

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Diplomová práce

**Zákonnost při ukládání formy a struktury
daňových tvrzení a přihlášek**

Zpracoval: **Jiří Motičák**

Plzeň 2018

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta právnická

Akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jiří MOTIČÁK**

Osobní číslo: **R13M0147P**

Studijní program: **M6805 Právo a právní věda**

Studijní obor: **Právo**

Název tématu: **Zákonnost při ukládání formy a struktury daňových tvrzení a přihlášek**

Zadávací katedra: **Katedra finančního práva a národního hospodářství**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Úvod
2. Správa daní
3. Povinnosti ukládané správcem daně
4. Postupy Finanční správy ČR
5. Ukládání vybraných povinností ve veřejné správě
6. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah kvalifikační práce:

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- WAGNEROVÁ, Eliška, Vojtěch ŠIMÍČEK, Tomáš LANGÁŠEK, Ivo POSPÍŠIL a A KOLEKTIV. Listina základních prav a svobod. Komentář. Praha: Wolters Kluwer CR, 2012,
- BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ, K. ŠIMEK a M. ŽIŽKOVÁ. Daňový řád: komentář I. díl (Ô 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2011. 1. vydání,
- BAXA, J., O. DRÁB, L. KANIOVÁ, P. LAVICKÝ, A. SCHILLEROVÁ, K. ŠIMEK a M. ŽIŽKOVÁ. Daňový řád: komentář II. díl (Ô 125 až 266). Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2011. 1. vydání,
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. Další oblíbené omyly daňových subjektů a správců daně Praha: Wolters Kluwer, 2016,
- JEMELKA, Luboš, Klára PONDĚLÍČKOVÁ, David BOHADLO a ČESKO. Správní řád: komentář. V Praze: C.H. Beck, 2013,
- BOBEK, Michal a Zdeněk KÜHN, ed. Judikatura a právní argumentace 2., přepracované a aktualizované vydání. Praha: Auditorium, 2013,

Vedoucí diplomové práce:

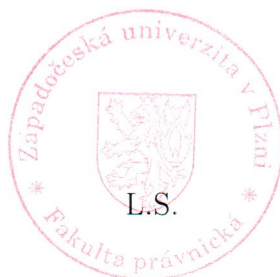
JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.

Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání diplomové práce: **17. března 2017**

Termín odevzdání diplomové práce: **31. března 2018**

Doc. JUDr. Jan Pauly, CSc.
děkan



JUDr. Petra Jánošíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 3. srpna 2017

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.



.....
Jiří Motičák

V Plzni dne 26. 3. 2018

Děkuji vedoucí diplomové práce JUDr. Petře Jánošíkové, Ph.D., za konzultace, názory a připomínky, které mi poskytla při vypracování mé diplomové práce.

Dále děkuji Ing. Marku Piechovi za podklady a metodickou pomoc a zejména za jeho dlouholeté úsilí věnované této problematice. Bylo to právě jeho odhodlání a přesvědčení, které vedlo až k rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2018, čj. 2 Afs 25/2015 - 38, ve věci Punktum, spol. s r.o. Toto rozhodnutí otvírá cestu k přezkumu dosavadní praxe zavedené Finanční správou a současně nastoluje otázky, na které je třeba pro posouzení této věci odpovědět.

Obsah

1. Úvod	1
2. Správa daní – vysvětlení pojmů	4
2.1. Správa daní.....	4
2.2. Správce daně.....	6
2.2.1. Pravomoc správce daně.....	7
2.2.2. Zřizování registrů.....	8
2.2.3. Shromažďování údajů.....	9
2.2.4. Informační povinnost správce daně.....	10
2.3. Daň.....	13
2.4. Způsoby doručování.....	17
2.5. Podání.....	18
2.6. Jednací jazyk.....	19
3. Povinnosti ukládané správcem daně	21
3.1. Formulářová podání.....	24
3.1.1. Podání písemné na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí.....	24
3.1.2. Podání datovou zprávou s využitím dálkového přístupu.....	30
3.2. Povinná podání datovou zprávou.....	31
3.3. Vady podání.....	32
3.3.1. Účinek odstranění vad ve stanovené lhůtě.....	33
3.3.2. Vady elektronických podání v případech předem zveřejněných správcem daně.....	33
4. Postupy Finanční správy ČR	36
4.1. Postup při vydávání tiskopisů dle § 72 odst. 1 DŘ.....	36
4.2. Zveřejnění formátu datových zpráv orgány Finanční správy ČR.....	39

4.2.1. Oprávněný správce daně.....	39
4.2.2. Věcně a místně příslušný správce daně.....	41
4.3. Zákonost současného postupu Finanční správy ČR.....	42
4.3.1. Definice formátu (*.xml).....	43
4.3.2. Deficit zákonosti při ukládání povinností.....	45
4.3.3. Splnění informační povinnosti správcem daně.....	47
4.3.4. Ověření způsobilosti přijmout formát datových zpráv.....	50
4.4. Soudní přezkum postupu orgánů veřejné moci.....	52
5. Ukládání vybraných povinností ve veřejné správě.....	55
5.1. Postup Ministerstva financí dle zákona o spotřebních daních.....	55
5.2. Vyhláška Ministerstva financí č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní.....	55
5.3. Postup Ministerstva financí dle zákona o rozpočtových pravidlech.....	56
5.4. Postup Ministerstva pro místní rozvoj dle zákona při zadávání veřejných zakázek.....	56
6. Závěr.....	58
Seznam použitých zdrojů.....	59
Resumé.....	63

1. Úvod

V souvislosti s postupnou elektronizací správy a výběru daní vyvstávají otázky, jakým způsobem jsou nebo by měly být rozděleny kompetence orgánů veřejné moci při řešení této problematiky. Mezi odbornou veřejností na straně jedné a pracovníky finanční správy na straně druhé se vedou spory, zda současné zákonné vymezení pravomocí při vydávání tiskopisů¹ Ministerstvem financí nebo určení formátu a struktury datových zpráv² správcem daně je: i) v případě uděleného zmocnění provedeno ústavně souladným způsobem; ii) je realizováno v souladu s ústavním pořádkem, zákonně a v mezích zákona.

Diskuze ohledně kompetencí a možného způsobu ukládání povinností v souvislosti s vydáváním tiskopisů Ministerstvem financí byly zaznamenávány v odborných kruzích již za účinnosti zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), ve znění pozdějších předpisů, a to zejména v souvislosti s daňovým subjektům uloženou povinností uvádět v daňových tvrzeních předepsané údaje. Tato diplomová práce se ale zaměří až na právní úpravu platnou od účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

U tiskopisů, kde zákonodárce připustil alternativu v podobě výstupu z počítačové tiskárny, který bude obdobně uspořádán a bude obsahovat obdobné údaje s tiskopisem, uživatelská veřejnost víceméně akceptovala způsob zavedený finanční správou při vydávání tiskopisů. To bylo způsobeno zřejmě i tím, že v případech, kdy správce daně vyhodnotil podání učiněné pomocí tiskopisu za chybné, vyzval daňový subjekt k doplnění postupem podle § 74 daňového řádu³. Daňový

¹ Přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem; § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

² (1) Správce daně určí a zveřejní

b) elektronickou adresu své podatelny, formy technického nosiče datových zpráv, **jakož i formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout,**

c) jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3, a jaká podání lze učinit tímto způsobem; § 56 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

³ Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví; § 74 zákona č. 280/2009 Sb.

subjekt se tak o pochybnostech správce daně, které má k jeho podání, dozvěděl a bylo mu umožněno na ně reagovat. Pokud došlo k odstranění vad ve stanovené lhůtě, byla vytvořena právní fikce, že podání bylo podáno řádně a včas.

Otázka zákonného zmocnění a zejména zákonného provedení uložení povinnosti tiskopisem a zákonnosti při určení formátu a struktury dat získává na významu zavedením povinného elektronického podání⁴ dle zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) od 1. 1. 2014. Rozšířením povinného podání prostřednictvím datové zprávy⁵ pro povinné subjekty i na ostatní daně novelou daňového řádu účinnou od 1. 1. 2015 se význam této otázky rozšiřuje i na plátce a poplatníky ostatních daní. Zvláště významnou se pak tato otázka stává v momentech, kdy může mít i vážné ekonomické dopady, a to zavedením neúčinnosti podání datovou zprávou od 1. 5. 2016, dle zákona o DPH v případech, kdy tato není podána ve formátu a struktuře zveřejněné správce daně⁶. I nepatrné odchýlení se od zveřejněného formátu nebo struktury datové zprávy, které samo o sobě nemá za následek neurčitost nebo nečitelnost podání, může mít pro daňový subjekt vážné důsledky, když na odeslaná podání se hledí, jako by nebylo podáno. Přitom správce daně nemá ze zákona přímo uloženou povinnost informovat podatele o tom, že jejich podání mělo vady, pro které je neúčinné.

S ohledem na způsob, jakým Ministerstvo financí a Finanční správa ČR vykládá a realizuje jim svěřenou pravomoc, dochází k situacím, kdy osobám zúčastněným na správě daní jsou ukládány povinnosti, o nichž se dozvedí pouze pomocí tiskopisů uložených na podatelkách finančních úřadů nebo tiskopisů a informací uvedených pouze na webových stránkách, a to způsobem, kdy zpětně není zajištěna stálost a neměnnost těchto informací. Přitom tyto povinnosti přímo

⁴ Plátce je povinen podat elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně

a) daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání,

b) hlášení,

c) přílohy k daňovému přiznání, dodatečnému daňovému přiznání nebo hlášení.; § 101a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.

⁵ Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1.; § 72 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb.

⁶ Podání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné; § 101a odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.

zasahují do jejich soukromí, a tím zasahují do jejich základního práva na informační sebeurčení ve smyslu čl. 10 odst. 3 Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti, ústavního pořádku České republiky, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb. (dále jen „*Listiny*“). Ani v případě tiskopisů, ani v případě určení formátu a struktury datových zpráv nebylo k tomuto vydáno oprávněným orgánem jediné rozhodnutí, které by mělo zákonem předpokládanou formu a bylo doručeno (zveřejněno) způsobem, který by adresáty tohoto právního předpisu či rozhodnutí zavazovalo, a to s výjimkou provedení § 131 zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o spotřebních daních*“), k tomu ale více v kapitole 5.1.

Cílem diplomové práce je posoudit, zda postupy Ministerstva financí a Finanční správy ČR při vydávání tiskopisů a způsobu určení a zveřejnění formátu a struktury datových zpráv lze označit za zákonné.

Pokud není v práci uvedeno jinak, jsou zákonné předpisy ve znění účinném k datu 1. 1. 2018.

2. Správa daní – vysvětlení pojmů

2.1. Správa daní

Zákonná definice „*správy daní*“ je obsažena v ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Dle tohoto je „*správa daní*“ postupem, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.⁷

V důvodové zprávě k daňovému řádu je pak k definici správy daní uvedeno: „*Navrhovaný zákon vymezuje správu daní ve všech svých ustanoveních a jedná se tedy o postup (činnost) normovaný daňovými zákony, který zahrnuje interakci mezi správcem daně a dalšími zúčastněnými subjekty. Tento postup by měl směřovat k naplnění základního cíle správy daní. (...) Jde tedy o to realizovat zákonem nebo na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu. Dosažení tohoto cíle však musí být vždy v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní a zásad řízení. Jen při dodržení těchto podmínek naplňuje realizace cíle berní správy veřejný zájem. (...) Správa daní je postavena na principu, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení ohledně své daňové povinnosti. Daňový subjekt tak spolupracuje při stanovení daňové povinnosti se správcem daně zejména tím, že správně tvrdí výši daně, kterou je zároveň povinen uhradit. Správce daně pak podrobí toto tvrzení revizi, jejímž výsledkem je akceptace tvrzené částky a deklaratorní stanovení daně, nebo změna spočívající ve změně tvrzené částky tak, aby výsledná daň odpovídala daňové povinnosti dané zákonem.“⁸*

Správa daní by tedy měla být postupem, na základě a v mezích zákona, kterým bude zajištěn zákonem stanovený příjem do veřejného rozpočtu.

Předmět správy daní je definován v ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu, kdy předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem státního rozpočtu nebo snížením veřejného rozpočtu.⁹ Tuto legislativní definici správy daní předkladatel

⁷ Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady; § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

⁸ Důvodová zpráva, která byla součástí vládního návrhu zákona daňový řád, sněmovní tisk 685/0 Parlamentu České republiky, Poslanecké sněmovny pro volební období 2006-2010, který byl schválen a zveřejněn ve Sbírce zákonů jako zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „důvodová zpráva k DŘ“) s.17.

⁹ Předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu (dále jen „vratka“); § 2 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

daňového řádu odůvodnil v důvodové zprávě tak, že „*správa daní je pojem, který se používá v nejširším slova smyslu pro správu peněžitých plnění splňujících kritéria vymezená v § 2*“.¹⁰ S odkazem na definici § 2 daňového řádu tak lze za správu daní považovat pouze zákonem definované nebo předvídané postupy, jejichž cílem je správa příjmů (nebo snížení příjmů) veřejných rozpočtů.

Zákon zde sice hovoří o „*veřejném rozpočtu*“, ale s ohledem na definici obsahující výčet rozpočtů v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, jež zákon pod pojem „*veřejný rozpočet*“ podřazuje, je v daném případě přesnější hovořit o „*veřejných rozpočtech*“.

Veřejné rozpočty nemají v českém právním prostředí jednotnou obecnou definici. Jsou tvořeny řadou zákonných norem, které regulují jednotlivé oblasti s vlastními rozpočtovými pravidly. Odborný komentář autorů Baxa et al.¹¹ k tomuto např. uvádí: „*Pojem veřejný rozpočet je pro potřeby daňového řádu vymezen rozsáhleji než v zák. o správě daní a poplatků. Právní řád České republiky nezná obecnou definici pojmu „veřejný rozpočet“, hovoříme o tzv. soustavě veřejných rozpočtů, pro něž je společné, že jde o rozpočty veřejné. Stávající právní úprava – rozpočtová pravidla – charakteristiku rozpočtové soustavy neobsahuje.*“ Veřejným rozpočtem se tak dle daňového řádu rozumí státní rozpočet¹², jehož pravidla jsou regulována zákonem o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) č. 218/200 Sb. ze dne 27. 6. 2000. Veřejným rozpočtem jsou také rozpočty územních samosprávných celků¹³, jejichž pravidla jsou regulována zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o RPUR*“).

Rozdělení daňových příjmu mezi státní rozpočet a ostatní rozpočty u daně z přidané hodnoty, daně z příjmu, spotřebních daní, daně z nemovitých věcí a daně silniční určuje zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů. Tímto zákonem je rozpočtům krajů

¹⁰ Důvodová zpráva k DŘ, opakovaná citace sub 8, s.17.

¹¹ BAXA, J. et al. Daňový řád: komentář I. díl (§ 1 až 124). Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2011. 1. vydání. ISBN 978-80-7357-564-9, s. 9.

¹² Státní rozpočet, státní finanční aktiva nebo rezervní fond organizační složky státu; § 2 odst. 2 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb.

¹³ Rozpočet územního samosprávného celku; § 2 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb.

a obcí a dále Státnímu fondu dopravní infrastruktury definován stanovený podíl na daňových příjmech u výše uvedených daní.

2.2. Správce daně

Zákonodárce pro určení toho, kdo je „správcem daně“,¹⁴ nepoužívá výčtovou metodu, ale správcem daně označuje toho, kdo má svěřenu působnost v oblasti správy daní, a to zákonem nebo na základě zákona. Správcem daně tak nejsou pouze orgány¹⁵ Finanční správy České republiky definované zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o FS“). Správcem daně jsou i jiné orgány moci výkonné, orgány územních samosprávných celků nebo jiné státní orgány. Správcem daně mohou být ale i právnické či fyzické osoby. A to v případech, kdy vykonávají činnost v oblasti veřejné správy a je jim při tom svěřena působnost v oblasti správy daní. Takovým případem je např. výkon „lesní stráže“¹⁶, kterou je dle lesního zákona fyzická osoba zajišťující ochranou službu v lesích při obecném užívání lesů občany. V rámci této činnosti je lesní stráž oprávněna ukládat a vybírat pokuty, které jsou příjmem státního rozpočtu. Správcem daně jsou také např. obecní úřady při správě místních poplatků¹⁷ nebo při správě poplatku za komunální odpad¹⁸. Správcem daně jsou ale i soudy při správě soudních poplatků¹⁹. Správcem daně je ale např. také Státní úřad pro jadernou bezpečnost v případě správy poplatků za odbornou činnost²⁰.

¹⁴ Správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní; § 10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

¹⁵ Jako orgány Finanční správy České republiky (dále jen „orgány finanční správy“) se zřizují Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady a organizačními složkami státu.; § 1 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb.

¹⁶ Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ Srov. § 11 a 14 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁸ Srov. § 17a zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁹ Srov. § 1 a 3 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ Srov. § 34 a 41 zákona č. 263/2016 Sb., atomový zákon, ve znění pozdějších předpisů.

„Správce daně může být ve smyslu daňového řádu jakýkoli orgán veřejné moci, ovšem pouze v rozsahu, v jakém je mu zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Orgány veřejné moci přitom rozumí daňový řád správní orgány a jiné státní orgány.“²¹

Věcná příslušnost příslušného orgánu veřejné moci k výkonu správy daně je tak dána zejména zvláštním zákonem, kdy při výkonu veřejné moci je jako součást dané kompetence příslušnému orgánu svěřena i správa peněžitých plnění realizovaných dle tohoto zvláštního zákona, které daňový řád označuje jako daň a které jsou příjmem veřejných rozpočtů. Co vše zařadil zákonodárce pod pojem „daň“, bude rozvedeno dále.

2.2.1. Pravomoc správce daně

Správce daně není obecně nadán žádnými subjektivními právy a povinnostmi. Správce daně jakožto orgán veřejné moci zde uplatňuje toliko státní moc. S odkazem na čl. 2 odst. 3 ústavní zákona České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů (dále jen „Ústava“), kdy *„státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon“*, a čl. 2 odst. 2 Listiny, kdy *„státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví“*, je třeba příslušnou pravomoc vymezit zákonem, a to pokud možno dostatečně přesně a určitě.

Pravomoc správce daně se v první řadě odvíjí od definice daně a její správy. Tedy jen tam, kde bude možné peněžitě plnění definovat zákonným pojmem „daň“, viz kapitola 2.3, bude možné správci daně přisoudit kompetence dle daňového řádu, případně dle zvláštního zákona. Takovým zvláštním zákonem jsou pak zejména zákony daňové, kterými jsou např. zákon o dani z příjmu, zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o dani silniční apod.

V otázce kompetence správce daně existoval do přijetí zákona č. 30/2011 Sb., kterým se od 1. 3. 2011 novelizoval daňový řád, rozpor v otázce pravomoci správce daně, kdy v § 11 odst. 1 písm. a) daňového řádu bylo uvedeno,

²¹ BAXA, J. opakovaná citace sub 11, s. 76.

že správce daně „vede daňová řízení a jiná řízení podle tohoto daňového zákona“ (zvýrazněno autorem). Uvedenou novelou bylo slovo „tohoto“ vypuštěno. Do přijetí novely tak existoval výkladový rozpor, zdali je správce daně oprávněn vést řízení i podle jiných zákonů nežli jen dle daňového řádu. Od 1. 3. 2011 je tak dáno najisto oprávnění vést řízení i podle jiného zákona, tedy např. podle zákona o dani z příjmu.

Správce daně tak dle daňového řádu²² plní úkoly při správě daní, které je možné rozdělit na oblast vyhledávací, kontrolní a platební. Přitom ve všech těchto oblastech může vést daňová a jiná řízení a vyzývat k plnění povinností.

Otázka uplatnění přidělených kompetencí přitom není volbou správce daně, ale v případech, kdy jsou naplněny podmínky definované pro danou kompetenci, případně postup zákonem, je správce daně povinen postupovat v souladu se zákonným příkazem. „*Správce daně byl nadán kompetencemi v oblasti veřejné správy právě proto, aby je vykonával, tudíž mu není svobodná volba jeho jednání umožněna. Proto stanoví-li zákon, že správce daně určitý úkon učinit „může“, při naplnění zákonných podmínek pro tento úkon jej učinit „musí“ a samozřejmě, nejsou-li zákonné podmínky naplněny, učinit jej nesmí. V opačném případě by správce daně porušil obecně platný zákaz libovůle a jeho jednání by bylo nezákonné.*“²³

2.2.2. Zřizování registrů

Správci daně je ustanovení § 11 odst. 2 daňového řádu²⁴ svěřena kompetence k zřizování a vedení registrů, evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností. V současné době tak jsou správci daně vedeny registry plátců daně z přidané hodnoty, registr daňových subjektů, registry nespolehlivých plátců a osob, registr plátců spotřebních daní.

²² Správce daně

- a) vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona,
- b) provádí vyhledávací činnost,
- c) kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní,
- d) vyzývá ke splnění povinností,
- e) zabezpečuje placení daní; § 11 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

²³ BAXA, J. opakovaná citace sub 11, s. 83

²⁴ Správce daně pro účely správy daní může zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností; § 11 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

Pro vedení registrů přitom platí obecná zásada daňového práva, tedy že vedení příslušného registru pro správu daní musí být nezbytné pro správu daní. Tato zásada se vztahuje nejen na registry jako takové, ale i na rozsah zpracovávaných údajů.

Vedení a zejména přístup k údajům z registrů a evidencí je regulován zásadou neveřejnosti a zejména povinností mlčenlivosti úředních osob správce daně. Výjimku z obecného pravidla potom upravuje ustanovení § 53 daňového řádu, kdy se určuje, za jakých podmínek poskytnutí informací se nejedná o porušení mlčenlivosti. Obecně lze dovodit, že se nebude jednat o porušení mlčenlivosti při poskytnutí informací jiným orgánům veřejné moci, je-li to nezbytné pro výkon jim svěřené kompetence. Tedy např. soudu při soudním řízení ve věci správy daní nebo zdravotním pojišťovněm pro účely stanovení platby za zdravotní pojištění. Půjde tedy vždy o případy plnění povinností, pro které je poskytnutí informace nezbytné a je stanoveno zákonem nebo na základě zákona.

2.2.3. Shromažďování údajů

Správce daně při výkonu své pravomoci dle ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádu²⁵ je oprávněn shromažďovat osobní a jiné údaje. Výkon této pravomoci je opět limitován potřebností pro správu daní a rozsahem nezbytným pro dosažení cíle správy daní.

Tedy pouze při splnění těchto podmínek se může jednat o zákonné shromažďování osobních a jiných informací. Při překročení tohoto korektivu by jednání správce daně bylo nedovoleným překročení pravomoci, tedy libovůle, a současně by se jednalo o nedovolený zásah do ústavním pořádkem chráněných základních práv a svobod, konkrétně do práva na ochranu před neoprávněným shromažďováním údajů o své osobě dle čl. 10 odst. 3 Listiny²⁶. K tomu např. komentář Baxa

²⁵ Správce daně může shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní; § 9 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.

²⁶ Každý má právo na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě; čl. 10 odst. 3 Listiny.

et al: „Protože se však jedná o činnost, která je přísně regulována zvláštním zákonem i evropskými unijními předpisy, zdůrazňuje se omezení této činnosti obsahově na potřebnost pro správu daní a z hlediska rozsahu na nezbytnost pro dosažení cíle správy daní.“²⁷

„27. Nelze informace shromažďovat ve větším nežli nezbytném rozsahu pro dosažení cíle správy daní, tj. musí to vždy vést ke správnému zjištění a stanovení daně. Pokud správce daně shromažďuje i jiné nežli nezbytné údaje pro správu daní, vztahuje se na něj z hlediska jeho povinností působnost zákona na ochranu osobních údajů v celém rozsahu (srov. § 13 až 15 citovaného zákona) stejně jako dozorová působnost Úřadu na ochranu osobních údajů na dodržování těchto povinností (srov. § 28 a násl. citovaného zákona).“²⁸

2.2.4. Informační povinnost správce daně

Správci daně je platným zněním ustanovení § 56 odst. 1 daňového řádu²⁹ uložena povinnost zveřejnit elektronickou adresu **své podatelny**, která slouží pro elektronická podání osob zúčastněných na správě daní vůči správci daně. Ve znění účinném do 30. 6. 2012 byla správci daně uložena povinnost zveřejnit „elektronickou adresu své **elektronické podatelny**“. Novelou daňového řádu účinnou od 1. 7. 2012 došlo ke sjednocení elektronické podatelny s podatelnou pro příjem listovních zásilek. Účinné znění zákona tak nerozlišuje podatelny podle druhu podání.

Zřízení elektronické podatelny bylo správci daně prvotně uloženo zákonem č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů ustanovením § 11 odst. 4³⁰, kdy bylo nařízeno orgánům veřejné moci přijímat a odesílat datové zprávy prostřednictvím elektronické podatelny. Postupy pro přijímání a odesílání datových zpráv prostřednictvím elektronické podatelny byly určeny vyhláškou Ministerstva

²⁷ BAXA, J. opakovaná citace sub 11, s. 72.

²⁸ BAXA, J. opakovaná citace sub 11, s. 73.

²⁹ Správce daně určí a zveřejní

b) elektronickou adresu své podatelny, formy technického nosiče datových zpráv, **jakož i formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout,**

c) jiné technické prostředky, jimiž lze učinit podání, které je nutné potvrdit za podmínek podle § 71 odst. 3, a jaká podání lze učinit tímto způsobem, § 56 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

³⁰ Orgán veřejné moci přijímá a odesílá datové zprávy podle odstavce 1 prostřednictvím elektronické podatelny; § 11 odst. 4 zákona č. 227/2000 Sb.

informatiky č. 496/2004 Sb. ze dne 29. 7. 2004, o elektronických podatelkách. Tato vyhláška pozbyla platnosti dne 30. 6. 2012, kdy byla zrušena zákonem č. 167/2012, kterým se mění zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Z důvodové zprávy k elektronickému podpisu, je k odůvodnění terminologické změny dosavadního užití pojmu „elektronická podatelna“ uvedeno: „*Problematika elektronických podatelen, respektive přijímání některých typů dokumentů v podobě datové zprávy je neorganicky zařazena v zákonu č. 227/2000 Sb., Institut elektronických podatelen, jakkoliv je v zákonu č. 227/2000 Sb. vymezen jako soubor opatření sloužících k příjmu a odesílání dokumentů opatřených zaručeným elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu vydaném akreditovaným poskytovatelem certifikačních služeb a umožňujícím jednoznačnou identifikaci podepisující osoby, je ve skutečnosti užíván k přijímání a odesílání i jiných datových zpráv. Navíc je sporné, zda má sloužit k přijímání a odesílání pouze těch datových zpráv, které jsou distribuovány prostřednictvím sítě elektronických komunikací, nebo k přijímání a odesílání datových zpráv distribuovaných i jinými komunikačními kanály (datovou schránkou, jinými informačními systémy veřejné správy, technickým nosičem dat). Z těchto důvodů se navrhuje institut elektronické podatelny zrušit a problematiku přijímání a odesílání datových zpráv upravit jednotně v zákonu č. 499/2004 Sb., případně jeho prováděcích předpisech. V zákonu č. 499/2004 Sb. se upravuje **obecnější institut podatelny**, tedy zařízení (de facto soubor opatření) sloužící k přijímání a odesílání dokumentů původcem. **Podatelna je místem, prostřednictvím kterého určený původce přijímá a odesílá dokumenty bez ohledu na jejich podobu (formu) či distribuční kanál (držitel poštovní licence, kurýr, osobní podání, zaslání na elektronickou adresu, zaslání datovou schránkou apod.).** Předmětným ustanovením se tedy zákon č. 227/2000 Sb. oprostuje od institutu elektronické podatelny.“³¹ (zvýrazněno autorem). Touto novelou se tak*

³¹ Důvodová zpráva k zákonu č. 167/2012, která byla přílohou tisku č. 581/0 (pro volební období 2010-2013) vládního návrhu na vydání zákona, kterým se mění zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), dále jen „*důvodová zpráva k elektronickému podpisu*“.

sjednocuje institut podatelny jako místa určeného orgánem veřejné moci pro příjem dokumentů (podání). Rozlišuje se tak již pouze forma doručení pro určení příslušné adresy. V případě doručení v elektronické podobě se tak doručuje na elektronickou adresu podatelny, případně datovou zprávou do datové schránky. V případě doručení prostřednictvím držitele poštovní licence se doručuje na poštovní adresu. Pojem „*podatelna*“ jako takový není zákonem definován. Jak bylo uvedeno výše, zákon s pojmem podatelna pracuje jen v případě dříve definované elektronické podatelny a v současné době pouze v souvislosti s elektronickou adresou podatelny.

Zákon o elektronickém podpisu pozbyl účinnosti dnem 18. 9. 2016, když byl nahrazen zákonem č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, ve znění pozdějších předpisů. V tomto zákoně již není otázka doručování elektronických dokumentů řešena, kdy tento zákon řeší zejména problém elektronického podepisování a zajištění důvěryhodnosti elektronických pečeti a autentizací internetových stránek.

S účinností od 1. 7. 2009 byly zákonem č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, zřízeny datové schránky. Tímto zákonem jsou upraveny elektronické úkony orgánů veřejné moci vůči fyzickým a právnickým osobám, elektronické úkony fyzických a právnických osob vůči orgánům veřejné moci a elektronické úkony orgánů veřejné moci navzájem prostřednictvím datových schránek. Datová schránka je elektronické úložiště určené pro doručování orgány veřejné moci, k provádění úkonů vůči orgánům veřejné moci a vzájemné výměně elektronických dokumentů fyzických osob, podnikajících fyzických osob a právnických osob.

Spolu se zveřejněním elektronické adresy podatelny je správce daně povinen zveřejnit formy technických nosičů, tedy prostředků, na kterých je možné mu předávat datové zprávy bez použití prostředků elektronické komunikace. V současné době by se mělo jednat o výměnná média jako CD, DVD, Blu-ray, nebo elektronická media, tzv. flash paměť (USB flash paměť, Secure Digital apod.).

K zajištění příjmu datových zpráv je správce daně povinen zveřejnit, v jakém formátu a v jaké struktuře **je způsobilý datové zprávy přijímat**. Daňový řád formát ani strukturu datové zprávy dále blíže neupravuje. Formáty datových zpráv při použití datových schránek upravuje vyhláška Ministerstva vnitra

č. 194/2009 Sb., o stanovení podrobností užívání a provozování informačního systému datových schránek, kterou se provádí zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech. Tato vyhláška v ustanovení § 4³² odkazuje na přílohu č. 3 vyhlášky, kterou jsou stanoveny přípustné formy datové zprávy. Za přípustné formáty datové zprávy, které je možné prostřednictvím datových schránek doručovat, se např. považují následující:

- „ a) *pdf (Portable Document Format)*
- b) *PDF/A (Portable Document Format for the Long-term Archiving)*
- c) *xml (Extensible Markup Language Document)*
- d) *fo/zfo (602XML Filler dokument)*
- e) *html/htm (Hypertext Markup Language Document)*
- f) *odt (Open Document Text)*
- i) *txt (prostý text)*
- j) *rtf (Rich Text Format)*
- k) *doc/docx (MS Word Document)*
- l) *xls/xlsx (MS Excel Spreadsheet)*
- u) *isdoc/isdocx (Information System Document) verze 5.2 a vyšší* “³³

2.3. Daň

Legální definice³⁴ pojmu „*daň*“ není nikde v rámci právního řádu České republiky upravena. Základním východiskem pro definování pojmu „*daň*“ je ústavní ukotvení obsažené v Listině, kde je v rámci základních lidských práv a svobod, v čl. 11 odst. 4 Listiny, definována zásada, že „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“.

³² Přípustné formáty datové zprávy dodávané do datové schránky jsou stanoveny v příloze č. 3 k této vyhlášce; Vyhláška 194/2009 Sb.

³³ Příloha č. 3 vyhlášky 194/2009 Sb.

³⁴ Legální definice je závazná definice významu určitého právního pojmu obsažená v zákoně. Jestliže není výslovně uvedeno, že jde o definici pouze pro účely tohoto předpisu a pakliže se definice stejného pojmu neobjevuje jinde, je závazná pro celé pozitivní právo. Bývá též označována jako tzv. zákonná definice; Legislativní helpdesk: Výkladový slovník. Portál ODok [online]. [cit. 2018-03-19]. Dostupné z: <https://help.odok.cz/>.

Zařazení tohoto ustanovení v rámci Listiny mezi základní práva svobody by mělo vést k přímé vynutitelnosti toho pravidla³⁵. Tedy pouze a jedině daň stanovenou zákonem je možné považovat za legálně stanovenou. „*Listina stanoví, že daně a poplatky mohou být ukládány toliko na základě zákona. To vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva; tato pravomoc je svěřena výlučně parlamentu. Dikci odst. 5 je třeba interpretovat jako ústavní zmocnění pro parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon.*“³⁶

K tomu, že daň lze stanovit jen na základě zákona, se vyjádřil i Ústavní soud např. ve svém nálezu II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999, kde se vyjádřil mimo jiné k povaze poznámek pod čarou, když k tomu uvedl, „*Poznámky pod čarou či vysvětlivky nejsou normativní, přesněji závaznou součástí pravidla chování (např. nálezy ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu ČR, sv. 1, č. 25, sv. 4, č. 83, sv. 6, č. 105-109). Proto stejně jako jiné části právního předpisu, jejichž posláním je zlepšit přehlednost předpisu a orientaci v právním řádu (nadpis právního předpisu, označení částí, hlav, dílů, oddílů, paragrafů), jsou i poznámky pod čarou pouhou legislativní pomůckou, která nemůže být závazným pravidlem pro výklad právního předpisu a stanovení pravidel chování. Pokud právní předpis nehodlá stanovit takové pravidlo přímo, musí odkázat na jiný předpis nebo jinou formu vyjádření pravidel chování (obvyčej, smlouva, morální pravidla, cizí právní předpis atd.). Ústavní soud by proto ani nemohl takovou poznámku zrušit, i kdyby měla jednoznačně neústavní obsah, neboť není „ustanovením“ ve smyslu čl. 87 odst. 1 písm. a) a b) Ústavy ČR.*“³⁷ Protože v projednávaném případě došlo ke zdanění převodu bytu na základě aplikace právní normy, kdy k jejímu výkladu bylo pro osvobození použito omezení obsažené v poznámce pod čarou, tedy vlastní daň byla výsledkem aplikace právní normy obsažené v poznámce pod čarou, dovodil Ústavní soud, že došlo k porušení ústavní garance obsažené právě ve výše citovaném čl. 11 odst. 5 LZPS, kdy k tomu uvedl „*Ke zdanění převodu předmětného bytu tak nedošlo na základě zákona, neboť*

³⁵ Srov. WAGNEROVÁ, E., et al. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer CR, 2012. ISBN 978-80-7357-750-6, s. 8.

³⁶ WAGNEROVÁ, E., opakovaná citace sub 35, s. 320.

³⁷ Nález Ústavního soudu II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999 (N 173/16 SbNU 259).

zákon tento převod od zdanění osvobozuje, jak to plyne z jeho adekvátního či doslovného výkladu.“³⁸

Daň definuje daňový řád v ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu³⁹. Pro účely daňového řádu tak jsou pod pojem daň podřazena plnění, jež zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek. Pro definici daně se jako výstižná jeví definice autorů Bakeš et al., kteří daň definují, jako: „*povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění. Také jsou daně definovány jako většinou platby neekvivalentní, za které není poskytována přímá protihodnota, a zároveň platby, které mívají spíše periodický charakter.* Bakeš, M.; Karfíková, M.; Kotáb, P.; Marková, H. a kol. *Finanční právo. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009*“⁴⁰

V § 2 odst. 4 daňového řádu⁴¹ je potom doplněno, že daň zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně. Za příslušenství daně⁴² zde zákon definuje peněžité plnění, která jsou ukládána nebo vznikají podle daňového zákona. Zákon zde uvádí výčet toho, co podřazuje pod pojem příslušenství daně, tedy že jde o úroky, penále, pokuty a náklady řízení.

Za daň dle daňového řádu tak lze považovat pouze takové peněžité plnění, které zákon označuje za daň, clo, poplatek nebo příslušenství daně, a současně se jedná o příjem veřejného rozpočtu (nebo vratku z veřejného rozpočtu). Definovat pojem „*daň*“ přesně a určitě tak rozhodně není jednoduchou disciplínou. Přitom z důvodové zprávy k DŘ je dáno, že cílem nové právní úpravy bylo mimo jiné, „*vymezení a upřesnění použitých pojmů a jejich vazeb v jednotlivých institutech,*

³⁸ Nález Ústavního soudu II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999 (N 173/16 SbNU 259).

³⁹ Daní se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy; § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.

⁴⁰ BAXA, J. opakovaná citace sub 11, s. 7.

⁴¹ Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně; § 2 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.

⁴² Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně; § 2 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb.

což by mělo ovlivnit pozitivně některé opakující se spory o výklad procesního zákona, posílit právní jistotu adresátů norem daňového práva a vytvořit základ pro sjednocení terminologie v rámci daňového práva“.⁴³

Důvodovou zprávou je definice pojmu daň uvozena takto: „Vzhledem k tomu, že obecná procesní úprava obsažená v navrženém zákoně dopadá na širokou škálu hmotně-právních zákonů upravujících různé druhy peněžitých plnění, je nutné pod pojem daň podřadit jednak daň v tradičním slova smyslu (tzn. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daň, daň silniční, daň z nemovitostí, daň dědicovou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí), dále pak clo nebo poplatek, jakož i další peněžítá plnění, jejichž správa se podle zmocnění zvláštního zákona má řídit podle obecného daňového procesu. Z poplatků jsou zde podřazeny zejména poplatky správní, soudní, místní a další poplatky, kde zákon, který je vymezuje, nestanoví, že je o nich rozhodováno podle správního řádu, a které splňují obsah pojmu poplatek podle prof. JUDr. Viléma Funka (Naše berní právo, Praha 1936), tj. „poplatky jsou dávky, které vybírají se u příležitosti, kde vyvolává se osobou soukromou určitý úkon úřední, a slouží jako úplata a náhrada nákladu, touto činností jednotlivce způsobeného.“⁴⁴ (zvýrazněno autorem).

Přesto, že v případě příjmu do veřejného rozpočtu, by se mohla otázka rozlišení skutečnosti, zda se jedná o „daň“, nebo jiné plnění, mohla zdát druhořadou, je vyřešení této otázky z procesního hlediska zásadní. Protože jen v případě, že se skutečně jedná o daň tak, jak ji definuje daňový řád, uplatní se procesní pravidla stanovená daňovým řádem. V ostatních případech by se ve správním řízení použil správní řád, případně jiná procesní norma odpovídající danému procesnímu postavení.

V odborné literatuře lze u pojmu daň sledovat i dvě odlišné koncepce výkladu pojmu „daň“. První koncepce „daň“ hodnotí jakožto solidární příspěvek na chod věcí veřejných. Např. autor Kouba k této definici uvádí: „U konceptu daně jako **spravedlivého „solidárního“** příspěvku na chod věcí veřejných vystupuje daň jako běžná část právního řádu, tj. lze u ní zkoumat principy stejně jako v jiných

⁴³ Důvodová zpráva k DŘ, s.12.

⁴⁴ Důvodová zpráva k DŘ, s.18.

*právních odvětvích. Slovo solidární je uváděno v uvozovkách záměrně. Právě solidarita je věcí, která se prostřednictvím daní do velké míry zprofanovala, neboť původním významem slova solidarita je dobrovolný projev sounáležitosti dvou nebo více osob. Daň, jak bude uvedeno níže, dobrovolná není. Naopak je vynutitelná a vynucovaná (...).*⁴⁵

Druhá koncepce „daň“ hodnotí jako „legální loupež“ (odejmutí majetku pod pohrůzkou násilí). Tato koncepce přistupuje k dani jako k nespravedlivému odejmutí části majetku. Největší objem takto „dobrovolně“ vybrané daně pochází od menší části populace, kdy se touto daní hradí potřeby celé nebo většiny společnosti.⁴⁶

Obecnou definici správy daní lze také odvodit např. z Komentáře k Daňovému řádu autorského kolektivu Baxa et al., kde je dovozeno: „*Správa daní je jedním z druhů veřejné správy jakožto formy uplatňování státní moci. S ohledem na ústavní kautelu, podle níž lze státní moc uplatňovat „jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon“ (srov. čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny), je nutné, aby byly dostatečným způsobem vymezeny nikoli pouze postupy, jakými lze správu daní provádět, ale též orgány, které jsou ke správě daní oprávněny a v jakém rozsahu jim toto oprávnění přísluší, tj. aby byla dostatečně určité vymezena věcná příslušnost ke správě daní.*“⁴⁷

2.4. Způsoby doručování

Doručování je postupem pro předání – doručení písemností (rozhodnutí a sdělení) mezi správcem daně a osobu zúčastněnou na správě daní. Z definice obsažené v HLAVĚ III. daňového řádu se v případě doručování jedná vždy o doručování písemnosti. Pokud daňový řád pojednává o doručení, jedná se vždy o doručení, kdy správce daně doručuje písemnost osobě zúčastněné na správě daní. Přitom pokud doručení písemnosti není možné osobně, tedy při ústním nebo jiném úkonu, nebo elektronicky, může správce daně doručení provést prostřednictvím zásilky,

⁴⁵ KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2017. ISBN 978-80-7552-685-4. s.13.

⁴⁶ Srov. KOUBA, S. opakovaná citace sub 45, s. 13-14.

⁴⁷ BAXA, J. opakovaná citace sub 11, s. 76.

kteřou doručí prostřednictvím provozovatele poštovních služeb nebo úřední osoby pověřené doručováním nebo prostřednictvím jiného orgánu, o němž to stanoví zákon.

Otázka doručení je významná zejména v případech, kdy s doručením jsou spojeny další právní skutečnosti, např. běh lhůt, uložení povinnosti apod.

2.5. Podání

Podání je úkonem podatele, osoby zúčastněné na daňovém řízení směřující vůči správci daně. Podatelem zde může být jak daňový subjekt, tak jeho zástupce, který takové podání činí jménem daňového subjektu (zastoupeného). Kromě daňového subjektu a jeho zástupce mohou být podatelem i ostatní osoby zúčastněné na správě daní, které daňový řád podřazuje pod skupinu označenou jako „*třetí osoby*“. Těmi jsou osoby, odlišné od daňového subjektu, které mají práva nebo povinnosti při správě daní nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena.

Podání lze rozdělit do dvou základních skupin podle účinků, které jsou s podáním spojeny. První skupinou jsou podání, jimiž se zahajuje řízení. Pro tuto skupinu podání se zpravidla užívá označení jako podání, návrh, daňové tvrzení, daňové přiznání, hlášení, vyúčtování, případně přihláška nebo odvolání.

Druhou skupinu potom tvoří podání, se kterými není spojeno vlastní zahájení řízení. Tato jsou zpravidla označena jako podnět, stížnost, výhrada apod. Na základě těchto podání může správce daně získané informace využít jako podnět k tomu, aby sám z moci úřední (*ex officio*) zahájil řízení. V daném případě se ale nejedná o návrhové řízení.

„Za podání je považován výhradně aktivní úkon. Tento může mít tři kvalifikované formy. Forma písemná je historicky nejobvyklejší formou podání. Druhou formou je ústní podání do protokolu, kdy z pohledu podatele tento své podání formuluje slovy do protokolu, který příslušná osoba vypracovává. Třetí formou je pak

*podání ve formě datové zprávy, která postupem času nabývá na stále větší četnosti.*⁴⁸

Aby bylo podání projednatelné, tedy aby mohlo vyvolat právní účinky, musí splňovat základní podmínky obsažené v ustanovení § 70 odst. 3 daňového řádu⁴⁹. Z podání tak musí být zřejmé, kdo je činí. Tato skutečnost je jednak rozhodná pro posouzení místní příslušnosti k projednání podání, ale také v otázce procesní způsobilosti, kdy s odkazem na ustanovení § 24 odst. 1 daňového řádu⁵⁰, smí osoby zúčastněné na správě daní jednat jen v rozsahu, v jakém jsou svéprávné. V případě omezení svéprávnosti by tak mělo správcem daně dojít k ustanovení zástupce⁵¹. Skutečnost, kdo podání činí, je důležitá i v případě existence vad podání. Správce daně k odstranění vad vyzve podatele. Tedy v případě, kdy je podání činěno zástupcem jménem daňového subjektu, je výzva k odstranění vad doručena tomuto zástupci.

Z podání dále musí být zřejmé, čeho se týká. Tato podmínka má vliv zejména na určení věcné a místní příslušnosti. Další podmínkou je uvedení toho, co podatel navrhuje. Tyto podmínky definují předmět řízení, jež má být na základě podání vedeno.

Podání se vždy posuzuje podle svého skutečného obsahu, tedy nikoli podle svého označení. V daném případě tak není rozhodné, aby podání bylo označeno např. jako odvolání, ale aby z obsahu podání bylo zřejmé, že se o odvolání jedná, a v uvedeném příkladu také to, aby splnilo zákonné náležitosti odvolání.

2.6. Jednací jazyk

Dle ustanovení § 76 odst. 1 daňového řádu⁵² se při správě daní jedná v českém jazyce. Písemnosti se vyhotovují v českém jazyce. Výjimka tohoto pravidla je

⁴⁸ BAXA, J. opakovaná citace sub 11, s. 373.

⁴⁹ Z podání musí být zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje; § 70 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.

⁵⁰ Osoba zúčastněná na správě daní může při správě daní samostatně jednat v rozsahu, v jakém je svéprávná; § 24 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

⁵¹ Správce daně ustanoví zástupce

a) osobě, která nemá plnou procesní způsobilost k jednání při správě daní, pokud nemá zákonného zástupce nebo opatrovníka nebo nemohou-li ji zastupovat; § 26 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb.

⁵² Při správě daní se jedná a písemnosti se vyhotovují v českém jazyce; § 76 odst. 1 daňového řádu

umožněna u písemností, které byly původně pořízeny v jiném než českém jazyce a které se musí dle ustanovení § 76 odst. 2 daňového řádu⁵³ přeložit do českého jazyka. Povinnosti překladu může osobu zúčastněnou na správě daní zprostit správce daně, pokud prohlásí, že překlad nevyžaduje. Stejně tak ale může správce daně svůj požadavek zpřísnit tak, že prohlásí, že požaduje úřední překlad cizojazyčné písemnosti. Tato svá prohlášení může učinit i prostřednictvím své úřední desky pro neurčitý počet písemností do budoucna.

„2. Prohlášení češtiny za jednací jazyk při správě daní má za důsledek, že veškerá ústní jednání správce daně jsou vedena a priori v češtině (pro výjimky z této zásady srov. Komentář k odst. 3 a 4 níže). Písemnosti správce daně jsou vyhotovovány v češtině vždy. Na druhou stranu to nebrání tomu, aby správce daně v závislosti na jazykových znalostech konkrétních úředních osob připustil ústní jednání v cizím jazyce. Záznam o obsahu takového ústního jednání (protokol či úřední záznam; srov. § 60 a 63) však musí být vždy vyhotoven v jazyce českém. (...)

3. Obdobně též veškerá podání vůči správci daně musí být vyhotovena v češtině. Písemnosti (zpravidla důkazní prostředky), jejichž originál je v jiném jazyce než českém, musí být správci daně předloženy v originálním jazykovém znění a zároveň přeloženy do jazyka českého, ledaže správce daně prohlásí, že překlad nevyžaduje. Prohlášení o tom, že správce daně nevyžaduje překlad do češtiny, může správce daně prostřednictvím vyvěšení na úřední desce učinit i pro neurčitý, resp. správněji předem neomezený počet písemností do budoucna. Autoři se domnívají, že takové prohlášení lze učinit jak s ohledem na určitý jazyk, tak s ohledem na určitý druh písemností. Taková obecná prohlášení budou připadat v úvahu především ve vztahu k písemnostem vyhotoveným v již zmiňovaném slovenském jazyce.“⁵⁴

⁵³ Písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být předloženy v originálním znění, a současně v překladu do jazyka českého, pokud správce daně neprohlásí, že takový překlad nevyžaduje nebo že požaduje úředně ověřený překlad; takové prohlášení může správce daně učinit na své úřední desce i pro neurčitý počet písemností v budoucnu.; § 76 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

⁵⁴ BAXA, J. opakovaná citace sub 11, s. 408.

3. Povinnosti ukládané správcem daně

U některých podání předepisuje daňový řád, případně daňový zákon, povinnou formu nebo technický způsob podání. Jedná se o tzv. „*formulářová podání*“⁵⁵, které upravuje § 72 daňového řádu. V případě tiskopisů je zde v ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu⁵⁶ „**nepřímo svěřena pravomoc**“ Ministerstvu financí k tomu, aby vydal tiskopisy k zde stanoveným podáním. Daňovým subjektům, je pak uložena povinnost, aby v uvedených případech daňové subjekty svá podání činily na těchto tiskopisech, případně pomocí výstupu z počítačové tiskárny, ale shodně s těmito tiskopisy.

Ustanovením § 72 odst. 4 daňového řádu⁵⁷ je daňovým subjektům nebo jejich zástupcům uloženo, aby v případech, kdy mají zpřístupněnu datovou schránku nebo mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, činili podání v případech uvedených v odst. 1 pouze a výhradně datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněnou správcem daně.

Zákonodárce zde v případě tiskopisů používá k udělení kompetence pro Ministerstvo financí formulaci „*na tiskopise vydaném Ministerstvem financí*“⁵⁸. Nebo

⁵⁵ „Formulář jako takový lze považovat za nástroj pro strukturování a zároveň jisté zjednodušení „košaté“ životní reality. Formulář umožňuje údaje potřebné pro administraci určité záležitosti „vtěsnat“ do předem připravených kategorií (jež obvykle mají ve formuláři podobu kolonek, které je nutno určitým způsobem vyplnit). Současně je nástrojem vhodným k tomu, aby orgán, jenž formulář přijímá, rychle a jednoduše ověřil, že nic podstatného nebylo žadatelem či jinou osobou, která s orgánem vchází ve styk, opomenuto orgánu sdělit. Na druhé straně po osobě, jež má formulář vyplnit, není požadováno v zásadě nic navíc oproti činění běžného, neformulářového podání. Poskytuje orgánu zásadně tytéž informace, pouze v předem stanovené struktuře. Požadavek učinit podání na formuláři, je-li tato povinnost dostatečně jednoznačně formulována, je pak legitimní zejména tehdy, vyžaduje-li povaha vyřizované věci vysokou míru jistoty o tom, že orgán dostává v podání od jednotlivce všechny potřebné informace a že tyto informace jsou (přinejmenším na první pohled) dostatečně přesné a spolehlivé“; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.1.2018, čj. 2 Afs 25/2015 - 38, www.nssoud.cz

⁵⁶ Přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem; § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

⁵⁷ Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1; § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.

⁵⁸ Přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na **tiskopise vydaném Ministerstvem financí** nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem; § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

alespoň Ministerstvem financí a orgány finanční správy je tato zákonná definice vydávána za zmocnění k vydávání tiskopisů.

V případě správce daně je kompetence k určení a zveřejnění formátu a struktury datové zprávy uvedena v ustanovení § 56 odst. 1 daňového řádu⁵⁹ uvozena slovy „*Správce daně určí a zveřejní ... formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout*“.

V obou těchto případech se zde jedná o kompetenci opravňující zmocněný orgán k tomu, aby v rámci jemu svěřené pravomoci ukládal osobám zúčastněným na správě daní, zejména potom daňovým subjektům, povinnosti. Ti jsou jednak povinni podrobit se použití daného prostředku pro uskutečnění svého podání, ale zejména jsou s odkazem na ustanovení § 135 odst. 1 daňového řádu⁶⁰ povinni „*uvést předepsané údaje*“. V případě podání datovou zprávou při nedodržení správcem daně zveřejněné struktury nebo formátu datové zprávy má např. v případě podání dle zákona o DPH tato skutečnost za následek neúčinnost daného podání⁶¹. Ve spojení ze sankcí za nepodání kontrolního hlášení dle ustanovení § 101h odst. 1 písm. b) zákona o DPH⁶² se dopad drobného odchýlení od zveřejněného formátu, bez vlivu na vlastní obsah, či čitelnost podání, může jevit jako značně nepřiměřený.

Zákon tak ani v případě tiskopisů, ani v případě datové zprávy nevymezuje údaje, které může Ministerstvo financí, případně správce daně vyžadovat. V obou případech tak došlo ke svěření zákonodárné pravomoci moci výkonné, kdy takový postup je v rozporu s ústavní dělbou moci. K této otázce se vyjádřil i Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 (40/2017 Sb.) ve věci zrušení ustanovení § 100 odst. 1 ve slovech „nebo kontrolního hlášení“ a ustanovení § 101c až 101i zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších před-

⁵⁹ Správce daně určí a zveřejní b) elektronickou adresu své podatelny, formy technického nosiče datových zpráv, **jakož i formáty a struktury datových zpráv**, které je způsobilý přijmout; § 56 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb.

⁶⁰ Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a **uvést předepsané údaje**, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně; § 135 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

⁶¹ Podání uvedené v odstavci 1 nebo 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné; § 101a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb.

⁶² Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván; § 101h odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb.

pisů (dále jen „náleží ÚS ke Kontrolnímu hlášení v zákoně o dani z přidané hodnoty“), když k tomu uvedl: „*Naproti tomu kontrolní hlášení musí plátcí podávat bez vyzvání a uvádět v něm údaje dle aktuální podoby formuláře. Tento formulář tak získává podobu jakéhosi podzákoného předpisu, který neurčitěmu okruhu adresátů ukládá konkrétní povinnosti. A protože povinnosti jsou v zákoně vymezeny velmi neurčitě a široce, jejich konkretizace je na Ministerstvu financí. Lze souhlasit s navrhovateli, že výkonné moci je tak svěřena moc, která dle Ústavy náleží jen moci zákonodárné. Nutnost zákonného vymezení je v tomto případě o to naléhavější, že plátcí musí poskytovat údaje pravidelně a v elektronické podobě.*“

Spornou otázkou je, zda lze plošně uložit povinnost tím, že Ministerstvo financí vydá (vytiskne) tiskopis, případně tím, že Generální finanční ředitelství, které v dané fázi řízení není v postavení správce daně, zveřejní na svých webových stránkách formát a strukturu datové zprávy, kterou je „xml kod“. I s ohledem na názor Ústavního soudu vyjádřený ve výše citovaném nálezu Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 (40/2017 Sb.)⁶³ je k uložení výše uvedených povinností třeba splnit i ústavní podmínky, za kterých lze povinnosti ukládat. Zákonodárce jistě nechtěl z Ministerstva financí udělat „vydavatelství tiskopisů“. Prizmatem čl. 2 odst. 2 Listiny⁶⁴, čl. 2 odst. 3 Listiny⁶⁵, a čl. 4 odst. 1 Listiny⁶⁶ je třeba oprávnění orgánu veřejné moci k vydávání tiskopisů vyložit souladně s ústavně zaručenými základními právy. Přílehlavé vysvětlení k tomuto lze najít v komentáři k Listině autorského kolektivu Wagnerová E. et al., kde autoři uvádí: „(...) zákon slouží jako základ pro ukládání (primárních) povinností, které mohou být v detailech rozvedeny podzákonými předpisy (čl. 78 a čl. 79 Ústavy). Úprava detailů se musí vždy pohybovat *secundum et intra legem, nikoliv praeter legem*. Zákonodárce nemůže delegovat na

⁶³ „Zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat. To nevylučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Ústavy) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. **Avšak muselo by se tak stát formou právního předpisu.** Jen tak je možno zajistit pro plátce předvídatelnost údajů, které po nich bude stát požadovat. Bez významu pak jistě není ani možnost případné abstraktní kontroly ústavnosti ze strany Ústavního soudu, která je v případě pouhého formuláře vyloučena.“; náleží Ústavního soudu Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 (40/2017 Sb.).

⁶⁴ Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví; čl. 2 odst. 2 Listiny.

⁶⁵ Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá; čl. 2 odst. 2 Listiny.

⁶⁶ Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod; čl. 4 odst. 1 Listiny.

moc výkonnou uložení primárních povinností, podzákonná úprava vždy musí ctít účel a smysl zákonem definovaných povinností (viz nález Pl. ÚS 45/2000). (...) Uložení jakékoliv povinnosti soukromým osobám má vždy za následek zkrácení jejich svobodného prostoru, který je v podstatě vždy chráněn některým ze základních práv. Nejde-li o speciální základní právo pozitivně zformulované na základě zkušeností s jeho masivním porušováním (viz výše), bývá svobodný prostor jednotlivců chráněn právem na soukromí, které je interpretováno jako jistá sběrná klauzule zajišťující jednotlivci svobodný prostor i tam, kam nedopadají speciální základní práva.“⁶⁷

Pokud by tedy výše uvedené povinnosti měly být provedeny podzákonnými předpisy, mělo by k uložení daných povinností dojít způsobem, který pro takový případ zákon připouští. Tedy v případě pravomoci Ministerstva financí by muselo dojít k vydání vyhlášky k provedení zákona, a to na základě a v rozsahu zmocnění daného příslušným zákonem. K tomu ale dle názoru autora, jak je uvedeno v kapitole 3.1 a 4.1, nedošlo. V případě pravomoci svěřené správci daně by ke zveřejnění dané povinnosti muselo dojít způsobem, který pro ukládání povinností předvídá daňový řád. Zde je dáno, že správce daně dle ustanovení § 101 odst. 1 daňového řádu⁶⁸ ukládá povinnosti rozhodnutím. Uvedené rozhodnutí by pak bylo zřejmě bylo nutné doručit veřejnou vyhláškou dle ustanovení § 49 odst. 1 písm. b) daňového řádu⁶⁹, a to s ohledem na neurčitý počet adresátů.

3.1. Formulářová podání

3.1.1. Podání písemné na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí

Daňový řád neobsahuje zmocňovací ustanovení, na základě kterého by Ministerstvo financí bylo pověřeno k provedení zákona dle § 72 odst. 1 daňového řádu. Daňovým řádem ani jiným právním předpisem není Ministerstvo financí výslovně

⁶⁷ WAGNEROVÁ, E., opakovaná citace sub 35, s. 126.

⁶⁸ Správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím; § 101 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

⁶⁹ Veřejnou vyhláškou se písemnost doručuje

b) v řízení, ve kterém se doručuje velkému nebo neurčitému počtu adresátů; § 49 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb.

zmocněno ani k tomu, aby vydalo tiskopisy uvedené v § 72 odst. 1 daňového řádu. Přitom např. v případě zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů, který obsahuje obdobné nařízení o povinném podání na tiskopisech, je ustanovením § 5 písm. f) tohoto zákona Česká správa sociálního zabezpečení **přímo zmocněna k vydání předepsaných tiskopisů**⁷⁰.

Sám daňový řád obsahuje řadu zmocňovacích ustanovení, kterými je Ministerstvo financí zmocněno, např. k vydání kolkových známek, **kdy** ustanovením § 163 odst. 4 daňového řádu⁷¹ je **Ministerstvo financí zmocněno, aby vydalo kolkové známky, a vyhláškou**⁷² stanovilo technické záležitosti jejich vydání. Obdobně je Ministerstvo financí zmocněno upravit **vyhláškou**⁷³ náhradu hotových výdajů a ušlého výdělku dle § 107 odst. 8 daňového řádu⁷⁴.

Ministerstvo financí je ustanovením § 149 odst. 2 daňového řádu⁷⁵ zmocněno, aby **zveřejnilo** přehled druhů daní a jejich částí, o nichž vedou osobní daňové účty jím řízení správci daně ve Finančním zpravodaji a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Obdobně je Ministerstvo financí zmocněno **vydat** stvrzenky o úhradě pořádkové pokuty dle § 259 odst. 3 daňového řádu.

Zmocnění Ministerstva financí k vydání tiskopisů uvedených v § 72 odst. 1 daňového řádu⁷⁶ je **provedeno jen nepřímou** a s ohledem na zásah do základních

⁷⁰ Česká správa sociálního zabezpečení

f) zajišťuje vydávání tiskopisů předepsaných podle tohoto zákona; § 5 písm. f) zákona č. 582/1991 Sb.

⁷¹ Kolkové známky vydává Ministerstvo financí. Jejich podobu, hodnoty, v nichž se vydávají, náležitosti jejich evidence, způsob placení při jejich použití a zacházení s nimi, ukončení jejich platnosti, včetně způsobu a lhůty pro vypořádání jejich nespotřebovaných zásob, jakož i další technické náležitosti, stanoví Ministerstvo financí vyhláškou; § 163 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.

⁷² Provedeno vyhláškou Ministerstva financí č. 383/2010 Sb., o kolkových známkách.

⁷³ Provedeno vyhláškou Ministerstva financí č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní.

⁷⁴ Rozsah, ve kterém jsou hrazeny hotové výdaje, s výjimkou výdajů podle odstavce 7, a náhrada ušlého výdělku, a postup při jejich stanovení a úhradě stanoví Ministerstvo financí vyhláškou; § 107 odst. 8 zákona č. 280/2009 Sb.

⁷⁵ **Ministerstvo financí** zveřejňuje přehled druhů daní a jejich částí, o nichž vedou osobní daňové účty jím řízení správci daně, ve **Finančním zpravodaji** a způsobem umožňujícím dálkový přístup. Ostatní správci daně zveřejňují tyto údaje způsobem podle § 56 odst. 2; § 149 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

⁷⁶ Přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem; § 72 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

práv nedostatečně. Zákon zde vyjmenovaná podání, která „*lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí*“, aniž by přímo zmocnil Ministerstvo financí k jejich vydání, jak tomu je ve výše uvedených případech.

S odkazem na čl. 2 odst. 3 Ústavy⁷⁷ tak existuje vážná pochybnost, zdali daňovým řádem stanovená povinnost podávat vyjmenovaná podání jen na tiskopisech vydaných Ministerstvem financí je současně zmocněním Ministerstva financí k jejich vydávání, když zákon tak nestanoví, a to zejména s ohledem na případy, kdy zákon taková zmocnění v obdobných případech skutečně obsahuje.

Jedná se zde o tyto druhy podání:

- a) přihlášku k registraci,
- b) oznámení o změně registračních údajů,
- c) řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení.

Řádným daňovým tvrzením uvedeným pod bodem c) se s odkazem na ustanovení § 1 odst. 3 daňového řádu⁷⁸ rozumí daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování.

Dodatečným daňovým tvrzením jsou potom dle téhož ustanovení dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování.

Výčet uvedených podání, která lze podat jen na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí, lze rozdělit do dvou skupin. První skupinu uvedenou výše pod písm. a) a b) tvoří registrační formuláře. Správce daně pomocí nich získává informace o daňových subjektech. Rozsah informací, které lze vyžadovat po daňových subjektech, je limitován ustanovením § 72 odst. 3 daňového řádu⁷⁹, kde je zákonodárcem pomocí neurčitého právního pojmu „*údaje nezbytné pro správu daní*“ definováno omezení rozsahu požadovaných údajů. Že je třeba požadované údaje skutečně podrobit tomuto testu, uvádí např. Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 (zveřejněno ve Sbírce zákonů č. 40/2017 Sb.), kde v bodě 66

⁷⁷ Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon; Čl. 2 odst. 3 Ústavní zákona č. 1/1993 Sb.

⁷⁸ Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem; § 1 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.

⁷⁹ V tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní; § 72 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.

uvádí: „Z veřejně dostupného vzorového formuláře kontrolního hlášení na portálu www.financnisprava.cz, jakož i z pokynů k jeho vyplnění je patrné, že požadovány jsou toho času základní identifikační údaje plátce (název a sídlo právnické osoby, popřípadě jméno, příjmení, datum narození a místo pobytu, jde-li o fyzickou osobu), základní údaje vztahující se k jednotlivým uskutečněným zdanitelným plněním, to jest datum jejich uskutečnění, popř. datum povinnosti přiznat daň, evidenční číslo daňového dokladu, obecný charakter předmětu plnění a jeho hodnota. Dále jsou správcem daně vyžadovány základní identifikační údaje o odběrateli nebo dodavateli, jimiž jsou buď daňové identifikační číslo, anebo, jedná-li se o subjekt bez daňového identifikačního čísla, jméno a příjmení či obchodní jméno subjektu, dále v případě fyzických osob datum narození a místo pobytu, resp. sídlo daného subjektu. **Z uvedeného výčtu je zřejmé, že nyní se nejedná o údaje, které by si správce daně nemohl opatřit vlastní vyhledávací či kontrolní činností, ani o údaje, které by prima vista překračovaly rámec údajů nezbytných pro dosažení cíle správy daní.**“ (zveřejněno autorem).

Jak bude rozvedeno v kapitole 4, v současné praxi finanční správy při vydávání tiskopisů není možné ověřit, zda požadované údaje jsou skutečně nezbytné pro správu daní, případně na základě jakých okolností a skutečností tuto správní úvahu při výkladu neurčitého právního pojmu Ministerstvo financí učinilo. Přitom v případě, kdy by k vydání tiskopisů bylo provedeno formou vyhlášky, bylo by možné následně zdůvodnění ověřit v odůvodnění návrhu vyhlášky, které by bylo součástí předloženého návrhu do připomínkového řízení⁸⁰.

Druhou skupinu podání tvoří formuláře „*vyměřovacího řízení*“ (uvedené výše pod bodem c), na základě nichž dochází k vlastnímu vyměření daně, vyúčtování sražené daně nebo jejichž pomocí jsou správci daně předávány informace použité pro kontrolu plnění daňových povinností.

Obecně lze definovat, že „*daňová přiznání*“ slouží k vlastnímu vyměření daně, kde si poplatník tuto daň sám vypočte a přizná. Kdo podává přiznání, stanoví jednotlivé daňové zákony. V případě zákona o dani z příjmu⁸¹ je to poplatník daně

⁸⁰ Srov. čl. 16 Legislativních pravidel vlády schválených usnesením vlády č. 188 ze dne 19. března 1998, ve znění usnesení vlády ze dne 17. ledna 2018 č. 47; zdroj: www.vlada.cz.

⁸¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

z příjmu fyzických nebo právnických osob. V případě zákona o dani silniční⁸² je to poplatník silniční daně. Stejně tak v případě zákona o dani z nemovitých věcí⁸³ nebo zákona o nabytí nemovité věci⁸⁴.

Výjimku uvedeného pravidla představuje zákon o dani z přidané hodnoty⁸⁵, kdy daňové přiznání podává plátce (případně identifikovaná osoba). Další výjimkou je zákon o spotřebních daních⁸⁶, kde daňové přiznání podává plátce za jednotlivé spotřební daně.

„Hlášení“ mají v daňovém řízení převážně povahu poskytnutí informace o požadovaných skutečnostech. V případě zákona o dani z přidané hodnoty⁸⁷ se hlášení vyskytuje ve dvou případech, a v obou jde o informace o jednotlivých plněních v rámci daného období, kdy jsou správci daně daňovým subjektem (plátcem) identifikováni účastníci definovaných obchodních transakcí s uvedením informací o plněních. Jedná se o souhrnné hlášení⁸⁸ (§ 102 zákon o DPH) a kontrolní hlášení⁸⁹ (§ 101c a násl. zákon o DPH). Zákon o dani z příjmu v § 38e Zajištění daně, v odst. 6 definuje „hlášení“ o provedeném zajištění daně.

Třetím pojmem podřazeným pod souhrnné označení „řádné daňové tvrzení“ je „vyúčtování“. Vyúčtování se obecně uplatní v případech, kdy plátce daně je povinen vybrat (srazit) daň od poplatníků daně a tuto sám pod vlastní majetkovou sankcí odvést správci daně. Vybrání a odvedení této daně potom plátce se správcem daně vypořádá podáním vyúčtování, když jednotlivé sražené zálohy odvádí průběžně v rámci zdaňovacího období. Tento postup se nyní uplatňuje pouze dle zákona o dani z příjmu⁹⁰ u srážkové daně (§38d zákon o dani z příjmu) a daně z příjmu ze závislé činnosti (§ 38j zákon o dani z příjmu).

U všech těchto podání podřazených pod ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu by Ministerstvo financí mělo být povinno vydat tiskopis daňového tvrzení, protože

⁸² Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

⁸³ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁴ Zákon č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁶ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁸ Plátce je povinen podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnil (...); § 102 zákona č. 235/2004 Sb.

⁸⁹ Plátce je povinen podat kontrolní hlášení, pokud (...); § 101c zákona č. 235/2004 Sb.

⁹⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

pouze na něm, případně s ním shodným tiskovým výstupem, je možné podat řádně daňové tvrzení.

*„Fakticky to znamená, že Ministerstvo financí má možnost ovlivnit, které údaje budou v praxi po daňových subjektech vyžadovány. Při tom ovšem nemůže vybočit z mantinelů daných zákonem a jeho základními zásadami, zejména zásadou přiměřenosti. Klíčovým zákonným ustanovením je v této souvislosti § 135 odst. 2, který uvádí, že „daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám daň vyčíslit a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro stanovení daně“.*⁹¹

V případě centralizovaného vydávání tiskopisů, které tak musejí být značně variabilní, aby se vyhovělo rozličným variantám při vyměření jednotlivých daní, je otázkou splnění zákonného korektivu potřebnosti požadovaných údajů pro správu daní. Přitom jak k tomuto naznačují např. v autorském komentáři autoři Lichnovský et al.: *„(...) středobodem správy daní je daňový subjekt. K němu se vztahují veškerá veřejná subjektivní práva pramenící z daňového řádu, jakož i on je hlavním předmětem zájmu ochrany tohoto zákona. Proto zde zmíněnou správu daní nelze chápat komplexně ve vztahu ke správě jakýchkoliv daní v České republice či dokonce v celoevropském (celosvětovém) měřítku, avšak výhradně jako správu daní daňových povinností konkrétního daňového subjektu, který je povinen tiskopisy použít. Správce daně tak nemůže skrze formulářová podání daňové subjekty informačně vytěžovat za účelem hladké správy daní jiných daňových subjektů.“*⁹²

Pokud tiskopis má v sobě zahrnutý údaje pro vyplnění, které ale nejsou pro konkrétní daňový subjekt potřebné pro správu jeho daní, je s odkazem na ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu⁹³ otázkou, zdali tím, že některé údaje nevyplnil, dodržel daňový subjekt mu uloženou povinnost uvést předepsané údaje.

⁹¹ BAXA, J. opakovaná citace sub 11, s. 376.

⁹² LICHNOVSKÝ, O., et al. *Daňový řád: komentář*. 2016. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 250.

⁹³ Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně; § 135 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

3.1.2. Podání datovou zprávou s využitím dálkového přístupu

Zákonodárce v ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu⁹⁴ umožnil, aby tzv. „*formulářová podání*“ definovaná v odstavci 1 tohoto ustanovení, byla učiněna i datovou zprávou s využitím dálkového přístupu. K provedení tohoto ustanovení je správci daně uloženo, aby na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup⁹⁵ zveřejnil formát a strukturu požadovanou pro taková podání⁹⁶. V případech uvedených v odst. 4 potom zákonodárce stanovil povinnost činit podání definované v odst. 1 pouze prostřednictvím datové zprávy s využitím dálkového přístupu. Daňový subjekt nebo jeho zástupce, kteří mají zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem, mají odepřenu možnost činit podání dle odst. 1 pomocí tiskopisu v listinné podobě a mají povinnost tato činit výhradně datovou zprávou.

Finanční správa se při volbě formátu rozhodla upřednostnit výhradně formát (*.xml) (Extensible Markup Language Document). Tento formát lze popsat takto „*eXtensible Markup Language (...)* (česky rozšiřitelný značkovací jazyk) je obecný značkovací jazyk, který byl vyvinut a standardizován konsorciem W3C. Je zjednodušenou podobou staršího jazyka SGML. Umožňuje snadné vytváření konkrétních značkovacích jazyků (tzv. aplikací) pro různé účely a různé typy dat. Používá se pro serializaci dat, v čemž soupeří např. s JSON či YAML. Zpracování XML je podporováno řadou nástrojů a programovacích jazyků. (...) Jazyk je určen především pro výměnu dat mezi aplikacemi a pro publikování dokumentů, u kterých popisuje strukturu z hlediska věcného obsahu jednotlivých částí, nezabývá se vzhledem. Prezentace dokumentu (vzhled) může být definována pomocí kaskádových stylů. Další možnosti zpracování je transformace do jiného typu dokumentu nebo do jiné aplikace XML. Při používání XML dokumentu potřebujeme také dokument zobrazit. XML samo o sobě žádné prostředky pro definici vzhledu nenabízí. Existuje ale několik stylových jazyků, které umožňují definovat, jak se mají jednotlivé elementy

⁹⁴ Podání podle odstavce 1 lze učinit i datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3; § 72 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.

⁹⁵ Správce daně zveřejní informace podle odstavce 1 na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup; § 56 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

⁹⁶ Správce daně určí a zveřejní b) elektronickou adresu své podatelny, formy technického nosiče datových zpráv, jakož i formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout; § 56 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb.

zobrazit. Souboru pravidel nebo příkazů, které definují, jak se dokument převede do jiného formátu, se říká styl. Jeden vytvořený styl můžeme aplikovat na mnoho dokumentů stejného typu, stejně tak můžeme na jeden dokument aplikovat několik různých stylů. Výsledkem může být např. PostScriptový soubor, HTML kód nebo XML s obsahem původního dokumentu. Stylových jazyků existuje dnes několik. Mezi nejznámější patří asi kaskádové styly (CSS). Ty lze použít pouze pro jednoduché formátování, které dobře poslouží pro zobrazení dokumentu na obrazovce. Další možností je rodina jazyků XSL (eXtensible Stylesheet Language). Ta umožňuje dokument různě upravovat a transformovat – vybírat části dokumentu nebo generovat obsahy a rejstříky.“⁹⁷

Z uvedeného je zřejmé, že v daném případě zvolený formát pro podání datovou zprávou je „programovacím jazykem“, který bez příslušných transpozičních nástrojů není běžnému podateli čitelný. V případě podání prostřednictvím datové zprávy se tak podatel musí plně spolehnout na řádnou transpozici z jeho systému do systému správce daně, když o průběhu této transpozice nemá žádné povědomí a když tuto nemůže objektivně kontrolovat.

Přitom jak bylo uvedeno v kapitole 2.6 při správě daní se jedná v českém jazyce. Povinnost komunikovat se správcem daně datovou zprávou výhradně v (*.xml) kódu, lze spatřovat za povinnost uloženou správcem daně v rozporu se zákonem uloženou povinností obsaženou v ustanovení § 76 odst. 1 daňového řádu⁹⁸.

3.2. Povinná podání datovou zprávou

V případech, kdy daňový subjekt nebo jeho zástupce má zpřístupněnu daňovou schránku, má ustanovením § 72 odst. 4 daňového řádu⁹⁹ uloženou povinnost činit podání uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu výhradně prostřednictvím datové zprávy. Stejnou povinnost má i daňový subjekt, který má povinnost mít ověřenu

⁹⁷ Wikipedie: Otevřená encyklopedie: Extensible Markup Language [online]. c2018 [citováno 20. 03. 2018]. Dostupný z WWW: <https://cs.wikipedia.org/w/index.php?title=Extensible_Markup_Language&oldid=15932736>.

⁹⁸ Při správě daní se jedná a písemnosti se vyhotovují v českém jazyce; § 76 odst 1 zákona č. 280/2009 Sb.

⁹⁹ Má-li daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem, je povinen podání podle odstavce 1 učinit pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1; § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.

účetní závěrku auditorem. Z důvodu ustanovení § 72 odst. 4 daňového řádu, lze dovodit, že povinnost podání výhradně datovou zprávou má i daňový subjekt, jehož zástupce má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Takový výklad by ale dle autora byl v rozporu s logickým výkladem daného ustanovení, když povinnost ověření účetní závěrky auditorem je třeba přičítat výhradně daňovému subjektu. Tomuto výkladu odpovídá i odůvodnění zavedení tohoto ustanovení obsažené v důvodové zprávě k zákonu č. 458/2011 Sb., jímž bylo uvozeno komentované znění. Důvodová zpráva zde uvádí: „*Navrhuje se, aby vybrané daňové subjekty, jimž byly zřízeny datové schránky, a daňové subjekty, u nichž účetní závěrka podléhá auditu, měly povinnost podávat přihlášku k registraci. (...) Povinnost elektronické komunikace uložená vybraným daňovým subjektům se z logiky věci musí vztahovat též na jejich zástupce, prostřednictvím nichž mohou tyto daňové subjekty činit formulářová podání vůči správci daně.*“¹⁰⁰

3.3. Vady podání

Pokud má podání vady, pro které není způsobilé projednání nebo pro které nemůže mít předpokládané účinky, postupuje správce daně v souladu s ustanovením § 74 daňového řádu¹⁰¹ a vyzve podatele k odstranění označených vad podání. K tomuto správce daně poskytne podateli přiměřenou lhůtu. Součástí výzvy je i poučení o následcích spojených s neodstraněním vad. V případě, že ve stanovené lhůtě dojde k odstranění vad, má to za důsledek, že se na podání hledí, jako by bylo učiněno řádně a včas. V případě, kdy vady podání nebudou odstraněny ve stanovené lhůtě, stává se podáním uplynutím stanovené lhůty neúčinným.

¹⁰⁰ Důvodová zpráva, která byla součástí vládního návrhu na vydání zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, sněmovní tisk 473/0 Parlamentu České republiky, Poslanecké sněmovny pro volební období 2010-2013, který byl schválen a zveřejněn ve Sbírce zákonů jako zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

¹⁰¹ Má-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví; § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

3.3.1. Účinek odstranění vad ve stanovené lhůtě

V případech, kdy je na výzvu reagováno ve stanovené lhůtě, a dojde k odstranění označených vad, pohlíží se dle ustanovení § 74 odst. 3 daňového řádu¹⁰² na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. V případě, že ve stanovené lhůtě k odstranění vad nedojde nebo na výzvu není reagováno vůbec, považuje se podání neúčinným. Tedy v případech, kdy jsou s podáním spojeny jiné právní skutečnosti, tyto z důvodu neúčinnosti podání nenastanou.

Mohou ale nastat situace, kdy podatel na výzvu ve stanovené lhůtě reaguje s tím, že je přesvědčen, že jeho novým podáním došlo k odstranění výzvou uvedených vad. Správce daně toto nové podání posoudí tak, že k odstranění vad nedošlo a podání se stane neúčinným. K tomu komentář autorského kolektivu Lichnovský et al. uvádí: *„Jelikož následné vyrozumění není rozhodnutím, je jediným způsobem obrany stížnost dle § 261 DŘ. Komentované ustanovení zavádí obecnou právní úpravu. V daňovém řádu se však můžeme setkat také s právní úpravou speciální, co se odstranění vad týče. Konkrétně jde o § 112 DŘ upravující vady odvolání a dále o § 129 DŘ upravující vady přihlášky k registraci. Správce daně tak musí vždy poměřovat, zda jde o vady podřaditelné pod režim speciálního ustanovení či zda jde o vady obecné, kdy se použije obecná právní úprava komentovaného ustanovení.“*¹⁰³

3.3.2. Vady elektronických podání v případech předem zveřejněných správce daně

Zákonodárce ustanovením § 74 odst. 4 daňového řádu¹⁰⁴ určil, že v případech, kdy je elektronické podání povinné a dojde k podání jinak než „elektronicky“,

¹⁰² Budou-li vady podání odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas. Nebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele; vyrozumění není třeba v případě, že podatel na výzvu k odstranění vad neučinil vůči správci daně žádný úkon; § 74 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb.

¹⁰³ LICHNOVSKÝ, O. opakovaná citace sub 92, s. 258.

¹⁰⁴ Pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoliv mělo být učiněno elektronicky, hledí se na něj jako na podání bez vady; to platí pouze pro podání, u nichž tuto skutečnost správce daně předem zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup; § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.

nejedná se o vadu formy podání, pokud tuto skutečnost správce daně předem zveřejní. Zákon zde používá pojem „elektronicky“. V § 72 odst. 4 daňového řádu je ale použit k uložení povinné formy podání pojem „datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu“. Daňový řád ale s pojmem „elektronicky“ v otázce doručování nebo podání spojuje pouze doručení do datové schránky¹⁰⁵. Uvedené pravidlo tak bude plně aplikovatelné jen v těch případech, kdy daňový zákon stanoví jako povinnou „elektronickou“ formu podání. Je tomu tak např. v případě zákona o DPH, kde v § 101a¹⁰⁶ je uloženo povinné podání elektronického daňového přiznání, kontrolního hlášení či souhrnného hlášení.

V komentáři daňového řádu autorů Lichnovský et al. se autoři vyjádřili k výkladu pojmu „elektronický“, když zde uvádí: „Komentované ustanovení upravuje situace, kdy podání není u činěno elektronicky, ačkoliv to zákon příkazuje. Předně je třeba uvést, co znamená pojem „učinit podání elektronicky“. Zákon totiž chaoticky užívá tohoto pojmu společně s pojmy jinými, jako je např. podání datovou zprávou. Ohledně všech těchto pojmů je však třeba dojít k závěru, že je daňový řád užívá ve shodném významu. Proto podání elektronicky je nutno ztotožnit s podáním ve smyslu § 71 odst. 1 DŘ.

Správce daně postupem dle § 56 DŘ sdělí, která podání, pro něž zákon vyžaduje speciální elektronickou formu, bude považovat za bezvadná. Takto správcem daně označená podání tak lze platně učinit i jinak než elektronicky. V takovémto případě tak nelze vyzývat k odstranění vad dle § 74 DŘ. To však nic nemění na tom, že i v případě neelektronického podání považovaného za bezvadné, zákon vyžadoval toto u činit elektronicky. Za nesplnění tak lze uložit pokutu dle § 247a odst. 2 DŘ, která činí 2000 Kč.“¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Osobě, která má zpřístupněnu datovou schránku, se doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu; § 42 zákona č. 280/2009 Sb.

¹⁰⁶ (1) Plátcem je povinen podat elektronicky

- a) daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání,
- b) kontrolní hlášení nebo jiné hlášení, s výjimkou hlášení podle § 19,
- c) přílohy k daňovému přiznání, dodatečnému daňovému přiznání nebo hlášení.

(2) Pouze elektronicky lze podat

- a) souhrnné hlášení nebo následné souhrnné hlášení,
- b) přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů; to neplatí pro identifikované osoby; § 101a zákona č. 235/2004 Sb.

¹⁰⁷ LICHNOVSKÝ, O. opakovaná citace sub 92, s. 259.

A právě s odkazem na možné uložení pokuty je zde třeba trvat na přesném zákonném vymezení daného pojmu. Pouze za protiprávní jednání, tedy v daném případě správní delikt, je možné uložit správní sankci. K tomu např.: *„Protiprávnost je normativním vyjádřením skutečnosti, že pachatel porušil povinnosti stanovené zákonem na ochranu hodnot, na jejichž vytváření a ochraně je veřejný zájem, že protiprávní jednání je v rozporu se zájmy společnosti, je společensky škodlivé. Není-li naplněn pojmový znak protiprávnosti, nelze uplatňovat odpovědnost za jednání, které se po formální stránce podobá správnímu deliktu. Správním deliktem je pouze jednání nedovolené, protiprávní.“*¹⁰⁸

¹⁰⁸ HENDRYCH, Dušan. *Správní právo. Obecní část. 9. vydání.* 9. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Academia iuris. ISBN 978-80-7400-624-1. s. 299.

4. Postupy Finanční správy ČR

V předchozí části byly uvedeny zákonem definované podmínky, na základě kterých mělo Ministerstvo financí a finanční správa přistoupit k aplikaci vydávání tiskopisů a určení formátu a struktury podání datovou zprávou prostřednictvím dálkového přístupu.

K výkladu a komentáři současných postupů, jak jsou realizovány Ministerstvem financí a finanční správou, bude třeba ještě upřesnit některé definice, které zákonodárce ne zcela vhodně a jednotně použil. Z tohoto pak je dle názoru autora vyvozena současná praxe.

4.1. Postup při vydávání tiskopisů dle § 72 odst. 1 DŘ

V případě oprávnění k vydávání tiskopisů Ministerstvem financí¹⁰⁹ je to právě pojem „*vydaném*“, který dle autora zakládá nesprávnou aplikaci tohoto zmocnění. Oprávnění Ministerstva financí k vydání tiskopisů je zde nepřímým dovozem z ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu, a to z uvození slov „*na tiskopise vydaném Ministerstvem financí*“. Jak bylo vysvětleno v kapitole 3.1.1, je toto oprávnění dle názoru autora nedostatečné. Obdobnou formulaci ke zmocnění k vydání tiskopisu používá i zákon o dani z příjmu. Zákon o DPH pak v případě žádosti o vrácení daně zahraniční osobou dle § 86 používá pojem „*na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí*“. Stejný pojem používá zákon o spotřebních daních v ustanovení § 15 ve vztahu k vrácení daně osobám požívajícím výsad a imunit. Stejný zákon už ale v případě vrácení daně ozbrojeným silám členských států NATO s výjimkou ozbrojených sil České republiky v § 15a používá pojem „*na tiskopise vydaném Ministerstvem financí*“. Tento pojem pak zákon používá i u návrhu na vydání povolení dle § 43b zákona o spotřebních daních. Zákon o spotřebních daních tak užívá obou variant zvolených zákonodárcem pro nepřímé zmocnění Ministerstva financí k vydání tiskopisů.

¹⁰⁹ Přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat **jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí** nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem; § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

S otázkou tiskopisů totiž přímo souvisí povinnost uložená daňovým subjektům obsažená v ustanovení § 135 odst. 2 daňového řádu¹¹⁰, kde se v případě podání daňového tvrzení ukládá povinnost uvést předepsané údaje. Tato povinnost pak přímo zasahuje právo na informační sebeurčení, výslovně garantované čl. 10 odst. 3 Listiny¹¹¹. K zásahu do tohoto práva se podrobně vyjádřil Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 (40/2017 Sb.) „nálezu ÚS ke Kontrolnímu hlášení v zákoně o dani z přidané hodnoty“, kde k tomu uvedl: „Zásah do základního práva jednotlivce na soukromí v podobě práva na informační sebeurčení ve smyslu čl. 10 odst. 3 Listiny je možný, avšak jen skrze takovou zákonnou úpravu, která musí především odpovídat nárokům plynoucím z principu právního státu a která naplňuje požadavky vyplývající z testu proporcionality, kdy v případech střetů základních práv či svobod s veřejným zájmem, resp. s jinými základními právy či svobodami je třeba posuzovat účel (cíl) takového zásahu ve vztahu k použitým prostředkům, přičemž měřítkem pro toto posouzení je zásada proporcionality. Taková právní úprava musí být přesná a zřetelná ve svých formulacích a dostatečně předvídatelná, aby potenciálně dotčeným jednotlivcům poskytovala dostatečnou informaci o okolnostech a podmínkách, za kterých je veřejná moc oprávněna k zásahu do jejich soukromí, aby případně mohli upravit své chování tak, aby se nedostali do konfliktu s omezující normou.“

V případě tiskopisů je finanční správou zavedena praxe, kdy na podatelně finančního úřadu nebo na webových stránkách finanční správy jsou zpřístupněny tiskopisy daňových přiznání, hlášení, případně registrační formuláře tzv. přihlášky.

^{110 110} Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a **uvést předepsané údaje**, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně; § 135 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

¹¹¹ Každý má právo na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě; čl. 10 odst. 3 Listiny.

Upozornění k tiskopisům 2017

4. prosince 2017

Upozorňujeme poplatníky daně z příjmů právnických osob, že tiskopis přiznání k dani z příjmů právnických osob platný pro zdaňovací období započatá v roce 2017 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2018 bude dostupný v polovině měsíce prosince 2017 v [Databázi aktuálních daňových tiskopisů](#) na stránkách Finanční správy. V lednu 2018 pak bude umožněno učinit podání v aplikaci [Elektronická podání pro finanční správu \(EPO\)](#) na adrese <http://www.daneelektronicky.cz>.

Přílohy

04. 12. 2017	Přiznání k dani z příjmů právnických osob 25 5404 MFin 5404 vzor č. 28	 Stáhnout PDF
-----------------	---	--

Obrázek 1 – Daňové tiskopisy na webu Finanční správy ČR

Jak je zřejmé z příloženého obrázku, seznam tiskopisů je uveden v Databázi aktuálních daňových tiskopisů¹¹². Snímek webové stránky, jakož i citovaná databáze jsou umístěny na webových stránkách Finanční správy ČR. Kontaktní adresou provozovatele těchto stránek je Generální finanční ředitelství. V prohlášení o přístupnosti je uvedeno: „*Veřejný informační portál Finanční správa České republiky je vytvořen s respektem k pravidlům přístupnosti a bezbariérovosti (...)*.“¹¹³

Podatelna finančního úřadu nebo webové stránky Finanční správy České republiky jsou tak jediným místem, kde jsou oznámeny a zpřístupněny tiskopisy zmiňované v § 72 odst. 1 daňového řádu¹¹⁴.

¹¹² Databáze aktuálních daňových tiskopisů | Daňové tiskopisy | Finanční správa. Finanční správa [online]. Copyright © 2013 [cit. 23.03.2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu>.

¹¹³ Prohlášení o přístupnosti | Finanční správa. Finanční správa [online]. Copyright © 2013 [cit. 23.03.2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/prohlaseni-o-pristupnosti>.

¹¹⁴ Přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém

Nevyjasněnou otázkou zde také zůstává okolnost aktuálnosti použitého tiskopisu. Ministerstvo financí od počátku vydávání tiskopisů zavedlo systém, kdy provedení těchto tiskopisů, jejich platnost, případně provedené změny nejsou centrálně evidovány např. tím, že by byly vydávány vyhláškou nebo alespoň zveřejněny ve Finančním zpravodaji¹¹⁵. Z dikce zákonného ustanovení v § 72 odst. 1 daňového řádu je dáno, že tam vyjmenované podání lze podat jen na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí. Takového stavu lze tedy dosáhnout i na tiskopisu vydaném několik let zpět, který už svojí strukturou neodpovídá současně vyžadovaným údajům. Je tedy otázkou, zda v případě, kdy by bylo daňové přiznání podáno na tiskopise vydaném Ministerstvem financí (ale již neaktuálním) a kdyby v něm daňový subjekt sám správně vyčíslil daň a uvedl předepsané údaje a okolnosti rozhodné pro stanovení daně, by takové podání bylo možné označit za podání vadné.¹¹⁶

4.2. Zveřejnění formátu datových zpráv orgány Finanční správy ČR

Jak bylo podrobně rozvedeno v kapitole 2.2.4, zákonodárce uložil ustanovením § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu¹¹⁷ správci daně, aby určil a zveřejnil **formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout**. V ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu je daňovým subjektům uloženo podat datové zprávy právě v těchto zveřejněných formátech a strukturách.

4.2.1. Oprávněný správce daně

K výkladu této pravomoci je nejprve důležité, který orgán veřejné moci je tím správcem daně, kterému bylo uloženo zveřejnit formáty a struktury datových

výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem; § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb.

¹¹⁵ Finanční zpravodaj je publikačním prostředkem Ministerstva financí. Jeho obsahem jsou resortní předpisy a směrnice, metodické návody, pokyny, pokyny a sdělení. Finanční zpravodaj má podobu „úředního věstníku“. Na rozdíl od Cenového věstníku, který je upraven § 10a zák.č. 526/1990 Sb., o cenách, není zveřejňování informací ve Finančním zpravodaji nikterak zákonně upraveno a jeho vydávání je zcela na uvážení Ministerstva financí.

¹¹⁶ Srov. LICHNOVSKÝ, O. opakovaná citace sub 92, s. 251.

¹¹⁷ Elektronickou adresu své podatelny, formy technického nosiče datových zpráv, jakož i formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout; § 56 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb.

zpráv. V dalším výkladu se zde zaměřím pouze na orgány veřejné moci, definované zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, tedy orgány Finanční správy České republiky.

Finanční správa byla zákonodárcem ustavena zákonem o FS, kde hned první větou je dáno, že Finanční správa České republiky je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní¹¹⁸. Tímto zákonem se jako orgány Finanční správy ČR zřizují Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, které jsou správními úřady.

Správa daní je dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Správcem daně je tak v souladu s ustanovením § 10 odst. 1 daňového řádu správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu mu svěřené působnosti při zjištění daně (vyhledávací činnosti), stanovení daně (vyměřovací činnost) a zabezpečení úhrady daně (inkasní činnosti). Lze tedy pro zjednodušení uvést, že orgán veřejné moci v případech, kdy je mu zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost při zjištění, stanovení nebo zajištění úhrady daně, si pro výkon této pravomoci nasazuje „*háv správce daně*“.

V případě Finanční správy ČR dle zákona o Finanční správě ČR jsou finanční úřady k postavení správce daně zmocněny v rámci stanovení věcné působnosti ustanovením § 10 odst. 1 písm. a) „*vykonává správu daní*“, ustanovením písm. e) „*vybírání a vymáhání peněžitá plnění, která uložily orgány finanční správy*“. Dále potom ustanovením § 2 písm. c) „*kontrolu výkonu správy poplatků, které jsou příjmem státního rozpočtu, jsou-li k jejich správě věcně příslušné jiné orgány*“. Při výkonu ostatních svěřených kompetencí jsou finanční úřady v postavení správního orgánu.

Specializovaný finanční úřad se v souladu s výše uvedeným do postavení správce daně dostává v případě výkonu působnosti svěřené finančním úřadům u vybraných subjektů, které definuje ustanovení § 11 odst. 2 zákona o FS.

Odvolací finanční ředitelství v souladu s výše uvedeným získává dle ustanovení § 7 písm. a) zákona o FS postavení správce daně při výkonu působnost

¹¹⁸ Finanční správa České republiky je soustavou správních orgánů pro výkon správy daní; § 1 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb.

správního orgánu nejbližše nadřízeného finančním úřadům, tedy v případech, kdy jako nadřízený správní orgán vykonává svoji působnost v řízeních souvisejícím se zjištěním, vyměřením nebo zaplacením daně (např. v odvolacím řízení proti rozhodnutí o stanovení daně).

Generální finanční ředitelství v souladu s výše uvedeným získává dle ustanovení § 4 písm. a) zákona o FS postavení správce daně při výkonu působnost správního orgánu nejbližše nadřízeného Odvolacímu finančnímu úřadu, tedy v případech, kdy jako nadřízený správní orgán vykonává svoji působnost v řízeních souvisejícím se zjištěním, vyměřením nebo zaplacením daně (např. odvolací řízení proti rozhodnutí o stanovení daně, kde byl OFŘ správcem daně v prvním stupni řízení).

U všech tří stupňů Finanční správy ČR je otázkou, zda při výkonu svěřené působnosti, kterou je vedení registrů (v případě GFŘ centrálního registru), se zde také jedná o výkon správy daní. S odkazem na ustanovení § 11 odst. 2 daňového řádu lze zřejmě dovodit, že i v tomto případě uvedené orgány vykonávají pravomoc správce daně v souvislosti se správou daně.

4.2.2. Věcně a místně příslušný správce daně

S odkazem na ustanovení § 8 odst. 2 zákona o FS¹¹⁹ je dáno, že působnost finančních úřadů je obecně dána územím samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. Finanční úřad tak má obecnou územní působnost definovanou územím kraje, ve kterém má své sídlo. Výjimku tohoto pravidla tvoří pouze Specializovaný finanční úřad, který má sídlo v hlavním městě Praze a územní působnost má definovanou na území celé České republiky. Další výjimku z daného

¹¹⁹ Finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. Finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky. Specializovaný finanční úřad vykonává působnost na celém území České republiky; § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb.

zákoného pravidla o určení územní působnosti finančních úřadu tvoří vybraná působnost¹²⁰, kterou finanční úřad vykonává na celém území České republiky. Dle aktuálně platné zákonné úpravy se vybranou působností rozumí provádění **vyhledávací činnosti při správě daní nebo postupy k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiné kontrolní postupy při správě daní**¹²¹.

Žádná z uvedených činností, které jsou označeny za vybranou působnost, se nevztahuje na podání, která je dle ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu s odkazem na ustanovení odst. 3 a 4 téhož ustanovení povinen daňový subjekt podávat datovou zprávou ve formátu a strukture zveřejněné správcem daně v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Z uvedeného lze tedy konstatovat, že správcem daně, který je povinen v souladu s ustanovením § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu určit a zveřejnit formáty a struktury datových zpráv, je finanční úřad místně a věcně příslušný v řízení, kterého se daný tiskopis nebo datová zpráva týká.

4.3. Zákonost současného postupu Finanční správy ČR

Přístup orgánů veřejné moci k použití prostředků elektronické komunikace (datových zpráv) při správě daní je velmi rozkolísaný a nejednotný. Nejednotnost není jen mezi jednotlivými orgány veřejné moci, které se při své činnosti dostávají do postavení správce daně, když tato jejich role většinou není jejich převažující činností při výkonu veřejné moci, ale jde spíše o činnost okrajovou, kde by se tedy i určitá rozkolísanost a nejednotnost dala očekávat a možná i pochopit.

Pokud ale v rámci jednoho ústředního orgánu výkonné moci, kterým je Ministerstvo financí, existuje výrazná roztržičnost a nejednotnost při aplikaci elektronické komunikace, svědčí to spíše o nekoordinovanosti řízení a výkonu veřejné

¹²⁰ Finanční úřad vykonává působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je součástí názvu finančního úřadu. Finanční úřad vykonává **vybranou působnost** na celém území České republiky. Specializovaný finanční úřad vykonává působnost na celém území České republiky; § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb.

¹²¹ Vybranou působností se pro účely tohoto zákona rozumí provádění

a) vyhledávací činnosti při správě daní nebo

b) postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní; § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb.

moci spadající do působnosti daného ústředního orgánu. Přístup k datovým zprávám (elektronickým podáním) je ale rozdílný i mezi finanční správou a celní správou, kdy obě soustavy správních orgánů jsou přímo podřízeny Ministerstvu financí. „V praxi územních finančních orgánů je v současné době připuštěn pouze formát (*.xml) (srov. pokyn řady D-331 zveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 6/2009 a na internetových stránkách České daňové správy), který odpovídá výstupu aplikace EPO, kterou provozuje Ministerstvo financí jakožto součást tzv. daňového portálu. Celní orgány připouští širší škálu formátů, ve kterých mohou být datové zprávy zasílány, přičemž lze využít i speciální aplikace pro podávání daňových přiznání ve formátu pdf, která je součástí portálu celní správy.“¹²²

O rozkolísanosti a nejednoznačnosti svědčí i rozdíly v přístupu k datovým zprávám přímo v rámci Finanční správy ČR, které existují v rámci jednotlivých daní.

4.3.1. Definice formátu (*.xml)

Ministerstvo financí pokynem D-349 (Čj.: 43/128 673/2010-431) ze dne 28. 12. 2010 zveřejněném ve Finančním zpravodaji 8/2010 na str. 357 uvádí: „Ministerstvo financí v souladu se zněním § 72 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zveřejňuje formát a strukturu datové zprávy odesílané prostřednictvím datové schránky.“ Jak bylo argumentováno výše, není pravdou, že by Ministerstvo financí bylo oprávněno zveřejnit (nebo určit) formát a strukturu datové zprávy. K příslušné pravomoci se pak vyjadřuje např. komentář autorů Lichnovský et al., kde k tomuto autoři uvádí: „Formát a strukturu v současné době upravuje Pokyn č. D-349 Ministerstva financí. Uvedené má však dva problémy. Jeden souvisí s pravomocí, jelikož Ministerstvo financí plní roli správce daně jen sporadicky. Z tohoto důvodu je tak otázkou, zda je naplněn požadavek zákona, aby formát a struktury určoval správce daně, kdy zákon patrně má na mysli správce daně potenciálně příslušného vést řízení, k němuž se podání vztahuje (finanční úřad).“¹²³

¹²² BAXA, J. opakovaná citace sub 11, s. 390.

¹²³ LICHNOVSKÝ, O. opakovaná citace sub 92, s. 252.

Tento pokyn byl nahrazen pokynem Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-24 ze dne 16.12.2015, č. j.: 156035/15/7100-40123-050030. Stejně jako tomu bylo u pokynu Ministerstva financí, i zde Generální finanční ředitelství tím, že uvádí: „*Generální finanční ředitelství v souladu s § 72 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)* a dalšími právními předpisy, které stanoví, že správce daně zveřejní formát a strukturu datové zprávy, tímto pokynem zveřejňuje formát a strukturu datové zprávy, jejímž prostřednictvím se činí podání vůči orgánům Finanční správy ČR jako správce daně,“ mylně interpretuje svoji pravomoc v otázce určení a zveřejnění formátu a struktury datových zpráv. Stejně tak, jako tomu bylo u Ministerstva financí, ani Generální finanční ředitelství není za obvyklých okolností v postavení správce daně. S ohledem na rozdělení kompetencí v rámci Finanční správy ČR, jak ji definuje zákon o FS, by se Generální finanční ředitelství mohlo v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. a) zákona o FS¹²⁴ ocitnout v postavení správce daně snad jedině, pokud by bylo odvolacím orgánem proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ve věci správy daní. Případ této aplikace není autorovi z praxe znám.

Jak tedy bylo uvedeno, k určení a zveřejnění formátu a struktury datové zprávy je ustanovením § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu oprávněn pouze správce daně, tedy místně a věcně příslušný správce daně. Pokud zde tedy Ministerstvo financí a následně Generální finanční ředitelství zasahuje do pravomoci jemu nepřislušné, pak se zde zjevně jedná o projev libovůle¹²⁵ a nedovolené vměšování se do kompetence k tomu příslušného orgánu veřejné moci. K otázce libovůle a mezi činnosti státního orgánu, tj. kompetencí a pravomocí, se ve svém komentáři k Listině vyjádřil autorský kolektiv pod vedením emeritní ústavní soudkyně E. Wagnerové takto: „*Žádný státní orgán (orgán veřejné moci) se v demokratickém právním státě nesmí pohybovat mimo meze, tj. pravomoc a kompetence (k rozlišování viz nálezy IV. ÚS 150/01), které mu jsou ústavním pořádkem, resp. zákony vymezeny. Takový princip je třeba chápat jako esenciální náležitost každého demokratického právního*

¹²⁴ Generální finanční ředitelství

a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného Odvolacímu finančnímu ředitelství; § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb.

¹²⁵ Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví; čl. 2 odst. 2 Listiny.

státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy), v němž má každá osoba právo být chráněna před zákonem nevázanou, a proto nepředvídatelnou a nevypočitatelnou státní mocí. Myšlenka právního státu, jak shora uvedeno, má dvě dimenze, a to formální a materiální.¹²⁶

Pokud tedy Ministerstvo financí a následně Generální finanční ředitelství zasahuje tímto způsobem do kompetence svěřené zákonem výhradně správci daně, pak touto činností překračuje své meze působnosti, čímž zasahuje nedovoleně do práv daňových subjektů.¹²⁷

4.3.2. Deficit zákonnosti při ukládání povinností

Samostatnou otázkou potom zůstává způsob, jakým tu je aplikováno oprávnění ukládat daňovým subjektům povinnosti v daňovém řízení, a to zejména prismatem čl. 2 odst. 2 Listiny¹²⁸ a čl. 11 odst. 5 Listiny.¹²⁹

V současné době jsou formáty a struktury datových zprávy „stanoveny“ tak, že v pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-24 ze dne 16.12.2015, č. j.: 156035/15/7100-40123-050030¹³⁰ (dříve pokyn MF ČR D-349) je uveden odkaz na webovou stránku http://eds.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo_struktury.faces. Touto webovou stránkou by měly být „stanoveny“ formáty a struktury datových zpráv.

Ze zápatí webové stránky této adresy je patrné, že provozovatelem dané webové stránky je Generální finanční ředitelství.

¹²⁶ WAGNEROVÁ, E., opakovaná citace sub 35, s. 87.

¹²⁷ Srov. „K jednání ultra vires může dojít ovšem i v materiálním smyslu, kdy orgán veřejné moci zneužije své kompetence, resp. vyloží je způsobem, který neobstojí z pohledu ústavně konformního výkladu ustanovení, jež mu příslušnou kompetenci poskytuje. Jinými slovy jde o výkon moci v zákonem svěřené oblasti buď cestou sledování účelu, který není zákonem aprobován, nebo cestou opomíjení relevantních úvah při přijímání rozhodnutí nebo naopak přihlížení k nerelevantním úvahám. Takové jednání může ústit v zásah do základních práv.“ WAGNEROVÁ, E., opakovaná citace sub 35, s. 88.

¹²⁸ Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.; čl. 2 odst. 2 Listiny.

¹²⁹ Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona; čl. 11 odst. 5 Listiny.

¹³⁰ Pokyny GFŘ řady D (dříve pokyn řady D Ministerstva financí) nemají povahu právního předpisu – jedná se o formu interního pokynu závazného jen pro správní orgány v působnosti vydavatele pokynu.

Jak je zřejmé z licenčních podmínek, které jsou součástí zveřejněné webové stránky, je struktura a formát datové zprávy zveřejněn prostřednictvím „aplikačního programového vybavení“¹³¹. Užíváním těchto webových stránek a aplikace Daňový portál uživatel uzavírá dle těchto licenčních podmínek Licenční smlouvu s „Českou republikou – Generálním finančním ředitelstvím (dále jen GFŘ).“ „Předmětem smlouvy je aplikační programové vybavení (dále jen APV) umožňující přípravu a provedení kontrol souboru písemnosti podávané prostřednictvím společného technického zařízení správců daně nebo na technickém nosiči dat, jeho doplnění o kontrolní atributy a tisk daňového přiznání či jiného podání na počítačové sestavě ve formě požadované GFŘ. APV dále umožňuje práci s daňovou informační schránkou daňového subjektu a s dalšími službami poskytovanými v rámci Daňového portálu.“

Daná webová stránka¹³² obsahuje seznam písemností, u kterých je definována struktura podání s odkazy na jednotlivé webové stránky, kde jsou definovány popisy obsahující specifikaci struktury souboru konkrétní písemnosti.

DAŇOVÝ PORTÁL
Elektronické služby Finanční správy České republiky

Daňový portál > Dokumentace > Struktury XML souborů EPO

Pro uživatele
Pokud jste uživatelem (chcete podat přes Daňový portál nebo pomoci Datové schránky), použijte komfortní formuláře aplikace EPO, dostupné na stránce [Elektronické formuláře](#).

Popis struktury souborů pro vývojáře a autory aplikací
Pokud chcete vytvářet XML soubory s podáními ve vlastní aplikaci, jsou vám k dispozici níže uvedené odkazy popisů struktur jednotlivých podání.

Daň z přidané hodnoty

Označení	Písemnost	Verze	Ze dne
DPHKH1	Kontrolní hlášení DPH platné od 1.1.2016 (EPO2)	02.01.02	27.6.2017
DPHDP3	Přiznání k dani z přidané hodnoty platné od 1.1.2011 (EPO2)	01.02.12	27.6.2017
DPHZVD	Žádost o vrácení DPH/Samosvatné prohlášení o upřesnění koeficientu (EPO2)	01.01.12	19.6.2013
DPHSHV	Souhrnné hlášení VIES (EPO2)	01.02.12	9.12.2014
DPHREF	Žádost o přidělení přístupu do Aplikace pro vrácení daně z přidané hodnoty plátcům v jiných členských státech (EPO2)	02.01.01	7.12.2012
DPHEVD	Výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH (EPO2)	01.02.08	18.5.2015
DPHDP2	Přiznání k dani z přidané hodnoty platné od 1.1.2009 do 31.12.2010 (EPO2)	01.03.09	18.5.2015

Mini One Stop Shop

Označení	Písemnost	Verze	Ze dne
OSSD11	DAP MOSS - Přiznání k DPH platné od 1.1.2015 (EPO2)	01.01.02	15.1.2015
OSSRPN	Žádost o registraci do režimu MOSS / Žádost o přístup do MOSS (Non EU Režim) (EPO2)	01.01.01	1.3.2014
OSSRPE	Žádost o registraci do režimu MOSS / Žádost o přístup do MOSS (EU Režim) (EPO2)	02.01.01	1.4.2014
OSSVYN	Žádost o zrušení registrace ke zvláštnímu režimu jednoho správního místa (EPO2)	01.01.01	1.1.2014
OSSOZN	Oznámení změny registračních údajů (EPO2)	01.01.01	1.2.2014

Obrázek 2 - http://eds.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo_struktury.faces

¹³¹ Licenční podmínky – Daňový portál. [online]. Generální finanční ředitelství [cit 20.3.2018 Dostupné z: http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/dpr_info/licence.faces.

¹³² Obrázek 2 - http://eds.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo_struktury.faces.

Jako příklad této definice je zde uveden snímek části webové stránky, kde je uvedena definice struktury Kontrolního hlášení DPH platného od 1. 1. 2016¹³³

Daňový portál > Dokumentace > Struktura souborů FPO

Kontrolní hlášení DPH platné od 1.1.2016

Zkratka: DPHKH1
Verze: 02.01.02
Ze dne: 27.8.2017

Následující popis obsahuje specifikaci struktury souboru konkrétní písemnosti. Další informace lze získat v dokumentu [Obecný popis struktury souborů a rozhraní pro fireš strany společného technického zařízení správců daně](#), (dokument PDF; 316,6 kB). Soubor definující strukturu písemnosti ke stažení: [dphkh1_epo2.xsd](#) (dphkh1_epo2.xsd).

DPHKH1 - Struktura vět

Typ	Popis	Minimální počet	Maximální počet	Položky
D	Záznam nosující základní údaje o kontrolním hlášení DPH.	1	1	c_jed_vyzvy, ctvrt, d_poddp, d_zjist, dokument_k_uladis, khoph_forma, mesic, rok, vyzva_odb, zdobd_0d, zdobd_0d
P	Identifikace plátce	1	1	c_orient, c_pop, c_praculo, c_telef, c_ufo, dic, email, id, jmeno, naz_obce, opr_jmeno, opr_postaveni, opr_prjmeni, prjmeni, psc, sest_jmeno, sest_prjmeni, sest_telef, stat, titul, typ, ulice, zast_dat_nar, zast_ev_cislo, zast_ic, zast_jmeno, zast_kod, zast_nazev, zast_prjmeni, zast_typ, zbrochym
A1	A.1. Uskutečnění zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce plnění podle § 92a	0	99999999	c_evid_0d, c_radku, dic_odb, duzcp, kod_pred_pl, zakl_dane1
A2	A.2. Přijaté zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň příjemce die § 108 odst. 1 písm. b), c) a d) (§ 24, § 29) (v případě plnění podle § 108 odst. 1 písm. d) jde o plnění přijatá od 29.7.2016)	0	99999999	c_evid_0d, c_radku, dan1, dan2, dan3, dppd, k_stat, valid_dod, zakl_dane1, zakl_dane2, zakl_dane3
A3	A.3. Uskutečnění plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato podle § 101c písm. c) bod 2	0	99999999	c_evid_0d, c_radku, d_narozeni, dup, jm_prjm_obch, k_stat, m_pobytu_sido, osv_plineni, valid_odb
A4	A.4. Uskutečnění zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň die § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny provedené opravy podle § 44 bez ohledu na limit	0	99999999	c_evid_0d, c_radku, dan1, dan2, dan3, dic_odb, dppd, kod_rezim_pl, zakl_dane1, zakl_dane2, zakl_dane3, zdph_44
A5	A.5. Ostatní uskutečnění zdanitelná plnění a přijaté úplaty s povinností přiznat daň die § 108 odst. 1 písm. a) s hodnotou do 10.000,- Kč včetně daně, nebo plnění, u nichž nevzniká povinnost vystavit daňový doklad	0	1	dan1, dan2, dan3, zakl_dane1, zakl_dane2, zakl_dane3
B1	B.1. Přijaté zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, u kterých je povinen přiznat daň příjemce podle § 92a	0	99999999	c_evid_0d, c_radku, dan1, dan2, dan3, dic_dod, duzcp, kod_pred_pl, zakl_dane1, zakl_dane2, zakl_dane3
B2	B.2. Přijaté zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně die § 73 odst. 1 písm. a) s hodnotou nad 10.000,- Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 bez ohledu na limit	0	99999999	c_evid_0d, c_radku, dan1, dan2, dan3, dic_dod, dppd, pomer, zakl_dane1, zakl_dane2, zakl_dane3, zdph_44

Obrázek 3 - http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_detail.faces?zkratka=DPHKH1

4.3.3. Splnění informační povinnosti správcem daně

Správce daně, zde konkrétně Finanční úřad pro Karlovarský kraj,¹³⁴ pro splnění své informační povinnosti správce daně uložené mu ustanovením § 56 daňového řádu zveřejnil na své elektronické úřední desce dokument označený „*Informační povinnost správce daně Finančního úřadu pro Karlovarský kraj*“. Dokument je dle úřední desky datován dnem 31. 1. 2018. Z vlastního dokumentu, který je na elektronické úřední desce v (*.pdf) formátu, není možné zjistit, kdy a kdo tento dokument vydal (neobsahuje číslo jednací, datum vydání ani podpis oprávněné osoby). V dokumentu je mimo jiné jako elektronická adresa zveřejněna tato informace: „*elektronická adresa podatelny Finančního úřadu pro Karlovarský kraj: <http://www.daneelektronicky.cz>*“.

**2. elektronická adresa podatelny Finančního úřadu pro Karlovarský kraj:
<http://www.daneelektronicky.cz>**

Obrázek 4 - Elektronická adresa podatelny zveřejněná FÚ pro Karlovarský kraj

¹³³ Obrázek 3 - http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_detail.faces?zkratka=DPHKH1.

¹³⁴ Porovnáním bylo ověřeno, že zcela shodným způsobem postupují i jiné finanční úřady, jako např. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Finanční úřad pro Plzeňský kraj.

Přítom ustanovením § 56 odst. 1 daňové řádu se ukládá správci daně zveřejnit „elektronickou adresu své podatelny“. Lze tedy dovodit, že by se zde mělo jednat o elektronickou adresu podatelny, kterou v případě Finančního úřadu pro Karlovarský kraj má tento správní orgán dle jím zveřejněných informací zřízenou na adrese Krymská 2a, 360 01 Karlovy Vary.

1. adresy, úřední hodiny podatelny správce daně, úřední hodiny pokladen a úřední hodiny pro veřejnost, ve kterých lze zejména učinit podání ústně do protokolu nebo nahlížet do spisu:

Finanční úřad pro Karlovarský kraj

Krymská 2a, 360 01 Karlovy Vary

Pracovní doba správce daně, ve které je otevřena podatelna správce daně	pondělí: 8:00 – 17:00 hod. úterý: 8:00 – 15:30 hod. středa: 8:00 – 17:00 hod. čtvrtek: 8:00 – 15:30 hod. pátek: 8:00 – 14:00 hod.
Úřední hodiny pro veřejnost , ve kterých lze zejména učinit podání ústně do protokolu nebo nahlížet do spisu	Pondělí 8:00 - 17:00 hod. Středa 8:00 - 17:00 hod.

Obrázek 5 – Zveřejněná adresa podatelny FÚ pro Karlovarský kraj

Zveřejněná adresa tak jednak není elektronickou adresou správce daně a současně se nejedná o elektronickou adresu podatelny. Zákon blíže nevymezuje pojem „elektronická adresa podatelny“. Toto je upraveno prováděcí vyhláškou Ministerstva vnitra č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby, kterou se provádí zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě. Zde je ustanovením § 2 odst. 3 písm. c) dáno, že elektronickou adresou podatelny je adresa elektronické pošty. Souladně s tímto upravuje elektronickou adresu podatelny i Spisový a skartační řád Finanční správy ČR v čl. 4 odst. 1 písm. g), kde definuje elektronickou adresu podatelny jako adresu elektronické pošty¹³⁵. Tedy interní předpis Finanční správy ČR, který je pro orgány finanční správy závazný, definuje elektro-

¹³⁵ Mělo by se tedy jednat o e-mailovou adresu. Na webových stránkách FÚ pro Karlovarský kraj je zveřejněna adresa podatelna2400@fs.mfcr.cz s upozorněním, že tato emailová adresa není určena pro podání datové zprávy v daňových věcech.

nickou adresu podatelny jako adresu elektronické pošty, a přesto správce daně zveřejní jako elektronickou adresu své podatelny odkaz na webovou stránku: <http://www.daneelektronicky.cz>.

Výše citovanou vyhláškou 259/2012 Sb. je dále veřejnoprávním původcům uloženo vybavit podatelnu zařízením umožňujícím příjem datových zpráv doručovaných na elektronické adresy podatelny, doručovaných prostřednictvím datové schránky, má-li ji veřejnoprávní původce zřízenu a zpřístupněnu.



Finanční úřady

Kompetence a činnosti FÚ

Finanční úřady jsou zřízeny zákonem č. 456/2011 Sb., o Fina (dále jen „zákon č. 456/2011 Sb.“) a jejich územní působnost

Finanční úřad pro Karlovarský kraj

☎ 353 101 111

✉ podatelna2400@fs.mfcr.cz
Tato emailová adresa není určena pro podání datové zprávy v daňových věcech.

📍 Krymská 2a
360 01 Karlovy Vary

ID datové schránky: q9in2ev
IČ: 72080043

[Úřední deska](#)

Spadá pod: [Generální finanční ředitelství](#)

Obrázek 6 – zveřejnění adres podatelny FÚ pro Karlovarský kraj na www.financnisprava.cz

Z informace zveřejněné na webové stránce správce daně, zde Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (Obrázek 6), je zřejmé, že má zřízenu elektronickou adresu podatelny, která v jeho případě je podatelna2400@fs.mfcr.cz. Pokud tedy ve svém dokumentu zveřejnil jinou než tuto adresu, zjevně nepostupoval v souladu s tím, co mu ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu bylo uloženo, tedy **zveřejnit adresu své podatelny**. Daným jednáním tak zjevně správní orgán překročil meze mu svěřené kompetence, čímž se dopustil nedovolené libovůle¹³⁶.

¹³⁶ Srov. WAGNEROVÁ, E., opakovaná citace sub 35, s. 87.

4.3.4. Ověření způsobilosti přijmout formát datových zpráv

Požadavek na formát a strukturu datových zpráv je odvozován z ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu, kde je správci daně uloženo, aby určil a zveřejnil **formáty a struktury datových zpráv, které je způsobilý přijmout**. Uvedenou povinnost je třeba dle autora interpretovat v souladu s ústavními principy výkonu veřejné moci a vázaností veřejné moci základními právy daňových subjektů¹³⁷.

1. **Správce daně** – výklad oprávněného správce daně je proveden výše v kapitole 4.2.2. Správcem se zde rozumí věcně a místně příslušný správce daně odvozený od daňového subjektu a daňového řízení, jehož se datová zpráva má týkat.

2. **Způsobilost přijmout** – Z textu právní normy je dáno, že by se mělo jednat o takový formát, který je správce daně způsobilý přijmout. Mělo by se tedy jednat o formáty, které jsou způsobilé být odeslány datovou zprávou. Zde by se tedy zejména s odkazem na zákon o elektronických úkonech mělo jednat o formáty, které tento zákon předvídá pro doručení prostřednictvím datové schránky. Z těchto formátů by potom správce daně měl určit ty formáty, které je díky svým technickým možnostem způsobilý přijmout. Z důvodová zpráva k daňovému řádu je v odůvodnění k § 56 stanovené informační povinnosti správce daně uvedeno: *„Současně je správce daně povinen zveřejnit svou elektronickou adresu, pokud má podle jiného zákona zřízenou elektronickou podatelnu tak, aby bylo možno činit podání pomocí výpočetní techniky, a to včetně technických podmínek, které musí daňový subjekt provádějící určitý úkon prostřednictvím elektronického podání dodržet, aby byl příjemce schopen s datovou zprávou pracovat. Dále musí správce daně zveřejnit své faxové, popřípadě jiné obdobné spojení.“* Z uvedeného by se dalo dovodit, že by se mělo jednat o formáty datové zprávy, které umožní správci daně jejich další zpracování. S ohledem na skutečnost, že se zde jedná o formáty podání, mělo by se jednat a takové formáty, které zajistí autenticitu úkonu provedené podatelem, jako by tomu bylo v případě ostatních přípustných forem podání.

V komentáři k ustanovení § 72 odst. 3 daňového řádu potom důvodová zpráva uvádí: *„Podle odstavce 3 lze formulářová podání realizovat i elektronickou formou*

¹³⁷ Srov. WAGNEROVÁ, E., opakovaná citace sub 35, s. 11-66

za využití datové zprávy. Tato datová zpráva musí být odeslána ve formátu a struktuře, který správce daně zveřejní ve smyslu § 56. Předpokládá se, že **zveřejněný formát a struktura u formulářových podáních budou nastaveny tak, aby byla zajištěna kompatibilita s programovým vybavením daného správce daně, které umožňuje automatické zpracování došlých podání tohoto typu (zejména daňová přiznání).** Pro odeslání takovéto datové zprávy se uplatní obecné způsoby (formy) vymezené v § 71, přičemž bude možné využít i elektronickou komunikaci bez zaručeného elektronického podpisu, a to za předpokladu, že bude došlá zpráva ve lhůtě 5 dnů opakována či potvrzena relevantním způsobem (viz k § 71 odst. 3).“ Zde poprvé se objevuje zmínka o tom, že by se mělo jednat o formáty, které umožní kompatibilitu s programovým vybavením daného správce daně, která zajistí automatické zpracování došlých podání.

Pokud by tedy skutečně bylo cílem zákonodárce nastavit podmínky tak, aby byla přípustná pouze taková forma a struktura datových zpráv, která umožní automatická zpracování došlých podání, pak by jistě tato vůle byla přímo vtělena do zákonné normy. **Tedy správce daně by byl oprávněn určit strukturu a formát, který je způsobilý zpracovat nebo který umožňuje automatické zpracování.**

3. Určit a zveřejnit – Správci daně je zde uloženo určit formát a strukturu datové zprávy, kterou je způsobilý přijmout. Tedy správci daně je zde dáno diskreční oprávnění k tomu, aby na základní správní úvahy¹³⁸ určil, které formáty a struktury je způsobilý přijímat. Výsledek takové úvahy má následně zveřejnit. V daném případě se autor domnívá, že s ohledem na kontext, výsledné znění citovaného ustanovení a obdobné úpravy v právních předpisech upravujících tuto problematiku bylo cílem dané úpravy zajistit, **aby správci daně byla doručována datovou zprávou pouze ta podání, které je díky svým technickým podmínkám schopen přijmout.** Tedy nelze z daného ustanovení dovodit kompetenci, že by správce daně byl nadán oprávněním zvolit si, který formát určí jako možný pro podání datovou zprávou.

I s ohledem na zavedenou správní praxi správcem daně, kdy existuje řada podání, které by dle současného výkladu prezentovaného finanční správou měla být

¹³⁸ „Při použití uvážení musí totiž správní orgány respektovat také účel, který byl vydáním zákona sledován, a základní funkce a poslání veřejné správy, což však může být v různých souvislostech chápáno odlišně.“ MATES, Pavel. *Správní uvážení*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-424-4, s. 82.

činěna výhradně formátem (*.xml), sama finanční správa připouští, aby v případech, kdy dosud nezveřejnila formát (*.xml), byla uskutečněna tato podání datovou zprávou ve formátu (*.pdf), případně (*.doc). Správcem daně je tak v současné době umožněno podat účinně datovou zprávou ve formátu (*.pdf) např. tato podání: přihlášku ke spotřebním daním, daňové přiznání k nabytí nemovité věci, dodatečné přiznání k dani z nemovité věci. Prostřednictvím datové schránky je současně možné uskutečnit všechna ostatní podání neuvedené v § 72 odst. 1 daňového řádu, ve formátech (*.pdf), (*.txt), (*.doc). Sám správce daně zcela běžně prostřednictvím datové schránky doručuje datové zprávy ve formátu (*.pdf).

Z vlastní činnosti správce daně tak lze vzít za prověřené, že správce daně je prostřednictvím datové zprávy způsobilý přijmout kromě formátu (*.xml) také jiné formáty, např. (*.pdf). **Pokud tedy správce daně tyto další formáty, které je prokazatelně způsobilý přijmout, nezveřejnil, nesplnil řádně mu uloženou povinnost, čímž mohl zasáhnout do práv osob zúčastněných na správě daní. Z ústavního zakotvení dispozice výkonu státní moci¹³⁹ lze dovodit, že nejen překročení svěřené pravomoci, ale též nevykonání toho, co jest zákonem uloženo, je projevem libovůle¹⁴⁰ správního orgánu.**

4.4. Soudní přezkum postupu orgánů veřejné moci

Touto prací hodnocené postupy nebyly dosud v celé své šíři přezkoumány správními soudy nebo Ústavním soudem.

Jak bylo již výše uvedeno, částečně se k pojednávané otázce vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999 (N 173/16 SbNU 259), kde řešil závaznost poznámek pod čarou a kde dovodil, že stanovení daně je třeba provést řádně a nikoliv uvedením pravidla v poznámce pod čarou.

Jak bylo citováno v kapitole 3, k otázce zákonného a určitého vymezení povinností ukládaných daňovým subjektům se vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 (40/2017 Sb.).

¹³⁹ Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví; čl. 2 odst. 2 Listiny.

¹⁴⁰ Srov. WAGNEROVÁ, E., opakovaná citace sub 35, s. 11.

K otázce výběru právní úpravy a procesního postupu správním orgánem se vyjádřil Krajský soud v Plzni ve svém rozhodnutí ze dne 5. 12. 2017 čj. 30 A 155/2017-115, kde uvedl: „*Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že správní právo procesní a daňové právo procesní je součástí veřejného práva, na něž dopadá přísná právní úprava obsažená v ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. v čl. 2 odst. 3 Ústavy, tj. uplatňuje se zde přísná zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, nikoli zásada legální licence ve vztahu k soukromým subjektům. Orgán veřejné moci si proto „nemůže vybírat“ právní úpravu a procesní postupy tak, jak se mu to v dané situaci hodí. Nelze proto rozšiřovat právní úpravu určitého procesu o instituty z jiného procesu, pokud k tomu chybí zákonný podklad.*“¹⁴¹

Nejblíže se přezkumu a možnému dalšímu náhledů správních soudů přiblížil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 3. 1. 2018, čj. 2 Afs 25/2015 – 38, kde k tomuto uvedl, „*Nejvyšší správní soud dodává, že nepovažoval za potřebné se pro účely nyní projednávané věci zabývat obecněji tím, jakým způsobem mají orgány veřejné moci stanovit formát a strukturu datových zpráv (...) Nebylo tedy nezbytné zkoumat, zda samotný požadavek podávat určitá podání ve formátu „*.xml“ byl Ministerstvem financí stanoven ústavně předepsanou formou a po obsahové stránce splňoval požadavek minimalizace administrativního zatížení daňových subjektů (§ 72 odst. 2 daňového řádu) (...) Pouze na okraj je proto vhodné dodat, že dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu (...) nezpochybnila, ale ani výslovně neaprobovala postup orgánů výkonné moci spočívající v tom, že formát a strukturu datových zpráv stanoví oznámením příslušných údajů zejména na svých webových stránkách, a nikoli vydáním podzákonného obecně závazného normativního aktu (nařízení vlády, vyhlášky ministerstva či jiného orgánu). Vydání takového aktu je ovšem obecně vzato (vedle opatření obecné povahy, jež mají podle převažujícího mínění doktríny specifickou povahu) jediný způsob, jakým může výkonná moc k provedení zákona a v jeho mezích stanovovat abstraktní pravidla chování neurčitěmu okruhu osob (viz čl. 78 a 79 odst. 3 Ústavy). Recentní legislativní praxe, konkrétně v oblasti sportu a vysokého školství, bere požadavek ústavně předepsané formy takového jednání výkonné moci – zcela správně – vážně. (...) Trvání na tom, že při provádění zákona smí být, stanovují-li se pravidla chování vůči neurčitěmu*

¹⁴¹ Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 5.12.2017, čj. 30 A 155/2017 - 115, www.nssoud.cz.

okruhu osob, použity pouze Ústavou taxativně definované typy podzákoných legislativních nástrojů, má přitom podobné důvody jako důvody pro výhradu zákona (čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a 3 a čl. 4 odst. 3 Listiny a další zvláštní ustanovení zejména Listiny týkající se omezení základních práv a svobod) při stanovení povinností (...). Akty vydávané podle čl. 78 a čl. 79 odst. 3 Ústavy jsou jednak publikovány v úředních sbírkách, které poskytují patřičnou míru jistoty o tom, co je platným právem. Jednak i ony jsou vydávány jistou formou legislativního procesu, byť podstatně jednodušší než zákony. Tím je zajištěn patřičný stupeň jejich ústavní a demokratické legitimacy, jakož i obsahové správnosti a proporcionality vůči adresátům (při plnění informačních povinností vůči státu zejména přiměřenosti nároků kladených na jednotlivce ohledně časových, finančních, odborných, typicky softwarových, a jiných nákladů na plnění těchto povinností).“¹⁴²

Toto vyjádřením soudu, dle mě svědčí argumentaci obsažené v této práci, že nebylo řádně provedeno zmocnění příslušných orgánů k uložení deklarovaných povinností, a zejména, že způsob, jakým tato uložení povinností proběhla, není proveden legitimním způsobem.

¹⁴² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.1.2018, čj. 2 Afs 25/2015 - 38, www.nssoud.cz.

5. Ukládání vybraných povinností ve veřejné správě

O tom, že orgány veřejné moci a přímo i Ministerstvo financí postupují při ukládání povinností pomocí tiskopisů nebo v případě stanovení formátu a struktury datových zpráv ústavně konformním způsobem, svědčí i níže uvedené příklady. Přitom i Ministerstvo financí zjevně umí tímto řádným způsobem postupovat v případech správy daní a poplatků.

5.1. Postup Ministerstva financí dle zákona o spotřebních daních

V rámci daňových zákonů existuje právní předpis, který v sobě obsahuje ústavně konformně provedenou delegaci zmocnění k vydání prováděcího předpisu. Jedná se o zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Zde je ustanovením § 131 upraveno, že „*c) vzor tiskopisu pro objednávku tabákových nálepek*“, a „*e) vzor tiskopisu pro evidenci tabákových nálepek*“ budou upraveny prováděcím předpisem. K provedení tohoto ustanovení je pak § 139 tohoto zákona uloženo Ministerstvu financí vydat vyhlášku. Tuto pravomoc pak Ministerstvo financí realizovalo vydáním vyhlášky č. 467/2003 Sb., o používání tabákových nálepek při značení tabákových výrobků, kde v § 5 této vyhlášky je uvedeno: „*Odběratelé používají pro objednávku tabákových nálepek, která plní **funkci daňového příznání**, tiskopis, jehož vzor je uveden v příloze č. 3 k této vyhlášce.*“ (zvýrazněno autorem) Příloha č. 3 pak zahrnuje obsahové i strukturální vymezení daného tiskopisu. V § 7 dané vyhlášky je pak předepsán vzor tiskopisu pro evidenci tabákových nálepek, kdy je zde uvedeno: „*Vzor tiskopisu pro evidenci přijatých, užitých a vrácených tabákových nálepek je uveden v příloze č. 4 k této vyhlášce.*“ Příloha č. 4 pak opět zahrnuje obsahové i strukturální vymezení daného tiskopisu.

5.2. Vyhláška Ministerstva financí č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní

Touto vyhláškou je na základě zákonného zmocnění Ministerstva financí daňovým řádem upraven rozsah a postup pro stanovení a úhradu náhrady ušlého

výdělku a náhrady hotových výdajů oprávněné osobě. Touto vyhláškou je definována náhrada ušlého výdělku a způsob jeho prokázání. Současně je zde definována náhrada hotových výdajů s tím.

5.3. Postup Ministerstva financí dle zákona o rozpočtových pravidlech

Ministerstvo financí dne 20. listopadu 2001 vydalo k provedení zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, vyhlášku č. 419/2001 Sb., o rozsahu, struktuře a termínech údajů předkládaných pro vypracování návrhu státního závěrečného účtu a o rozsahu a termínech sestavení návrhů závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu.

Tato vyhláška upravuje rozsah, strukturu a termíny údajů předkládaných správci kapitol, územními samosprávnými celky, dobrovolnými svazky obcí, Regionálními radami regionů soudržnosti (dále jen „regionální rada“) a státními fondy Ministerstvu financí pro vypracování návrhu státního závěrečného účtu a rozsah a termíny sestavení návrhů závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu¹⁴³.

Tato vyhláška řeší období tiskopisů, když se zde jedná o získání potřebných údajů pro návrh státního závěrečného účtu. Vyhláška kromě upřesnění požadavků a termínu pro daný účel obsahuje i řadu vzorů tabulek pro předávání potřebných údajů

5.4. Postup Ministerstva pro místní rozvoj dle zákona při zadávání veřejných zakázek

Ministerstvo pro místní rozvoj vyhláškou č. 168/2016 Sb. ze dne 12. 5. 2016, o uveřejňování formulářů pro účely zákona o zadávání veřejných zakázek a náležitostech profilu zadavatele, stanovilo v souladu se zákonným zmocněním dle zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek:

„a) formuláře sloužící pro uveřejňování informací podle zákona o zadávání veřejných zakázek (dále jen „zákon“), pro které není formulář určen přímo použitelným předpisem Evropské unie 1),

¹⁴³ § 1 vyhlášky Ministerstva financí č. 419/2001 Sb., o rozsahu, struktuře a termínech údajů předkládaných pro vypracování návrhu státního závěrečného účtu a o rozsahu a termínech sestavení návrhů závěrečných účtů kapitol státního rozpočtu.

- b) způsob vyplnění formulářů včetně stanovení povinně vyplňovaných údajů,*
- c) podmínky přijetí formulářů k uveřejnění,*
- d) postup při úpravách údajů ve formulářích,*
- e) přístup k uveřejněným formulářům,*
- f) způsob doručování formulářů,*
- g) postup při nápravě vad v uveřejněných formulářích a vad plnění provozovatele Věstníku veřejných zakázek,*
- h) přístup k uveřejněným informacím na profilu zadavatele,*
- i) strukturu údajů uveřejňovaných na profilu zadavatele,*
- j) postup při změně profilu zadavatele a*
- k) strukturu údajů pro uveřejnění výše skutečně uhrazené ceny za plnění veřejné zakázky a podrobnosti uveřejnění smlouvy uzavřené na veřejnou zakázku. “¹⁴⁴*

Tato vyhláška tak poměrně podrobně definuje podmínky pro způsob vyplnění a přijetí formulářů pro zveřejnění ve Věstníku veřejných zakázek, včetně uvedení vzorů.

Je tedy zřejmé, že orgány veřejné moci v některých případech, při ukládání povinnosti prostřednictvím tiskopisů nebo v souvislosti s jim svěřenou pravomocí k provedení zákona postupují souladně s ústavním pořádkem a tuto pravomoc realizují za použití ústavou definovaných podzákonných předpisů.

¹⁴⁴ § 1 vyhlášky ministerstva pro místní rozvoj 168/2016 Sb., o uveřejňování formulářů pro účely zákona o zadávání veřejných zakázek a náležitostech profilu zadavatele

6. Závěr

V této práci jsem se věnoval zákonnosti postupů Ministerstva financí při vydávání tiskopisů, které jsou daňové subjekty povinny používat pro svá podání. Dále jsem se pokusil zhodnotit provedení svěřené kompetence správci daně při zveřejnění elektronické adresy své podatelny a stanovení a zveřejnění formátů a struktur datových zpráv.

Na základě výše uvedených skutečností se domnívám, že současný postup Ministerstva financí a Finanční správy ČR při vydávání tiskopisů dle ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu a určení a zveřejnění formátu a struktury datové zprávy dle ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu je orgány veřejné moci proveden zcela mimo těmto orgánům svěřené kompetence a v rozporu se základními ústavními pravidly pro výkon veřejné moci.

Správní orgány tak dle mého názoru opřené i o názor Nejvyššího správního soudu, vyjádřeného „obiter dictum“ v rozhodnutí ze dne 5. 12. 2017 čj. 30 A 155/2017-115, překračují svěřené kompetence, když **Ministerstvo financí nebylo zákonem zmocněno** k tomu, aby vydalo závazné tiskopisy pro podání uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu, a **správce daně pak nezveřejnil elektronickou adresu své podatelny** a současně nezveřejnil formát a strukturu datových zpráv, které **je způsobilý přijmout**, přestože mu to bylo zákonem uloženo.

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

BAXA, J. et al. *Daňový řád: komentář I. díl (§ 1 až 124)*. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2011. 1. vydání. ISBN 978-80-7357-564-9 s.800.

HENDRYCH, Dušan. *Správní právo. Obecní část. 9. vydání*. 9. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Academia iuris. ISBN 978-80-7400-624-1. s.570.

KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer ČR a.s., 2017. ISBN 978-80-7552-685-4. s.182.

LICHNOVSKÝ, O., et al. *Daňový řád: komentář*. 2016. ISBN 978-80-7400-604-3. s.938.

MATES, Pavel. *Správní uvážení*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-424-4. s.176.

WAGNEROVÁ, E., et al. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer CR, 2012. ISBN 978-80-7357-750-6. s.931.

2. Seznam použitých internetových zdrojů

Databáze aktuálních daňových tiskopisů | Daňové tiskopisy | Finanční správa. Finanční správa [online]. Copyright © 2013 [cit. 23.03.2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu>

Prohlášení o přístupnosti | Finanční správa. Finanční správa [online]. Copyright © 2013 [cit. 23.03.2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/prohlaseni-o-pristupnosti>.

Wikipedie: Otevřená encyklopedie: Extensible Markup Language [online]. c2018 [citováno 20. 03. 2018]. Dostupný z WWW: <https://cs.wikipedia.org/w/index.php?title=Extensible_Markup_Language&oldid=15932736>.

3. Seznam použitých právních předpisů

Ústavní zákon České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů.

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti, ústavního pořádku České republiky, ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů.

Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů (zákon o elektronickém podpisu), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 263/2016 Sb., atomový zákon, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška Ministerstva informatiky č. 496/2004 Sb., o elektronických podatelnách.

Vyhláška Ministerstva vnitra č. 194/2009 Sb., o stanovení podrobností užívání a provozování informačního systému datových schránek, kterou se provádí zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech.

Vyhláška Ministerstva financí č. 382/2010 Sb., o náhradě ušlého výdělku a náhradě hotových výdajů při správě daní.

Vyhláška Ministerstva financí č. 383/2010 Sb., o kolkových známkách.

Vyhláška Ministerstva vnitra č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby.

4. Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu II. ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999 N 173/16 SbNU 259.

Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016 40/2017 Sb.

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 5.12.2017, čj. 30 A 155/2017 - 115,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3.1.2018, čj. 2 Afs 25/2015 - 38

5. Seznam ostatních zdrojů

Legislativních pravidla vlády schválená usnesením vlády č. 188 ze dne 19. března 1998, ve znění usnesení vlády ze dne 17. ledna 2018 č. 47.

Resumé

This Paper deals with the legality of the procedures of the Ministry of Finance when issuing forms which tax entities are obliged to use for their submissions. Also, it deals with implementation of the competence conferred on the tax administrator when publishing the electronic address of its registry, as well as when setting and publishing the formats and structures of data messages.

On the basis of the above facts, the author believes that the current procedures implemented by the Ministry of Finance and the Financial Administration bodies when issuing the forms pursuant to Section 72 (1) of the Tax Code, and when determining and publishing the format and structure of the data message pursuant to the provisions of Section 56 (1) (b) of the Tax Code, are performed completely outside those public bodies' competences and contrary to the basic constitutional rules governing the exercise of public authority.

In the author's opinion and also based on the opinion of the Supreme Administrative Court, expressed as "obiter dictum" in the decision of 5 December 2017 ref.no. 30 A 155/2017-115, the administrative authorities exceeded their competences when the Ministry of Finance was not empowered by law to issue binding forms for submissions in Section 72 (1) of the Tax Code, and the tax administrator did not publish the electronic address of its registry and, at the same time, did not publish the format and structure of data messages that the tax administrator was eligible to receive, even though it had been required to do so under law.