací.

Jiná situace nastává v případě, kdy zákon správci daně ukládá doručování písemností e-mailem – v takových případech je pak správce daně vázán zákonem a musí postupovat v jeho mezích, jinými slovy nemůže podle obsahu zasílané písemnosti volit, jakým způsobem písemnost doručí, ale musí ji doručovat takovým způsobem, který mu předepisuje zákon. Doručuje-li správce daně v souladu se zákonem vybrané písemnosti e-mailem, pak musejí být tyto písemnosti opatřeny uznávaným elektronickým podpisem příslušné úřední osoby.

Ve vztahu k ústavní konformitě doručování písemností prostřednictvím e-mailu je třeba zdůraznit, že Ústavní soud se v předkladateli zmiňovaném nálezu Pl. ÚS 32/15 v bodech 72 a 73 vyjádřil ke specifiku v zákoně o dani z přidané hodnoty v podobě navázání okamžiku doručení výzvy na okamžik jejího odeslání správcem daně na e-mailovou adresu. Oproti jiným způsobům doručování zde není pro doručení nezbytné, aby se doručovaná písemnost prokazatelně dostala alespoň do sféry dispozice adresáta. V žádném z ostatních obecně využívaných způsobů doručování není potenciální fikce doručení odvozována pouze od odeslání písemnosti správcem daně. Ústavní soud shledal řešení zvolené v zákoně o dani z přidané hodnoty ústavně nekonformním. Tento závěr však nelze generalizovat a dovozovat z něj, že jakákoliv e-mailová komunikace není v souladu s ústavním pořádkem ČR. Tímto však nikterak nerozporujeme, že je komunikace prostřednictvím e-mailu méně spolehlivá a vykazuje vyšší rizika. V důsledku toho Finanční správa doručování prostřednictvím e-mailu využívá pouze pro omezený okruh výše popsaných případů.

¹² Neformální komunikací rozumí GŘ takovou komunikaci, při níž nedochází k přiznání práv či k ukládání povinností daňovým subjektům a která slouží především k operativní komunikaci s daňovým subjektem. Pokud taková neformální komunikace nevede k předpokládanému výsledku (tedy zpravidla rychlé a operativní nápravě nějakého nechtěného stavu) a její výstup je přitom třeba pro další postup ve věci (ostatně jinak by ani nebyla iniciována), musí pak správce daně samozřejmě učinit příslušné kroky formálně podle daňového řádu, tj. zpravidla vydat určité rozhodnutí (výzvu) a řádně jej doručit. Tento postup je aplikován ve Finanční správě plošně, kdy až na výjimky je i veřejností preferován, jelikož jí zpravidla šetří zejména čas.

Návrh předkladatelů, aby e-maily odesílané správcem daně byly opatřeny elektronickým podpisem, je z čistě technického pohledu realizovatelný. Výraznější problém však paradoxně může připojení elektronického podpisu způsobit adresátovi takového e-mailu, neboť k otevření souboru s elektronickým podpisem je nutná aplikace, kterou běžný uživatel, který pro práci s e-maily používá pouze internetové rozhraní nebo mobilní aplikace (což je podle aktuálních statistik¹³ cca 70 % uživatelů), nemusí mít. Řada uživatelů ani nemusí mít povědomí o tom, že soubor smime.p7s je soubor s elektronickým podpisem, takže mohou buď získat podezření, že se jedná o nebezpečnou přílohu, nebo se naopak mohou domnívat, že soubor obsahuje důležitou písemnost od správce daně, kterou není možné otevřít.

Je tedy nutno zvážit, zda se v případě připojení elektronického podpisu¹⁴ (který navíc v případě řadových pracovníků správce daně není uznávaným elektronickým podpisem a je vydán pouze interní certifikační autoritou) k běžným e-mailům Finanční správy bude skutečně jednat o přínos, jak předpokládá předkladatel.

Připojení časového razítka se jeví jako nadbytečné, když součástí podrobných informací o použitém elektronickém podpisu je i datum a čas jeho použití. Připojení časového razítka je navíc zpoplatněno a vzhledem k výše uvedenému nepovažuje tedy GFŘ jeho použití v popsáných případech za hospodárné.

¹³ <https://emailreport.cz>

¹⁴ Nad rámec prostého elektronického podpisu, který se zpravidla na základě pravidel slušnosti v e-mailech vyskytuje.

ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK

Správa daní

609/03.05.23 Doručování a podání dle daňového řádu od 1. 1. 2023

Předkládají: Ing. Marek Piech, daňový poradce, č. osv. 984
Ing. Pavel Říha, daňový poradce, č. osv. 4597
MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366
Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osv. 1381

1. Výklad pojmů a zkratk

Činit podání elektronicky - činit podání pouze elektronicky podle § 72 odst. 2 písm. c) DŘ, a to datovou zprávou odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 DŘ
DATS – datová schránka
DŘ - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném k 1. 1. 2023
DS – daňový subjekt
ISDS – informační systém datových schránek
MF – Ministerstvo financí
NS – Nejvyšší soud
NSS – Nejvyšší správní soud
Plsn 1/2015 - stanovisko pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017 sp. zn. Plsn 1/2015
ROS – registr osob
SD – správce daně
ÚSC – územní samosprávních celek
VTOS – výkon trestu odnětí svobody
Z300 – zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění účinném k 1. 1. 2023
Zákonná DATS – datová schránka, která se zřizuje ze zákona
ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném k 1. 1. 2023
ZSDP – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

2. Cíl příspěvku

- [1] Tento koordinační výbor má za účel vyjasnit některé otázky doručování a podání dle DŘ, a to především ve vztahu k systému DATS a rozšíření okruhu osobu, kterým je zřízena zákonná DATS po 1. 1. 2023.
- [2] Řeší především sporné aplikační otázky v doručování (tok dat od správce daně k adresátovi) – část I.
- [3] Shrnuje judikaturu a aplikační otázky v problematice podání (tok dat od podatele ke správci daně) – část II.

ČÁST I. Doručování v daňovém řízení

- [4] V této části budeme řešit především to, aby v případě nepřevzetí doručované písemnosti DS nastala fikce doručení.

3. Právní úprava doručování v DŘ

- [5] Pro věc a výklad doručování v daňovém řízení je klíčové ustanovení § 39 odst. 1 a 2 DŘ, a ustanovení § 42 DŘ:

§ 39

Způsoby doručování

(1) *Správce daně doručuje písemnost*

a) *při ústním jednání nebo při jiném úkonu, nebo*

b) *elektronicky.*

(2) *Není-li možné doručit písemnost podle odstavce 1, doručí ji správce daně prostřednictvím zásilky doručované*

a) *provozovatelem poštovních služeb,*

b) *úřední osobou pověřenou doručováním, nebo*

c) *jiným orgánem, o němž to stanoví zákon.*

Díl 2

Elektronické doručování

§ 42 Doručování prostřednictvím datové schránky

Osobě, která má zpřístupněnu datovou schránku, se doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu⁵⁾.

4. Právní úprava DATS

- [6] **Z300** rozlišuje 4 druhy DATS:

a) § 3 Z300 - DATS fyzické osoby,

b) § 4 Z300 - DATS podnikající fyzické osoby,

c) § 5 Z300 – DATS právnické osoby,

d) § 6 Z300 - DATS orgánu veřejné moci.

e) § 7 Z300 – DATS ÚSC je z organizačního a technologického hlediska stejná, jako DATS orgánu veřejné moci je takto v zákoně rozlišena jen rozdílného právního postavení ÚSC.

5. Typy DATS a okruh osob, kterým jsou zřizovány – podzákoně členění

- [7] Jednotlivé **druhy** DATS jsou dále členěny na **typy**. **Toto dělení již není podle Z300**, ale pro vnitřní potřeby systému ISDS.

A. Datová schránka orgánu veřejné moci:

Orgán veřejné moci: OVM (10)

Fyzická osoba, která je v roli orgánu veřejné moci: OVM_FO (14)

Podnikající fyzická osoba, která je v roli orgánu veřejné moci: OVM_PFO (15)

Právnícká osoba v roli orgánu veřejné moci: OVM_PO (16)

Schránka orgánu veřejné moci zřízená na žádost: OVM_REQ (13)

B. Datová schránka právnické osoby:

Právnícká osoba zapsaná v registru osob: PO (20)

Právnícká osoba v roli OVM: OVM_PO (16)

Právnícká osoba - na žádost: PO_REQ (22) – pro zahraniční právnické osoby neuvedené v ROS

C. Datová schránka podnikající fyzické osoby:

Podnikající fyzická osoba: PFO (30)

Podnikající fyzická osoba – advokát: PFO_ADVOK (31)

Podnikající fyzická osoba - daňový poradce: PFO_DANPOR (32)

Podnikající fyzická osoba - insolvenční správce: OVM_PFO (15)

Podnikající fyzická osoba - statutární auditor (OSVČ nebo zaměstnanec): PFO_AUDITOR (34)

Podnikající fyzická osoba – znalec: PFO_ZNALEC (35)

Podnikající fyzická osoba – soudní překladatel nebo tlumočník: PFO_TLUMOCNIK (36)

Podnikající fyzická osoba, která je v roli OVM: OVM_PFO (15)

Podnikající fyzická osoba – na žádost: PFO_REQ (50) – pro tuzemské podnikající fyzické osoby nezapsané v ROS a zahraniční podnikající fyzické osoby nezapsané v ROS

D. Datová schránka fyzické osoby:

Fyzická osoba: FO (40)

Fyzická osoba, která je v roli OVM: OVM_FO (14) – tato DATS není v současné době (dle dostupných informací) nikomu v ČR zřízena.

Datové schránky OVM_FO (14), OVM_PFO (15) a OVM_PO (16) jsou tzv. "povýšené" DATS fyzické osoby, podnikající fyzické osoby a právnické osoby na DATS orgánu veřejné moci, proto tyto typy uvádíme pod více druhy.

[8] Pokud je právnická osoba orgánem veřejné moci, tak jí je zřízena DATS OVM_PO (16). Takové osobě **nelze** zřídit DATS PO (20).

[9] U podnikajících fyzických osob jsou zřizovány DATS dle údaje „registrující agenda“ uvedené v ROS:

A6 - Seznam auditorů - tato osoba má zřízenou datovou schránku PFO_AUDITOR (34),

A7 - Seznam daňových poradců - tato osoba má zřízenou datovou schránku PFO_DANPOR (32),

A8 - Advokacie - tato osoba má zřízenou datovou schránku PFO_ADVOK (31),

A479 - Agenda soudních exekutorů - tato osoba má zřízenou datovou schránku OVM_PFO (15),

A484 - Agenda notářů - tato osoba má zřízenou datovou schránku OVM_PFO (15),

A1901 - Insolvenční správci - tato osoba má zřízenou datovou schránku OVM_PFO (15)

A7573 - Tlumočníci a překladatelé - tato osoba má zřízenou datovou schránku PFO_TLUMOCNIK (36),

A7614 - Znalecká činnost - tato osoba má zřízenou datovou schránku PFO_ZNALEC (35).

[10] Pokud podnikající fyzická osoba má v ROS zapsanou jinou registrující agendu (včetně případného přerušení výkonu této činnosti – např. přerušení provozování živnosti oznámené podnikatelem), tak jí je zřízena i DATS PFO (30) – po 1. 1. 2023 povinně.

[11] Pokud podnikající fyzická osoba nemá v ROS zapsanou jinou registrující agendu, tak jí nelze zřídit DATS PFO (30). Např. Ing. Kateřina Říhová (IČO: 086 66 971) má v ROS zapsané podnikání jen v registrující agendě A7 - Seznam daňových poradců a má zřízenou DATS PFO_DANPOR (32), ale **nelze** jí z tohoto titulu zřídit DATS PFO (30). Takové osobě není možné zřídit ani DATS PFO_REQ (50), neboť se jedná o osobu zapsanou v ROS.

[12] Obdobně notáři mají ze zákona zřízenou DATS OVM_PFO (15). Podle § 5 odst. 2 zákona č. 358/1992 Sb., je ale výkon jakékoli jiné výdělečné činnosti neslučitelný s činností notáře. Ani notářům tak **nelze** zřídit DATS PFO (30), ani DATS PFO_REQ (50).

[13] A naopak jsou zde profese, které sice mají zdanitelné příjmy, dokonce zdaňované jako podnikatelské, kteří ale nejsou nikde evidováni, nemají tedy žádnou registrující agendu, **a ani jim tak není možno zřídit** DATS PFO (30) – jde zejména o autory, vynálezce a další obdobná povolání viz § 7 odst. 2 ZDP. Těmto osobám jde na žádost zřídit DATS PFO_REQ (50).

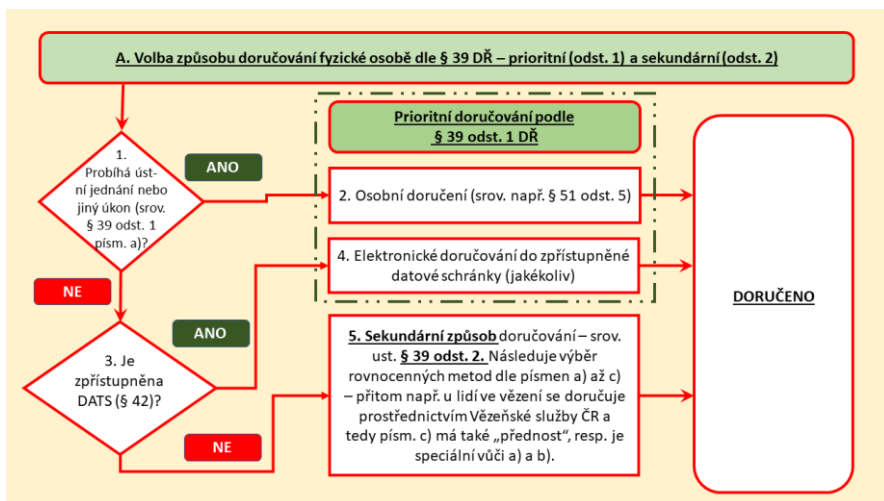
[14] Obecně tedy platí, že aby si občan mohl zřídit DATS typu PFO (30), musí pro to mít **právní důvod**, tedy musí být držitelem platné registrující agendy v ROS, které je podkladem pro zřízení takové DATS – například mít živnostenský list, být v evidenci samostatně hospodařících rolníků apod. Naopak osobám zapsaným v ROS není možné zřídit DATS PFO_REQ (50).

[15] V tomto příspěvku vůbec neřešíme případné nesprávné zřízení nebo nezřízení DATS ze strany Ministerstva vnitra, respektive České pošty či Czechpointu. Řešíme pouze situace uvedené v Z300 a v provozních předpisech ISDS, byť máme informace i o situacích, které jsou v rozporu s těmito předpisy. Současně ani v tomto příspěvku neřešíme krátký interval mezi zřízením a zpřístupněním DATS specializovaných profesí (advokáti, daňoví poradci, znalci ...).

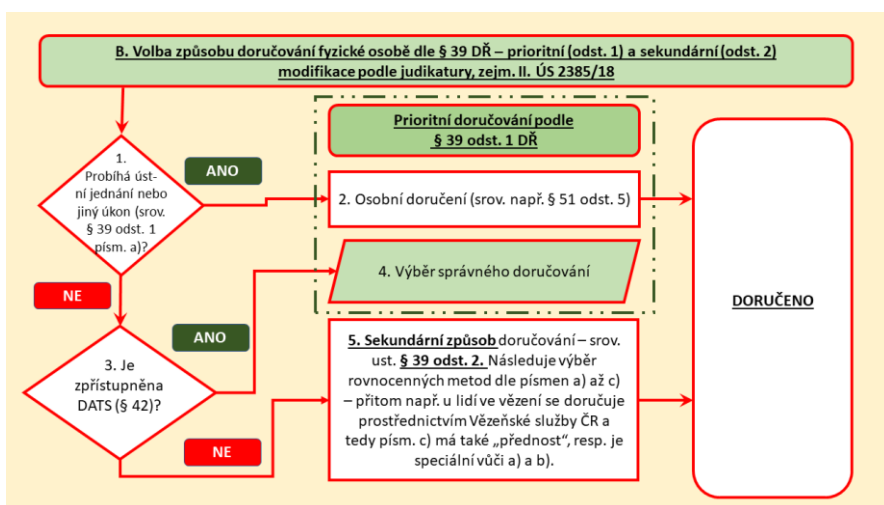
6. Doručování podle DŘ v daňovém řízení

[16] Při doručování tuzemským OVM a právníckým osobám nevznikají žádné problémy, neboť všechny tuzemské OVM a právnícké osoby mají od 1. 1. 2023 povinně zřízenou datovou schránku. Pokud je datová schránka zpřístupněna, tak se doručuje elektronicky dle Z300. Existuje situace, ve které právnícká osoba má datovou schránku dlouhodobě znepřístupněnou, a to i po 1. 1. 2023. Jedná se o právnícké osoby, které v ROS nemají zapsaného ani jednoho člena statutárního orgánu, a tudíž není možné nikomu doručit přihlašovací údaje. Datová schránka takové právnícké osoby je zřízena, ale není zpřístupněna. Tudíž není možné do ní doručovat.

- [17] V této části příspěvku se budeme nadále zabývat jen doručováním fyzickým osobám. Výkladové problémy nastaly a nastávají při doručování elektronicky a doručování prostřednictvím zásilky, zejm. při volbě správného způsobu doručování a při aplikaci pokynu D-7 a to výhradně u fyzických osob.
- [18] Tento příspěvek neřeší zvláštní způsoby doručování dle § 49 a § 50 DŘ. Obecně jsme nezaznamenali ani žádné problémy s doručováním při jednání, tedy ani ty nejsou předmětem tohoto příspěvku.
- [19] Komunikuje-li SD, s účastníkem řízení v procesním postavení DS (nebo jeho zástupce) nebo s třetí osobou, má-li potřebu doručovat [srov. ust. § 40 DŘ a ust. § 92 odst. 5 písm. a) DŘ], prochází testem v § 39 odst. 1 a 2 DŘ. Doručování při jednání a elektronicky je způsobem prioritním, není-li možné použít prioritní doručování, nastupuje dle § 39 odst. 2 DŘ sekundární způsob.
- [20] Nejprve se SD ptá, není-li přítomen DS osobně při jednání nebo jiném úkonu. Není-li tomu tak, ptá se, má-li **zpřístupněnu** DATS (srov. § 42 DŘ) – rozhodovací schéma viz obrázek 1.



Obrázek 2



Obrázek 1

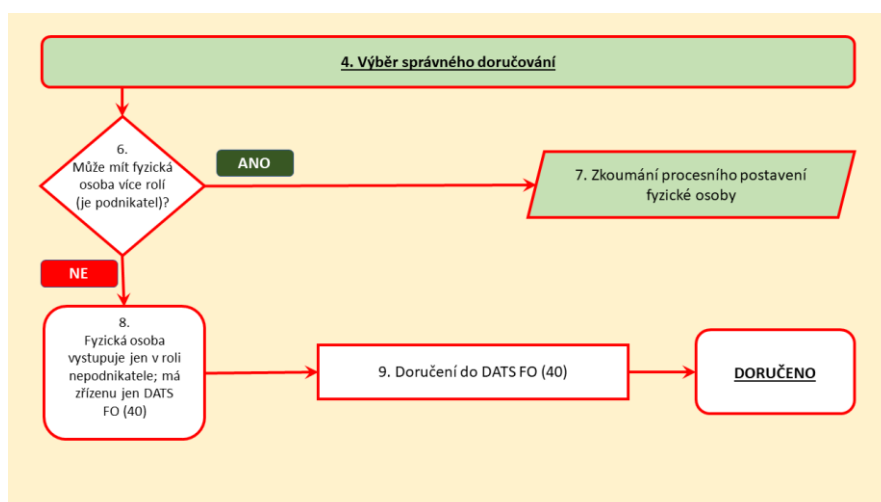
[21] Velmi zjednodušeně § 39 odst. 1 písm. b) DŘ říká – nejprve se ptáme, má-li DS vůbec **jakoukoli** zpřístupněnou DATS. Pokud je odpověď kladná, tak doručujeme do datové schránky. A protože z textu zákona nevyplývá do které, tak do jakékoliv. Současné znění § 39 odst. 1 DŘ je kogentní a je velmi tvrdé.

[22] Do tohoto jednoduchého rozhodovacího procesu zasáhla judikatura, neboť samotný Z300 rozlišuje DATS fyzické osoby a fyzické osoby podnikající; vznikla tedy potřeba rozlišit podmínky doručování do

jednotlivých DATS a v listinné podobě. Soudy včetně Ústavního soudu ČR (např.

rozsudek II. **ÚS 2385/18**) judikovaly, že je nutné rozlišovat **procesní postavení příjemce**.

- [23] Nyní musí SD dodržet prioritní doručování (výše bod [19]), a navíc musí dle judikatury zvážit, v jakém procesním postavení je příjemce. Tedy musí provést výběr správného doručování – viz obrázek 2.
- [24] Problém s doručováním a výběrem DATS není nikdy, je-li fyzická osoba jen v procesním postavení fyzické osoby nepodnikající. Každá osoba je primárně v roli fyzické osoby (nepodnikající), a to od okamžiku narození do okamžiku úmrtí (okamžiku prohlášení za zemřelého). Teprve pokud se stane podnikající fyzickou osobou, tak může vystupovat v další roli, tedy v procesním postavení podnikající fyzické osoby.
- [25] Pro účely DATS se podnikající fyzickou osobou stává osoba v okamžiku zápisu do ROS. Přestává být podnikající fyzickou osobou v okamžiku data zániku (konce registrace) poslední agendy zapsané v ROS. Přerušování podnikatelské činnosti nemá vliv na procesní postavení fyzické osoby (alespoň dle Z300).
- [26] V případě podnikajících osob nezapisovaných do ROS (např. autoři) se domníváme, že pro účely doručování jsou podnikající fyzickou osobou od okamžiku pravomocného rozhodnutí o registraci u SD k dani z příjmů fyzických osob a přestávají být podnikající fyzickou osobou pravomocným zrušením této registrace.
- [27] Pro účely tohoto příspěvku vycházíme dále z premisy, že procesní postavení zkoumáme v okamžiku doručování = odesílání písemnosti. Například situace, kdy má SD zjištění, že fyzická osoba (doposud neplátce, nepodnikatel) by možná měla být plátcem DPH, protože splnila zákonné podmínky (překročila obrat). Protože o této skutečnosti doposud není pravomocně rozhodnuto, pohlížíme na ni až do právní moci rozhodnutí podle dosavadního stavu – tedy jako na neplátce, nepodnikatele - a doručujeme jí také tak. Podobně u zjištění nelegálního podnikání.
- [28] Pokud má fyzická osoba zřízeno alespoň jednu DATS (viz obrázek 2, rozhodovací proces 3 – volba ANO), tak SD musí přistoupit k výběru správného doručení – viz obrázek 3.



Obrázek 3

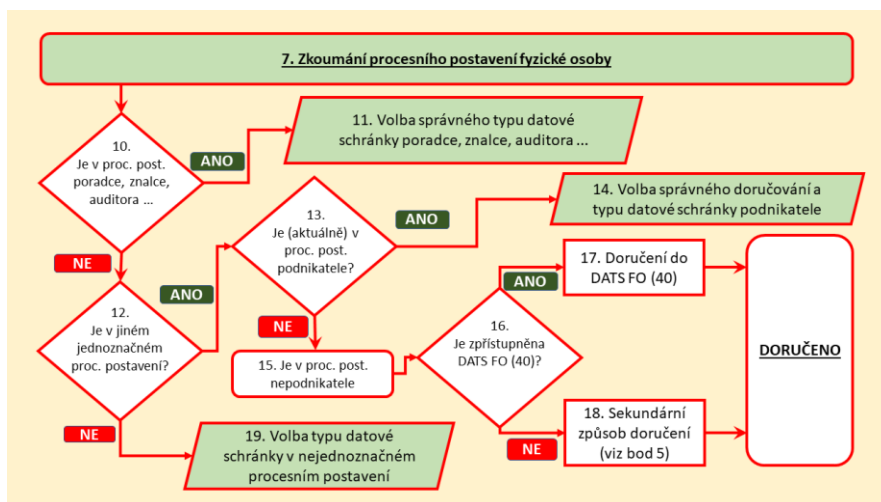
[29] Předně SD musí zjistit, zda fyzická osoba může vystupovat ve více procesních postavení (rolí). Zjednodušeně řečeno SD zkoumá, zda fyzická osoba je či není podnikatelem.

[30] Pokud fyzická osoba není podnikatelem, tak jí mohla být zřízena

jedna jediná DATS, a to DATS FO (40), do které ji SD doručuje.

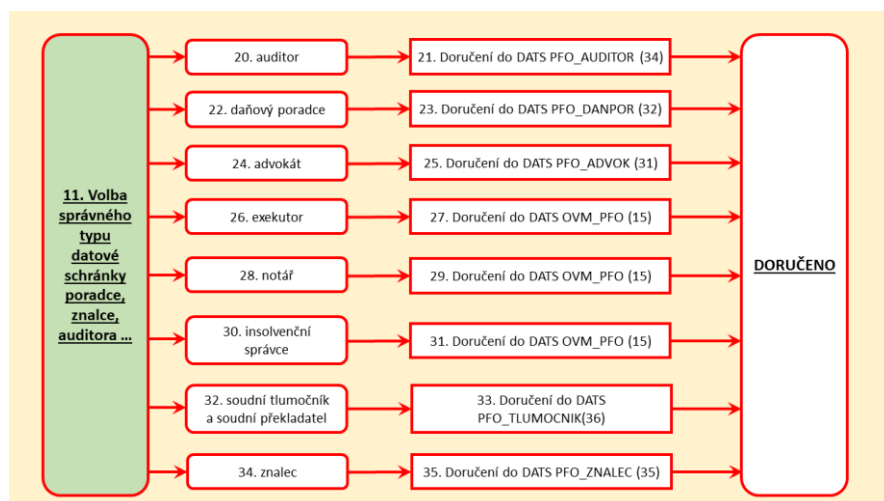
[31] Pokud je fyzická osob i podnikatelem (včetně advokáta, daňového poradce, znalce ...), tak SD musí **zkoumat procesní postavení fyzické osoby**.

[32] Při zkoumání procesního postavení fyzické osoby je v první řadě potřeba zkoumat, zda příjemce je v postavení specializované profese (auditor, daňový poradce, advokát, exekutor, notář, insolvenční správce, znalec, soudní tlumočník a soudní překladatel) – viz obrázek 4.



Obrázek 4

judikaturou i praxí je fakt, že je-li daňový poradce v procesním postavení zástupce DS (srov. např. § 25, § 27, speciálně § 29 odst. 2 DŘ apod.), pak jsou mu písemnosti související s tímto zastupováním doručovány výhradně do DATS typu PFO_DANPOR (32). Jde-li o advokáta, pak do DATS PFO_ADVOK (31). Obdobně pak, je-li v daňovém řízení přizván znalec ve smyslu ust. § 95 DŘ, doručuje se mu tato písemnost do DATS PFO_ZNALEC (35), tlumočnicku do DATS PFO_TLUMOCNIK (36).



Obrázek 5

k jednotlivým DATS právě podle oborů činnosti a charakteru práce. V souladu s judikaturou tedy máme za to, že písemnosti se doručují do adekvátních DATS nikoli podle charakteru písemnosti a jejího obsahu, ale podle **procesního postavení příjemce** – viz obrázek 5.

[33] V případě těchto specializovaných procesí následuje (poměrně snadná volba) správného typu DATS.

[34] Co nikdo nezpochybňuje a ani není předmětem tohoto příspěvku a lze považovat za souladné se zněním zákona,

[35] Jak plyne z judikatury, rozlišování správné DATS existuje také proto, že **tyto specializované profese mají často ze zákonných důvodů** (např. mlčenlivost) odděleny i zaměstnance a tím i přístupová práva

- [36] Pro správné doručování tedy není rozhodný obsah písemnosti, ale procesní postavení příjemce (má-li příjemce osobní DATS [třeba typu FO (40), PFO (30)] a vedle toho např. profesní DATS PFO_AUDITOR (34) a PFO_ZNALEC (35) je podle nás nesporné, že:
- ustanovení znalcem mu bude doručováno výhradně do DATS PFO_ZNALEC (35);
 - výzva dle § 57 a § 58 DŘ k vydání listin jako podkladů k ověření účetní závěrky, kterou auditor ověřoval, bude směřovat výhradně do DATS PFO_AUDITOR (34).
- [37] Pokud výše uvedené osobě bude doručováno do nesprávné DATS [např. ustanovení znalcem bude doručováno do DATS PFO_AUDITOR (34)], tak není možné uplatnit fikci doručení, pokud se osoba do DATS nepřihlásí ve lhůtě stanovené § 17 odst. 4 Z300.
- [38] Pokud osoba není v procesním postavení specializované profese, tak je třeba zkoumat, zda je v jiném jednoznačném procesním postavení (viz obrázek 4, rozhodovací proces 12). Při tomto rozhodování je třeba vzít i do úvahy, že rozsudek **II. ÚS 2385/18** se týká doručování dle občanského soudního řádu. V tomto procesu se dalo **jednoznačně určit**, že příjemce vystupuje v procesním postavení podnikající fyzické osoby, kdy navíc, pro toto procesní postavení **neměl příjemce zpřístupněnu** odpovídající DATS.
- [39] Judikaturu však není možno přejímat mechanicky. Například u zmíněného **II. ÚS 2385/18** se situace změnila tím, že dotyčný podnikatel již má od 1. 1. 2023 povinnou DATS FO (30), tedy doručování poštovní zásilkou již nepřipadá v úvahu ani v daních, ani v jiných procesech. Navíc, určení procesního postavení příjemce v daních často není jednoznačné. Dokonce ani daňový řád nerozlišuje doručovací adresy ve smyslu § 46b občanského soudního řádu. Dle našeho názoru není možné paušálně tuto judikaturu aplikovat na daňový řád. Naopak judikatura (srov. např. **NSS 6 Afs 351/2017** nebo **NSS 3 As 26/2016**) nesprávné doručování „trestá“ mj. nemožností použít fikci doručení (viz bod [77]).
- [40] Problém s doručováním a výběrem DATS není nikdy, je-li procesní postavení jednoznačné. Na jedné straně jde-li o občana a je v pozici občana nebo např. svědka, tedy nejde o nic podnikatelského, je rozhodování o doručování jednoduché – má-li pro tuto svoji roli zřízení DATS FO (40), doručuje se mu do ní, nemá-li ji, doručuje se sekundárním způsobem (viz obrázek 4, rozhodovací proces 16).
- [41] Platí to i naopak, tedy za situace, kdy jde o podnikatele, je-li jeho procesní postavení jednoznačné. V tomto případě je však doručování náročnější, neboť podnikající fyzická osoba může mít více typů datových schránek.
- [42] Při doručování písemností v daňových záležitostech nemusí být procesní postavení příjemce vždy jednoznačné. Není ani ambicí předkladatelů tohoto příspěvku, abychom zcela stanovili okruhy procesního postavení příjemců, dle jednotlivých daní / písemností / úkonů atd. Dovolíme si však uvést několik příkladů, které mohou ukázat na nejednoznačné procesní postavení příjemce.
- [43] Rozdělením příjemců na poplatníky (nejednoznačné procesní postavení) a plátce (jednoznačné procesní postavení podnikající fyzické osoby) není možné. Např. plátce daně z přidané hodnoty může vystupovat i v procesním postavení občana

z důvodu uplatňování DPH z pronájmu majetku, který nevyužívá k podnikání. Plátce daně z příjmů ze závislé činnosti (tedy zaměstnavatel) může být i fyzická osoba nepodnikající. V případě poplatníka daně silniční též není jednoznačné procesní postavení podnikající fyzické osoby, protože zákon o dani silniční se nevztahuje jen na podnikatele.

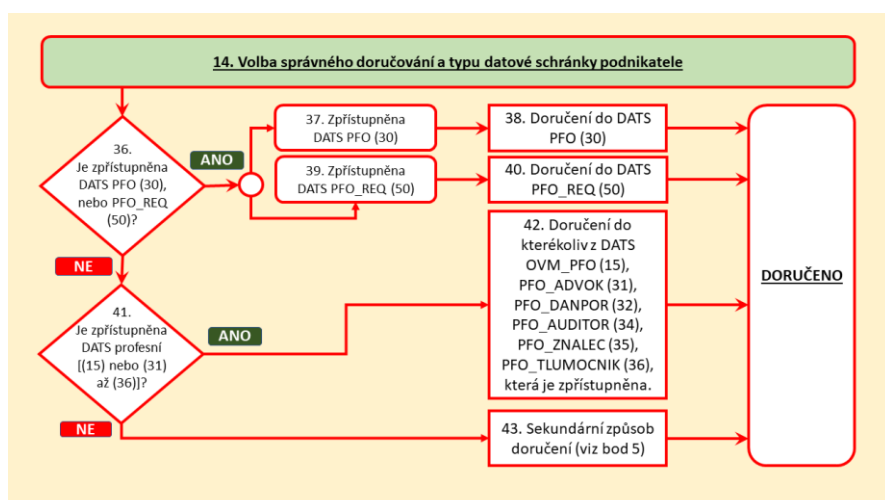
[44] Procesní postavení příjemce není možné určit ani dle toho, zda DS bylo či nebylo přiděleno daňové identifikační číslo.

[45] Je nesporné, že podnikateli ve věcech jeho podnikání budou orgány veřejné moci doručovat dle § 4 Z300 – nesporné to je pro řízení ve věci porušení živnostenských předpisů, a pokud půjde o rozvod a bude mít DATS typu FO (40), nejspíše nevznikne nejmenší problém a bude mu doručováno tam. Ale jak to je v daních? **Umíme takto rozdělit daňovou povinnost?**

[46] Autoři mají za to, že kladná odpověď je absurdní. A v tomto smyslu je dosavadní pokyn D-7 překonaný a je nutno jej změnit. Znamenalo by to totiž, že část daně (nikoli základu daně!) tvořená příjmy dle § 7 ZDP se musí doručovat podnikateli, jak o tom píše pokyn D-7, a část daně tvořená příjmy dle § 6, § 8, § 9 a § 10 ZDP (ovšem asi i s výjimkami) se pak bude doručovat nepodnikateli. To je komplikované jak pro správce daně, tak pro příjemce rozhodnutí.

[47] Podobně u nemovitých věcí v obchodním majetku by se musel platební výměr na část daně z nemovitých věcí doručovat podnikateli, část pro osobní použití a v pronájmu nepodnikateli. Mělo by to jisté výhody pro poplatníky z pohledu účtování, a pro SD z pohledu kontroly, avšak se domníváme, že ADIS není schopen automatizovaně u daně z nemovitých věcí určit, do jaké DATS mají být doručovány písemnosti týkající se této daně (např. dle výše daně vztahující se k nemovitým věcem zařazeným a nezařazeným do obchodního majetku fyzické osoby) a celková pracnost pak teoretická výhody zásadně převyšuje.

[48] Pokud přes všechny výše uvedené skutečnosti SD **jednoznačně určí, že příjemce je procesním postavením podnikající fyzické osoby** (viz obrázek 4, rozhodovací proces 13 – volba ANO), tak musí přistoupit k volbě správného doručování a typu datové schránky – viz obrázek 6.



Obrázek 6

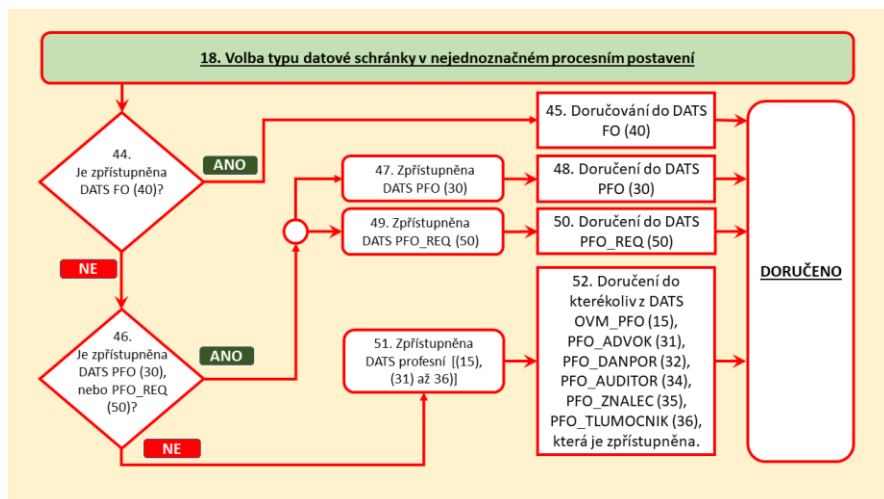
[49] V případě, že je zpřístupněna DATS PFO (30), nebo PFO_REQ (50), tak doručuje do té z datových schránek, která je zpřístupněna (obě najednou zpřístupněny nikdy být nemohou).

[50] Zásadní problém se týká zejména

doručování okruhu specializovaných právních profesí, kteří mají DATS vytvořeny povinně v procesním postavení podnikající fyzické osoby DS, ze zákona – viz výše

DATS typů (31) až (36) a (15) **a nepodnikají v jiných oborech. U nich nelze zřídit DATS PFO (30), ani DATS PFO REQ (50)** (viz výše bod [11] a [12]) a současně je dle zákona nutno doručovat v daňovém řízení prostřednictvím DATS (viz výše bod [19]), ale pokyn D-7 (viz bod [88]) uvádí **doručování zásilkou**. Tato pasáž pokynu D-7 tedy byla a je ve zjevném rozporu se zněním zákona.

- [51] V případě, že má příjemce výhradně více profesních DATS [typu (31) až (36)], a nemá zpřístupněnu DATS typ PFO (30), nebo PFO_REQ (50), je zcela libovolné, do které z nich se doručuje. Jsou-li splněny všechny podmínky testu výše, nemá výběr konkrétního typu profesní DATS vliv na fikci doručení.
- [52] Na tomto místě je nutno konstatovat, že volba libovolného typu, nemá vliv na tzv. **fikci doručení**. Výslovně to potvrzuje judikatura i **Pls n 1/2015**. Jsou-li si totiž profesní DATS [typu (31) až (36)] rovny, není žádná z nich „rovnější“, tedy preferovaná, nedá se žádná označit za „správnou“ a jiná za „nesprávnou“ ve smyslu **NS 23 Cdo 1850/2015** nebo **NS 20 Cdo 3887/2017-64**.
- [53] Naopak vliv na fikci doručení má volba nesprávného způsobu (druhu) doručování, tedy situace, kdy je namísto elektronického doručování zvoleno doručování zásilkou – opět např. **NSS 6 Afs 351/2017 – bod 15** nebo **NSS 3 As 26/2016** (viz bod [77]).
- [54] Pouze v případě, že příjemce v jednoznačném procesním postavení podnikající fyzické osoby má zřízenou DATS FO (40), ale nemá zřízenou DATS PFO (30), PFO_REQ (50), nebo jakoukoliv profesní DATS [typu (15), nebo (31) až (36)], lze mu doručovat dle **§ 39 odst. 2 DŘ**. Těchto případů však bude v praxi velmi málo, protože od 1. 1. 2023 mají všechny podnikající fyzické osoby zapsané v ROS zřízenou alespoň jednu DATS dle **§ 4 Z300**.
- [55] **V případě, že není možné určit procesní postavení příjemce (především v případě daně z příjmů fyzických osob), který má zřízenou alespoň jednu DATS, tak SD musí ctít § 39 odst. 1 DŘ a doručovat do datové schránky DS** (viz. obrázek 4, rozhodovací proces 12 – volba NE).
- [56] Následně přichází na řadu další rozhodovací proces – **volba typu DATS**. Zde mají autoři za to, že opět je SD povinen nejprve respektovat druh DATS podle zákona, a v jeho rámci vybrat i správný typ DATS. Ačkoli jde o požadavek, který ze zákona (zejm. přímo z daňového řádu) nijak neplyne, je akcentován judikaturou (např. **Pls n 1/2015** body 64 a 65) a je i v souladu se zdravým rozumem. Volba správné DATS – viz obrázek 7.



Obrázek 7

druhy dle § 3 a § 4 Z300. V hierarchii rozhodování je nutno zkoumat, zdali DATS typu (40), (30) a (50) jsou skutečně zpřístupněny.

[58] Pokud není možné určit procesní postavení příjemce, tak se **doručuje do DATS fyzické osoby FO (40)**. Jedná se o obecnou datovou schránku fyzické osoby a měla by být prioritní při nejasném procesním postavení DS. Navíc je třeba zmínit, že např. listinná písemnost v oblasti daně z příjmů fyzických osob podnikateli, který má rozdílné místo bydliště a sídlo, se doručuje do místa bydliště (nikoliv do sídla).

[59] Daňová povinnost je vztah mezi občanem a státem. **Veřejnoprávní povinnost osobní povahy**, nepřenositelná na jiného. Ačkoli není v DŘ výslovně definována, z praktického pohledu je zbytečné ji dělit na menší části, než jakou je konkrétní daň za konkrétní zdaňovací období u jednoho DS. Typicky u daně z příjmů fyzických osob. Kdyby daňová povinnost občana byla ze 100 % tvořena výhradně příjmy dle § 7, přec jde o **povinnost osobní povahy**. Jediná DATS, která podle nás především přichází do úvahy v tomto procesním postavení je DATS podle ust. § 3 Z300, tedy typ FO (40). Podrobněji pak u rozboru pokynu D-7. Proto i za současného znění zákonů je povinností SD doručovat přednostně do DATS typ FO (40), má-li ji příjemce zpřístupněnu.

[60] Nemá-li ji zpřístupněnu (byť ji třeba i má zřízenu) dává tím státu (včetně SD) jasně najevo, že ji z nějakého osobního důvodu momentálně (dočasně nebo trvale) používat nechce – je to koneckonců „privilegium“ dobrovolných DATS (na rozdíl těch ze zákona), tedy majitel této „nepovinné“ DATS má zákonnou možnost odmítnout doručování do DATS. To je i důvod, proč je elektronické doručování v DŘ v ust. § 42 DŘ vázáno na zpřístupnění podle Z300.

[61] Není-li DATS FO (40) zpřístupněna, doručuje se do DATS typu PFO (30) nebo PFO_REQ (50), protože se jedná o další typ „osobní“ (neprofesní) datové schránky. V případě nejasného postavení příjemce datové zprávy je i tato možnost správná.

[62] Pokud však příjemce nemá zřízenu nebo zpřístupněnu ani jednu „osobní“ DATS [jak (40), tak i podnikatelské (30) a (50)], dává tím státu najevo, že mu doručování písemností do profesních DATS nevádí.

[57] Předně je každý člověk, občan, jen jedna fyzická osoba – je nedělitelný – srov. § 20 DŘ. Obecně tedy podmínku § 42 DŘ splňuje každá DATS dle § 3 a § 4 Z300, tedy jakýkoli typ (40), (30) až (36), (50) a (15). Nesporně existují rozumné důvody, pro které zákonodárce od sebe odlišil právě uvedené

- [63] Pro doručování do profesních datových schránek platí to, co jsme uvedli výše v bodech [50] až [53] s tím rozdílem, že v případě nejasného procesního postavení příjemce je možné do těchto datových schránek doručovat i písemnosti vztahující se k jeho osobní daňové povinnosti, ale až jako poslední možnost, nejsou-li zpřístupněny jiné „osobní“ DATS.
- [64] Dá se tedy dovodit i velmi zjednodušené pravidlo – má-li příjemce povinnou profesní DATS (nejde zneprístupnit), doručuje se mu do ní, leda by měl zpřístupněnu nějakou osobní DATS, pak se preferuje tato.

7. Judikatura k doručování

- [65] **NSS 7 Afs 46/2010** – 51: Je to asi první rozsudek, který formuloval myšlenku, že se mají písemnosti doručovat do té DATS, která odpovídá vykonávané profesi. Zde šlo o advokáta a současně insolvenčního správce. Zároveň šlo o situaci, kdy zde byla zpřístupněna DATS insolvenčního správce, ale **nebyla DATS advokáta, ani žádná jiná**, a současně fyzická osoba byla v postavení zástupce stěžovatele – **tedy v postavení advokáta** (to je podstatné). Z tohoto rozsudku lze dovodit výše uvedené (viz bod [35]), tedy že písemnosti se doručují do DATS podle procesního postavení příjemce.
- [66] Druhou zcela **podstatnou okolností** je fakt, že bylo doručováno podle **ZSDP**, tedy podle úplně jiné právní úpravy¹⁵ - viz bod [85].
- [67] Chybou je tedy mechanické přebírání tohoto rozsudku a právní věty tam uvedené, aniž by bylo aplikováno na novou právní úpravu.
- [68] **NSS 7 Afs 5/2013**: I zde platí, že jde o období platnosti ZSDP (13. 12. 2010) a tedy především o jinou právní úpravu.
- [69] Zde k rozhodnému datu měl poradce toliko osobní DATS a dobrovolné zřízení DATS daňového poradce neoznámil SD (tento projev vůle byl učiněn až 4. 10. 2010). Beze zbytku lze se soudem souhlasit v tom, že do „soukromé“ DATS (o které SD věděl) mohou být doručovány maximálně písemnosti týkající se jeho vlastních daňových povinností, nikoli „služební“ pošta. A též s tím, že se zásilky mají v zásadě dodávat do adekvátních DATS.
- [70] **NSS 3 Ads 100/2013**: Kromě toho, že je zde použita právní úprava jiného procesního předpisu (správního řádu), jsou zde řešeny i jiné otázky doručování (např. kdo se skutečně přihlásil do DATS). Podle nás není k výkladu § 39 DŘ použitelný.
- [71] **NSS 8 As 109/2015**: Zcela jako v předešlém případě, jde zde o pokutu za rychlou jízdu, a tedy jiný procesní předpis.

¹⁵ § 17 Doručování

(1) Správce daně doručuje úřední písemnosti zpravidla poštou. Tyto písemnosti může však doručit i svými pracovníky.

§ 17a Elektronické doručování

Adresátovi, který má zpřístupněnu datovou schránku, se doručuje přednostně podle zvláštního zákona^{8c)}.

- [72] **NS 20 Cdo 3887/2017**: Ačkoli i zde jde o doručování podle jiného procesního předpisu (občanský soudní řád), je tento rozsudek použitelný i pro DŘ. Soud zde i nadále preferuje doručování do „správné“ DATS, ale s odkazem na Plsn 1/2015 uvádí, že i doručení do nepřislušné DATS je platné, jen zde neplatí „fikce doručení“.
- [73] NS zde pak odkazuje na **výše uvedenou judikaturu NSS** – přitom zde **nerozlišuje kdy vznikla a jakým procesním režimem se řídí** – jen akcentuje myšlenku, že není-li DATS odpovídajícího typu zřízena, doručuje se tak, jako by DATS nebyla. Tento paušální odkaz je nyní zdrojem problémů v daňovém řízení – jde o definici v kruhu, kdy se stále odkazujeme na nepřilíš přílehavou judikaturu.
- [74] **NSS 4 As 6/2013**: Fikce doručení poštou neplatí, pokud má někdo DATS.
- [75] **NSS 3 As 26/2016**: Ačkoli jde o správní řád, je zde vysvětlena „**zákonná překážka**“ doručování v listinné podobě, pokud je zřízena DATS. Jde o obdobný postup, jako je prioritní doručování v § 39 DŘ.
- [76] **NSS 6 Afs 351/2017**, bod [15]: „... *Doručení fikcí tedy v daném případě nastat nemohlo. Předmětná výzva by byla účinně doručena pouze tehdy, pokud by písemnost byla adresátem převzata, což se však zjevně nestalo.*“
- [77] **NSS 6 Afs 351/2017**, bod [15]: „*K otázce doručování jiným způsobem než datovou schránkou v případě, kdy adresát má datovou schránku zřízenou, se Nejvyšší správní soud (byť ve vztahu k doručování dle správního řádu) vyjadřoval v rozsudku ze dne 10. 4. 2013, č. j. 4 As 6/2013 – 28, ... NSS má přitom za to, že tyto závěry jsou plně aplikovatelné i na řízení podle daňového řádu, neboť oba tyto procesní předpisy vycházejí z toho, že při doručování písemnosti (vyjma doručení při ústním jednání nebo při jiném úkonu podle ustanovení § 39 odst. 1 písm. a) daňového řádu) **je nutné nejprve písemnost doručovat elektronicky, a to zejména do datové schránky adresáta** (srov. ustanovení § 39 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve spojení s ustanovením § 42 daňového řádu a ustanovení § 19 odst. 1 věta druhá správního řádu), **teprve pokud to není možné, je na místě doručovat jiným způsobem.** Ostatně ke stejnému závěru ohledně postupu při doručování dospívá i odborná literatura ...“*
- [78] NS v rozsudku čj. **3 As 26/2016-45**: „*Pokud si však adresát zřídí datovou schránku, jeho povinnost kontrolovat poštu na adrese trvalého pobytu (adrese pro doručování) zaniká, neboť je oprávněn spoléhat, že orgány veřejné moci v souladu se zákonem budou veškeré písemnosti doručovat do datové schránky. V takovém případě je tedy uplatnění fikce doručení podle příslušných procesních ustanovení (v případě správního řízení podle § 23 odst. 4 správního řádu) vyloučeno.*“
- [79] NS v rozsudku čj. **20 Cdo 3887/2017-64**: „*Nejvyšší soud proto uzavírá, že má-li účastník řízení (fyzická osoba) zřízenou datovou schránku podle § 3 zákona o elektronických úkonech, nikoli ovšem datovou schránku podnikající fyzické osoby podle § 4 tohoto zákona, pak v řízení souvisejícím s jeho podnikatelskou činností mu soud doručuje tak, jako by datovou schránku zřízenou neměl (...)*“ – tento rozsudek promítá situaci, ve které bylo možné jednoznačně určit procesní postavení příjemce. Pro většinu daňových písemností je tak nepoužitelný.
- [80] NS v usnesení čj. **23 Cdo 1850/2015**: „*Naopak fikce doručení dle § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech nepřichází v případě doručování písemnosti do „nepřislušné“ datové schránky v úvahu. Adresátovi nemůže jít k tíži pochybení*

soudu, který nesprávně doručoval rozhodnutí do datové schránky zřízené adresátovi pro jeho činnost advokáta, jestliže v daném řízení před soudem nevystupoval jako advokát a do své datové schránky zřízené pro činnost advokáta se ani nepřihlásil, tedy neměl možnost se s písemností nijak seznámit. - opět bylo možné jednoznačně určit procesní postavení příjemce.

- [81] **NSS 9 As 90/2010 – 58:** Nelze uplatnit fikci doručení při adresaci do chybné datové schránky - opět bylo možné jednoznačně určit procesní postavení příjemce.
- [82] **NSS 1 Ans 7/2012–43:** Řádně doručeno je i v případě dodání do jiné DATS téže fyzické osoby (insolvenční správce/daňový poradce), do které se přihlásila **pověřená** osoba. Majitel DATS musí postupovat dle zásady "*vigilantibus iura scripta sunt*", tedy že "*právo přeje bdělým*" a zodpovědně vybírat pověřené osoby stejně jako určovat rozsah jejich pověření v DATS (obdobně viz nálezn **IV. ÚS 2594/11**)
- [83] **NSS 1 As 90/2010–95:** Subjektu doručeno **poštou**, přestože **má** zpřístupněnu **DATS**. Jestliže ale nezpochybnitelně převzal písemnost a reagoval, byla naplněna materiální funkce doručení, i když nebyla dodržena priorita doručení do DATS (obdobně viz nálezn **IV. ÚS 3807/11**).
- [84] **NSS 1 Afs 148/2008–73:** Je účelové namítat pouze chybný způsob doručení, reaguje-li příjemce, znamená to, že mu bylo umožněno seznámit se s podáním
....

8. Rozdíl mezi ZSDP a DŘ

- [85] Ačkoli se může zdát, že mezi úpravou ZSDP a DŘ není žádného rozdílu – i v ZSDP v § 17a mělo doručování DATS přednost – rozdíl tam je. Současná úprava totiž přenáší důkazní břemeno na správce daně (srov. **§ 39 odst. 2** slovy „**Není-li možno...**“ – jde o „zákonnou překážku“, jak to nazval NSS v **NSS 3 As 26/2016**, a jak je opakováno **NSS 6 Afs 351/2017**) a má to i právní důsledky v tom, že se neuplatní fikce doručení, není-li doručováno správně – k tomu kromě judikatury výše i výslovné stanovisko **Plsn 1/2015**, bod 65.

9. Stanovisko Plsn 1/2015

- [86] Ačkoli je autorům známo, že jde o sjednocující stanovisko ve věcech civilních a trestních, stejně mají autoři za to, že v něm je mnoho vycizelované precizní argumentace, která se dá plně použít i ve správních řízeních, daňové řízení nevyjímaje. Koneckonců **Plsn 1/2015** prokázalo svoji životaschopnost např. v otázce počítání lhůt u doručení právě podle Z300, kdy i NSS musel uznat, že se ve své původní judikatuře mýlil a tuto sjednotil rozhodnutím rozšířeného senátu **4 Afs 264/2018**.
- [87] Autoři mají za to, že než složitě citovat a komentovat **Plsn 1/2015**, je jednodušší přímo odkázat na jeho znění tam, kde je přesné, přiléhavé a použitelné.

10. Současný pokyn GFŘ D-7 a doručování

- [88] Nejzásadnější chyba je uvedena části b) pokynu GFŘ D-7:

Daňový poradce má zřízenou pouze „profesní datovou schránku“ => správce daně bude do této datové schránky doručovat písemnosti vztahující se k jeho činnosti daňového poradce (tzn. jakožto zástupci daňového subjektu v daňovém řízení). Písemnosti ve věci jeho vlastní daňové povinnosti daňového poradce a ostatní písemnosti, které se netýkají jeho podnikatelské činnosti, bude doručovat v listinné podobě dle § 43 a 44 DŘ.

- [89] Co nikdo nezpochybňuje a ani není předmětem tohoto příspěvku a lze považovat za souladné se zněním zákona, judikaturou i praxí je fakt, že je-li daňový poradce v procesním postavení zástupce DS (srov. např. § 25, § 27, speciálně § 29 odst. 2 DŘ apod.), pak jsou mu písemnosti související s tímto zastupováním doručovány výhradně do DATS typu PFO_DANPOR (32). **V souladu s judikaturou tedy máme za to**, že písemnosti se **doručují do adekvátních DATS** nikoli podle charakteru písemnosti a jejího obsahu, ale podle **procesního postavení příjemce**.
- [90] Tím se dostáváme k poněkud nepřesné terminologii pokynu D-7. Ta místy směřuje k onomu „procesnímu postavení“ (textem „...písemnosti vztahující se k jeho činnosti daňového poradce...“). A na jiném místě se jde až **k charakteru písemnosti** samé („...nemovitost, která není zahrnuta v obchodním majetku...“). Za tímto omylem (který je mimochodem základem následující judikatury) stojí snad nějaká porada ze dne 14. 12. 2009 na ministerstvu vnitra (k tomu srov. NSS **7 Afs 5/2013**, kde je citována).
- [91] Vycházet z **charakteru písemnosti** v daních je podle nás zdroj existujících problémů a vadného výkladu. Charakter písemnosti je věc objektivní, a ani sám správce daně nemá předem jistotu. Například v případě nemovitostí – o tom, je-li aktuálně v obchodním majetku nebo ne SD najisto předem nic neví – o zařazení nebo vyřazení z obchodního majetku si rozhoduje fyzická osoba sama, nikomu to nesděljuje a nelze to vyčíst z žádného přiznání, hlášení nebo jiné povinné evidence. SD by musel provést u DS šetření (místní nebo prostřednictvím výzvy), tedy další administrativní kroky, navíc s dalším doručováním....
- [92] Ale typický případ, kde to podle „charakteru písemnosti“ nelze, je daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Má-li poplatník příjmy z § 6, § 7, § 8, § 9 i § 10 ZDP není podle toho možno doručit nikam – jak zásilka, tak DATS (jakákoli), je podle této logiky špatně.
- [93] Zároveň máme za to, že do profesní DATS *primárně* nepatří korespondence „osobní“, tedy například platební výměr na daň z příjmů fyzických osob, DPH a dalších daní, kdy je tento daňový poradce (advokát, auditor, apod.) **v procesním postavení daňového subjektu samého** s nikoli v procesním postavení té které specializované právní profese. To, přirozeně, za předpokladu, že má daňový poradce jiné datové schránky.
- [94] Zcela zásadní je fakt, že daňový poradce, který **nepodniká v žádném dalším oboru**, má zřízenou výhradně DATS PFO_DANPOR (32) a **nemůže mít zřízenou žádnou další DATS** určenou pro podnikatelskou činnost, **tak výše uvedená část GFR D-7 nemůže platit**. Přitom smyslem této DATS je nejen použití vůči správci daně ve věcech, ve kterých zastupuje klienty, a ve věcech ve vztahu s profesní komorou, ale i ve vztahu ke své vlastní podnikatelské činnosti a obecně pak v komunikaci i mezi jinými orgány veřejné moci a daňovým poradcem.

- [95] Jak uvádíme výše, je celá řada profesí (notáři), kteří ze zákona nemohou mít DATS typu PFO (30). Nemožnost jejího zřízení ze strany provozovatele DATS nesmí být překážkou pro řádné doručování dle ustanovení **§ 39 odst. 1 písm. b)** DŘ. Pokud by správce daně takovému daňovému poradci, notáři apod. zaslal písemnost ohledně jeho vlastní daňové povinnosti (např. zahájení kontroly silniční daně) způsobem dle **§ 43 a 44 DŘ**, tak by při nepřevzetí této listiny nemohla nastat fikce doručení, neboť má zřízenou DATS podnikající fyzické osoby dle § 4 Z300.
- [96] Druhou chybou pokynu D-7 je tzv. „seznatelné vyjevení“. Současný pokyn GFŘ D-7 ve svém závěru uvádí:
- Ve výše uvedených případech může daňový subjekt (včetně zastupujícího daňového poradce) před správcem daně **seznatelným způsobem vyjevit**, že písemnosti, které by mu byly doručovány v listinné podobě, mu mají být doručovány do datové schránky příp. do které ze dvou či více zřízených datových schránek mají být datové zprávy od daňové správy doručovány. V případech doručování písemností vztahujících se ke statusu daňového poradce musí však vždy být písemnosti doručovány pouze do „profesní datové schránky“ podnikající fyzické osoby – daňového poradce - zde již nelze seznatelným způsobem vyjevit, kam má být doručováno.*
- [97] Z dikce se zdá, že lze zákonem předepsaný správný způsob doručování (ať už je jakýkoli) **změnit na základě přání DS**. Máme za to, že pro uvedenou konstrukci doposud v DŘ není žádný legální prostor. Tato možnost zde existuje toliko při doručování prostřednictvím zásilky – srov. např. **§ 44 odst. 3, § 45 odst. 2 DŘ** apod.
- [98] Jinými slovy v případě doručování zásilkou lze změnit adresu. Nelze změnit **způsob doručování**, tedy namísto doručování elektronicky doručovat zásilkou, a naopak, a to ani na žádost. Nelze ani změnit „správnou“ DATS, neboť ust. **§ 42 DŘ** a ani jiné ustanovení DŘ tuto **možnost nezná**. Doporučujeme možnost změny doručení doplnit do zákona – podrobněji níže **části 13**.

11. Návrhy řešení

- [99] **Závěr č. 1:** Vzhledem k tomu, že pokyn GFŘ D-7 nesprávně reflektuje praxi stanovenou v ISDS, navrhujeme tento pokyn zcela zrušit. Současně navrhujeme, aby se dále nepřihlíželo ani k příspěvku koordinačního výboru č. 443/21.01.15 Interpretace znění **§ 72 odst. 4 DŘ**, který vycházel z logiky pokynu GFŘ D-7.
- [100] **Závěr č. 2:** Doporučujeme vydat nový pokyn, který by reflektoval aktuální stav ISDS a ustanovení § 39 DŘ. Předně se zkoumá, zda příjemce má vůbec zpřístupněnou datovou schránku. Pokud má zpřístupněnou datovou schránku a je zřejmé v jakém procesním postavení je příjemce písemnosti, tak se zkoumá, zda má zpřístupněnou datovou schránku pro toto procesní postavení. Pokud není zřejmé v jakém je procesním postavení, tak se doručuje datovou schránkou, tak by byl naplněn obsah ustanovení § 39 odst. 1 DŘ. Především nadále nesmí být zaměňováno procesní postavení příjemce s charakterem písemnosti. Dovolujeme si navrhnout zpracovat i legislativní změny tak, jak jsou navrženy na jiných místech příspěvku.

12. Další otázky spojené s doručováním

- [101] Máme za to, že pokud už tento příspěvek řeší otázky spojené s doručováním a podáním, není vhodné, aby se omezoval jen na problematické okruhy, ale bude dobré, aby komplexně pojal i otázky, které se v mezidobí (od přijetí D-7) vyřešily v judikatuře a to jinak, než jak byly aplikovány.
- [102] První je otázka počítání lhůt pro fikci doručení při použití DATS. Máme za to, že se vyřešila rozhodnutím rozšířeného senátu NSS **4 Afs 264/2018** – 85, tedy že fikce doručení do DATS nemůže nastat v sobotu, neděli a ve svátek.
- [103] Obdobně v otázce doručování orgánům veřejné moci do DATS typu OVM (10), OVM_PFO (15), OVM_PO (16) – rozsudek III. ÚS 3036/12 – nevystupuje-li subjekt se zřízenou DATS orgánu veřejné moci v postavení orgánu veřejné moci, tak zásada, že podání vůči orgánu veřejné moci je učiněno okamžikem dodání datové zprávy do DATS tohoto orgánu, se v takovém případě neuplatní.
- [104] Zde navrhuje v nástupci pokynu D-7 krátkou zmínku.

13. Další doporučení k doručování

- [105] Obecně v DŘ v případě elektronického doručování chybí možnost, aby si příjemce zásilky (obdobně jako je tomu u zásilek listovních – srov. **§ 44 odst. 3** DŘ) určil jinou DATS pro doručování elektronicky. Na zvážení dáváme pak tyto další možnosti, které doposud DŘ vůbec neřeší:
- i. **na žádost DS možnost volby mezi doručováním elektronicky (a do které DATS) a listovní zásilkou** – dokážeme si představit, že příjemce rozhodnutí sám žádnou DATS nemá, ale požádá SD o doručování svých osobních písemností např. do DATS své s.r.o. Tedy např. tento text **§ 39 odst. 4: „Fyzická osoba může požádat správce daně o doručování do jakékoli datové schránky. Je-li tato datová schránka zpřístupněna, doručuje správce daně písemnosti do této datové schránky.“** Text pamatuje i na případné znepřístupnění DATS, pak se doručuje obvyklým způsobem – zde listovní zásilkou, jinak do jiné DATS. Současně se domníváme, že by legislativní úprava tzv. „seznatelného vyjevení“ uvedená v pokynu GFŘ D-7 více posílila postavení SD při doručování písemností.
 - ii. **Doručování zástupci i DS.** Máme za to, že by (opět po letech) bylo praktické umožnit DS, aby si v případě zastupování opět na žádost mohl zvolit doručování dle **§ 41 odst. 2** DŘ. Typický příklad je zastupování DS, který je ve VTOS a nemusí to být nutně za daňový trestný čin. Jistě by bylo praktičtější, aby po dobu VTOS byly stavěny všechny lhůty pro vyměření a vybrání daně, ale to je nápad příliš megalomanský. Protože přístup ke klientovi ve VTOS ze strany (např.) daňového poradce je zde prakticky vyloučen, odehrává se právo na právní pomoc ve věcech daní a porady s klientem zpravidla výhradně jen korespondenčně. Protože SD stanoví lhůty výhradně na nejnižší možné zákonem povolené hranici, je pro zástupce (a potažmo i DS) vyloučeno reagovat na výzvu ve lhůtách, které SD stanoví. I když si poradce ihned po vyzvednutí výzvy přečte, okamžitě ji přepoše klientovi do VTOS, nikdy nedostane od něj odpověď do 14 dnů, a tak musí zástupce buď vždy žádat o

prodloužení (což zatěžuje obě strany), nebo je DS zkrácen na svých právech. Navrhujeme tedy změnit v § 41 DŘ odst. 2 a odst. 3 opravit takto: „(2) **Má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu zástupci. Obdobně se doručuje, pokud o to zástupce požádá. (3) Dnem doručení** (zůstává stávající text zákona). Žádost ze strany zástupce je garancí před případným zneužíváním tohoto nástroje ze strany DS.

- iii. V té nejobecnější rovině pak autoři navrhuji možnou legislativní úpravu § 42 DŘ – zpřesnění, a to zejména u komplikovaných smíšených právních postavení. S ohledem na skutečnost, že DATS má prakticky každý (s výjimkou nepodnikajících občanů), dala by se výslovná právní úprava naformulovat tak, aby (při respektování smyslu judikatury) šlo nastavit doručování v daních jednoznačně a jednoduše. Autoři jsou připraveni při projednání příspěvku navrhnout takovou koncepci a dále na ni spolupracovat.

ČÁST II. Podání v daňovém řízení

[106] V této části budeme řešit především vztah § 72 odst. 6 DŘ k podání, tak aby bylo podáno bez vady.

14. Formulářové podání a DATS

[107] Ustanovení § 72 odst. 6 DŘ zní: *Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku, která se zřizuje ze zákona, nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen formulářové podání učinit pouze elektronicky podle odstavce 2 písm. c), a to datovou zprávou odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1*

[108] Existují tedy čtyři základní stavy, kdy je nutné formulářové podání činit pouze elektronicky:

- a) daňový subjekt má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem,
- b) zástupce daňového subjektu má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem,
- c) daňový subjekt má zpřístupněnu zákonnou DATS,
- d) zástupce daňového subjektu má zpřístupněnu zákonnou DATS.

[109] Vzhledem k tomu, že všechny osoby zapsané v ROS mají povinně zřízenou DATS, tak se body a) a b) samostatně týkají jen velmi malého okruhu osob. Jednalo by se o účetní jednotky fyzické osoby, které nejsou zapsány v ROS – např. autoři. Dále se bude jednat o zahraniční osoby, které nejsou evidovány v ROS. Vzhledem k tomu, že je nepravděpodobné, že takové osoby by měly povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, tak se dále body a) a b) nebudeme zabývat.

[110] V případě bodů c) a d) platí povinnost činit podání elektronicky jen na toho (DS nebo zástupce), kdo činí formulářové podání.

- [111] V případě, že DS má zpřístupněnu zákonnou DATS a jeho zástupce nemá zpřístupněnu zákonnou DATS a formulářové podání činí za DS jeho zástupce, tak jej nemusí učinit elektronicky.
- [112] V případě, že DS nemá zpřístupněnu zákonnou DATS a jeho zástupce má zpřístupněnu zákonnou DATS a formulářové podání činí DS, tak jej nemusí učinit elektronicky.
- [113] Pokud DS má zpřístupněnu jakoukoliv zákonnou DATS, tak musí činit všechna formulářová podání elektronicky.
- [114] Pokud zástupce má zpřístupněnu jakoukoliv zákonnou DATS, tak musí všechna formulářová podání, která činí za DS, činit elektronicky.
- [115] Ustanovení § 72 odst. 6 DŘ neobsahuje omezení povinnosti jen na typ DATS, která se váže na obsah podání, které činí.
- [116] Další podstatnou záležitostí je okamžik zpřístupnění a znepřístupnění zákonné DATS. Může nastat situace, že DS učiní formulářové podání v listinné podobě a ten samý den je mu zpřístupněna zákonná DATS. Přitom z podacího razítka není zřejmé, v jaký čas podání učinil (na razítku je pouze datum). Může se stát, že DS nejprve učiní podání a teprve následně si zpřístupní DATS. Protože čas listinného podání není zřejmý, navrhuje, aby tato situace se vykládala ve prospěch DS. Tedy, aby povinnost činit podání elektronicky platila ode dne, který následuje po dni zpřístupnění zákonné DATS. Analogicky při znepřístupnění navrhuje, aby povinnost činit podání elektronicky, platila do dne, který předchází dni znepřístupnění zákonné DATS.
- [117] V případech, kdy pro formulářové podání není zveřejněn formát nebo struktura podání, není nutné toto podání učinit elektronicky. Takové podání lze učinit v listinné podobě nebo elektronicky ve formátu datové zprávy, který je možné převést do listinné podoby, která bude splňovat ustanovení § 72 odst. 2 písm. b) DŘ.

15. Vliv rozsudku NSS 2 Afs 395/2020 – 55 na podání

- [118] V rozsudku NSS 2 Afs 395/2020 – 55 je v bodě [75] uvedeno: „*Jelikož je vyplnění elektronického formuláře pro podání kontrolního hlášení k dani z přidané hodnoty povinné a zároveň stanovená struktura formuláře zasahuje do jeho obsahu tím, že zahrnuje pravidla, pro jejichž nedodržení je podání automaticky považováno za neúčinné, musí být struktura stanovena právním předpisem, aby byla pro daňové subjekty závazná. Generální finanční ředitelství takový podzákonný právní předpis vydat nemohlo, neboť k tomu nebylo zákonem zmocněno. Pokyn GFŘ-D-24, který pravidla pro strukturu kontrolního hlášení obsahoval, sice byl podle zákona (ZDPH) zveřejněn, ale ne v souladu s obecnými právními předpisy pro publikaci právních předpisů, tedy ve Sbírce zákonů.*“
- [119] V současné době je pokyn GFŘ D-24 nahrazen pokynem GFŘ D-50. Současně je pro většinu formulářových podání stanoven vyhláškou formát, **avšak struktura není zveřejněna v souladu s obecnými právními předpisy pro publikaci právních předpisů**. Upozorňujeme, že ani zmínka o struktuře ve vyhláškách o formulářových podáních, není v souladu se zákonem, neboť MF není zmocněno ke stanovení struktury (viz § 72 odst. 5 DŘ). Tento stav přináší ve světle rozsudku NSS 2 Afs 395/2020 – 55 několik aplikačních nejasností.

- [120] Pokud DS či jeho zástupce podá formulářové podání ve formátu stanoveném vyhláškou a ve struktuře (nesprávně zveřejněné) pokynem GFR D-50, jedná se i po rozsudku NSS **2 Afs 395/2020** – 55 o bezvadné podání.
- [121] Není možné oddělit formát XML od jeho struktury – tedy formát XML bez definované struktury pozbývá smyslu. Vzhledem k tomu, že není struktura legálně zveřejněna, tak navrhuje postupovat obdobně, jako v případě, že není zveřejněn formát a struktura (viz bod [117]). Takové podání lze učinit v listinné podobě nebo elektronicky ve formátu datové zprávy, který je možné převést do listinné podoby, která bude splňovat ustanovení § 72 odst. 2 písm. b) DŘ.
- [122] V případě, že podání bude učiněno elektronicky v jiném formátu, nebo v listinné podobě je dočasně bezvadné (nejedná se o vadu dle § 74 odst. 1 písm. c) a d) DŘ) a není možné uložit sankci dle § 247a odst. 2 DŘ. Stejně tak není možné aplikovat ustanovení § 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty ani sankce dle § 101h zákona o dani z přidané hodnoty v případě přiznání k dani z přidané hodnoty či kontrolního hlášení.
- [123] V případě, že by podání ve formátu XML vykazovalo zásadní chyby, pro které by nebylo v možnostech a schopnostech SD vyřešit je, má SD k nápravě vždy možnost postupovat podle § 74 DŘ s tím, že musí uvést konkrétní vady podání a nese o nich důkazní břemeno. Dovolujeme si navrhnout, aby v těchto případech byl DS přednostně vyzván k zaslání podání v prostě čitelném formátu (např. PDF), nebo k podání v listinné podobě.
- [124] Současně navrhuje, aby lhůta dle § 136 odst. 2 písm. a) DŘ byla zachována i v případě, že je podání učiněno elektronicky v jakémkoliv formátu – jak formátu XML, tak formátu, který je možné převést do listinné podoby.
- [125] Jak uvádíme výše jedná se o dočasné řešení, dokud nebude novelizován DŘ, který by zmocnil MF k vydání vyhlášky s definicí struktury a dokud vyhláška vydaná MF nenabude účinnosti. Na legislativním řešení jsme připraveni se podílet.
- [126] Zároveň autoři doporučují Finanční správě ČR, aby připravila pro MF návrh rozhodnutí o prominutí veškerých sankcí za elektronická podání a zastavení řízení, pokud se o sankcích již rozhoduje.

16. Další otázky podání k řešení

- [127] V tomto příspěvku nebudeme řešit jiná podání podle jiných procesních předpisů a řádů – plně odkazujeme na **Pls n 1/2015**.
- [128] Stejně jako v části doručování je při podání v daňovém řízení podstatným **procesní postavení podatele**. Tedy vystupuje-li sám svým jménem, nebo jako zástupce (platí pro zástupce fyzické i právnické osoby). Obecně lze konstatovat (možná i na rozdíl od jiných procesních předpisů a řádů), že v daňovém řízení máme v případě jakýchkoli pochybností SD, v případě rozporu mezi obsahem a formou apod. povinnost správce daně vždy vyjasnit tyto rozpory nejprve postupem podle § 74 DŘ.
- [129] Přesto bychom (spíše formou konkrétních příkladů) chtěli potvrdit některé situace, které nastávají, mohou nastat nebo které **v minulosti byly sporné, ale judikatura je již vyjasnila**.

[130] První je tedy **možnost podání fyzické osoby vůči správci daně z kterékoli datové schránky** fyzické osoby, ve které je osobou oprávněnou (podpůrně usnesení **NS 27 Cdo 143/2020**). Zde jsme opravdu nezaznamenali jakýkoli problém, máme za to, že i v praxi daňového řízení SD přijímá z ISDS podání bez problémů. Proto navrhujeme učinit a případně i deklarovat nejen v zápise, ale i případným pokynu (nástupci D-7) nebo jiném veřejně přístupném dokumentu, sdělení typu:

- i. SD přijímá podání z kterékoli DATS fyzické osoby
- ii. podání z DATS, která není odpovídající svým typem obsahu podání, nemá vliv na způsoby doručování uvedené výše.

[131] **Podání z nepříslušné DATS s elektronickým podpisem.** To je téma, které zabírá podstatnou část stanoviska **Plsn 1/2015** (zvláště pak body 28 a 39) a řešila ji i judikatura (např. rozsudek **NSS Vol 65/2017**). Pro daňové řízení je rozhodná ta situace, kdy se osoba, která podání elektronicky podepsala, liší od držitele DATS. Typicky omyl, kdy fyzická osoba má vlastní DATS a podání ve své vlastní věci omylem učiní z DATS typu (40) této s.r.o. Pokud toto podání bylo podepsáno uznávaným elektronickým podpisem, pak máme za to, že jak Plsn 1/2015, tak i judikatura přesvědčivě odůvodňuje přednost elektronického podpisu před „fiktivním“ podpisem plynoucí z podání konkrétní DATS, tedy navrhujeme učinit a případně i deklarovat nejen v zápise, ale i případným pokynu (nástupci D-7) nebo jiném veřejně přístupném dokumentu, sdělení typu:

- i. Kvalifikovaný elektronický podpis podání má přednost před fiktivním podpisem plynoucí z podání konkrétní datovou schránkou. Je-li podání učiněno z datové schránky, ke které nemá podatel žádná oprávnění, přece je učiněno platně a bez vad, je-li podání samotné tímto podatelem elektronicky podepsáno.

[132] **Podání z nepříslušné DATS bez elektronického podpisu osobou oprávněnou jednat za podatele.** V případě, že podání právnické osoby odešle z DATS fyzická osoba z jakékoliv své datové schránky, která jí byla zřízena, a současně je fyzickou osobou oprávněnou jednat za tuto právnickou osobu (např. jednatel za s.r.o. jehož je jednatelem) a je-li z tohoto podání patrné, že jej činí za právnickou osobu, pak se jedná o bezvadné podání. Tato problematika je zmíněna v **NS 27 Cdo 143/2020** takto: *Fyzická osoba, oprávněná jednat jménem právnické osoby podle § 21 o. s. ř. (ve spojení s § 120 z. v. r.) může jménem právnické osoby učinit elektronické podání podle § 22 z. v. r. i ze své datové schránky (z datové schránky fyzické osoby podle § 8 odst. 1 zákona o elektronických úkonech). V takovém případě je podání podepsáno touto fyzickou osobou (§ 18 odst. 2 zákona o elektronických úkonech) je-li přitom z podání zřejmé, že je činí jménem právnické osoby např. jako předseda jejího statutárního orgánu [§ 21 odst. 1 písm. a) o. s. ř.], jde o podání této právnické osoby učiněné a podepsané fyzickou osobou oprávněnou jednat za dotčenou právnickou osobu.* Dle našeho názoru platí toto pravidlo i analogicky pro podání právnické osoby, které odešle ze své DATS právnická osoba, která je oprávněná jednat za tuto právnickou osobu (člen statutárního orgánu právnické osoby je jiná právnická osoba). Případ podání za fyzickou osobou jinou osobou, která je oprávněna jednat za tuto fyzickou osobu, je dostatečně řešen v § 25 odst. 1 DR (zákonný zástupce, opatrovník, ustanovený zástupce). Přesto, pokud by ve výjimečných případech došlo k tomu, že fyzická osoba oprávněná jednat za jinou fyzickou osobu učiní podání ze své datové

schránky, použije se též pravidlo uvedené v tomto bodě. Navrhujeme učinit a případně i deklarovat nejen v zápise, ale i případným pokynu (nástupci D-7) nebo jiném veřejně přístupném dokumentu, sdělení typu:

- i. Podání podatele z DATS schránky jiné osoby, která je oprávněna jednat za podatele, je bez vad, pokud je z podání patrné, že jej jiná osoba činí za podatele.

[133] **Podání plné moci z DATS zástupce bez elektronického podpisu.** Máme za to, že správná praxe zavedená po rozhodnutí NSS 4 Afs 353/2018 funguje. V případě, že nejsou pochybnosti o vzniku vztahu zastoupení, je podání plné moci zástupcem platné a bez vad.

[134] **Podání jiné písemnosti z nepříslušné DATS bez elektronického podpisu jinou osobou.** Opět nikoli výjimečná situace. Může se jednat o situaci, kdy zástupce podá podání dříve, než je uplatněna plná moc u správce daně, nebo se může jednat o omyl, kdy fyzická osoba má vlastní DATS a je např. účetní právnické osoby a podání ve své vlastní věci omylem učiní z DATS typu PO (20) této právnické osoby. Rozdíl oproti situaci uvedené v bodě [131] je, že podání samo není podepsáno elektronickým podpisem. Nedochozí zde k souběhu elektronického podpisu a fikce podpisu DATS, tedy jde o podání, které evidentně učinila osoba nepříslušná. Nejde o vadu – absenci náležitosti **§ 71 odst. 1 DŘ** (srov. **§ 71 odst. 3 DŘ**), ale podání fakticky není podepsáno – srov. **§ 71 odst. 2 DŘ**. Na rozdíl od jiných řádů je tato situace v DŘ vyřešena precizně – následuje výzva dle **§ 74 DŘ**. tedy navrhujeme učinit a případně i deklarovat nejen v zápise, ale i případným pokynu (nástupci D-7) nebo jiném veřejně přístupném dokumentu, sdělení typu

- i. Je-li podání, které nebylo podepsáno elektronicky, podáno správcem daně datovou schránkou jiného daňového subjektu než datovou schránkou podatele, jde o vadu, která se odstraňuje postupem podle **§ 74 DŘ**.

[135] K otázkám vzájemné komunikace mezi SD a DS včetně podání e-mailem předkládáme souběžně jiný příspěvek.

17.Návrhy řešení

[136] **Závěr č. 3:** Činit podání elektronicky má daňový subjekt nebo zástupce, který má zpřístupněnu alespoň jednu zákonnou DATS. Tato povinnost se vztahuje na všechna formulářová podání, která činí.

[137] **Závěr č. 4:** Povinnost činit podání elektronicky platí ode dne, který následuje po dni zpřístupnění první zákonné DATS. Povinnosti činit podání elektronicky, platí do dne, který předchází dni znepřístupnění poslední zákonné DATS.

[138] **Závěr č. 5:** Správce daně přijímá podání z kterékoli DATS fyzické osoby.

[139] **Závěr č. 6:** Není-li pro formulářové podání zveřejněn formát nebo struktura, není nutné toto podání učinit elektronicky.

[140] **Závěr č. 7:** V důsledku rozsudku NSS 2 Afs 395/2020 – 55 se na všechna podání hledí, jako by nebyl zveřejněn formát a struktura, tedy není nutné toto podání učinit elektronicky, a to až do změny DŘ a vydání prováděcí vyhlášky.

[141] **Závěr č. 8:** Kvalifikovaný elektronický podpis podání má přednost před fikcí podpisu plynoucí z podání konkrétní datovou schránkou. Je-li podání učiněno

z datové schránky jiné osoby než je osoba podatele, je učiněno platně a bez vad, je-li podání samotné tímto podatelem elektronicky podepsáno.

[142] **Závěr č. 9:** Podání podatele z DATS schránky jiné osoby, která je oprávněna jednat za podatele, je bez vad, pokud je z podání patrné, že jej jiná osoba činí za podatele.

[143] **Závěr č. 10:** V případě, že nejsou pochybnosti o vzniku vztahu zastoupení, je podání plné moci zástupcem platné a bez vad.

[144] **Závěr č. 11:** Je-li podání, které nebylo elektronicky podepsáno, podáno správcí daně datovou schránkou jiného daňového subjektu než datovou schránkou podatele, jde o vadu, která se odstraňuje postupem podle § 74 DŘ.

[145] **Doporučení:**

i. **Navrhujeme zvážit rozlišení územních pracovišť nejen v rámci systému datových schránek, ale i ve formulářích daňových přiznání.** Existence územních pracovišť, jejich personální obsazení a náplň práce se v posledních letech radikálně změnila a je v některých případech formální. Jedná se především o územní pracoviště v rámci menších měst (tzv. podřízená územní pracoviště). Veškerá podání jsou zpracována na nadřízených územních pracovištích. Osobní jednání probíhá na nadřízeném územním pracovišti. Na podřízeném územním pracovišti není ani pokladna. Ve spoustě případů rozlišování územních pracovišť v podání již nemá smysl. Praxí je ověřeno, že podání učiněné do DATS (krajského) finančního úřadu i bez označení územního pracoviště se vždy dostane v rámci tohoto kraje na „správný stůl“. Stejně tak může být matoucí i zřízená DATS územního pracoviště. Navíc dle Z300 § 6 odst. 2 jsou tyto DATS určeny zejm. pro vnitřní potřebu (nikoli pro potřebu navenek) a nedá se říci, že by snad byly určeny jen pro konkrétní agendu (dejme tomu např. jen pro EET). Vzhledem k tomu, že prakticky neexistuje územní pracoviště, tak i jeho samostatná DATS se stala nadbytečnou a nevhodnou (např. při upgrade ADIS nebo tvorbě nového informačního SW, který jej má nahradit). Současně užívání takové DATS může být pro DS matoucí (a s růstem počtu zákonných DATS může počet nejistých DS narůst a tím zahltit finanční správu zbytečnými dotazy, kam vlastně podávat). **Navrhujeme tak zrušení datových schránek územních pracovišť** pro účely příjmu podání DS, tedy snížit počet DATS, ze kterých musí DS vybírat. Současně předkládáme ke zvážení zřízení jednoho centrálního podacího místa v podobě jedné DATS (obdoba centrální DATS e-Podání ČSSZ) pro příjem všech podání – musela by ovšem být zřízena legálně (k tomu srov. **9 Ads 177/2016**).

ii. **Opravit legislativní text v § 72 DŘ a obdobně dalších normách (§ 101a ZDPH).** Stále ještě přetrvávají v některých normách některé drobné formulační chyby z předchozích právních úprav. V ust. **§ 72 odst. 5 písm. d)** je uvedeno, že MF stanoví formát elektronického formulářového podání. Už zde ovšem není uvedena **struktura** – to nejpodstatnější, co musí elektronický formulář obsahovat. U DPH je to obdobně v **§ 101a odst. 3 ZDPH**, kde zůstal starý text „... ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně...“ To navozuje pocit, jako by snad orgánem, který jej **také stanoví**, byl též „správce daně“, tedy např. u

DPH každý finanční úřad. Jde o podobnou chybu, na kterou autoři poukazovali již v koordinačním výboru č. 464/18.11.15 a která se ukázala dosti závažnou na to, aby nakonec (opakovaně) zasáhl Ústavní soud ČR a definitivně rozhodl NSS rozsudkem **2 Afs 395/2020** – 55.