ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 13. 9. 2023

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 13. 9. 2023

s rozporem v bodech 3.3., 3.4. a 3.5

Daň z příjmů

613/13.09.23 Vliv podstatné změny podle § 38na ZDP na prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP ……..…….... 2

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

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

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 13. 9. 2023

s rozporem v bodě 5

Spotřební daně

612/21.06.23 Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) z pohledu zákona o spotřebních daních – konkrétní situace ……..… 16

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

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 13. 9. 2023

s částečným rozporem v bodě 2, s rozporem v bodech 3 a 7

Správa daní

609/03.05.23 Doručování a podání dle daňového řádu od 1. 1. 2023 …….. 27

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 13. 9. 2023

s rozporem v bodech 3.3., 3.4. a 3.5

Daň z příjmů

613/13.09.23 Vliv podstatné změny podle § 38na ZDP na prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP

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

1. Úvod

V souvislosti s "prodloužením" prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP se objevila otázka, zda tuto prodlouženou lhůtu může „zkrátit" skutečnost, že nastala podstatná změna dle § 38na ZDP. Tato otázka byla již řešena aktuální judikaturou, která dovodila, že v případě, kdy dojde k omezení v možnosti uplatnit daňovou ztrátu dle § 38na ZDP na základě konkrétních okolností u daňového subjektu, nemůže dojít k tomu, že by se prodloužená prekluzivní lhůta zkrátila (viz 7 Afs 191/2021-35 ze dne 7.12.2021 a 7 Afs 141/2022-25 ze dne 31.1.2023. Tento judikaturní závěr vychází z toho, že úprava § 38na ZDP neobsahuje zákaz uplatnění daňové ztráty, ale pouze stanoví další podmínky pro možnost jejího uplatnění. Pokud poplatník v konkrétní situaci tyto podmínky nesplní, nevede to ke zkrácení prodloužení prekluzivní lhůty obdobně jako v případě, kdy např. z důsledku nízkého základu daně nemůže poplatník ztrátu v následujících 5 letech uplatnit. Tento závěr se promítnul i do pokynu D-59:

„..K § 38na a § 38r odst. 2

Na počítání lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona nemá nemožnost odečtení daňové ztráty dle § 38na odst. 1 zákona žádný vliv. Pravidlo obsažené v § 38na odst. 1 zákona nepředstavuje absolutní zákaz pro odpočet stanovené a neuplatněné daňové ztráty, ale její uplatnění v případě podstatné změny podmiňuje splněním dalších podmínek, a to dosažením základu daně v zákonem stanoveném rozsahu ze stejné činnosti jako v roce stanovení daňové ztráty před podstatnou změnou. Pro účely počítání lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 zákona je rozhodující, zda stanovenou daňovou ztrátu bylo možné uplatnit, nikoliv zda byla fakticky uplatněna.

Nicméně výše míněná judikatura zároveň uvádí, že jinak by tomu tak bylo v případě, kdy by právní úprava obsahovala absolutní zákaz uplatnění daňové ztráty:

7 Afs 191/2021-35 ze dne 7.12.2021:

"..[14] Zjištění, že u žalobce nastala (trvala) ve zdaňovacím období roku 2015 podstatná změna ve složení osob, které se přímo účastní na jeho kapitálu ve srovnání se zdaňovacím obdobím roku 2012, za něž mu byla vyměřena daňová ztráta, vede podle § 38na odst. 1 ZDP k tomu, že žalobce v daném zdaňovacím období nemohl odčítat od základu daně vyměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu z roku 2012. Lze přitom přisvědčit krajskému soudu, že aplikace § 38r odst. 2 ZDP je vázána právě na možnost uplatnění daňové ztráty („Lze-li uplatnit daňovou ztrátu…"). Pokud by tedy

podstatná změna akcionářské struktury žalobce ve smyslu § 38na ZDP ze zákona skutečně vedla k absolutní nemožnosti odečítat nadále daňovou ztrátu od základu daně, pak by byl závěr krajského soudu o uplynutí prekluzivní lhůty ve vztahu ke zdaňovacímu období 2015 správný. Smysl a účel § 38r odst. 2 ZDP totiž tkví především v zajištění dostatečného časového rámce pro možnost zkontrolovat splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daňové ztráty, kterou lze podle zákona odčítat v delším časovém horizontu, než činí standardní lhůta pro stanovení daně. Na druhou stranu pak toto ustanovení slouží k tomu, aby měl rovněž poplatník celý takto zákonem vymezený časový rámec pro uplatnění odpočtu daňové ztráty. Smyslu a účelu zákona by tedy neodpovídalo prodlužovat prekluzivní lhůtu v případě zdaňovacího období, v němž je poplatníkovi ex lege od počátku jejího běhu zcela zapovězeno daňovou ztrátu uplatnit. Jedná se o jinou situaci, než byla řešena v rozsudku č. j. 10 Afs 3/2020 - 38. Uvedený rozsudek se zabýval vlivem následných úkonů na aplikaci § 38r odst. 2 ZDP (typicky zrušení daňové ztráty za strany poplatníka či správce daně), nikoliv situací, kdy by přímo zákon explicitně stanovil úplnou nemožnost uplatnit v konkrétním zdaňovacím období daňovou ztrátu. Taková situace je odlišná právě tím, že se nejedná o důsledek jakéhokoliv následného právního jednání spočívajícího v dispozici s daňovou ztrátou, která by byla jinak podle zákona v daném zdaňovacím období obecně odčitatelná....".

Touto situací se zabýváme v tomto příspěvku.

2. Popis dané problematiky

Otázkou je, zda v tuto chvíli existuje v právní úpravě popsaná situace, kdy by mohlo dojít k absolutnímu zákazu v uplatnění daňové ztráty. Jsme přesvědčeni, že takovouto situaci může představovat přeměna daňového poplatníka. Pokud totiž dochází k zániku poplatníka, byť s právním nástupcem, obecně ZDP vychází z toho, že ztrátu již není možné u právního nástupce uplatnit (§ 38n ZDP). Výjimku z tohoto obecného principu pak představuje úprava § 23c ZDP, která za splnění stanovených podmínek umožňuje ztrátu uplatnit u právního nástupce. Nicméně jsme přesvědčeni, že v daném případě jde o možnost nikoliv povinnost u právního nástupce ztrátu uplatnit s tím, že poplatník tuto možnost nemusí využít a pak platí obecný zákaz přechodu ztráty na právního nástupce dle § 38n ZDP. To mimo jiné vyplývá z textace § 23c odst. 8 ZDP, kde je uvedeno, že nástupnická společnost je oprávněna ztrátu uplatnit. Domníváme se, že takovéto oprávnění neznamená, že ztráta vždy automaticky přechází, resp., že by nepřešla pouze v případech, kdy nebudou naplněny podmínky pro její převod včetně toho, že transakce není účelová dle § 23d ZDP.

Pokud se tedy poplatník rozhodne, byť obecně splňuje podmínky pro převod ztráty na právního nástupce dle § 23c ZDP a § 23d ZDP, toto oprávnění nevyužít, bude platit obecný absolutní zákaz přechodu ztráty právního nástupce dle § 38n ZDP. V takovémto případě by pak dle výše zmíněné judikatury dle našeho mělo platit, že dojde k faktickému zkrácení původní prekluzivní lhůty prodloužené dle § 38r odst. 2 ZDP.

Příklad

Jako příklad je možné uvést ztrátu vzniklou za kalendářní rok 2022 Společnosti A. V příkladech vycházíme z toho, že společnosti mají zdaňovací období kalendářní rok.

Pokud se Společnost A nevzdá práva na její uplatnění do budoucna, bude prekluzivní lhůta pro rok 2022 prodloužena o 5 let; respektive začne běžet společně s prekluzivní lhůtou za období roku 2027.

Pokud by se však společnost A zúčastnila přeměny s rozhodným dnem 1. ledna 2024 (s tím, že by společnost A v rámci přeměny zanikla) a zároveň by bylo rozhodnuto ztrátu nepřevézt na právního nástupce Společnost B (byť by podmínky pro tento převod byly obecně naplněny) dojde u daně z příjmů zanikající společnosti A za rok 2022 k prodloužení prekluzivní lhůty pouze pro jeden rok; respektive prekluzivní lhůta začne běžet společně s prekluzivní lhůtou pro daň z příjmů za rok 2023 (tedy poslední rok, kdy je možno ztrátu za rok 2022 uplatnit). U nástupnické společnosti B bude (pokud ji nevznikla za rok 2023 či dříve daňová ztráta) běžet základní prekluzivní lhůta základní tříletá dle § 148 odst. 1 daňového řádu (bez "prodloužení").

Pokud by na základě § 23c ZDP došlo v rámci přeměny k přechodu ztráty docílené Společností A na Společnost B, bude u zanikající Společnosti A prekluzivní lhůta prodloužena za rok 2022 také pouze o jeden rok, protože společnost A může ztrátu (z důvodu přeměny) naposledy uplatnit za rok 2023 (v dalších obdobích již Společnost A zanikla). Prekluzivní lhůta se však "prodlouží" u nástupnické společnosti B. Pro roky 2024 až 2027 se prekluzivní lhůta rozběhne z prekluzivní lhůty za rok 2027. To znamená, že za rok 2024 se prekluzivní lhůta společnosti B prodlouží o 4 roky, za rok 2025 o 3 roky a tak dále.

Prokazování převodu ztráty

V této souvislosti může být otázkou, jakým způsobem daňový subjekt bude prokazovat, že se rozhodl ztrátu nepřevést. Dle našeho názoru tuto otázku výslovně právní úprava neřeší a bude na poplatníkovi, aby tuto skutečnost prokázal a doložil jako cokoliv jiného to je např. uvedením této skutečnosti do projektu přeměny, uvedením v rozhodnutí statutárního orgánu či valné hromady, uvedením v jiném interním dokladu společnosti, případně uvedením této skutečnosti do oznámení dle § 23d odst. 1 ZDP.

Z právní úpravy dle našeho názoru nevyplývá, že by uvedené rozhodnutí poplatníka nebylo možné zpětně změnit. Pokud se poplatník však takto rozhodne postupovat (tj., za splnění zákonných podmínek nakonec převést ztrátu na právního nástupce), znamená to automaticky prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP.

V této souvislosti upozorňujeme, že uvedenou otázku jsme navrhovali řešit již v rámci novelizace pokynu GFŘ D-22 (nyní D-59) s tím, že ve vypořádání je uvedeno, že věc bude při projednání připomínek vyjasněna s předkladatelem, což se i stalo a zástupci KDP ČR vysvětlili podstatu připomínky, ve finální verzi pokynu však tato věc řešena není:

..Připomínka č.66 K § 38na-zásadní

KDP ČR

Pokud ale dojde k tomu, že poplatník nevyužije možnost převodu ztráty v rámci vkladu obchodního závodu či jeho části, či v rámci přeměny (§ 23a odst. 5 písm. b) ZDP a § 23c odst. 8 písm. b ZDP), ke zkrácení prodloužení prekluzivní lhůty dochází.

GFŘ

Připomínku je nutné vyjasnit s předkladatelem….“.

3. Závěr

3.1. Pokud se zanikající poplatník rozhodne, že v rámci přeměny nebude v souladu s § 38n ZDP ztráta převáděna na právního nástupce a to i v případě, kdy jsou splněny podmínky pro převod této zprávy dle § 23c ZDP a 23d ZDP, započne prekluzivní lhůta běžet společně s prekluzivní lhůtou za období, kdy bylo možno tuto ztrátu u tohoto poplatníka uplatnit naposledy, tedy ve zdaňovacím období končící v den předcházející rozhodnému dni.

Stanovisko GFŘ:

Pokud závěr směřuje na lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období zanikajícího poplatníka, pak lze souhlasit se závěrem předkladatele za předpokladu, že rozhodnutí o nepřevedení, respektive rozhodnutí o nepřevzetí daňové ztráty, se bude týkat všech právních nástupců, jedná-li se o přeměnu, kde jich může být více (např. rozštěpení). Viz dále stanovisko k závěru GFŘ 3.3.

Pro úplnost uvádíme, že, ačkoliv se závěr týká lhůty pro stanovení daně u zanikajícího poplatníka, jedná se de facto o lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období, za která daňové povinnosti přechází na právního nástupce, neboť právní nástupce ve smyslu § 240 DŘ získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby.

3.2. Pokud v rámci přeměny nedojde dle § 23c ZDP k převodu ztráty na právního nástupce, pak u tohoto právního nástupce (pokud nebude sám docilovat ztrátu) nedojde k prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r ZDP a zůstane zachovaná základní tříletá prekluzivní lhůta v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

3.3. V případech, kdy v rámci přeměny dojde k převodu daňové ztráty ze zanikající společnosti na společnost nástupnickou, započne prekluzivní lhůta u zanikající společnosti běžet společně s prekluzivní lhůtou za zdaňovací období, kdy bylo možno tuto ztrátu u zanikající společnosti uplatnit naposledy, tedy za období předcházející rozhodnému dni.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Zde opět předesíláme, že, ačkoliv se závěr týká lhůty pro stanovení daně u zanikajícího poplatníka, jedná se de facto o lhůtu pro stanovení daně za zdaňovací období, za která daňové povinnosti přechází na právního nástupce, a následně jsou také plněny právním nástupcem, který ve smyslu § 240 DŘ získává postavení daňového subjektu namísto zaniklé právnické osoby.

Účelem zavedení delší základní lhůty pro stanovení daně podle § 38r odst. 2 ZDP, než jakou normuje obecná právní úprava § 148 odst. 1 DŘ, bylo, aby lhůty pro stanovení daně, jak zdaňovacího období, za které byla daňová ztráta stanovena, tak zdaňovacích období, za která ji lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně, končily současně. Cílem této úpravy bylo umožnit dostatečný časový prostor pro kontrolu a případnou revokaci výše stanovené daňové ztráty minimálně po dobu, kdy bude plynout i lhůta pro stanovení daně zdaňovacích období, ve kterých byla nebo může být daňová ztráta uplatněna.

S ohledem na tento účel pak v souladu s výkladem aplikace ustanovení § 38r odst. 2 ZDP jako speciálního ustanovení vůči § 148 odst. 1 DŘ započne běžet základní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, za které byla daňová ztráta u zanikajícího poplatníka stanovena, a také za zdaňovací období, za které ji bylo možné naposledy uplatnit (tedy za období, předcházející rozhodnému dni), podle § 148 odst. 1 DŘ dnem, v němž uplynula lhůta pro podání daňového přiznání, a skončí ve smyslu § 38r odst. 2 ZDP uplynutím „základní“ lhůty pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, ve kterém bylo možné daňovou ztrátu uplatnit (páté zdaňovací období) u právního nástupce.

Uvedený závěr podporuje i důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb., která k novele § 38r odst. 2 ZDP uvádí, že „je nutné prolomit lhůty pro vyměření a umožnit tak správci daně ověřit, zda základ daně u právního nástupce nebo přijímající společnosti byl stanoven ve správné výši.“

V případě přeměny, v rámci níž je více právních nástupců, jsou podmínky naplněny v případě, že alespoň jedna z nástupnických obchodních korporací převezme daňovou ztrátu.

3.4. To, že poplatník se rozhodl v souladu s bodem 3.1. ztrátu nepřevádět, bude správci daně prokazovat jako jinou skutečnost v rámci daňového řízení. To je například uvedením v projektu přeměny, zápisem z jednání statutárního orgánu či valné hromady či uvedením v jiném vnitřním dokladu společnosti, případně uvedením této skutečnosti v oznámení dle § 23d odst. 1 ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Má-li být absolutně vyloučena možnost odečíst daňovou ztrátu, v důsledku čehož má být vyloučena aplikace § 38r odst. 2 ZDP u právního nástupce, musí být nepřevzetí daňové ztráty postaveno najisto od samého počátku. Jinými slovy, rozhodnutí o nepřevzetí ztráty musí být deklarováno vůči správci daně včasným oznámením (tj. před zápisem přeměny do obchodního rejstříku). S ohledem na skutečnost, že toto

oznámení není zákonem definováno jako formulářové podání, lze jej ve smyslu § 71 DŘ učinit i v listinné podobě. Na podání se aplikují standardně ustanovení DŘ včetně zachování lhůty podle § 35 DŘ.

3.5. Z právní úpravy nevyplývá, že by poplatník nemohl toto své rozhodnutí následně změnit, nicméně v takovémto případě dojde k prodloužení prekluzivní lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas se závěrem předkladatele.

Pokud by byla připuštěna možnost změnit rozhodnutí o nepřevzetí daňové ztráty, byť s „dodatečným“ rozběhnutím lhůty dle § 38r odst. 2 ZDP, pak by se nejednalo o absolutní nemožnost odečíst daňovou ztrátu. Právě na této „definitivě“ je založen závěr rozsudku č.j. 7 Afs 191/2021-35 ze dne 7. 12. 2021, na jehož základě autoři tohoto příspěvku definují situaci, kdy by mohlo dojít k absolutnímu zákazu v uplatnění daňové ztráty.

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 Balaštík, 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 nějž 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 takovouto 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 řídící, 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 určovatelů) 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 limity[1].

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

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

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 řídících 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.

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 vykázání 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 nespecifikuje. 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 plátce 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,

která 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 GFŘ 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 vrací. 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.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 13. 9. 2023

s rozporem v bodě 5

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 zaplacena a jejichž sazba daně není nižší než sazba daně vzniklé směsi.

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 měřícím 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 kategorii (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 benzinu kódu nomenklatury 2710 12 41 k takovému zpracování, že se změní jeho kód nomenklatury, ale stále to bude kód nomenklatury náležící do skupiny motorového benzinu, 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 rozlití 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 navrhujeme 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 prostorách 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 navrhujeme 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 prodávaného 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 prodávaných 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 barvící 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 plastikových 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. Prodávaný 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 navrhujeme 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-butan (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-butanem (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 popsané 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 popsaného 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 dané 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 popsané 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 navrhujeme přijmout následující závěr.

Závěr č. 5

Mísení zkapalněného LPG určeného pro výrobu tepla v zásobnících nebo jiných skladovacích zařízení 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.

Stanovisko GŘC:

Generální ředitelství cel souhlasí se závěry č. 1 až 3 k problematice spotřebních daní uvedenými v daném podkladovém materiálu.

Z obsahového hlediska upozorňujeme, že v materiálu není k dané problematice žádný závěr č. 4.

V uvedeném podkladovém materiálu je k problematice vymezení pojmu „výroba“ při mísení zkapalněných ropných plynů vyjádřen 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.“

Generální ředitelství cel s uvedeným Závěrem č. 5 nesouhlasí.

Především je nezbytné rozlišit způsob, jakým subjekt se zkapalněnými ropnými plyny (dále jen „LPG“) nakládá. Prvotně se vyjádříme k situaci, kdy subjekt LPG nakupuje ve volném daňovém oběhu, za účelem jeho dalšího prodeje.

*V případě mísení samotného čistého propanu a butanu, případně při mísení letní a zimní varianty směsi propan-butanu, **dochází ke změně kódu nomenklatury** skladovaného LPG z kódu nomenklatury 2711 12 na kód 2711 13 nebo naopak, a to v závislosti na poměrech, v jakých jsou uvedené LPG míseny, a to nejméně u části vstupních surovin (části LPG).*

***Uvedený proces** mísení **je** podle § 3 odst. 1 písm. r) bod 3. zákona o spotřebních daních **považován za výrobu**. Z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury.*

*Pokud dojde (byť ve volném daňovém oběhu) u minerálního oleje mísením ke změně kódu nomenklatury, **jedná se o výrobu** – přestože by se jednalo o LPG s předmětem daně podle § 45 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních – pro výrobu tepla s nulovou sazbou SPD.*

Subjekt nakupující LPG za účelem jeho dalšího prodeje je povinen (mimo jiné) vést evidenci o přijatých a prodaných LPG a k prodejům (dopravám) vystavit odpovídající doklady o prodeji, případně doklady o dopravě. Pokud prodané množství jednoho druhu LPG neodpovídá jeho nákupu, může toto vést k vyměření daně (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. 65 Af 51/2015 – 117, rozsudek NSS č. 7 Afs 209/2017 – 30, usnesení Ústavního soudu II.ÚS 3617/17 ze dne 24.4.2018). Rovněž nelze přehlédnout, že je nežádoucí, aby kupující obdržel LPG nejasného složení, ke kterému by nahodilé mísení nepochybně vedlo (nezbytnost používat při nižších teplotách zimní směs je právě důvodem používání letních a zimních směsí).

***Výroba** minerálních olejů (včetně mísení LPG, při kterém dochází ke změně KN) tak **musí probíhat** podle § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních v podniku na výrobu vybraných výrobků **(v daňovém skladu**).*

GŘC není oprávněno výkladem povolit výrobu (mísení LPG – změna KN) mimo daňový sklad. Změna tohoto stavu je možná jen změnou zákona o spotřebních daních, např. úpravou obdobnou k mísení uvedenému v § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních.

Účel použití, který odlišuje předměty daně podle § 45 písm. e), f) nebo g) zákona o spotřebních daních, na tuto skutečnost nemá vliv. Účel použití ovlivňuje především předmět daně, a s ním pak spojenou sazbu spotřební daně.

*Subjekty, mj. držitelé povolení podle § 60 odst. 1 zákona o spotřebních daních, které nakupují na daňovém území ČR ve volném daňovém oběhu **za účelem dalšího prodeje** různé druhy LPG (různé druhy LPG myšleno stejný předmět daně, stejný účel použití, ale s různým KN), které chtějí různé druhy LPG společně skladovat, a nechtějí si zřizovat daňový sklad, musí zajistit své skladovací zařízení tak, aby zde nedocházelo k mísení těchto různých LPG (nedocházelo k výrobě minerálních olejů). Například před nákupem zimní směsi LPG doprodat směs letní apod. (s výjimkou technologicky opodstatněných důvodů, např. v případě nevyčerpatelných zbytků, jejichž množství by však mělo být minimální).*

*K uvedené problematice dále uvádíme, že **výhradně u konečných spotřebitelů LPG (fyzických i právnických osob)**, tj. **za předpokladu**, že toto LPG **dále neprodávají**, ale sami jej k danému účelu používají, se s ohledem na smysl zákona o spotřebních daních za výrobu nepovažuje případné mísení různých druhů LPG ve skladovacích nádržích, které jsou používány k uskladnění v místě spotřeby**.** Jiný výklad by byl nelogický a ad absurdum by vedl k povinnosti zřizovat daňový sklad konečným spotřebitelům a přiznávat a platit spotřební daň, což nepochybně nebyl úmysl zákonodárce. Současně lze konstatovat, že touto interpretací zákona o spotřebních daních se postavení konečných spotřebitelů v žádném směru nezhoršuje.*

Obdobně se nepovažuje za výrobu vybraných výrobků, pokud si konečný spotřebitel pro vlastní spotřebu vyrobí z různých druhů zdaněných lihovin vlastní alkoholický míchaný nápoj (koktejl), smíchá si víno/pivo s lihovinou, naředí si alkohol apod.

Současně lze konstatovat, že celní správa nezaznamenala žádný případ, kdy by bylo vůči konečným spotřebitelům v souvislosti s mícháním LPG (zdaněnými stejnou sazbou daně) v jimi užívaných nádržích postupováno odlišně.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 13. 9. 2023

s částečným rozporem v bodě 2, s rozporem v bodech 3 a 7

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 zkratek

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 samosprávní 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 předpisu[5].

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 – podzákonné 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)
Právnická osoba v roli orgánu veřejné moci: OVM_PO (16)
Schránka orgánu veřejné moci zřízená na žádost: OVM_REQ (13)

B. Datová schránka právnické osoby:

Právnická osoba zapsaná v registru osob: PO (20)
Právnická osoba v roli OVM: OVM_PO (16)
Právnická 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 zřízenu datovou schránku PFO_AUDITOR (34),
A7 - Seznam daňových poradců - tato osoba má zřízenu datovou schránku PFO_DANPOR (32),
A8 - Advokacie - tato osoba má zřízenu datovou schránku PFO_ADVOK (31),
A479 - Agenda soudních exekutorů - tato osoba má zřízenu datovou schránku OVM_PFO (15),
A484 - Agenda notářů - tato osoba má zřízenu datovou schránku OVM_PFO (15),
A1901 - Insolvenční správci - tato osoba má zřízenu datovou schránku OVM_PFO (15)

A7573 - Tlumočníci a překladatelé - tato osoba má zřízenu datovou schránku PFO_TLUMOCNIK (36),
A7614 - Znalecká činnost - tato osoba má zřízenu datovou schránku PFO_ZNALEC (35).

[10] Pokud podnikající fyzická osoba má v ROS zapsanou jinou registrující agendu (včetně případného přerušení výkonu této činnost – 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 zřízenu 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 zřízenu 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

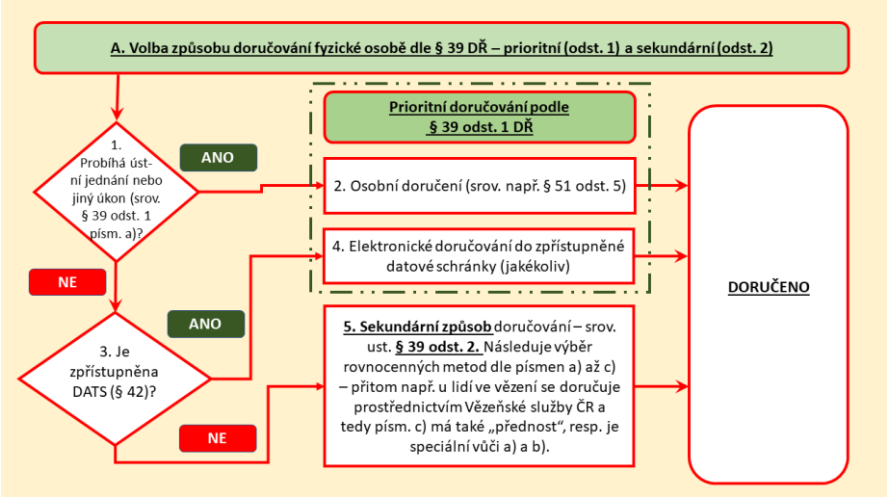
[16] Při doručování tuzemským OVM a právnickým osobám nevznikají žádné problémy, neboť všechny tuzemské OVM a právnické osoby mají od 1. 1. 2023 povinně zřízenu datovou schránku. Pokud je datová schránka zpřístupněna, tak se doručuje elektronicky dle Z300. Existuje situace, ve které právnická osoba má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

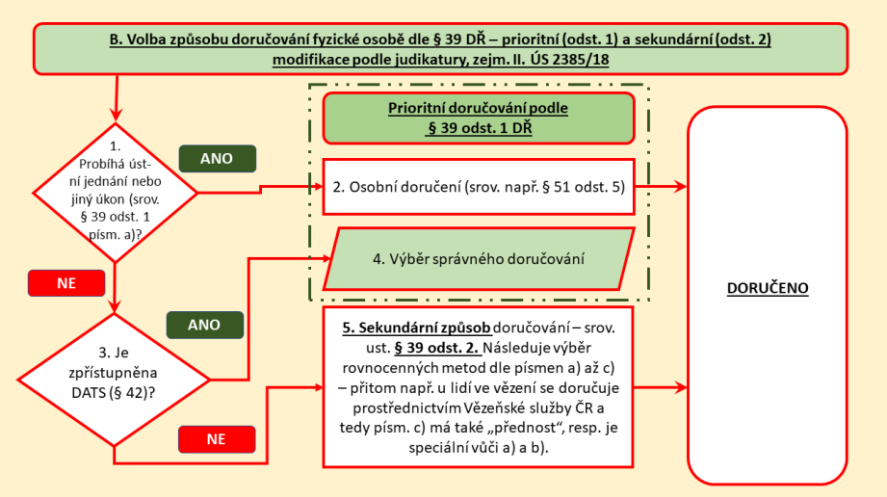
[18] Tento příspěvek neřeší zvláštní způsoby doručování dle **§ 49** a **§ 50** DŘ. Obecně jsme nezaznamenali ani žádné problémy s doručováním při jednání, tedy ani ty nejsou předmětem tohoto příspěvku.

[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.

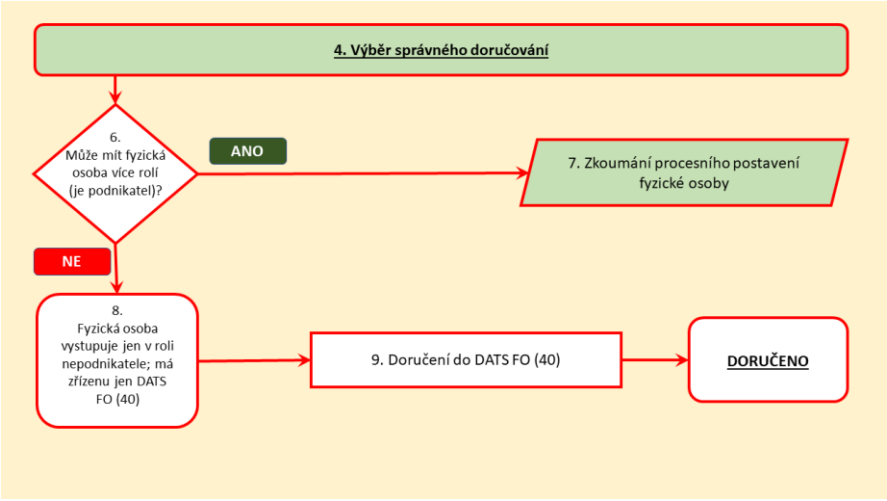
[24] Problém s doručováním a výběrem DATS není nikdy, je-li fyzická osoba jen v procesním postavení fyzické osoby nepodnikající. Každá osoba je primárně v roli fyzické osoby (nepodnikající), a to od okamžiku narození do okamžiku úmrtí (okamžiku prohlášení za zemřelého). Teprve pokud se stane podnikající 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. Přerušení 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 zřízenu alespoň jednu DATS (viz obrázek 2, rozhodovací proces 3 – volba ANO), tak SD musí přistoupit k výběru správného doručení – viz obrázek 3.



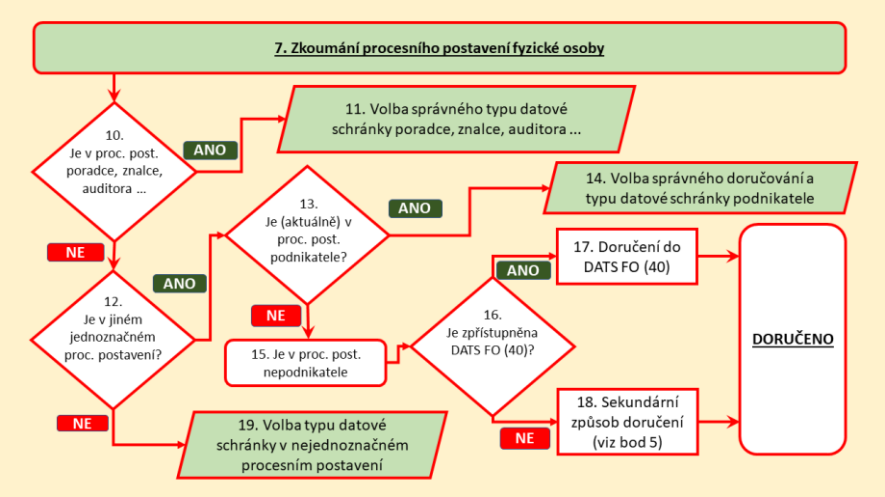
Obrázek 3

[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**.

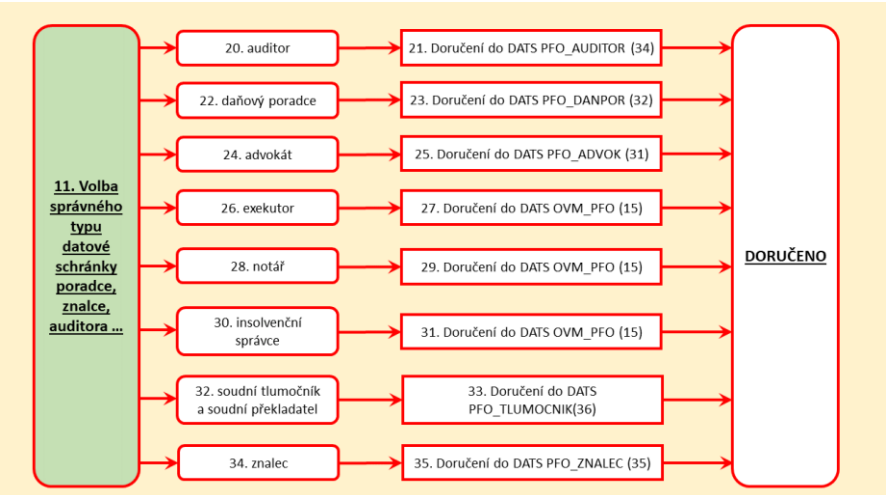
[32] Při zkoumání procesního postavení fyzické osoby je v prvé řadě potřeba zkoumat, zda příjemce je v postavení specializované procese (auditor, daňový poradce, advokát, exekutor, notář, insolvenční správce, znalec, soudní tlumočník a soudní překladatel) – viz obrázek 4.



Obrázek 4

[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, 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), tlumočníku do DATS PFO_TLUMOCNIK (36).



Obrázek 5

[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 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.

[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 zřízenu 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.

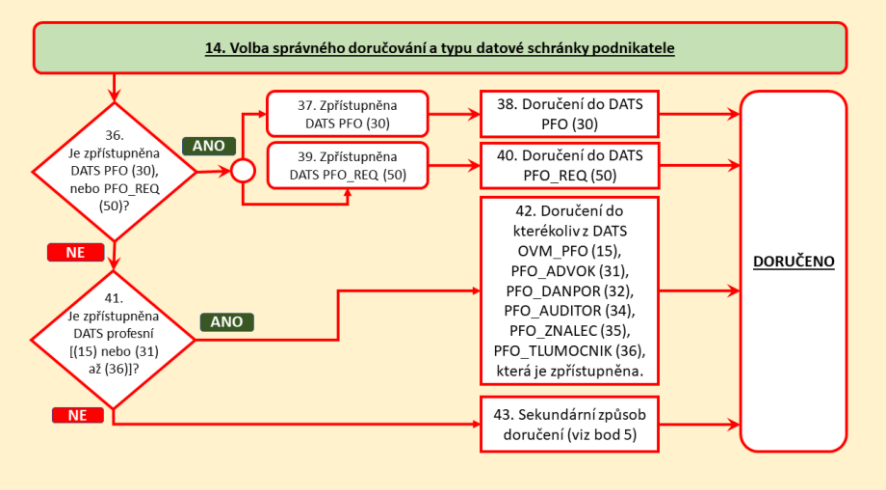
[44] Procesní postavení příjemce není možné určit ani dle toho, zda DS bylo či nebylo přiděleno daňové identifikační číslo.

[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 skutečnost SD **jednoznačně určí, že příjemce je procesním postavení 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.

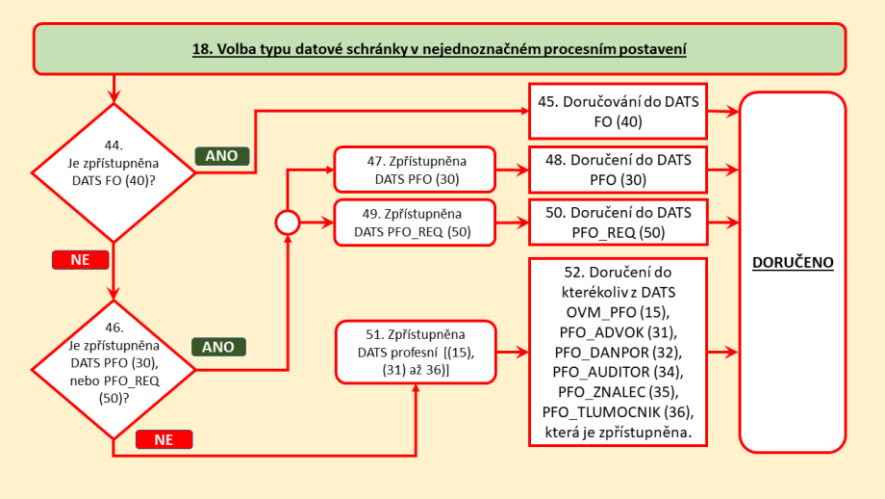
[52] Na tomto místě je nutno konstatovat, že volba libovolného typu, nemá vliv na tzv. **fikci doručení**. Výslovně to potvrzuje judikatura i **Plsn 1/2015**. Jsou-li si totiž profesní DATS [typu (31) až (36)] rovny, není žádná z nich „rovnější“, tedy preferovaná, nedá se žádná označit za „správnou“ 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 zřízenu DATS FO (40), ale nemá zřízenu 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 zřízenu 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 zřízenu 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. **Plsn 1/2015** body 64 a 65) a je i v souladu se zdravým rozumem. Volba správné DATS – viz obrázek 7.



Obrázek 7

[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 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 odmítat 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 nevadí.

[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 znepřístupnit), 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 úpravy[2] - 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.

[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

[2] § 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)].

uvádí, že i doručení do nepříslušné 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 nepříliš přiléhavou 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** vycházeje 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 spojen 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) zřízenu 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 zřízenu 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 „nepříslušné“ 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 nález **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 nález **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 zřízenu 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 nesděluje 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 zřízenu výhradně DATS PFO_DANPOR (32) a **nemůže mít zřízenu žádnou další DATS** určenou pro podnikatelskou činnost, **tak výše uvedená část GFŘ 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 zřízenu 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 zpřístupněnu datovou schránku. Pokud má zpřístupněnu datovou schránku a je zřejmé v jakém procesním postavení je příjemce písemnosti, tak se zkoumá, zda má zpřístupněnu 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 navrhujeme 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 výzvu přečte, okamžitě ji přepošle 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 navrhují 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 zřízenu 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, navrhujeme, 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 navrhujeme, aby povinnosti 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 GFŘ 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 navrhujeme 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 navrhujeme, 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 **PlSn 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

případném 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 „fikcí" podpisu plynoucí z podání konkrétní DATS, tedy navrhujeme učinit a případně i deklarovat nejen v zápise, ale i případném pokynu (nástupci D-7) nebo jiném veřejně přístupném dokumentu, sdělení typu:

i. Kvalifikovaný elektronický podpis podání má přednost před fikcí podpisu 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 DŘ (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 případném 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 správní 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. Nedochází 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 případném pokynu (nástupci D-7) nebo jiném veřejně přístupném dokumentu, sdělení typu

i. Je-li podání, které nebylo podepsáno elektronicky, podáno správci 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 daňového subjektu z DATS schránky jiné osoby, která je oprávněna jednat za daňový subjekt, je bez vad, pokud je z podání patrné, že jej jiná osoba činí za daňový subjekt.

[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 správci daně datovou schránkou jiného daňového subjektu než datovou schránkou daňového subjektu, za něhož se podání činí, 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 nehospodárnou (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) zasáhnul Ústavní soud ČR a definitivně rozhodl NSS rozsudkem **2 Afs 395/2020** – 55.

Stanovisko GFŘ:

[I] Obecně:

Postupy týkající se datových schránek (včetně otázek volby mezi více datovými schránkami konkrétního subjektu) vyžadují především výklad zákona č. 300/2008 Sb. a reflexi koncepce a fungování Informačního systému datových schránek. Daňový řád, resp. správa daní obecně, v uvedeném ohledu v principu nedisponuje svébytnou právní úpravou v této oblasti.

Koordinační výbor tak z povahy věci není z našeho pohledu vhodnou platformou pro bezprostřední přijetí závěrů na tomto poli. Jakékoliv koncepční výkladové závěry ohledně otázek datových schránek a doručování do nich nemůže GFŘ (ani MF) činit bez jasné koordinace a dohody s Ministerstvem vnitra jako gestorem datových schránek, a současně bez koordinace s dalšími správci daně, resp. vůbec orgány veřejné moci. Jakékoliv závěry, které by v uvedeném ohledu byly přijaty v rámci Koordinačního výboru v rozporu s dosavadní praxí v otázkách přesahujících výlučnou oblast činnosti Finanční správy ČR (což je významná část témat, jichž se příspěvek dotýká) tak mohou mít toliko povahu podnětu, který by byl podkladem pro další komunikaci zejména s Ministerstvem vnitra, které ve vztahu k datovým schránkám plní koordinační úlohu. To platí zejména pro téma hierarchie volby mezi více datovými schránkami v případě, že existují pochybnosti, zda má být doručováno do datové schránky podnikatelské či nepodnikatelské. Zde se jedná o typický příklad postupu, který nemůže Finanční správa ČR (či jiný konkrétní správce daně) zvolit izolovaně.

[II] Stanovisko GFŘ k jednotlivým závěrům navrhovatele:

Závěr č. 1: Souhlas
Závěr č. 2: Částečný rozpor
Závěr č. 3: Rozpor
Závěr č. 4: Souhlas
Závěr č. 5: Souhlas
Závěr č. 6: Souhlas
Závěr č. 7: Rozpor
Závěr č. 8: Souhlas
Závěr č. 9: Souhlas
Závěr č. 10: Souhlas
Závěr č. 11: Souhlas

[III] K závěru č. 1: Souhlas.

GFŘ kvituje upozornění na obsoletní části pokynu GFŘ-D-7, v návaznosti na závěry tohoto příspěvku dojde k jeho nahrazení.

Příspěvek 443/21.01.15 se týkal primárně povinnosti činit podání elektronicky, nikoli doručování, a řada závěrů tam uvedených, zůstává v platnosti. Nicméně závěry aktuálního příspěvku budou mít vliv i na některé části Metodického pokynu k elektronickému podání při správě daní, který bude případně také adekvátně upraven.

[IV] K závěru č. 2: Částečný rozpor.

Jak již bylo uvedeno v předchozím bodě, pokyn GFŘ-D-7 k doručování prostřednictvím datových schránek bude upraven, resp. vydán nový.

Pokud jde o vyhodnocení, jakou datovou schránku příjemce v konkrétním případě použít, bude GFŘ vycházet především z dosavadní praxe, potvrzené jak výklady Ministerstva vnitra (např. Závěr č. 86 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu ze dne 14. 12. 2009[3]), tak judikaturou soudů civilních (Stanovisko pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017, sp. zn. Plsn 1/2015), správních (rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 As 109/2015-38 a další) i Ústavního soudu (usnesení II.ÚS 486/19 ze dne 25. 3. 2019). Výběr relevantního typu datové schránky jak pro doručování, tak pro vyhodnocení vzniku povinnosti činit podání elektronicky se musí odvíjet nejen od formálního statusu fyzické osoby (podnikatel/nepodnikatel), ale také od charakteru dotčeného úkonu (písemnosti).

GFŘ je aktuálně připraveno na novelizaci Pokynu GFŘ-D-7 v tom smyslu, že všechny typy datových schránek podnikajících fyzických osob (tj. jak datová schránka PFO 30, tak všechny „profesní“ datové schránky i datová schránka podnikající fyzické osoby zřizovaná na žádost PFO 50) budou v daňovém řízení pro účely doručování, ale i podávání (tj. zejména pro vyhodnocení povinnosti činit podání elektronicky – s výjimkou datové schránky PFO 50) posuzovány rovnocenně, tj. tak, jak byla doposud posuzována a vyhodnocována datová schránka PFO 30.

Prakticky by tedy „profesní“ datové schránky byly relevantní také pro případy, kdy držitel takové datové schránky jedná ve vlastních věcech týkajících se jeho vlastní podnikatelské činnosti (tedy kdy nejde o záležitosti klientů, ale o záležitosti jeho vlastní, např. jeho vlastní daňové přiznání).

Nicméně jedná se o jedno z témat, které je třeba konzultovat nejen s profesními komorami, ale především také s Ministerstvem vnitra, jakož i dalšími správci daně (především s orgány Celní správy ČR). Některé z dalších relevantních profesních svazů již byly ze strany GFŘ osloveny, a ne všechny toto řešení preferují.

[V] K závěru č. 3: Rozpor.

V návaznosti na úpravy postupů při doručování do datových schránek bude případně upraven i Metodický pokyn k elektronickému podání při správě daní, nicméně i pro povinnost činit podání elektronicky ve vazbě na zpřístupnění ze

[3] Dostupný je např. prostřednictvím webové adresy **https://www.google.com/url?client=internal-element-cse&cx=015489265366623571386:izzrwg3bmqm&q=https://www.mvcr.cz/soubor/zaver-86-pdf.aspx&sa=U&ved=2ahUKEwithbyPg67_AhV4cPEDHQdhBVMQFnoECAAQAQ&usg=AOvVaw2nDDBtIoPTzbkMNG6iD1ZD**

zákona zřízené datové schránky musí zůstat zachován výše uvedený princip, kdy se vznik povinnosti činit podání elektronicky vyhodnocuje vždy podle typu datové schránky a v závislosti na formálním statusu fyzické osoby (podnikatel/nepodnikatel) a na charakteru dotčeného formulářového podání.

[VI] K závěru č. 4: Souhlas.

Vzhledem k tomu, že daňový řád výslovně neupravuje, od kterého dne vzniká povinnost činit podání elektronicky, pouze uvádí, že tuto povinnost má podatel, kterému byla datová schránka zpřístupněna, což však může nastat kdykoli v průběhu dne, pak lze souhlasit, aby správce daně z praktických důvodů a v souladu se zásadou vstřícnosti vyžadoval splnění této povinnosti až ode dne, který následuje po dni zpřístupnění příslušné datové schránky, a zároveň do dne, který předchází dni jejího znepřístupnění.

[VII] K závěru č. 5: Souhlas.

Činit podání lze z kterékoli vlastní datové schránky fyzické osoby.

[VIII] K závěru č. 6: Souhlas.

Není-li pro formulářové podání zveřejněn formát a struktura, je možné takové podání vůči orgánům Finanční správě ČR učinit i v listinné podobě.

[IX] K závěru č. 7: Rozpor.

Uvedený rozsudek NSS 2 Afs 395/2020 – 55 se týkal výhradně kontrolních hlášení, jejichž formát a struktura nebyly dle rozsudku závazně stanoveny. GFŘ respektuje závěry rozsudku a uvedlo je do aplikační praxe v návaznosti na novelu vyhlášky č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Nestanovením formátu a struktury kontrolního hlášení nicméně nebyla dotčena povinnost plátce podat kontrolní hlášení výhradně elektronicky. Závaznost stanovení formátu a struktury u formulářových podání zachycených v příslušných vyhláškách nebyla recentní judikaturou rozporována. Naopak Nejvyšší správní soud na tento stav nepřímo (pro souhrnné hlášení) odkazoval jako na stav žádoucí.

Z našeho pohledu není zcela nutné nyní rozšiřovat zákonné zmocnění v § 72 daňového řádu, neboť současné zmocnění již umožňuje, aby vyhláška MF plně regulovala normativní obsah jak listinného tiskopisu, tak zveřejněné struktury formulářového podání prostřednictvím stanovení jejich vzoru.
S ohledem na závěr NSS ohledně akceptovatelnosti stávající úpravy vyhlášek ve vztahu k elektronickým formulářovým podáním není dána bezprostřední a bezpodmínečná potřeba měnit stávající právní stav ve vztahu k formulářovým podáním, jejichž vzory jsou již obsaženy v příslušných vyhláškách.

Nicméně v zájmu předcházení právním sporům a posílení jistoty jak daňových subjektů, tak správců daně, vnímáme tuto část příspěvku jako podnět k diskusi o precizaci právní úpravy, který je nutno konzultovat s příslušným legislativním odborem Ministerstva financí.

[X] K závěru č. 8: Souhlas.

Elektronicky podepsané podání učiněné z datové schránky jiné osoby je považováno za podání osoby, která je podepsala uznávaným elektronickým podpisem, a to za předpokladu, že naplňuje ostatní zákonné požadavky, a rovněž správce daně nemá pochybnosti o skutečné vůli podepisujícího konkrétní dokument podat. V rámci klientského přístupu a pro zamezení případným podvodům pracovníci správce daně nicméně podle okolností a s přihlédnutím k obsahu spisu ověřují vůli daňového subjektu podání skutečně učinit.

[XI] K závěru č. 9: Souhlas.

Souhlasíme se závěrem č. 9, tedy že např. jednatel s.r.o. může ze své osobní datové schránky jednat za toto s.r.o., pokud je toto patrné z konkrétního podání. Uvedený závěr je podpořen i judikaturou Nejvyššího soudu (NS 27 Cdo 143/2020).

[XII] K závěru č. 10: Souhlas.

Plná moc uplatněná zmocněncem z jeho vlastní datové schránky, která neobsahuje elektronický podpis zmocnitele, může být účinná za předpokladu, že správce daně nemá důvodné pochybnosti o vzniku a existenci zmocnění a zároveň obsahuje všechny zákonné náležitosti včetně vyobrazení podpisu zmocnitele[4]. To nevylučuje, že plná moc může trpět jinými vadami, které je nutno odstranit zákonným postupem.

[XIII] K závěru č. 11: Souhlas.

[XIV] K bodu č. 145, odst. i: Rozpor.

Zřízení a používání datových schránek jednotlivých územních pracovišť finančních úřadů je dáno, kromě vnitřních potřeb Finanční správy ČR souvisejících s jejím vnitřním organizačním členěním a s organizací práce, také skutečností, že každé územní pracoviště má vlastní podatelnu, která přijímá nejen analogové, ale samozřejmě i digitální dokumenty. Pro tento účel je žádoucí, aby jednotlivá územní pracoviště měla i vlastní datové schránky. Jedná se však vždy o datové schránky jednoho a téhož finančního úřadu[5], pro podatele je tak zcela nerozhodné, zda podání učiní do datové schránky finančního úřadu nebo jeho územního pracoviště. Identifikátory všech datových schránek finančních úřadů (včetně datových schránek územních pracovišť) jsou zveřejněny spolu s dalšími kontaktními údaji na internetových stránkách Finanční správy ČR.

Centrálním podacím místem Finanční správy ČR (tzv. společným technickým zařízením) je portál Moje daně a jeho aplikace Elektronická podání pro Finanční správu nebo Online finanční úřad. Z tohoto důvodu se nejeví nezbytným zřizovat další centrální podací místo, zejména když zmíněná centrální podací místa mohou snadno využít i držitelé datových schránek.

[4] Viz Metodický pokyn k posouzení uplatněné kopie plné moci podle daňového řádu č.j. 32507/21/7700-00131-050999.

[5] Jak je zjevné ze seznamu držitelů datových schránek (např. datové schránky Finančního úřadu pro Středočeský kraj - **https://www.mojedatovaschranka.cz/sds/detail?dbid=6sxny3p**).

[XV] Shrnutí:

Vzhledem k obsáhlosti řešené problematiky se považuje za takřka nevyhnutelné, aby jednotlivá dílčí témata byla dále odborně diskutována – nyní již na jiné platformě, než je KV KDP. Kontaktní osobou je pro tento případ Mgr. David Žákovec, MPA (David.Zakovec@fs.mfcr.cz).

Zároveň přivítáme další diskusi s předkladateli a s příslušným útvarem Ministerstva financí na téma v příspěvku navržených legislativních změn.