

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1
Sekce metodiky a výkonu daní

V Praze

Č.j.: 10148/13/7001-21000-506729

Informace GŘ k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH

1. Cíl dokumentu

S ohledem na skutečnost, že s účinností od 1. ledna 2013 vstoupila v platnost novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), jejíž součástí je implementace směrnice Rady 2010/45/EU, kterou se mění Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace (dále jen „směrnice“) a dále s ohledem na znění důvodové zprávy k této novele (§ 34 zákona o DPH) vydává Generální finanční ředitelství k problematice daňových dokladů tuto Informaci. Jejím hlavním cílem je podrobnější seznámení s novou úpravou přijatou na úrovni EU a národní legislativy v oblasti fakturace u DPH. Informace se konkrétně zabývá problematikou daňových dokladů po novele zákona o DPH a to zejména z pohledu zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu, neporušenosti jeho obsahu, jeho čitelnosti a dalších operací s doklady, tj. jejich uchováním a případnou konverzí. Tyto vlastnosti jsou také základním předpokladem pro uznatelnost daňového dokladu jako takového. Informace však problematiku dokazování nároku na odpočet daně komplexně neřeší, proces dokazování je svojí podstatou širší. Minimálně lze však konstatovat, že daňový doklad se všemi zajištěnými vlastnostmi ve smyslu zákona o DPH je, až na výjimky vymezené v ustanovení § 73 odst. 1 písm. b) a e) zákona o DPH, jednou ze základních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Z hlediska praktického uplatňování této problematiky a lepší orientace v dané problematice informace obsahuje příklady možných kontrolních mechanismů procesů, které budou akceptovány správcem daně, a zároveň vysvětluje možnost volby jiných systémů, které zaručí vytvoření spolehlivé vazby mezi daňovým dokladem a předmětným plněním a tím daňový doklad zajistí z hlediska jeho základních vlastností - tj. věrohodnosti jeho původu, neporušenosti jeho obsahu a jeho čitelnosti ve smyslu zákona o DPH. Výčet těchto možných kontrolních mechanismů zmíněných v informaci není vyčerpávající. Volba způsobu zajištění daňových dokladů je plně v kompetenci daňových subjektů.

1.1 Právní rámec

1.1.1 Směrnice Rady 2010/45/EU

Záměrem této směrnice, která v rámci jednotné evropské úpravy systému DPH přinesla novou formulaci pravidel fakturace, je zjednodušení stávajících pravidel fakturace odstraněním nadbytečných zatížení a překážek a nastolení rovného zacházení s daňovými doklady v listinné a v elektronické podobě. S tím je spojen záměr zamezení nárůstu administrativní zátěže spojená s fakturací v listinné podobě. Rovným zacházením se rozumí také to, že práva

a povinnosti osob povinných k dani by se měly uplatňovat stejným způsobem bez ohledu na skutečnost, zda tyto osoby vystavují faktury v listinné či elektronické podobě. Zároveň by měl být přístup správce daně při uplatňování kontrolní pravomoci v obou případech jednotný.

1.1.2 Zákon o DPH

Z důvodu implementace změn v oblasti pravidel fakturace, které zavedla směrnice, došlo od 1.1.2013 v rámci novelizace zákona o DPH k celkové změně dílu 5 zákona o DPH, který řeší problematiku daňových dokladů v §26 až § 35a.

1.1.3 Ostatní

Daňové doklady vystavované ve smyslu pravidel zakotvených v zákoně o DPH neslouží obvykle pouze a jen pro účely DPH. Jsou zde naopak většinou souvislosti a návaznosti do oblastí ostatních daní a zejména do účetnictví. V tomto kontextu lze při vymezení širšího rámce právní úpravy uvažovat i s jinými souvisejícími předpisy, výslovně lze zmínit zákon o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb., ve znění p.p.), kde je např. problematika daňových dokladů v elektronické podobě upravena zejména v ust. § 33, § 33a a § 34. Není nicméně účelem ani cílem této informace obsáhnout danou problematiku i z pohledu účetních předpisů. Tato zmínka je doplněna jako upozornění na nutnost uvědomění si případných souvisejících okolností fakturace.

2. Daňové doklady po novele zákona o DPH

Podle nově zakotvené definice daňového dokladu je tímto písemnost splňující podmínky stanovené zákonem o DPH. Daňový doklad může mít listinnou nebo elektronickou podobu.

Za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje.

U daňového dokladu v listinné i v elektronické podobě musí být od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty stanovené pro jeho uchování zajištěna věrohodnost jeho původu, neporušenost jeho obsahu a čitelnost.

2.1 Daňový doklad v elektronické podobě

Daňový doklad má elektronickou podobu tehdy, pokud je vystaven a obdržen elektronicky. Osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje, musí souhlasit s použitím daňového dokladu v elektronické podobě. Pokud tato osoba s použitím daňového dokladu v elektronické podobě nesouhlasí, nelze daňový doklad v této podobě používat. Souhlas osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, je nutný **pro veškerá použití daňového dokladu v elektronické podobě**, což zahrnuje nejen vystavení daňového dokladu, ale i jeho předání nebo zpřístupnění, včetně jeho uchování po celou zákonem stanovenou dobu.

2.1.1 Udělení souhlasu s použitím daňového dokladu

Volba způsobu udělení tohoto souhlasu je ponechána plně na účastnících obchodní transakce. Souhlas lze udělit jakýmkoliv formálním či neformálním způsobem, přičemž může být udělen i tichý souhlas. Tichým souhlasem se rozumí například zaúčtování daňového dokladu. Správce daně nebude zpochybňovat udělení souhlasu s použitím daňového dokladu v elektronické podobě, pokud jej nezpochybní osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje.

3. Vystavování daňových dokladů

3.1. Právní řád rozhodný pro vystavování daňových dokladů

Jako základní pravidlo platí, že vystavování daňových dokladů při dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby se řídí pravidly toho členského státu, ve kterém je místo plnění (§ 27 odst. 1 zákona o DPH).

Výjimky ze základního pravidla:

a) Pokud je ale

- místo plnění v jiném členském státě, než ve kterém má osoba poskytující službu sídlo nebo provozovnu (provozovnu v případě, že je plnění uskutečněno prostřednictvím této provozovny),
- a současně jde o situaci, kdy je daň povinen přiznat příjemce plnění a tento příjemce nebyl zmocněn k vystavení daňového dokladu

řídí se vystavování daňových dokladů pravidly členského státu, ve kterém je sídlo nebo provozovna¹ poskytovatele.

b) Stejně pravidlo, tj. že vystavování daňových dokladů podléhá pravidlům členského státu, ve kterém je sídlo nebo provozovna poskytovatele, platí pokud je místo plnění ve třetí zemi

Příklad: Osoba registrovaná k dani na Slovensku, která nemá sídlo ani provozovnu v České republice, poskytuje službu na nemovitosti, která se nachází v České republice, plátcí se sídlem nebo provozovnou v České republice. Místo plnění se nachází v České republice, tedy v jiném státě, než ve kterém má osoba poskytující službu sídlo nebo provozovnu, přičemž daň je povinen přiznat plátcí - příjemce plnění. Daňový doklad, který vystavuje osoba registrovaná k dani na Slovensku, bude vystaven podle právních předpisů platných na Slovensku.

3.2. Základní pravidla pro vystavování daňových dokladů v České republice

Situace, při kterých je plátcí povinen vystavit daňový doklad podle tuzemských předpisů, jsou taxativně vymezeny v ust. § 28 odst. 1 zákona o DPH.

Případy, při kterých vzniká osobě povinné k dani povinnost vystavit daňový doklad, jsou pak vymezeny v odstavci 2 téhož paragrafu zákona o DPH.

Obecně platí, že daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění. Odlišná lhůta pro vystavení daňového dokladu je stanovena pro případy uvedené v ustanovení § 28 odst. 4 zákona o DPH s tím, že tato lhůta činí 15 dnů, ale od konce kalendářního měsíce v němž vyjmenovaná skutečnost nastala.

Daňový doklad vystavuje osoba, které povinnost doklad vystavit ukládá zákon (viz výše). Tato osoba však může k vystavení daňového dokladu zmocnit osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje², nebo třetí osobu. Zmocnění k vystavení daňového dokladu musí být vždy učiněno písemně. V případě, že je toto zmocnění uděleno elektronicky, musí být opatřeno uznávaným elektronickým podpisem.

¹ Umístění provozovny je rozhodné tehdy, pokud jde o plnění uskutečněné prostřednictvím této provozovny.

² Tato osoba potom na vystaveném dokladu musí jako náležitost uvést slova: „vystaveno zákazníkem“

4. Náležitosti daňových dokladů

Základní náležitosti v zásadě pro všechny daňové doklady jsou vymezeny v ustanovení § 29 zákona o DPH. V § 29a jsou řešena specifika způsobu uvádění některých z těchto základních náležitostí a to při uvádění na dokladu skupiny (jak pro případy daňového dokladu u plnění uskutečněného skupinou, tak pro skupinu). V nejbližších následujících ustanoveních jsou pak konkrétně již u specifických typů daňových dokladů vymezeny odchylky či výjimky od takto daných základních náležitostí. Konkrétněji jde o odchylky u tzv. zjednodušeného daňového dokladu a tzv. zvláštních daňových dokladů. Do značné míry samostatnou kategorií zde představují daňové doklady při dovozu a vývozu zboží. Možnost vystavení zjednodušeného daňového dokladu upravuje ust. § 30 zákona o DPH. V § 30a je pak uvedeno, které ze základních náležitostí „běžného“ dokladu nemusí zjednodušený daňový doklad obsahovat. Náležitosti opravného daňového dokladu jsou vymezeny v ustanovení § 45 zákona o DPH. V odst. 2 tohoto zákonného ustanovení jsou nově od 1.1.2013 upřesněny náležitosti opravného daňového dokladu v případě, že původní daňový doklad byl vystaven jako zjednodušený daňový doklad.

Obsah daňového dokladu v listinné i v elektronické podobě musí zůstat po celou dobu životnosti z důvodu zajištění neporušenosti jeho obsahu nezměněn, i proto odpadá dříve upravené přímé doplňování některých náležitostí na daňový doklad.

5. Zvláštní daňové doklady

Zvláštními daňovými doklady jsou splátkový kalendář, platební kalendář, souhrnný daňový doklad a doklad o použití, které jsou nově vymezeny v ustanoveních § 31, § 31a, § 31b a § 32 zákona o DPH.

6. Daňové doklady při dovozu a vývozu zboží

Daňové doklady při dovozu zákon s účinností od 1.1.2013 vymezuje v § 33, daňový doklad při vývozu zboží pak v § 33a. V obou případech je zákonem za daňový doklad označeno rozhodnutí vydávané celním úřadem.

7. Zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových daňových dokladů

Bez ohledu na skutečnost, zda jde o daňový doklad vystavený v listinné nebo elektronické podobě, musí být od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty pro jeho uchovávání zajištěna věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu a dále jeho čitelnost (§34 zákona o DPH).

Věrohodnost původu daňového dokladu – zaručení autenticity

Vždy musí být zaručena totožnost osoby, která plnění uskutečňuje, nebo totožnost osoby, která daňový doklad oprávněně vystavila.

Pozn.: Osoba povinná k dani může k vystavení daňového dokladu zmocnit osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje nebo třetí osobu. Pokud je zmocnění uděleno elektronicky, musí být podepsáno uznávaným elektronickým podpisem. (§ 28 odst. 5 zákona o DPH).

Neporušenost obsahu daňového dokladu – zaručení integrity

Neporušeností obsahu daňového dokladu se rozumí skutečnost, že obsah daňového dokladu požadovaný podle zákona o DPH nebyl změněn. Obsahem daňového dokladu se rozumí náležitosti daňového dokladu ve smyslu § 29 a násl. zákona o DPH (§ 29a – náležitosti daňového dokladu skupiny, § 30a náležitosti zjednodušeného daňového dokladu aj.). Pokud zákonem předepsané náležitosti daňových dokladů vymezených v § 29 až § 33a zákona o DPH nebudou v průběhu jeho „života“, tj. od doby jeho vystavení až do konce lhůty pro jeho uchovávání, změněny, bude takový daňový doklad považován za neporušený.

Dodatečné informace (např. údaje o předkontaci, o archivaci, razítka „došlo dne..“ apod.) by od 1.1.2013 neměly být na daňový doklad z důvodu zachování neporušenosti obsahu daňového dokladu po celou dobu jeho „života“ doplňovány. Daňový subjekt by měl případné dodatečné informace (údaje) zaznamenat buď v evidenci pro účely daně z příděné hodnoty, kterou je povinen vést ve smyslu ustanovení § 100, popř. § 100a zákona o DPH, případně jiným způsobem, kterým neporuší původní obsah daňového dokladu. Nicméně pokud budou přesto na daňový doklad doplněny údaje nad rámec povinných náležitostí daňového dokladu, přičemž obsah daňového dokladu požadovaný podle zákona o DPH doplněním těchto údajů zůstane nezměněn, bude takový daňový doklad považován za neporušený. Doplněné údaje však nesmí pozměňovat povinné náležitosti daňového dokladu vymezené v ustanovení § 29 a násl. zákona o DPH a z dokladu musí být patrné, že jde o doplnění údajů oproti původnímu obsahu.

Čitelnost obsahu daňového dokladu

Čitelností obsahu se rozumí skutečnost, že s obsahem daňového dokladu je možno se seznámit přímo nebo prostřednictvím technického zařízení. Čitelnost daňového dokladu je nutné zajistit od okamžiku jeho vystavení až do konce doby jeho uchovávání. Na toto je třeba pamatovat nejen u elektronických dokladů (z pohledu zajištění příslušného softwaru nutného pro zobrazení obsahu v čitelné podobě), ale též u listinných dokladů (např. zcela nevyhovující jsou tzv. termotisky – viz dále).

Způsob zajištění vlastností daňových dokladů

Věřohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu i čitelnost musí nezávisle na sobě zajistit jak pořizovatel zboží či příjemce služby, tak i dodavatel zboží či poskytovatel služby a to po celou dobu „životnosti“ daňového dokladu, tj. od okamžiku jeho vystavení/přijetí až do konce doby pro jeho uchovávání.

Zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu a neporušenosti jeho obsahu lze v souladu s ustanovením § 34 zákona o DPH dosáhnout prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů vytvářejících spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a daným plněním. Pro zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu by tak měla každá účetní jednotka vytvářet spolehlivou **auditní stopu** tím, že bude uchovávat související účetní záznamy či dokumenty (např. objednávky, doklady o platbách, smlouvy, příjemky popř. výdejky materiálu apod.), a to po celou dobu stanovenou pro uchovávání daňových dokladů.

Podle vysvětlivek ke Směrnici 2010/45/EU lze v rámci účetnictví auditní stopu popsat jako zdokumentovaný tok plnění od zahájení, zdrojového dokumentu, například objednávky, až po ukončení, například konečný záznam v roční účetní závěrce, a naopak, který propojuje různé dokumenty v rámci procesu. Auditní stopa zahrnuje zdrojové dokumenty, zpracovaná plnění a odkazy na propojení mezi nimi. Auditní stopu lze popsat jako spolehlivou, pokud je propojení mezi podklady a zpracovanými plněními snadno sledovatelné (auditní stopa obsahuje

dostatečně podrobné informace k propojení dokumentů), odpovídá uvedeným postupům a zachycuje procesy, které skutečně nastaly. Toho lze dosáhnout například pomocí dokumentů třetích stran, např. bankovních výpisů, dokumentů od pořizovatele či příjemce nebo od dodavatele či poskytovatele (dokumentů druhé strany) a interních kontrolních mechanismů:

V souladu s ustanovením § 26 odst. 1 zákona o DPH je daňovým dokladem písemnost, která splňuje podmínky stanovené tímto zákonem. Pokud u daňového dokladu nejsou zajištěny všechny zákonem požadované vlastnosti ve smyslu ustanovení § 34 zákona o DPH, tj. není zajištěna věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost, nelze takový doklad považovat za daňový doklad ve smyslu zákona o DPH.

7.1 Možné způsoby zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu v elektronické podobě

Věrohodnost původu daňového dokladu v elektronické podobě a neporušenost jeho obsahu lze vedle kontrolních mechanismů procesů zajistit také:

- uznávaným elektronickým podpisem
- uznávanou elektronickou značkou, nebo
- elektronickou výměnou dat (EDI), jestliže dohoda o této výměně stanoví užití postupů zaručujících věrohodnost původu a neporušenost obsahu.

Uznávaný elektronický podpis, uznávaná elektronická značka

Při využití uznávaného elektronického podpisu či uznávané elektronické značky by po celou „životnost“ daňového dokladu mělo být možné prokazatelným způsobem ověřit platnost uznávaného elektronického podpisu či uznávané elektronické značky v okamžiku podepsání daňového dokladu. Pro zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu a neporušenosti jeho obsahu lze však využít (např. pokud dojde k vypršení doby platnosti uznávaného elektronického podpisu apod.) i jiné kontrolní mechanismy procesů, jež vytvoří spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a souvisejícím plněním.

Příklad: Subjekt A zaslal subjektu B daňový doklad v elektronické podobě tak, jak byl zvyklý před platností nového zákona od 1.1.2013 tedy se svým uznávaným elektronickým podpisem např. prostřednictvím dokladu ve formátu Českého národního formátu el.fakturace založeném na UBL 2.0. Subjekt B, který daňový doklad v el.podobě přijal, může skutečnost, že u daňového dokladu jsou zajištěny všechny zákonem požadované vlastnosti prokázat i po vypršení doby platnosti zmíněného elektronického podpisu např. tím, že vytvoří u každého daňového dokladu spolehlivou vazbu mezi tímto dokladem a daným plněním (například i tím, že daňový doklad spojí s konkrétním výpisem z banky, který dokládá zaplacení předmětného plnění). Tím subjekt B doloží, že doklad s příslušným variabilním symbolem a částkou mezi účastníky obchodního případu musel existovat ještě před okamžikem vypršení doby platnosti elektronického podpisu.

Elektronická výměna informací EDI

Electronic Data Interchange (EDI) je předepsaný standardní formát pro výměnu obchodních dat (viz. čl. 2 Doporučení Komise 1994/820/ES ze dne 19. října 1994 o právních aspektech elektronické výměny informací). Prostřednictvím EDI mohou být zasilány mj. i daňové doklady. Pokud je obsahem datové zprávy daňový doklad vystavený osobou, která plnění

uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila, může být věrohodnost původu a neporušenost obsahu daňového dokladu zaslání prostřednictvím EDI zajištěna v okamžiku předání daňového dokladu k odeslání a dále při jeho příjmu. Příjemce takového daňového dokladu pro zajištění jeho věrohodnosti a neporušenosti po celou dobu „životnosti“ daňového dokladu však musí zajistit existenci jednoznačné vazby mezi informacemi přenesenými prostřednictvím EDI a tímto daňovým dokladem.

Příklad: Subjekt A zaslal daňový doklad v elektronické podobě prostřednictvím elektronické výměny informací EDI subjektu B. Věrohodnost původu tohoto dokladu a neporušenost jeho obsahu z pohledu subjektu B je zajištěna v době přijetí daňového dokladu prostřednictvím systému EDI (samozřejmě za předpokladu, že subjekt A zajistil již při odeslání daňového dokladu jeho věrohodnost, tj. totožnost osoby, která plnění uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila). Po zbývající dobu „životnosti“ daňového dokladu, tj. od přijetí dokladu zaslání prostřednictvím EDI až po ukončení doby pro jeho uchování, pro zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu, subjekt B musí zajistit jednoznačnou vazbu mezi informacemi přenesenými prostřednictvím EDI a předmětným daňovým dokladem.

Změna formátu daňového dokladu v elektronické podobě

Pokud dojde ke změně formátu daňového dokladu, byť se nejedná o změnu obsahovou, pro zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu takového daňového dokladu je třeba, aby tato změna byla zjištělná. Formát daňového dokladu se vztahuje ke způsobu zpracování daňového dokladu. Formát, v němž je obsah daňového dokladu uložen, lze převádět do jiných formátů, které vyhovují příjemci/vystaviteli daňového dokladu, při zachování neporušeného obsahu daňového dokladu. Případná změna formátu může například zahrnovat změnu způsobu zobrazení data, např. dd/mm/rr na rr/mm/dd, nebo změnu samotného typu souboru, např. XLM, PDF atp.

Příklad: Subjekt A zaslal daňový doklad v elektronické podobě prostřednictvím EDI subjektu B. Před odesláním daňového dokladu měl soubor na straně dodavatele určitý formát. Při přijetí daňového dokladu byl formát daňového dokladu subjektem B změněn (subjekt B používá pro veškeré přijaté daňové doklady standardizovaný formát). Daňový doklad v elektronické podobě je u subjektu A i subjektu B obsahově totožný, liší se pouze jejich formát. Pokud je věrohodnost původu a neporušenost obsahu zjištělná z příslušné auditní stopy, má se za to, že u takového daňového dokladu jsou zajištěny všechny zákonem požadované vlastnosti ve smyslu ustanovení § 34 zákona o DPH.

Neporušenost obsahu daňového dokladu lze například dále zajistit jeho uložením na médium, jenž má prokazatelně takové vlastnosti, které neumožňují provádět změny jeho obsahu. Data mohou být uložena na tato média pouze jednou. Příkladem mohou být nepřepisovatelné optické disky, nepřepisovatelné magnetooptické disky atp.

Věrohodnost původu a neporušenost obsahu daňového dokladu může být dále zajištěna jeho uložením do důvěryhodného úložiště dokumentů, které splňuje požadavky právních předpisů s ohledem na neměnnost či zabezpečení souboru, ve kterém je daňový doklad uložen proti neoprávněným změnám (symetrické šifrování, asymetrické šifrování).

Datové schránky

Datové schránky samy o sobě mohou zajistit identifikaci osoby, která do schránky daňový doklad vložila. Pokud je obsahem datové zprávy daňový doklad vystavený osobou, která plnění uskutečňuje nebo která daňový doklad oprávněně vystavila, může být věrohodnost původu a neporušenost obsahu daňového dokladu zabezpečena v okamžiku odeslání nebo příjmu datové zprávy. Z pohledu příjemce daňového dokladu může být daňový doklad po celou dobu své „životnosti“ považován za takto věrohodný a neporušený v případě, že období po vyjmutí daňového dokladu z datové zprávy je zajištěné pomocí spolehlivé auditní stopy, která vytvoří jednoznačnou a spolehlivou vazbu mezi daňovým dokladem a původní datovou zprávou.

Příklad: Subjekt A zašle prostřednictvím datové schránky subjektu B daňový doklad v elektronické podobě. Subjekt B vyjme daňový doklad z datové schránky a používá jej dále dle své potřeby. Subjekt B zajistí věrohodnost původu a neporušenost obsahu daňového dokladu zaslání datovou schránkou od doby vyjmutí dokladu ze schránky až po ukončení doby jeho uchování tak, že vytvoří s pomocí vhodné auditní stopy průkaznou vazbu mezi tímto daňovým dokladem a původní datovou zprávou.

Pro použití datových schránek lze takto doporučit ukládání celých datových zpráv, nikoli pouze samotného daňového dokladu, čímž zůstane zajištěna věrohodnost odesílatele daňového dokladu. V případě využití funkce re-autorizace datových zpráv pomocí časových razítek (viz. níže) je navíc zajištěna neměnnost daňového dokladu po celou dobu uchování.

Časová razítka

Obecně časová razítka zajišťují přiřazení aktuálního časového údaje k existujícím datům, informacím, souborům nebo událostem. Připojují se tedy k dokumentům či datům, u kterých chceme mít v budoucnu možnost ověřit, že v této podobě existovaly před časem uvedeným v časovém razítku. Pomocí kvalifikovaného časového razítka lze také tzv. „zafixovat v čase“ například skutečnost, že daňový doklad v elektronické podobě je věrohodný a neporušený. Časové razítko tak zaručí, že určitá digitální informace (daňový doklad) existovala v daném okamžiku, tj. v době přidělení časového razítka. Pokud se daňový subjekt rozhodne pro zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu používat systém časových razítek, měl by pamatovat na omezenou dobu jejich platnosti a v případě potřeby opatřit daňový doklad razítkem novým, popřípadě by měl daňový doklad uložit do důvěryhodného úložiště dokumentů, které splňuje požadavky právních předpisů s ohledem na neměnnost a podobně. V případě, že dojde k vypršení platnosti časového razítka, lze věrohodnost původu daňového dokladu a jeho neporušenost zajistit po zbývající dobu jeho „životnosti“ také s pomocí kontrolních mechanismů procesů, které vytvoří dostatečně průkaznou auditní stopu, která zajistí jednoznačnou vazbu mezi daňovým dokladem a předmětným plněním.

E-mailová komunikace

Z důvodu nezabezpečení přenosu dat nelze jednoznačně pozitivně vymezit zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu, který byl zaslán e-mailem. Tento způsob komunikace mezi subjekty nelze sám o sobě považovat za věrohodný, přičemž u daňového dokladu zaslání touto cestou nemůže být bez dalšího zajištěna věrohodnost jeho původu. Při zaslání daňového dokladu e-mailem je tak nezbytné zajistit věrohodnost původu a neporušenost obsahu daňového dokladu dostatečně vhodným a průkazným kontrolním mechanismem, pomocí kterého bude vytvořena dostatečně průkazná auditní stopa

vytvářející jednoznačnou vazbu mezi daňovým dokladem zasláným prostřednictvím e-mailu a předmětným plněním.

Příklad: Subjekt A zaslal subjektu B daňový doklad ve formátu PDF e-mailem bez elektronického podpisu, časového razítka apod. Takovýto daňový doklad nelze považovat sám o sobě za daňový doklad se zajištěnými vlastnostmi ve smyslu ve smyslu § 34 zákona o DPH, a to zejména z důvodu nezajištění věrohodnosti jeho původu. Pro zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu takového daňového dokladu je nezbytné vytvořit dostatečně vhodným a průkazným kontrolním mechanismem spolehlivou auditní stopu, která vytvoří jednoznačnou vazbu mezi daňovým dokladem zasláným prostřednictvím e-mailu a předmětným plněním.

Součástí auditní stopy prokazující věrohodnost původu daňového dokladu může být například zaslání elektronického daňového dokladu e-mailem z předem sjednané e-mailové adresy (např. fakturace@xyz.cz), kdy tento způsob zaslání daňových dokladů je upraven vzájemnou dohodou stran transakce.

Výčet příkladů zajištění věrohodnosti a neporušenosti daňových dokladů není a ani nemůže být úplný a konečný už s ohledem na technologický vývoj.

7.2 Možné způsoby zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu v listinné podobě

Věrohodnost původu daňového dokladu v listinné podobě je možné zajistit například tím, že je takovýto daňový doklad prokazatelně opatřen určitými neměnnými identifikátory (razítka, hlavičkový papír, vodoznaky aj., které používá dodavatel), popř. vlastnoručním podpisem apod.)

7.3 Možné způsoby zajištění neporušenosti obsahu daňového dokladu v listinné podobě

U listinných podob je nutné posoudit, zda analogový nosič informace (zpravidla papír), na kterém je daňový doklad vytištěn, splňuje podmínku neporušenosti obsahu po celou dobu jeho životnosti (tj. od vytištění až po uplynutí lhůty pro uchovávání daňového dokladu).

U daňového dokladu musí být zajištěna neporušenost jeho obsahu, ke změně formy dokladu, při zachování stejného obsahu, však dojít může. Je zřejmé, že pro zajištění neporušenosti daňového dokladu v listinné podobě, pokud se jedná například o tzv. „termoúčtenky“, samopropisovací papíry, doklady vytištěné barevnými inkousty apod. bude nutné převést takovýto doklad do jiné formy, která neporušenost obsahu daňového dokladu zajistí.

Může se jednat například o převod z podoby listinné do elektronické, popřípadě z listinné do elektronické a zpět do listinné. Blíže o převezech forem viz. kapitola 10. Může jít také o okopírování či jiný dodatečný postup u takového dokladu, u kterého nemusí být zaručena jeho čitelnost po celou dobu jeho „životnosti“, tj. od doby jeho vystavení až po ukončení lhůty pro jeho uchovávání (např. již zmíněné termotisky, které jsou takto samy o sobě z pohledu vyžadovaných vlastností daňových dokladů zcela nevyhovující).

7.4 Zajištění věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňových dokladů prostřednictvím kontrolních mechanismů (§ 34 odst. 3 zákona o DPH)

Věrohodnost původu daňového dokladu a neporušenost jeho obsahu lze zajistit prostřednictvím kontrolních mechanismů procesů, které vytvářejí spolehlivou auditní stopu

mezi daňovým dokladem a daným plněním. Daňový doklad nelze považovat za nezávislý samostatný dokument, váže se k němu celá řada dalších dokladů či záznamů např. objednávky, potvrzené příjemky zboží, bankovní výpisy apod.

Auditní stopou se nemyslí stopa technologická, nýbrž je tento pojem chápán jako tok všech souvisejících dokladů a okolností od zahájení transakce, včetně zdrojových dokladů, jako je např. objednávka, až po dokončení transakce, to je např. posledním záznamem v účetní uzávěrce, přičemž vždy musí být zajištěna provázanost mezi všemi různými doklady a kroky v tomto procesu. Prověřování spolehlivosti auditní stopy bude tedy zahrnovat kontrolu zdrojových dokladů, kontrolu jejich zpracování v průběhu transakce a kontrolu odkazů na spojení mezi těmito doklady a souvisejícími okolnostmi. Podle Evropské komise lze kontrolní mechanismus označit za spolehlivý jen tehdy, pokud vazby mezi daňovými doklady a průběhem transakce je snadné vysledovat i při dostatečně detailní vazbě všech dokladů, např. ze tří stran (bankovní výpisy, doklady od zákazníka a doklady od dodavatele).

Pro účely DPH by měla kontrola mechanismů procesů poskytovat ověřitelnou vazbu mezi daňovým dokladem a dodáním zboží nebo poskytnutím služby a zároveň poskytnout důkazy, že k dodání zboží nebo poskytnutí služby skutečně došlo. Prostředky, kterými daňový subjekt může prokázat souvislost mezi daňovým dokladem a dodání zboží nebo poskytnutím služeb, jsou ponechány zcela na vůli daňového subjektu.

Kontrolní mechanismy procesů by měly odpovídat velikosti daňového subjektu, jeho předmětu činnosti, počtu a hodnotě plnění, počtu a typu obchodních partnerů, popř. i dalším faktorům.

Příklady auditní stopy:

- daňový doklad veden v účetnictví jako průkazný účetní záznam na daňový doklad navazují související dokumenty (podklady, doklady, smlouvy, objednávky, přepravní doklad, potvrzení o platbě...)
- dodavatel (poskytovatel) – daňový doklad páruje například s objednávkou, přepravními doklady, s potvrzením o přijetí platby apod.
- pořizovatel (příjemce) – daňový doklad páruje například se schválenou objednávkou, dodacím listem, avízem o provedené platbě apod.

V praxi se kontrola auditní stopy většinou překrývá s dokazováním nároku na odpočet daně.

7.5 Možné způsoby zajištění čitelnosti daňového dokladu

Daňový doklad by měl být zobrazitelný tak, aby byl veškerý obsah týkající se povinných náležitostí daňového dokladu s ohledem na zákon o DPH jasně čitelný, například na papíře nebo na obrazovce, bez nutnosti podrobného zkoumání nebo výkladu. Je na vůli daňového subjektu, jaké prostředky si pro zachování čitelnosti obsahu daňového dokladu zvolí.

7.5.1 Čitelnost obsahu daňového dokladu v elektronické podobě

U daňových dokladů v elektronické podobě je podmínka čitelnosti splněna, pokud je možné jej na požádání zpřístupnit v přiměřené lhůtě bez zbytečného prodlení, jak je požadováno, a to včetně zpřístupnění po převodu, v podobě okem čitelné a bez dalšího zpracování ihned srozumitelné. Informace z elektronického souboru a informace ze zpřístupněného čitelného souboru musí být totožné s tím, že musí existovat možnost kontroly, že informace nebyly změněny.

Pro zajištění čitelnosti by měl být po celou dobu uchování daňových dokladů k dispozici vhodný a spolehlivý „prohlížeč“ daňových dokladů v elektronické podobě.

Příklad: zprávy EDI, zprávy ve formátu XML (např. ISDOC) či další strukturované zprávy v původním formátu nejsou okem čitelné a ihned srozumitelné. Čitelnost bude u takovýchto daňových dokladů zajištěna, pokud budou zpřístupněny na požádání v přiměřené lhůtě v podobě okem čitelné a ihned srozumitelné. Totéž platí i pro formát PDF, který také není okem čitelný a srozumitelný a je na něj potřeba specializovaný prohlížeč.

7.5.2 Čitelnost obsahu daňového dokladu v listinné podobě

Také v případě daňových dokladů v listinné podobě je třeba zajistit jejich čitelnost po celou dobu jejich životnosti, tj. o doby jejich vystavení až do doby ukončení jejich uchování (zde mj. viz již shora k termotiskům).

8. Předávání a zpřístupňování daňových dokladů

Možné situace při předávání daňových dokladů mezi subjekty:

Předávání daňových dokladů v listinné podobě

Daňový doklad byl vystaven v listinné podobě, odeslán a přijat (převzat) v této podobě a zanesen do účetnictví druhé strany opisem obsahu tohoto dokladu. To je v podstatě klasický stav bez ohledu na to, zda na počátku (při vyhotovení) a na konci (závěrečném zaúčtování) cesty daňového dokladu bylo použito výpočetní techniky a účetní záznam byl zpracován elektronicky. Auditní stopa může být reprezentována i jiným způsobem prokazování věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu.

Předávání daňových dokladů v elektronické podobě

Daňový doklad byl vystaven pouze v elektronické podobě, byl odeslán a přijat prostředky elektronické komunikace (datový nosič, e-mail, datová schránka, internetový přenos EDI WAN), popřípadě včetně prostředků elektronické autorizace a zabezpečení (uznávaný elektronický podpis, doručení datovou schránkou, časové razítko) a byl v této podobě zanesen do účetnictví.

Předávání daňových dokladů s konverzí podoby (listinná podoba na elektronickou podobu a naopak)

viz. kapitola 10

9. Uchování daňových dokladů

Povinnost uchovávat daňové doklady má **uchovatel**, kterým je osoba povinná k dani, která:

- a) daňový doklad vystavila nebo jejímž jménem byl daňový doklad vystaven, pokud jde o daňové doklady za uskutečněná plnění, nebo
- b) má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku a která je plátcem nebo identifikovanou osobou, pokud jde o daňové doklady za všechna plnění přijatá v souvislosti se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku.

Při uchovávání daňových dokladů by měl mít uchovatel vždy na zřeteli, že základní vlastnosti daňových dokladů, tj. jejich věrohodnost jejich původu, neporušenost jejich obsahu a jejich čitelnost, musí být zajištěny po celou dobu jejich „života“, tedy od doby jejich vystavení až do konce lhůty pro jejich uchovávání. Je povinností bez zbytečného odkladu umožnit správci daně na jeho žádost přístup k daňovým dokladům. Lhůta pro uchovávání daňových dokladů zůstává zachována. Daňové doklady se budou i nadále uchovávat po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo.

Uchovatel se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku je povinen uchovávat daňové doklady v tuzemsku. Ustanovení § 35 zákona o DPH umožňuje v případě daňových dokladů v elektronické podobě jejich uchovávání i mimo tuzemsko, pokud jsou tyto doklady uchovávány způsobem umožňujícím nepřetržitý dálkový přístup. Za určitých okolností lze v širším kontextu rovného přístupu připustit, že také daňové doklady v listinné podobě lze uchovávat mimo tuzemsko, a to pokud uchovatel mj. zajistí pro správce daně bezodkladně na jeho požádání, a to s ohledem na základní zásady správy daní vymezené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, přístup k těmto dokladům (předložení) v ČR.

Pokud uchovatel se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku uchovává daňové doklady mimo tuzemsko, je povinen předem oznámit správci daně místo uchovávání daňových dokladů.

9.1 Elektronické uchovávání daňových dokladů (§ 35a zákona o DPH)

Daňový doklad lze uchovávat elektronicky prostřednictvím všech elektronických prostředků pro zpracovávání a uchovávání dat. Při tomto způsobu uchovávání dat musí být elektronicky uchovávána rovněž **data**, která zaručují věrohodnost původu daňových dokladů a neporušenost jejich obsahu.

9.1.1 Uchovávání daňových dokladů vystavených v elektronické podobě

Pod pojmem „*data, která zaručují věrohodnost původu daňových dokladů a neporušenost jejich obsahu*“, se u daňových dokladů v elektronické podobě rozumí například certifikáty, podpisové certifikáty, klíče nebo jiné šifrovací prostředky, pomocí kterých lze bezpečně zjistit, který subjekt doklad vystavil (věrohodnost původu), a dále že doklad nebyl od doby svého vystavení změněn (neporušenost obsahu). Jinými slovy, těmito daty uchovatel zaručí totožnost osoby, která plnění uskutečnila nebo která daňový doklad oprávněně vystavila (tj. že původ daňového dokladu je věrohodný) a zároveň že obsah daňového dokladu nebyl změněn. Nicméně pokud budou data zaručující věrohodnost původu daňových dokladů a neporušenost jejich obsahu, tj. data vytvářející v daném případě auditní stopu, uchovávána v listinné podobě, jako je to připuštěno v bodě 9.1.2. níže, nebude to mít vliv na platnost daňových dokladů.

Příklad: Subjekt A si pomocí softwaru k tomu určenému vytvoří dvojici asymetrických šifrovacích klíčů (Privátní a Veřejný) a následně si nechá vybranou Certifikační autoritou vystavit Elektronický certifikát, který certifikuje (potvrzuje), že Veřejný klíč patří jednoznačně Subjektu A. Subjekt A předá svůj Elektronický certifikát i Veřejný klíč Subjektu B (i dalším

subjektům, s kterými vede předmětnou korespondenci). Subjekt A si začne své daňové doklady „autorizovat“ svým Privátním klíčem pomocí softwaru k tomu určenému. Subjekt B si může „ověřit“ věrohodnost i neporušenost daňových dokladů Subjektu A pomocí Veřejného klíče subjektu A. Elektronický certifikát Subjektu A který má k dispozici zároveň potvrzuje, že použitý Veřejný klíč patří Subjektu A. Aby bylo možné i zpětně dokázat věrohodnost a neporušenost daňových dokladů, kromě daňových dokladů si musí Subjekt A uchovat svůj Privátní klíč a Elektronický certifikát, a Subjekt B „otisk“ daňového dokladu (pakliže byl v rámci „autorizace“ daňového dokladu vytvořen) a Elektronický certifikát Subjektu A.

9.1.2 Uchovávání daňových dokladů vystavených v listinné podobě

Za účelem uchovávání daňových dokladů v praxi často dochází k převodu daňových dokladů z listinné podoby do elektronické. Při převodu daňového dokladu z listinné podoby do elektronické (např. při skenování) je nezbytné zajistit věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu a čitelnost. Při zajištění těchto vlastností daňových dokladů není nezbytné převádět do elektronické podoby i související dokumenty, které v daném konkrétním případě vytvářejí auditní stopu (tj. např. smlouvy, objednávky, dodací listy, doklady o zaplacení atd.). Z důvodu opatrnosti (např. z důvodu případných budoucích občansko – právních řízení apod.) však lze doporučit zvážit i po naskenování daňových dokladů jejich paralelní uchovávání v původní listinné podobě.

Daňové doklady by pro zajištění všech požadovaných vlastností (věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti) po celou zákonem požadovanou dobu měly být uloženy odpovídajícím způsobem tak, aby nemohlo dojít ke změně požadovaných vlastností daňového dokladu (nevhodné prostředí pro uchovávání daňových dokladů – např. teplota, vlhkost apod.).

Pokud uchovatel uchovává daňové doklady prostřednictvím elektronických prostředků zaručujících nepřetržitý dálkový přístup k uchovávaným datům, je povinen zajistit pro správce daně bez zbytečného prodlení přístup k těmto dokladům, možnost stahovat je a používat je, pokud jde o:

- a) daňové doklady uchovávané osobou povinnou k dani, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, nebo
- b) daňové doklady za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku uchovávané osobou povinnou k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku.

Konkrétní způsob přístupu k těmto datům by měl být s ohledem na základní zásady správy daní vymezené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád domluven se správcem daně individuálně. Daňový subjekt může například umožnit správci daně elektronický přístup do svého systému (s různými přístupovými právy), přičemž správce daně s tímto přístupem bude zacházet jako oprávněný uživatel).

9.2 Úschova účetních záznamů z pohledu zákona o účetnictví

Účetní jednotky jsou povinny uschovávat účetní záznamy pro účely vedení účetnictví po dobu stanovenou zákonem o účetnictví. Nestanoví-li zákon o účetnictví jinak, platí pro nakládání s nimi zvláštní právní předpisy (zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě).

Použijí-li účetní jednotky účetní záznamy i pro účely daňového řízení, postupují po uplynutí dob úschovy uvedených v § 31 odst. 2 dále tak, aby byly zajištěny požadavky vyplývající z

jejich použití pro uvedené účely; v případě, kdy účetní jednotky použijí účetní záznamy k těmto účelům, platí všechna ustanovení tohoto zákona týkající se účetních záznamů obdobně.

10. Převod daňových dokladů

10.1 Převod daňových dokladů z pohledu zákona o DPH

Daňový doklad lze převést z listinné podoby do elektronické a naopak, z elektronické do listinné (§ 35a zákona o DPH), pokud je zaručena věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost obsahu daňového dokladu a jeho čitelnost.

10.2 Převod účetních záznamů z pohledu zákona o účetnictví

Účetní jednotka může provést převod účetního záznamu z jedné formy do jiné nové formy. Tímto převodem vzniká nový účetní záznam. V uvedeném případě je účetní jednotka povinná zajistit, že obsah účetního záznamu v nové formě je shodný s obsahem účetního záznamu v původní formě.

10.3 Praktické postupy při převodu dokladů

Z výše uvedeného lze vyvodit, že pojem účetního záznamu je poněkud širší než pojem daňového dokladu z pohledu zákona o DPH. Veškeré vlastnosti požadované u daňového dokladu uvedené v předchozích kapitolách musí být na daňový doklad aplikovány plně, jako na celek a v každém ohledu. Oproti tomu účetní záznamy mohou být zachyceny v podobě elektronické nebo listinné, případně v jejich kombinaci, neboť zákon toto nezakazuje. Může tedy existovat například dodací list v listinné podobě s ručním podpisem, potvrzující pohyb zboží mezi daňovými subjekty, zatímco doklad o daňovém aspektu stejné transakce, tedy daňový doklad může být vystaven a předán v plně elektronické podobě přímo do účetnictví druhé strany.

10.3.1 Převod daňových dokladů z elektronické do listinné podoby

Daňový doklad byl vystaven a předán v elektronické podobě, v cíli byl však zpracován jako doklad listinný. V takovém případě musí být převod z elektronické podoby do listinné proveden buď autorizovanou konverzí (například Czech Point) nebo musí být reprodukovatelný obsah elektronické podoby daňového dokladu před konverzí včetně zabezpečení po celou dobu životnosti dokumentu. To v podstatě znamená uchovávat elektronickou podobu přijatého daňového dokladu postupem výše uvedeným. Pokud by totiž nebyla provedena autorizované konverze, nelze jinak zajistit daňový doklad proti antidatování či jiné úpravě. To neplatí v případě, pokud je možno za pomoci auditní stopy spolehlivě prokázat věrohodnost původu a neporušenost obsahu „vytištěného“ daňového dokladu, doručeného v elektronické podobě.³

10.3.2 Převod daňových dokladů z listinné do elektronické podoby

Pokud převod z listinné do elektronické podoby provádí vystavitel písemnosti, pak stačí, když elektronickou variantu zabezpečí platným uznávaným elektronickým podpisem či odešle datovou schránkou. V podstatě se pak na elektronickou verzi bude pohlížet stejně jak je uvedeno výše. V případě, že elektronickou verzi předá (odešle) bez využití prostředků elektronického zabezpečení, nebude tento elektronický dokument splňovat požadavky na

³ Řada účetních softwarů, používaných zejména malými firmami, neumožňuje evidenci (načítání) elektronických dokladů

průkaznost obsahu a původu, pokud nebude doložena tato průkaznost jinak . V případě konverze daňových dokladů z listinné do elektronické podoby příjemcem plnění je možno věrohodnost původu a neporušenost obsahu při konverzi prokázat například konverzí dokumentu autorizovaným pracovištěm, jako je například Czech Point České pošty či obdobně jako v běžných případech dostatečnou auditní stopou a vazbou konvertovaného daňového dokladu na další dokumenty (smlouva, objednávka, příjemka apod.).

Převod daňových dokladů z listinné do elektronické formy je možný také pro doklady vystavené před datem účinnosti novely zákona o DPH (1. ledna 2013).

Závěr

K uvedené problematice je třeba mít na zřeteli, že požadované vlastnosti daňového dokladu (věrohodnost původu, neporušenost jeho obsahu a čitelnost) musí daňový doklad splňovat po celou dobu svého životního cyklu, tj. od okamžiku jeho vystavení poskytovatelem plnění do okamžiku konečného zaúčtování příjemcem plnění a ukončení doby uchovávání. To znamená, že uvedené vlastnosti musí být přezkoumatelné po uskutečnění plnění následně po dobu 10 let. Kontrolní mechanismy procesů pro účely DPH v tomto kontextu mají poskytovat ověřitelnou vazbu mezi daňovým dokladem a dodáním zboží nebo poskytnutím služby a zároveň poskytnout důkazy o tom, že k dodání zboží nebo poskytnutí služby skutečně došlo jak je v dokladu deklarováno. Prostředky, kterými daňový subjekt může prokázat souvislost mezi daňovým dokladem a dodání zboží nebo poskytnutím služeb, jsou ponechány zcela na jeho vůli.

K pravidlům fakturace budou zveřejňovány na internetových stránkách finanční správy ČR odpovědi na nejčastější dotazy daňových subjektů.

Ing. Otakar Sladkovský
ředitel sekce