

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 zkratk

Činit podání elektronicky - činit podání pouze elektronicky podle § 72 odst. 2 písm. c) DŘ, a to datovou zprávou odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 DŘ
DATS – datová schránka
DŘ - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném k 1. 1. 2023
DS – daňový subjekt
ISDS – informační systém datových schránek
MF – Ministerstvo financí
NS – Nejvyšší soud
NSS – Nejvyšší správní soud
Plsn 1/2015 - stanovisko pléna Nejvyššího soudu ze dne 5. 1. 2017 sp. zn. Plsn 1/2015
ROS – registr osob
SD – správce daně
ÚSC – územní 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 předpisu⁵⁾.

4. Právní úprava DATS

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

a) § 3 Z300 - DATS fyzické osoby,

b) § 4 Z300 - DATS podnikající fyzické osoby,

c) § 5 Z300 – DATS právnické osoby,

d) § 6 Z300 - DATS orgánu veřejné moci.

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

5. Typy DATS a okruh osob, kterým jsou zřizovány – podzákoné 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)
Právník v roli orgánu veřejné moci: OVM_PO (16)
Schránka orgánu veřejné moci zřízená na žádost: OVM_REQ (13)

B. Datová schránka právnické osoby:

Právník zapsaný v registru osob: PO (20)
Právník v roli OVM: OVM_PO (16)
Právník - 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 tlumočnick: PFO_TLUMOCNIK (36)
Podnikající fyzická osoba, která je v roli OVM: OVM_PFO (15)
Podnikající fyzická osoba – na žádost: PFO_REQ (50) – pro tuzemské podnikající fyzické osoby nezapsané v ROS a zahraniční podnikající fyzické osoby nezapsané v ROS

D. Datová schránka fyzické osoby:

Fyzická osoba: FO (40)
Fyzická osoba, která je v roli OVM: OVM_FO (14) – tato DATS není v současné době (dle dostupných informací) nikomu v ČR zřízena.

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

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

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

A6 - Seznam auditorů - tato osoba má zřízenou datovou schránku PFO_AUDITOR (34),
A7 - Seznam daňových poradců - tato osoba má zřízenou datovou schránku PFO_DANPOR (32),
A8 - Advokacie - tato osoba má zřízenou datovou schránku PFO_ADVOK (31),
A479 - Agenda soudních exekutorů - tato osoba má zřízenou datovou schránku OVM_PFO (15),
A484 - Agenda notářů - tato osoba má zřízenou datovou schránku OVM_PFO (15),
A1901 - Insolvenční správci - tato osoba má zřízenou datovou schránku OVM_PFO (15)

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

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

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

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

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

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

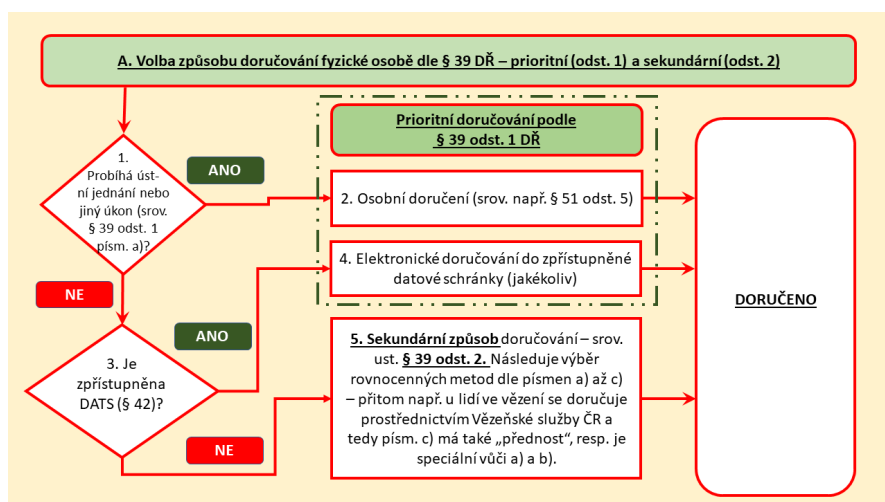
[14] Obecně tedy platí, že aby si občan mohl zřídit DATS typu PFO (30), musí pro to mít **právní důvod**, tedy musí být držitelem platné registrující agendy v ROS, které je podkladem pro zřízení takové DATS – například mít živnostenský list, být v evidenci samostatně hospodařících rolníků apod. Naopak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

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

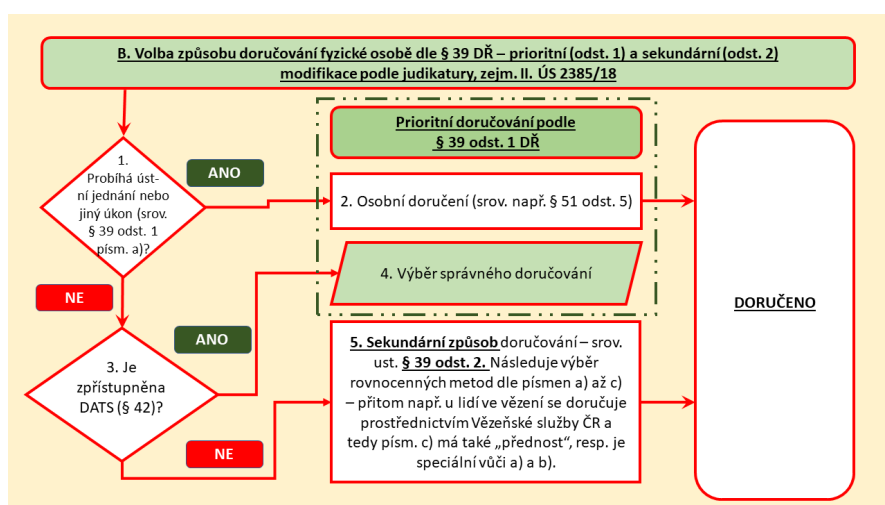
6. Doručování podle DŘ v daňovém řízení

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

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



Obrázek 2



Obrázek 1

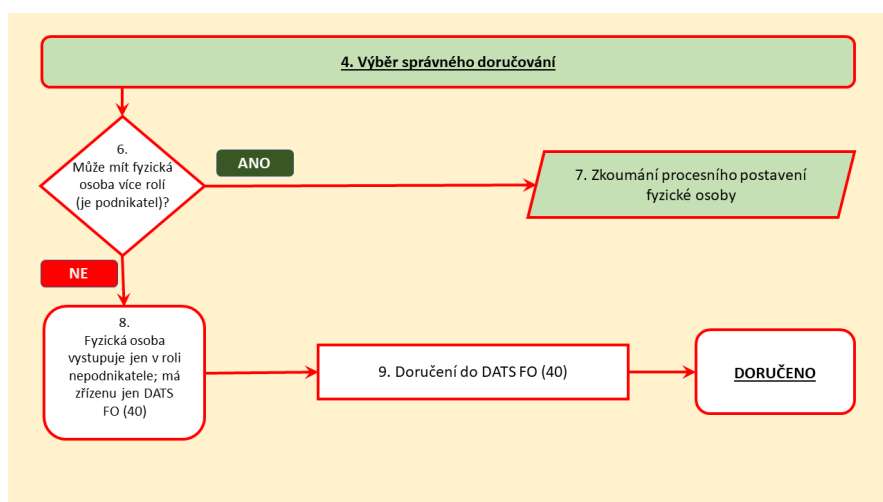
[21] Velmi zjednodušeně § 39 odst. 1 písm. b) DŘ říká – nejprve se ptáme, má-li DS vůbec **jakoukoli** zpřístupněnou DATS. Pokud je odpověď kladná, tak doručujeme do datové schránky. A protože z textu zákona nevyplývá do které, tak do jakékoliv. Současné znění § 39 odst. 1 DŘ je kogentní a je velmi tvrdé.

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

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

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

- [23] Nyní musí SD dodržet prioritní doručování (výše bod [19]), a navíc musí dle judikatury zvážit, v jakém procesním postavení je příjemce. Tedy musí provést výběr správného doručování – viz obrázek 2.
- [24] Problém s doručováním a výběrem DATS není nikdy, je-li fyzická osoba jen v procesním postavení fyzické osoby nepodnikající. Každá osoba je primárně v roli fyzické osoby (nepodnikající), a to od okamžiku narození do okamžiku úmrtí (okamžiku prohlášení za zemřelého). Teprve pokud se stane podnikající fyzickou osobou, tak může vystupovat v další roli, tedy v procesním postavení podnikající fyzické osoby.
- [25] Pro účely DATS se podnikající fyzickou osobou stává osoba v okamžiku zápisu do ROS. Přestává být podnikající fyzickou osobou v okamžiku data zániku (konce registrace) poslední agendy zapsané v ROS. Přerušeni 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 obrát). Protože o této skutečnosti doposud není pravomocně rozhodnuto, pohlížíme na ni až do právní moci rozhodnutí podle dosavadního stavu – tedy jako na neplátce, nepodnikatele - a doručujeme jí také tak. Podobně u zjištění nelegálního podnikání.
- [28] Pokud má fyzická osoba zřízeno alespoň jednu DATS (viz obrázek 2, rozhodovací proces 3 – volba ANO), tak SD musí přistoupit k výběru správného doručení – viz obrázek 3.



Obrázek 3

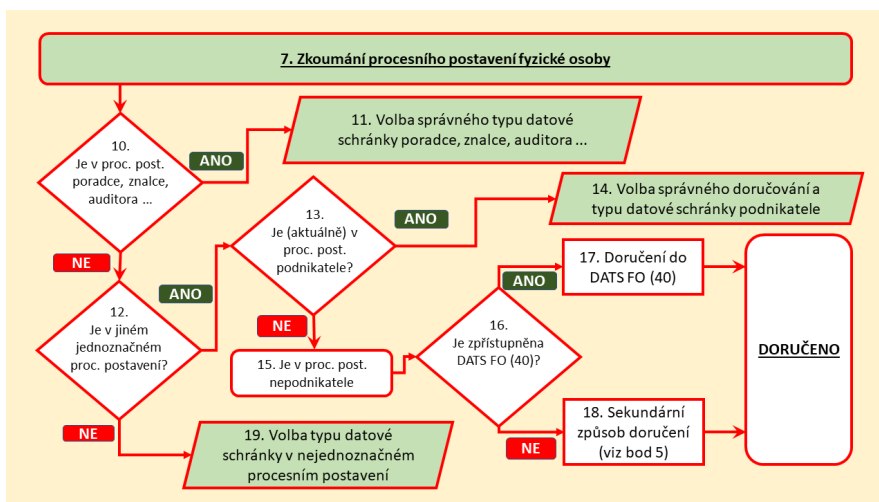
[29] Předně SD musí zjistit, zda fyzická osoba může vystupovat ve více procesních postavení (rolí). Zjednodušeně řečeno SD zkoumá, zda fyzická osoba je či není podnikatelem.

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

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

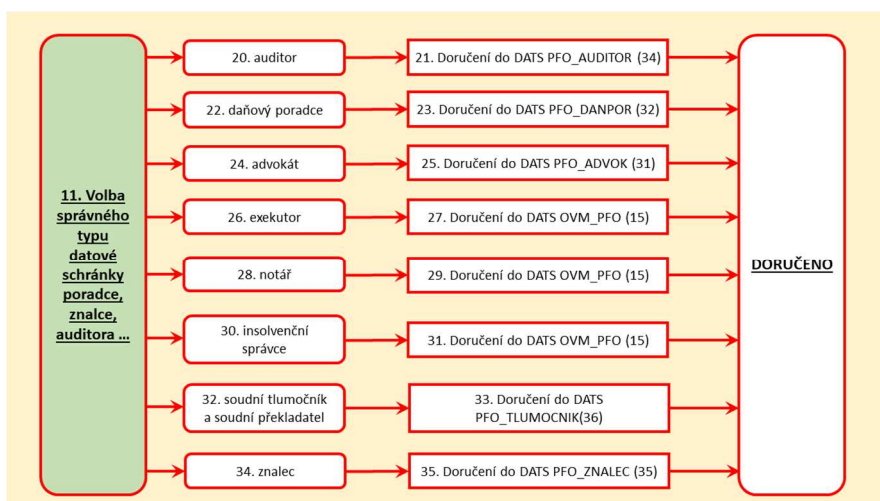
[31] Pokud je fyzická osob i podnikatelem (včetně advokáta, daňového poradce, znalce ...), tak SD musí **zkoumat procesní postavení fyzické osoby**.

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



Obrázek 4

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



Obrázek 5

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

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

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

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

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

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

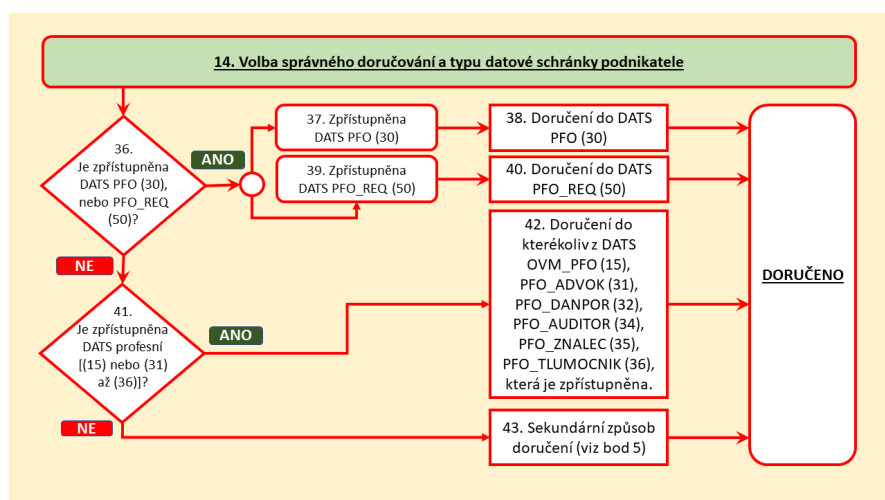
[44] Procesní postavení příjemce není možné určit ani dle toho, zda DS bylo či nebylo přiděleno daňové identifikační číslo.

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

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

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

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



Obrázek 6

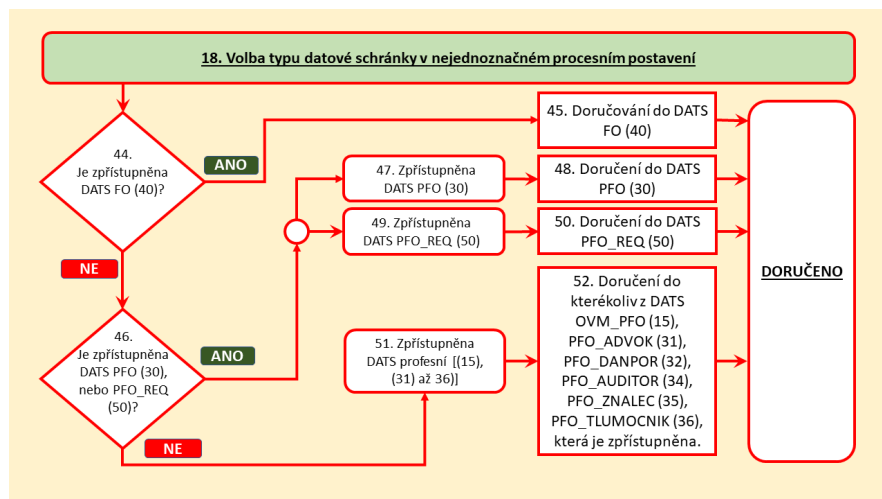
[49] V případě, že je zpřístupněna DATS PFO (30), nebo PFO_REQ (50), tak doručuje do té z datových schránek, která je zpřístupněna (obě najednou zpřístupněny nikdy být nemohou).

[50] Zásadní problém se týká zejména

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

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

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



Obrázek 7

[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 zřízenou) dává tím státu (včetně SD) jasné 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 odmítnat 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 zřízenou nebo zpřístupněnu ani jednu „osobní“ DATS [jak (40), tak i podnikatelské (30) a (50)], dává tím státu najevo, že mu doručování písemností do profesních DATS nevádí.

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

7. Judikatura k doručování

- [65] **NSS 7 Afs 46/2010** – 51: Je to asi první rozsudek, který formuloval myšlenku, že se mají písemnosti doručovat do té DATS, která odpovídá vykonávané profesi. Zde šlo o advokáta a současně insolvenčního správce. Zároveň šlo o situaci, kdy zde byla zpřístupněna DATS insolvenčního správce, ale **nebyla DATS advokáta, ani žádná jiná**, a současně fyzická osoba byla v postavení zástupce stěžovatele – **tedy v postavení advokáta** (to je podstatné). Z tohoto rozsudku lze dovodit výše uvedené (viz bod [35]), tedy že písemnosti se doručují do DATS podle procesního postavení příjemce.
- [66] Druhou zcela **podstatnou okolností** je fakt, že bylo doručováno podle **ZSDP**, tedy podle úplně jiné právní úpravy² - 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 nepřislušné DATS je platné, jen zde neplatí „fikce doručení“.

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

se ani nepřihlásil, tedy neměl možnost se s písemností nijak seznámit.“ - opět bylo možné jednoznačně určit procesní postavení příjemce.

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

8. Rozdíl mezi ZSDP a DŘ

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

9. Stanovisko Plsln 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 **Plsln 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 **Plsln 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 nesděljuje a nelze to vyčíst z žádného přiznání, hlášení nebo jiné povinné evidence. SD by musel provést u DS šetření (místní nebo prostřednictvím výzvy), tedy další administrativní kroky, navíc s dalším doručováním....
- [92] Ale typický případ, kde to podle „charakteru písemnosti“ nelze, je daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Má-li poplatník příjmy z § 6, § 7, § 8, § 9 i § 10 ZDP není podle toho možno doručit nikam – jak zásilka, tak DATS (jakákoli), je podle této logiky špatně.
- [93] Zároveň máme za to, že do profesní DATS *primárně* nepatří korespondence „osobní“, tedy například platební výměr na daň z příjmů fyzických osob, DPH a dalších daní, kdy je tento daňový poradce (advokát, auditor, apod.) **v procesním postavení daňového subjektu samého** s nikoli v procesním postavení té které specializované právní profese. To, přirozeně, za předpokladu, že má daňový poradce jiné datové schránky.
- [94] Zcela zásadní je fakt, že daňový poradce, který **nepodniká v žádném dalším oboru**, má zřízeno výhradně DATS PFO_DANPOR (32) a **nemůže mít zřízeno žádnou další DATS** určenou pro podnikatelskou činnost, **tak výše uvedená část GŘ 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 zřízeno 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 zásilkou – 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 navrhuje v nástupci pokynu D-7 krátkou zmínku.

13. Další doporučení k doručování

[105] Obecně v DŘ v případě elektronického doručování chybí možnost, aby si příjemce zásilky (obdobně jako je tomu u zásilek listovních – srov. **§ 44 odst. 3 DŘ**) určil jinou DATS pro doručování elektronicky. Na zvážení dáváme pak tyto další možnosti, které doposud DŘ vůbec neřeší:

- i. **na žádost DS možnost volby mezi doručováním elektronicky (a do které DATS) a listovní zásilkou** – dokážeme si představit, že příjemce rozhodnutí sám žádnou DATS nemá, ale požádá SD o doručování svých osobních písemností např. do DATS své s.r.o. Tedy např. tento text **§ 39 odst. 4: „Fyzická osoba může požádat správce daně o doručování do jakékoli datové schránky. Je-li tato datová schránka zpřístupněna, doručuje správce daně písemností 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 přepoše klientovi do VTOS, nikdy nedostane od něj odpověď do 14 dnů, a tak musí zástupce buď vždy žádat o prodloužení (což zatěžuje obě strany), nebo je DS zkrácen na svých právech. Navrhujeme tedy změnit v **§ 41 DŘ odst. 2 a odst. 3** opravit takto: **„(2) Má-li osoba, jejíž poměry jsou doručovanou písemností dotčeny, vykonat něco osobně, doručuje se písemnost jí i jejímu**

zástupci. Obdobně se doručuje, pokud o to zástupce požádá. (3) Dnem doručení (zůstává stávající text zákona). Žádost ze strany zástupce je garancí před případným zneužíváním tohoto nástroje ze strany DS.

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

ČÁST II. Podání v daňovém řízení

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

14. Formulářové podání a DATS

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

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

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

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

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

[111] V případě, že DS má zpřístupněnu zákonnou DATS a jeho zástupce nemá zpřístupněnu zákonnou DATS a formulářové podání činí za DS jeho zástupce, tak jej nemusí učinit elektronicky.

- [112] V případě, že DS nemá zpřístupněnu zákonnou DATS a jeho zástupce má zpřístupněnu zákonnou DATS a formulářové podání činí DS, tak jej nemusí učinit elektronicky.
- [113] Pokud DS má zpřístupněnu jakoukoliv zákonnou DATS, tak musí činit všechna formulářová podání elektronicky.
- [114] Pokud zástupce má zpřístupněnu jakoukoliv zákonnou DATS, tak musí všechna formulářová podání, která činí za DS, činit elektronicky.
- [115] Ustanovení § 72 odst. 6 DŘ neobsahuje omezení povinnosti jen na typ DATS, která se váže na obsah podání, které činí.
- [116] Další podstatnou záležitostí je okamžik zpřístupnění a znepřístupnění zákonné DATS. Může nastat situace, že DS učiní formulářové podání v listinné podobě a ten samý den je mu zpřístupněna zákonná DATS. Přitom z podacího razítka není zřejmé, v jaký čas podání učinil (na razítku je pouze datum). Může se stát, že DS nejprve učiní podání a teprve následně si zpřístupní DATS. Protože čas listinného podání není zřejmý, navrhuje, aby tato situace se vykládala ve prospěch DS. Tedy, aby povinnost činit podání elektronicky platila ode dne, který následuje po dni zpřístupnění zákonné DATS. Analogicky při znepřístupnění navrhuje, aby 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 navrhuje postupovat obdobně, jako v případě, že není zveřejněn formát a struktura (viz bod [117]). Takové podání lze učinit v listinné podobě nebo elektronicky ve formátu datové zprávy, který je možné převést do listinné podoby, která bude splňovat ustanovení § 72 odst. 2 písm. b) DŘ.
- [122] V případě, že podání bude učiněno elektronicky v jiném formátu, nebo v listinné podobě je dočasně bezvadné (nejedná se o vadu dle § 74 odst. 1 písm. c) a d) DŘ) a není možné uložit sankci dle § 247a odst. 2 DŘ. Stejně tak není možné aplikovat ustanovení § 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty ani sankce dle § 101h zákona o dani z přidané hodnoty v případě přiznání k dani z přidané hodnoty či kontrolního hlášení.
- [123] V případě, že by podání ve formátu XML vykazovalo zásadní chyby, pro které by nebylo v možnostech a schopnostech SD vyřešit je, má SD k nápravě vždy možnost postupovat podle § 74 DŘ s tím, že musí uvést konkrétní vady podání a nese o nich důkazní břemeno. Dovolujeme si navrhnout, aby v těchto případech byl DS přednostně vyzván k zaslání podání v prostě čitelném formátu (např. PDF), nebo k podání v listinné podobě.
- [124] Současně navrhuje, aby lhůta dle § 136 odst. 2 písm. a) DŘ byla zachována i v případě, že je podání učiněno elektronicky v jakémkoliv formátu – jak formátu XML, tak formátu, který je možné převést do listinné podoby.
- [125] Jak uvádíme výše jedná se o dočasné řešení, dokud nebude novelizován DŘ, který by zmocnil MF k vydání vyhlášky s definicí struktury a dokud vyhláška vydaná MF nenabude účinnosti. Na legislativním řešení jsme připraveni se podílet.
- [126] Zároveň autoři doporučují Finanční správě ČR, aby připravila pro MF návrh rozhodnutí o prominutí veškerých sankcí za elektronická podání a zastavení řízení, pokud se o sankcích již rozhoduje.

16. Další otázky podání k řešení

- [127] V tomto příspěvku nebudeme řešit jiná podání podle jiných procesních předpisů a řádů – plně odkazujeme na **Pls n 1/2015**.
- [128] Stejně jako v části doručování je při podání v daňovém řízení podstatným **procesní postavení podatele**. Tedy vystupuje-li sám svým jménem, nebo jako zástupce (platí pro zástupce fyzické i právnické osoby). Obecně lze konstatovat (možná i na rozdíl od jiných procesních předpisů a řádů), že v daňovém řízení máme v případě jakýchkoli pochybností SD, v případě rozporu mezi obsahem a formou apod. povinnost správce daně vždy vyjasnit tyto rozpory nejprve postupem podle § 74 DŘ.
- [129] Přesto bychom (spíše formou konkrétních příkladů) chtěli potvrdit některé situace, které nastávají, mohou nastat nebo které **v minulosti byly sporné, ale judikatura je již vyjasnila**.
- [130] První je tedy **možnost podání fyzické osoby vůči správci daně z kterékoli datové schránky** fyzické osoby, ve které je osobou oprávněnou (podpůrně usnesení **NS 27 Cdo 143/2020**). Zde jsme opravdu nezaznamenali jakýkoli problém, máme za to, že i v praxi daňového řízení SD přijímá z ISDS podání bez problémů. Proto navrhuje 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 navrhuje 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. Nedochozí zde k souběhu elektronického podpisu a fikce podpisu DATS, tedy jde o podání, které evidentně učinila osoba nepříslušná. Nejde o vadu – absenci náležitosti **§ 71 odst. 1 DŘ** (srov. **§ 71 odst. 3 DŘ**), ale podání fakticky není podepsáno – srov. **§ 71 odst. 2 DŘ**. Na rozdíl od jiných řádů je tato situace v DŘ vyřešena precizně – následuje výzva dle **§ 74 DŘ**. tedy navrhuje 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 správcem daně datovou schránkou jiného daňového subjektu než datovou schránkou podatele, jde o vadu, která se odstraňuje postupem podle **§ 74 DŘ**.

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

17.Návrhy řešení

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

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

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

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

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

[141] **Závěr č. 8:** Kvalifikovaný elektronický podpis podání má přednost před fikcí podpisu plynoucí z podání konkrétní datovou schránkou. Je-li podání učiněno z datové schránky jiné osoby než je osoba podatele, je učiněno platně a bez vad, je-li podání samotné tímto podatelem elektronicky podepsáno.

[142] **Závěr č. 9:** Podání daňového subjektu z DATS schránky jiné osoby, která je oprávněna jednat za daňový subjekt, je bez vad, pokud je z podání patrné, že její 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 správcí 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) zasáhl 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 GŘ-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 GŘ 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. 2009³), 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).

GŘ je aktuálně připraveno na novelizaci Pokynu GŘ-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 GŘ 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=AOvVaw2nDDBtloPTzbkMNG6iD1ZD

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 správy 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 zmocnítele, 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 zmocnítele⁴. 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 skuteností, 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 úřadu⁵, 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 zřejmé 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.