



Č. j.: 14975/20/7700-10123-010450

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

Metodický pokyn k povinnému elektronickému podání ve smyslu § 72 odst. 4 daňového řádu

Za účelem sjednocení postupů orgánů Finanční správy (dále také „FS“) při aplikaci ustanovení upravujících povinnost daňových subjektů podávat vybraná podání v elektronické podobě vydává Generální finanční ředitelství tento metodický pokyn:

Čl. I

Vymezení základních pojmů

1. [Aplikace EPO] Daňový portál na adrese www.daneelektronicky.cz slouží pro komunikaci s finanční správou a k získávání informací z daňového řízení. Jeho součástí je i aplikace Elektronická podání pro Finanční správu (dále jen „aplikace EPO“), která umožňuje vyplnění elektronických formulářů, uložení pracovního souboru, odeslání, uložení souboru pro odeslání datovou schránkou, případně načtení dříve rozpracovaného, nebo již dokončeného a elektronicky podepsaného souboru s podáním.

2. [Elektronické podání] Účinky podání¹ má pouze takový úkon, který je bezvadný, tj. splňuje všechny základní náležitosti vyžadované daňovým řádem. Základní náležitosti předepsané za konkrétních okolností pro podání v elektronické formě jsou obsaženy v příslušných ustanoveních daňového řádu, případně v dalších zákonech.

- Pro účely aplikace **§ 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)**, je za formálně bezvadně elektronicky učiněné považováno pouze podání učiněné datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu, tj. prostřednictvím
 - datové schránky^{2,3}, nebo

¹ K nakládání s neúčinným podáním viz Metodický pokyn k nakládání s neúčinným daňovým tvrzením č. j. 35705/18/7700-10123-050166, dostupná z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/2018-05_MP-k-nakladani-s-neucinnym-podanim.pdf.

² Tj. podepsané způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu.

³ Úkon učiněný osobou uvedenou v § 8 odst. 1 až 4 nebo pověřenou osobou, pokud k tomu byla pověřena, prostřednictvím datové schránky má stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný (§ 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi, ve znění pozdějších předpisů).

- aplikace EPO podepsané uznávaným elektronickým podpisem^{2,4}, nebo
- aplikace EPO s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky.
- Pro účely aplikace **§ 74 odst. 4 daňového řádu** je za formálně bezvadně elektronicky učiněné považováno každé podání učiněné datovou zprávou přijaté na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně⁵, včetně podání učiněného způsobem podle § 71 odst. 3 daňového řádu, tj. za použití datové zprávy, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.
- Pro účely aplikace **§ 247a odst. 2, popř. 4 daňového řádu** je za formálně bezvadně elektronicky učiněné považováno také každé podání učiněné datovou zprávou přijaté na technickém zařízení správce daně nebo prostřednictvím datové schránky správce daně⁵, včetně podání učiněného způsobem podle § 71 odst. 3 daňového řádu. Pokud se podání z důvodů chybějící elektronické formy považuje za neúčinné, pokuta nemůže být uložena.

Čl. II

Úprava v daňovém řádu

1. [Zákonná úprava] Základní úprava povinnosti činit vybraná podání elektronicky je obsažena v § 72 odst. 4 daňového řádu, kde je uvedeno, že pokud má daňový subjekt nebo jeho zástupce (dále jen „podatel“) **zpřístupněnu datovou schránku** nebo má podatel **zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem**, je povinen vybraná podání (§ 72 odst. 1 daňového řádu) učinit pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu (dále jen „postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu“), tedy buď:

- podepsanou uznávaným elektronickým podpisem^{2,4} (tj. prostřednictvím aplikace EPO), nebo
- prostřednictvím datové schránky^{2,3}, nebo
- s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (tj. prostřednictvím aplikace EPO).

Pro splnění povinnosti činit vybraná podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu je nutné, aby podání bylo vždy číněno **výhradně** způsobem podle § 71 odst. 1 daňového řádu. Ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu se v tomto případě neuplatní, a pokud tedy za těchto okolností podatel vybrané podání učiní způsobem uvedeným v § 71 odst. 3 daňového řádu, hledí se na takové podání jako na podání vadné, jehož vada spočívá v nedostatku předepsaného způsobu podání (přesněji řečeno v tomto případě způsobu autorizace)⁶.

⁴ Ustanovení § 6 zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce.

⁵ Možnost činit podání prostřednictvím „jiných technických prostředků“ (tedy např. faxem, e-mailem apod.) je podle § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu podmíněna tím, že správce daně na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup vymezí podání, ve vztahu k nimž bude tuto formu podání akceptovat a současně stanoví, které „jiné technické prostředky“ lze za tímto účelem využít. Informaci o tom, zda jednotlivé orgány Finanční správy České republiky v daný okamžik tuto formu činnosti podání připouští, lze nalézt na úředních deskách těchto orgánů, a to v částech věnovaných informační povinnosti správce daně podle § 56 odst. 1 daňového řádu (www.financnisprava.cz: Úvodní stránka > Finanční správa > Orgány finanční správy > Územní pracoviště > Vyhledat územní pracoviště > Úřední desky > Přílohy ke stažení).

⁶ Na úředních deskách jednotlivých orgánů Finanční správy ČR jsou mimo jiné zveřejněny informace podle § 56 odst. 1 písm. c) daňového řádu, tj. jakými jinými technickými prostředky lze učinit podání způsobem podle § 71 odst. 3 daňového řádu (<http://www.financnisprava.cz/cs/financi-sprava/organy-financi->

2. [Zpřístupnění datové schránky] Aby podateli vznikla povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu, je třeba, aby **ke dni, kdy podání činí**, měl zpřístupněnu datovou schránku.

Informace o tom, zda podatel má zřízenou datovou schránku a zda je tato konkrétní datová schránka zpřístupněna, je k dispozici v IS ADIS v Registru daňových subjektů a v EPI. Přístup k této informaci je možný v Registru daňových subjektů vždy u konkrétního daňového subjektu buď v menu Prohlížení → 4. DatS → DatS nebo v menu Akce → 4. DatS → Akce → ISDS, a v Evidenci písemností v menu EPI → 5. Datové schránky → 4. Obecné vyhledání DatS. Datová schránka je zpřístupněna, pokud je položka Stav = 1.

V RDS v menu Akce → 4. DatS → Akce → ISDS lze provést dotaz do Informačního systému datových schránek a ověřit aktuální údaje o datové schránce daňového subjektu.

V EPI je u konkrétní došlé písemnosti v menu Prohlížení → 5. Akt.DatS možné vyhledat v Informačním systému datových schránek stav konkrétní datové schránky k datu podání vybrané písemnosti.

3. [Povinnost ověření účetní závěrky auditorem] Povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu vzniká podateli (za předpokladu, že nemá tuto povinnost již z toho důvodu, že by měl zpřístupněnu datovou schránku) ode dne, kdy mu vznikne povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem⁷, a trvá až do dne, kdy mu tato povinnost zanikne.

Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem vyplývá primárně z § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Zvláštní ustanovení o povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem pak obsahují i některé další právní předpisy⁸.

4. [Kterých podání se týká] Povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu se vztahuje **výhradně** na podání uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu a jejich přílohy (viz tiskopisy vydané Ministerstvem financí - <http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu> a Přehled formulářů pro finanční správu - https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/uvod/vstup_expert.faces) tedy:

- přihlášku k registraci,
- oznámení o změně registračních údajů, včetně žádosti o zrušení registrace⁹,
- řádné daňové tvrzení,
- dodatečné daňové tvrzení,

jejichž **formát a struktura byly správcem daně zveřejněny** ve smyslu § 72 odst. 3 daňového řádu (Pokyn GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy - <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2015>).

[spravy/uzemni-pracoviste/uredni-desky](http://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2015)), a na Internetu FS dále popis náležitostí podání v daňových věcech včetně informací o postupech vyřízení (<http://www.financnisprava.cz/cs/informace-podle-zakona-106-1999sb/postup-pri-vyrizovani-podani>).

⁷ Daňovým subjektům uvedeným v § 20 odst. 1 písm. a) až d) zákona o účetnictví vzniká povinnost činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 daňového řádu, a to od rozvahového dne, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, u které vzniká povinnost jejího ověření auditorem, a trvá do dne sestavení takové účetní závěrky, která auditorem být ověřena nemusí.

⁸ Např. § 205 zákona č. 374/2015 Sb. o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu, ve znění pozdějších předpisů, § 18 zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, ve znění pozdějších předpisů, .

⁹ Žádost o zrušení registrace se považuje po obsahové stránce za oznámení změny registračních údajů (daňový subjekt oznamuje změnu, která spočívá v zániku podmínek pro vznik registrační povinnosti). Z § 127 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že povinnost žádat o zrušení registrace, nastanou-li pro to důvody, je součástí oznamovací povinnosti při změně údajů.

Prakticky tak tato povinnost dopadá na podání, která jsou ke dni, kdy je činěno podání, v daném formátu a struktuře k dispozici na daňovém portálu v sekci Elektronická podání pro finanční správu → Elektronické formuláře (tzv. „EPO podání“).

Pouze v případě, že zcela výjimečně k některému tiskopisu **nejsou ke dni, kdy je činěno podání, zveřejněny formát a struktura datové zprávy**, může podatel, který má povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu, učinit podání uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu některým z těchto způsobů:

- datovou zprávou zaslanou dle pravidel daňového řádu, a to s přílohou, která v tomto mimořádném případě nebude ve formátu XML, ale ve formátu zejména DOC, DOCX, RTF, XLS, XLSX, PDF, JPG, CSV nebo TXT¹⁰. Dále je možné přiložit podepsané (formát PKCS#7) a komprimované (formát ZIP) soubory, vždy však musí jít o jeden podepsaný nebo jeden komprimovaný soubor některého z výše uvedených formátů, nebo
- v listinné formě.

Přílohy, vyznačené ve shora uvedených tiskopisech, jsou součástí podání, tedy pro ně platí stejná pravidla, jako pro podání samotné. Je-li tedy stanoven určitý formát a struktura podání, vztahují se tato omezení i na přílohu; to však nebrání správci daně, aby určil, že určité části podání (např. právě přílohy) mohou mít jiný formát či strukturu než zbývající část podání. To znamená, že jiný formát nebo struktura může být správcem daně stanoven obecně pro vymezený druh podání, resp. příloh (např. v pokynech k vyplnění konkrétního tiskopisu). V tomto formátu a struktuře je pak nutno takové podání/přílohu podávat, a to za podmínky, že je příloha vyznačena v tiskopise (tj. ve zveřejněné podobě formuláře, resp. v jeho elektronickém vzoru, pokud se listinný formulář nevydává).

Pokud je příloha vyznačena v tiskopise jako povinná:

- je pro ni stanoven konkrétní formát a struktura, a to buď
 - a) .XML – a pak je nutno danou přílohu podat v tomto formátu, nebo
 - b) je pro danou přílohu stanoven jiný konkrétní formát a struktura – a pak je nutno tuto přílohu podat v takto stanoveném formátu (viz např. dílčí pokyny k vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob k položce 11 I. oddílu¹¹),
- není pro přílohu stanoven konkrétní formát a struktura (zejména .XML), a pak platí, že správce daně určil, že taková příloha musí být v jiném obecně čitelném formátu (DOC, DOCX, RTF, XLS, XLSX, PDF, JPG, CSV nebo TXT).

Vždy však platí, že příloha je součástí podání (viz § 72 odst. 2 daňového řádu) a musí tedy být podána společně (tj. jednou datovou zprávou) s ním¹². Ve výjimečných případech, pokud to nevyklučuje objektivní povaha věci, lze přílohy podat i samostatně (např. v případě technických problémů s odesláním v jedné datové zprávě – omezená velikost příloh v aplikaci EPO apod.).

Pokud pro samotné podání nebyl zveřejněn předepsaný formát a struktura datové zprávy, pak se výjimka uvedená výše ve druhém odstavci čl. II bodu 4 vztahuje na celé podání, tedy včetně příloh, ovšem s tím, že pokud v takovém případě podatel využije možnost učinit takové podání

¹⁰ Další přípustné formáty jsou uvedeny v Informaci o podmínkách přijímání dokumentů (<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Informace-o-podminkach-prijimani-dokumentu.pdf>)

¹¹ <http://www.financnisprava.cz/cs/danove-tiskopisy/databaze-aktualnich-danovych-tiskopisu.aspx>

¹² Podrobněji k tomu např. ve Vybraných dotazech k elektronickému podávání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/dotazy-a-odpovedi/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/vybrane-dotazy-k-elektronickemu-podavani-danoveho-priznani-5836>).

datovou zprávou učiněnou jinak, než prostřednictvím aplikace EPO, musí jednou datovou zprávou poslat jak samotné podání, tak jeho přílohy.

Povinnost činit uvedená podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu se vztahuje na všechna podání učiněná od 1. 1. 2015 bez ohledu na zdaňovací období, za které jsou tato podání učiněna.

5. [Kdo, kdy, jak podává] Povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu je uložena **všem podatelům, kteří splňují zadané podmínky**, tj. podatel má **ke dni podání** zpřístupněnu datovou schránku, nebo je ke dni podání povinen mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Při splnění **jedné z těchto podmínek** vzniká podateli povinnost učinit podání popsáním způsobem.

Konkrétně to znamená:

- Má-li **daňový subjekt** zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a zároveň činí podání vymezené v § 72 odst. 1 daňového řádu, je tento daňový subjekt povinen uvedené podání učinit pouze postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu.
- Má-li **zástupce** zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a zároveň činí podání vymezené v § 72 odst. 1 daňového řádu, je tento zástupce povinen uvedené podání učinit pouze postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu
- Má-li **daňový subjekt a současně i jeho zástupce** zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je ten z nich, který činí podání vymezené v § 72 odst. 1 daňového řádu, povinen toto podání učinit pouze postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu.
- Stejně tak **společný zástupce** má povinnost činit podání způsobem vymezeným v § 72 odst. 4 daňového řádu pouze tehdy, pokud on sám splňuje podmínky pro povinné elektronické podání, tedy pokud má on sám zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.
- Pokud se jedná o podání činěné za **plátcovu pokladnu**, pak povinnost činit podání způsobem vymezeným v § 72 odst. 4 daňového řádu vzniká tehdy, pokud stanovené podmínky splňuje plátce (tj. daňový subjekt), resp. jeho zástupce, podle toho, který z nich podání za plátcovu pokladnu činí.

Při posuzování povinnosti činit podání postupem dle § 72 odst. 4 daňového řádu je také třeba **zohlednit typ datové schránky**, kterou má fyzická osoba činící podání zpřístupněnu. **Daňový subjekt – fyzická osoba** tedy bude mít povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu v případech, kdy bude činit podání související s typem datové schránky, kterou má zpřístupněnu:

- **Daňový subjekt** s datovou schránkou nepodnikající fyzické osoby musí činit datovou zprávou podání dle § 72 odst. 1 daňového řádu ve věcech osobních, nesouvisejících s podnikáním.
- **Daňový subjekt** s datovou schránkou podnikající fyzické osoby musí činit postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu podání dle § 72 odst. 1 daňového řádu ve věcech svého podnikání.
- **Daňový subjekt** s dvěma datovými schránkami – datovou schránkou nepodnikající fyzické osoby a datovou schránkou podnikající fyzické osoby musí činit postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu jak podání osobní, nesouvisející s podnikáním, tak podání ve věcech podnikání.
- **Daňový subjekt** s datovou schránkou zástupce (tedy zejména daňový poradce či advokát) musí činit postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu podání vztahující

se k jeho činnosti jakožto zástupce a nikoli podání týkající se jeho vlastních povinností, ať již souvisejících či nesouvisejících s jeho podnikatelskou činností. Pokud však bude mít tento daňový subjekt zpřístupněno více datových schránek, bude postup obdobný jako v předchozím případě – povinnost činit podání datovou zprávou se bude rozšiřovat o podání související s daným typem zpřístupněných datových schránek.

- V případě smíšených písemností, které se týkají částečně více **rolí** (např. daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, které obsahuje jak příjmy z podnikání, tak příjmy z jiné, tzn. nepodnikatelské, činnosti fyzické osoby, např. příjmy z nájmu nemovitých věcí nezařazených do obchodního majetku), bude mít **daňový subjekt** povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu, pokud bude mít zpřístupněno datovou schránku k alespoň jedné z relevantních rolí (v daném příkladu tedy bude mít povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu, pokud bude mít zpřístupněno buď datovou schránku nepodnikající fyzické osoby, nebo datovou schránku podnikající fyzické osoby, případně obě).

V případě, kdy je povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem uložena fyzické osobě, vztahuje se povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu pouze na podání ve věcech podnikání a na písemnosti smíšené. Pokud tato osoba činí podání osobní, nesouvisející s podnikáním, nevzniká jí povinnost činit toto podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu.

Pokud bude činit podání **osoba ustanovená podle zákona, která plní povinnosti stanovené daňovým subjektům**, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce, a která má tedy stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt (**§ 20 odst. 3 daňového řádu**), vztahuje se i na tuto osobu povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu, pokud **tato osoba činící podání** splňuje shora uvedené podmínky.

Pro posouzení vzniku povinnosti činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu u **osob uvedených v § 20 odst. 3 daňového řádu** je rozhodující typ datové schránky, kterou má zpřístupněno osoba činící podání jménem daňového subjektu jako osoba, která plní povinnosti stanovené daňovému subjektu.

Konkrétně tedy:

- pokud je osoba podle § 20 odst. 3 daňového řádu právnickou osobou, pak má vždy pouze jeden typ datové schránky – není tedy třeba posuzovat typ datové schránky a takové osobě vzniká povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu vždy, pokud má zpřístupněno datovou schránku a činí některé z vybraných podání (§ 72 odst. 1 daňového řádu),
- pokud je osoba podle § 20 odst. 3 daňového řádu fyzickou osobou, pak je nutno posuzovat typ datové schránky, kterou disponuje; přitom je nutno zohlednit skutečnost, že jednání těchto osob se posuzuje jako přímé jednání daňového subjektu (nikoli jako zastoupení):
 - insolvenční správce – vzhledem ke specifickému postavení insolvenčního správce, jemuž se ze zákona zřizuje zvláštní typ datové schránky (podnikající fyzická osoba – insolvenční správce), pak insolvenčnímu správci, pokud v daňovém řízení vystupuje jako osoba plnící povinnosti stanovené daňovým subjektům ve smyslu § 20 odst. 3 daňového řádu, tj. v roli insolvenčního správce, vzniká vždy povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu,
 - ostatní osoby podle § 20 odst. 3 daňového řádu (zejména svěřenský správce a osoba spravující pozůstalost) – je nutno posuzovat typ datové schránky ve vztahu k věci, v jaké se podání jménem daňového subjektu činí (tj. zda jde

u daňového subjektu o věc osobní, nebo související s podnikáním), a to identicky, jako u daňového subjektu samotného (viz čl. II, bod 5). Uvedený závěr vyplývá ze skutečnosti, že z hlediska daňového procesu je na tyto osoby pohlíženo jako na daňový subjekt a tyto osoby v rámci správy daní de facto nastupují do postavení daňového subjektu, tj. jednají za daňový subjekt, jako by jím samy byly (viz důvodová zpráva i komentář k daňovému řádu - *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 125). Na jednání těchto osob je tedy třeba pohlížet jako na přímé jednání daňového subjektu, a z toho je také nutno odvozovat splnění podmínek pro vznik povinnosti činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu.

Pokud bude činit podání **zástupce daňového subjektu**, posuzuje se vznik povinnosti činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu takto:

- V případě, že **zástupcem je právnická osoba, pak není třeba posuzovat typ datové schránky**, neboť právnická osoba může mít zřízenou datovou schránku vždy pouze jednoho typu.
- V případě, kdy je **zástupcem** daňového subjektu **fyzická osoba, která toto zastupování vykonává v pozici daňového poradce nebo advokáta**, vzniká této osobě povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu **výhradně ve vazbě na typ datové schránky „podnikající fyzická osoba – daňový poradce“, resp. „podnikající fyzická osoba – advokát“**, neboť ty jsou určeny pro výkon jeho činnosti jakožto zástupce. Tyto typy datových schránek jsou zřízeny každému daňovému poradci a advokátovi na základě § 4 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“).

Jinými slovy, pokud je zástupcem daňového subjektu fyzická osoba a vykonává toto zastoupení v pozici daňového poradce nebo advokáta, pak jí **vzniká povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu vždy, když činí podání jménem zastupovaného daňového subjektu**, neboť daňovému poradci i advokátu je zřizována datová schránka povinně ze zákona.

- V případě, kdy je **zástupcem fyzická osoba, která nevykonává zastupování v pozici daňového poradce nebo advokáta**, je pro vznik povinnosti činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu **relevantní výhradně existence datové schránky fyzické osoby**, tj. nikoli podnikající fyzické osoby. Užití datové schránky fyzické osoby nelze spojovat pouze s užitím ve vlastních soukromých záležitostech fyzické osoby v úzkém smyslu, ale s jakýmkoli užitím, kdy tato osoba legitimně jedná jako fyzická osoba a toto jednání se přitom netýká její podnikatelské činnosti. Z tohoto hlediska je tedy zastupování považováno za osobní věc fyzické osoby – zástupce. **Pokud je tedy zástupcem daňového subjektu fyzická osoba, která není advokátem ani daňovým poradcem, resp. nevykonává zastupování v pozici daňového poradce či advokáta, a tato fyzická osoba je držitelem datové schránky fyzické osoby, pak jí vzniká povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu vždy, když činí podání jménem zastoupeného daňového subjektu.**

S ohledem na § 2 věta druhá zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 odst. 2 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, nelze zastupování daňových subjektů, popř. dalších osob v daňovém řízení vykonávat mimo režim pravidel advokacie nebo daňového poradenství jako podnikatelskou činnost (tj. nelze jej vykonávat soustavně a za účelem dosažení zisku), čímž je **vyloučeno, aby se v případech zastupování fyzickou osobou, která není advokátem ani daňovým poradcem, odvozoval vznik povinnosti činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu z existence datové schránky podnikající fyzické osoby.**

6. [Podání prostřednictvím Centrálního registračního místa - CRM] Ustanovení § 45b odst. 1 a 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, umožňuje fyzickým a právnickým osobám společně s ohlášením živnosti nebo žádostí o koncesi na živnostenském úřadu učinit též podání obsahující údaje požadované v přihlášce k registraci k dani z příjmů nebo k dani silniční, resp. požadované v oznámení o změně registračních údajů vztahující se k registraci těchto daní.

S účinností od 30. 9. 2017 lze takové podání učinit u živnostenského úřadu pouze elektronicky ve formátu a struktuře zveřejněné Ministerstvem průmyslu a obchodu, nebo ústně do protokolu. Živnostenský úřad pak předá údaje sdělené podatelem příslušnému správci daně, a to v elektronické podobě ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně pro přihlášku k registraci a pro oznámení o změně registračních údajů, a to do 3 pracovních dnů ode dne, kdy bylo učiněno příslušné podání vůči živnostenskému úřadu.

Podání učiněné u živnostenského úřadu není podáním podle daňového řádu, nýbrž podle správního řádu, proto i případné zmocnění k takovému podání **posuzuje a vyhodnocuje výhradně živnostenský úřad, a to podle příslušných ustanovení správního řádu. Podáním podle daňového řádu se přihláška k registraci / oznámení o změně registračních údajů stává až okamžikem, kdy živnostenský úřad předá toto podání správci daně.** Teprve tento okamžik je tedy okamžikem, kdy je podání vůči správci daně učiněno, a teprve tímto okamžikem je splněna případná povinnost daňového subjektu učinit podání. Zároveň teprve tímto okamžikem počínají běžet lhůty pro správce daně, které jsou odvozeny od okamžiku podání.

Podle § 45b odst. 6 živnostenského zákona se na takto předané podání hledí jako na podání, které **učinil sám daňový subjekt**. Takové podání se považuje za podání, kterým je splněna případná povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 4 daňového řádu. Z pohledu správce daně tedy není rozhodné, která osoba ve skutečnosti u živnostenského úřadu podání učinila – případné zmocnění v řízení před živnostenským úřadem není pro správce daně relevantní a živnostenský úřad informaci o zmocnění ani správci daně nepředává. S předaným podáním pak bude správce daně zacházet stejným způsobem, jako by bylo učiněno přímo u správce daně přímo daňovým subjektem (případné vady podání, budou odstraňovány postupem podle § 74 odst. 1 daňového řádu), s tím, že za datum podání se považuje až den, kdy živnostenský úřad předal podání správci daně.

Čl. III

Úprava v § 101a zákona o dani z přidané hodnoty

1. [Zákonná úprava] Daňový řád obsahuje obecnou úpravu povinnosti činit podání elektronicky, ale jednotlivé daňové zákony mohou obsahovat zvláštní úpravu povinnosti elektronického podávání. Jedním z případů zvláštní právní úpravy povinné elektronické formy podání je § 101a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

2. [Kterých podání se týká] Ustanovení § 101a ZDPH se vztahuje na tato podání na dani z přidané hodnoty:

- daňové přiznání,
- dodatečné daňové přiznání,
- hlášení, s výjimkou hlášení podle § 19 ZDPH,
- přílohy k daňovému přiznání, dodatečnému daňovému přiznání nebo hlášení,

- přihláška k registraci,
- oznámení o změně registračních údajů včetně žádosti o zrušení registrace.

3. [Kdo, kdy, jak podává] Ustanovení § 101a ZDPH ukládá povinnost činit podání v rámci DPH elektronicky těmto daňovým subjektům:

- plátcí,
- identifikované osobě – podle § 101a ZDPH podává elektronicky souhrnné hlášení, pro ostatní podání platí, že identifikované osobě plyne povinnost činit podání na DPH elektronicky nikoliv z § 101a ZDPH, ale právě z § 72 odst. 4 daňového řádu. Pokud tedy podle tohoto ustanovení vznikne identifikované osobě obecná povinnost činit podání elektronicky, budou pod tuto povinnost zahrnuta i podání uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu, která jsou podávána na DPH.
- osobě povinné k dani, pokud podává přihlášku k registraci k DPH.

Uvedené daňové subjekty jsou povinny učinit vyjmenovaná podání elektronicky datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně

- a) podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, nebo
- b) s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, nebo
- c) dodatečně potvrzenou za podmínek uvedených v daňovém řádu (viz § 71 odst. 3 daňového řádu a v případě kontrolních hlášení s modifikovanou lhůtou dle § 101d odst. 2 ZDPH).

4. [Smíšené písemnosti týkající se více daní] Ačkoli ZDPH v § 101a hovoří o typech podání pouze obecně, je vzhledem k předmětu úpravy ZDPH v § 1 ZDPH nutné všechna tato podání vztáhnout k DPH. Zároveň platí, že na formulář Oznámení o změně registračních údajů a formulář Žádost o zrušení registrace je třeba pohlížet jako na jeden celek, bez ohledu na to, že se obsahově dotýkají více daní.

Pokud tedy plátcé DPH, který splňuje podmínky § 72 odst. 4 daňového řádu, požádá prostřednictvím formuláře **Žádost o zrušení registrace** o zrušení registrace k DPH a zároveň k jiné dani, je žádost o zrušení registrace k jiné dani součástí podání na DPH, které plátcé DPH může učinit způsobem dle § 71 odst. 3 daňového řádu. Pokud by naopak plátcé DPH, který splňuje podmínky § 72 odst. 4 daňového řádu, žádal pouze o zrušení registrace k jiné dani, než k DPH, je povinen toto podání učinit pouze způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.

Co se týče **Oznámení o změně registračních údajů**, pak tento formulář je všeobecné povahy a dotýká se prakticky všech daní, tzn. i DPH. Pokud tedy bude prostřednictvím tohoto formuláře oznamovat změny plátcé DPH, který splňuje podmínky § 72 odst. 4 daňového řádu, může tak činit i způsobem dle § 71 odst. 3 daňového řádu.

Podrobnější informace k problematice elektronického podávání na DPH obsahuje Informace GFŘ k neúčinnosti elektronické formy podání podle § 101a odst. 4 ZDPH ve znění od 1. 5. 2016¹³.

¹³ K dispozici na Internetu FS v sekci Daně → Novinky → Novinky 2016 (http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2016_Informace-GFR-k-neucinnosti-podani.pdf) a na Intranetu FS v sekci Daně → Nepřímé daně → Správa daně a na Internetu FS v sekci Daně → Daň z přidané hodnoty → Informace, stanoviska a sdělení → Registrace plátce, daňová přiznání (<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/registrace-platce-danova-priznani>)

Čl. IV Úprava v dalších daňových zákonech

1. [Zákon o dani z přidané hodnoty] Kromě § 101a ZDPH (viz čl. III tohoto metodického pokynu) je povinnost činit podání elektronicky v ZDPH stanovena v následujících případech:

- pro plátce žádající o vrácení daně podle § 82 ZDPH,
- pro osoby povinné k dani (registrované k dani v jiném členském státě) žádající o vrácení daně dle § 82a ZDPH
- pro plátce podávající Výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH, a to u plnění s datem uskutečnění zdanitelného plnění před 1. 1. 2016,
- pro osoby povinné k dani v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa (tzv. mini one stop shop - viz § 110a – 110zf ZDPH)¹⁴.

2. [Zákon o daních z příjmů] Speciální úprava elektronického podání **vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti** je obsažena v § 38j odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Z tohoto ustanovení plyne povinnost podat vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti (včetně povinné přílohy č. 2) všem plátcům, kteří ve zdaňovacím období zúčtovali nebo vyplatili příjmy ze závislé činnosti poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 ZDP (nerezidentům). Tato povinnost se nevztahuje na plátce - fyzické osoby, u kterých počet nerezidentů nepřesáhl ve zdaňovacím období 10 osob.

Povinnost podat vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti elektronicky podle § 38j odst. 6 ZDP je splněna, pokud je podání učiněno datovou zprávou podle § 71 odst. 1 nebo 3 daňového řádu, tj. prostřednictvím

- datové schránky, nebo
- aplikace EPO podepsané uznávaným elektronickým podpisem, nebo
- aplikace EPO s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, nebo
- za použití datové zprávy, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu.

Další speciální úprava elektronického podání je obsažena v § 38da ZDP a týká se podání **oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí**. Toto oznámení podává plátce daně, který je plátcem příjmu plynoucího ze zdrojů na území České republiky daňovému nerezidentovi, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, a to i v případě, že je tento příjem od daně osvobozen nebo o němž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhá zdanění v České republice. Má-li plátce daně nebo jeho zástupce datovou schránku, která mu byla zřízena ze zákona, nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, je povinen učinit toto oznámení pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně

- podepsanou způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, tedy zejména podepsanou uznávaným elektronickým podpisem nebo odeslanou prostřednictvím datové schránky, nebo
- s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, nebo

¹⁴ Místně příslušným správcem daně pro mini one stop shop je podle § 110a odst. 3 ZDPH pouze Finanční úřad pro Jihomoravský kraj.

- dodatečně potvrzenou za podmínek uvedených v daňovém řádu (tzn. za použití datové zprávy, která není podepsána způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu, pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu).

3. [Ostatní daňové zákony] V ostatních daňových zákonech je povinnost činit podání elektronicky stanovena např. v těchto případech:

- pro finanční instituce a nadnárodní skupiny podniků s oznamovací povinností podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů¹⁵,
- pro podání daňového přiznání a dodatečného daňového přiznání podle § 9 odst. 2 zákona č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z hazardních her“).

Úprava obsažená v těchto ustanoveních je ve vztahu k daňovému řádu úpravou zvláštní, která má přednost před obecnými ustanoveními daňového řádu.

Povinnosti uvedené v tomto článku se vztahují na podání činěná buď výhradně vůči jednomu konkrétně určenému správci daně, nebo úzce vymezenou skupinou daňových subjektů, nebo v rámci konkrétního daňového řízení, a nejsou proto v tomto metodickém pokynu podrobně rozebrány. Informace k výše uvedeným typům podání má k dispozici věcně a místně příslušný správce daně, případně jsou zveřejněny na Intranetu i Internetu FS.

ČI. V

Vady podání

1. [Aplikace § 74 odst. 1 daňového řádu] Obsahuje-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně podatele, aby označené vady ve stanovené lhůtě odstranil (§ 74 odst. 1 a 2 daňového řádu). Za odstranění vad je považováno i takové podání, kterým podatel odstraní vady podání dříve, než je k tomu správcem daně vyzván.

Pokud podatel na základě výzvy v určené lhůtě vadu odstraní, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas.

Pokud podatel na základě výzvy v určené lhůtě vadu neodstraní, podání se stane uplynutím stanovené lhůty neúčinným, hledí se na něj tedy, jako by nebylo nikdy učiněno¹.

2. [Vada formy či formátu a struktury] Za situace, kdy je vada podání spatřována v:

- uplatnění podání v jiném než předepsaném formátu či struktuře, pokud je soubor obsahující podání spolehlivě celý a čitelný,
- uplatnění podání v jiné než předepsané formě, tj.
 - listinné podání, nebo
 - podání učiněné postupem podle § 71 odst. 3 daňového řádu, ačkoliv mělo být učiněno způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 daňového řádu,

se neuplatní výzva k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 daňového řádu¹⁶. Správce daně podání, které trpí výše uvedenými typy vad, zpracuje, jakoby těchto vad nebylo. Jiné vady podání, zde neuvedené, odstraňuje správce daně standardním způsobem.

¹⁵ Správcem daně pro automatickou výměnu informací oznamovaných finančními institucemi a nadnárodními skupinami podniků podle § 8 odst. 2 tohoto zákona je Specializovaný finanční úřad.

¹⁶ Viz rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 25/2015-38 a 9 Afs 383/2018-40.

Pokud podatel nesplněním zákonné povinnosti učinit podání elektronicky a v předepsaném formátu a struktuře **závažně ztěžuje či maří správu daní**, má správce daně pravomoc k nápravě výše uvedených vad daňový subjekt vyzvat v souladu s § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 72 odst. 4 daňového řádu (resp. ke splnění povinnosti tam uvedené). Ačkoliv se jedná v tomto případě o vady, které nemají vliv na předpokládané účinky či způsobilost podání k projednání, nebyla podatelem dodržena povinnost plynoucí mu z § 72 odst. 4 daňového řádu, tedy učinit podání elektronicky v předepsaném formátu a struktuře.

3. [Aplikace § 74 odst. 4 daňového řádu] Podle § 74 odst. 4 daňového řádu platí, že pokud je jiná než povinná elektronická forma podání **jedinou** vadou podání učiněného jinak než elektronicky, ačkoli tak mělo být učiněno, je považováno za podání bezvadné a správce daně jej zpracuje, aniž by vyzýval k odstranění vad podání.

Předpokladem tohoto postupu je **zveřejnění seznamu podání**, na která se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli podatel měl povinnost je učinit pouze elektronicky. Seznam musí být zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup. Seznam podání, na která se hledí ve smyslu § 74 odst. 4 DŘ jako na podání bez vady (dále jen „Seznam podání“), je zveřejněn na úředních deskách jednotlivých orgánů Finanční správy¹⁷. Je nutno upozornit na skutečnost, že ačkoliv pro účely postupu podle § 72 odst. 4 daňového řádu se za předepsanou formu podání považuje pouze podání učiněné postupem dle § 71 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu (viz čl. I a čl. II bod 1 tohoto metodického pokynu), pro účely aplikace § 74 odst. 4 daňového řádu má pojem „elektronicky“ širší význam (viz čl. I tohoto metodického pokynu).

4. [Shrnutí] Pokud tedy vada spočívající v nedostatku předepsaného formátu či struktury, případně v nedostatku předepsané formy (pokud toto podání není zveřejněno v Seznamu podání), je jedinou vadou podání, správce daně takové podání přijme a zpracuje. Pokud by podatel takovým podáním závažně ztěžoval nebo mařil správu daní, může ho správce daně vyzvat k nápravě podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 72 odst. 4 daňového řádu (viz výše bod 2.), přičemž za nevyhovění této výzvě je možné při splnění zákonných podmínek uložit pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu (viz níže čl. VII).

Pokud podání kromě vad spočívajících v nedostatku předepsaného formátu či struktury, resp. v nedostatku předepsané formy, obsahuje i další vady, pro které není způsobilé k projednání (např. chybějící plná moc, nedostatečné označení daňového subjektu apod.), aplikuje správce daně standardní postup k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 daňového řádu.

Čl. VI

Pokuta za nesplnění povinnosti elektronické formy podání (§ 247a odst. 2 a 4 daňového řádu)

1. [Právní úprava] Pokuta za nesplnění povinnosti elektronické formy podání je sankcí upravenou v daňovém řádu, zavedenou v souvislosti s § 72 odst. 4 daňového řádu a § 74 odst. 4 daňového řádu.

2. [Okruh podání] Pokuta za nesplnění povinnosti elektronické formy podání se vztahuje k tzv. formulářovým podáním dle § 72 odst. 1 daňového řádu, tj. na přihlášky k registraci, oznámení o změně registračních údajů včetně žádosti o zrušení registrace, řádná daňová tvrzení a dodatečná daňová tvrzení (viz čl. II bod 4).

¹⁷ <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/uredni-desky>

3. [Vztah k § 74 odst. 4 daňového řádu] Pokutu je možné uložit pouze, pokud se jedná o podání uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu a zároveň na ně dopadá § 74 odst. 4 daňového řádu (viz **Seznam podání** výše - čl. V. bod 2).

4. [Postup v případech, kdy podání není učiněno elektronicky a má ještě jiné vady]

Postup dle § 74 odst. 4 daňového řádu je možné použít, pokud vada podání spočívá pouze v tom, že podání bylo učiněno jinak než elektronicky, ačkoliv mělo být učiněno elektronicky. Pokud však bude mít podání současně i jinou vadu, uplatní se postup k odstranění vad podání dle § 74 odst. 1 daňového řádu. Po této výzvě opět mohou typicky nastat tyto situace:

- Podatel na základě výzvy odstraní všechny vady podání včetně vady spočívající ve formě → na podání se hledí jako by bylo učiněno řádně a včas (tj. v původní lhůtě), elektronická forma se považuje za splněnou a **nebude** uložena pokuta dle § 247a odst. 2 ani odst. 4 daňového řádu.
- Podatel na základě výzvy odstraní ostatní vady podání, ale podání bude nadále v jiné než povinně elektronické formě (listinné podání) → dojde k dodatečné aplikaci § 74 odst. 4 daňového řádu, na podání se hledí jako na podání bez vady a **bude** uložena pokuta dle § 247a odst. 2 daňového řádu.
- Podatel vady neodstraní – podání se stane uplynutím stanovené lhůty neúčinným, hledí se na něj tedy jako by nebylo nikdy učiněno a není tak možné ani uložit pokutu dle § 247a odst. 2 a 4 daňového řádu (podateli však hrozí sankce za neučinění příslušného podání, pokud je s ním spojena¹⁸).

5. [Podmínky pro uložení pokuty] Pokuta tedy bude uložena při současném splnění těchto podmínek:

- Podatel má stanovenou povinnost činit určité podání elektronicky (tato povinnost může plynout jak z daňového řádu, tak z jiného zákona).
- Jde o tzv. formulářové podání dle § 72 odst. 1 daňového řádu.
- Podání je ke dni, kdy je učiněno, zahrnuto v seznamu podání, na které se vztahuje § 74 odst. 4 daňového řádu (viz Seznam podání).
- Podání nemá jinou vadu než tu, že je učiněno jinou než elektronickou formou.

Na základě judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 2 Afs 25/2015-38 a 9 Afs 383/2018-40) nemá správce daně v případě vady formy podání (listinná místo povinně elektronické), které je jinak bezvadně čitelné, pravomoc vyzvat podatele k odstranění vady dle § 74 odst. 1 daňového řádu (viz čl. V. bod 2). Správce daně tak nemůže dát podateli zákonnou možnost vady podání napravit, ani se podání nestane neúčinným (§ 74 odst. 3 daňového řádu). Tím je na první pohled naplněna skutková podstata pokuty dle § 247a odst. 2, popř. i odst. 4 daňového řádu („...pokud učinil podání podle § 72 odst. 1 jinak než elektronicky, ačkoli byl povinen jej učinit elektronicky.“) Správce daně však i přesto neuloží pokutu, neboť by to bylo proti smyslu přijaté právní úpravy, která od počátku předpokládala aplikaci citovaných pokut pouze u podání zveřejněných v Seznamu podání.

6. [Výše pokuty – § 247a odst. 2 daňového řádu] Standardní výše pokuty je dle § 247a odst. 2 daňového řádu 2 000 Kč. Zde jde o sankci vznikající při splnění všech zákonných podmínek přímo ze zákona v pevné výši, tedy bez správního uvážení správce daně a bez možnosti při ukládání pokuty zohlednit další okolnosti daného případu. O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je pak splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru. Proti platebnímu výměru se lze odvolat.

¹⁸ Zejména § 250, § 247a odst. 1 daňového řádu.

7. [Výše pokuty – § 247a odst. 4 daňového řádu] V § 247a odst. 4 daňového řádu je upravena pokuta až do výše 50 000 Kč, kterou správce daně uloží i vedle pokuty podle odst. 2 tehdy, pokud daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání elektronicky závažně ztěžuje správu daní. Pokuta podle odst. 4 ale nevzniká přímo ze zákona. Zákon zde správci daně ukládá v rámci správního uvážení zhodnotit, zda došlo k závažnému ztěžování správy daní a v jaké míře, a určit také výši, ve které pokutu uloží. Z tohoto důvodu je také nutné vždy rozhodnutí o uložení pokuty řádně odůvodnit, zejména je třeba přesně uvést, v čem spočívají okolnosti, že daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání elektronicky závažně ztěžuje správu daní a odůvodnit výši uložené pokuty. Pro určení, zda daňový subjekt nesplněním povinnosti učinit podání elektronicky závažně ztěžuje správu daní či ne, nelze stanovit jednoznačná kritéria. Vždy bude nutné přihlédnout ke konkrétním okolnostem případu – četnost takového jednání (zda takto daňový subjekt činí opakovaně), zda je zpracování podání mimořádně náročné vzhledem k velkému rozsahu údajů atp. Pokuta je splatná do 15 dnů ode dne právní moci rozhodnutí o uložení pokuty (§ 248 odst. 2 daňového řádu). Proti rozhodnutí o uložení pokuty se lze odvolat.

8. [Prekluzivní lhůta pro uložení pokuty] Ustanovení § 247a odst. 5 upravuje objektivní prekluzivní lhůtu pro uložení pokuty v délce 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti, tj. ode dne, kdy bylo učiněno předmětné podání. Správce daně však v souladu se zásadou rychlosti (§ 7 odst. 1 daňového řádu) rozhoduje o povinnosti platit pokutu podle § 247a odst. 2 daňového řádu, resp. o uložení pokuty podle § 247a odst. 4 daňového řádu bez zbytečného odkladu poté, co zjistil, že byly naplněny podmínky pro vznik pokuty, resp. pro její uložení.

9. [Pokuta v případech opakování podání v jiné formě] Mohou nastat situace, kdy daňový subjekt učiní podání v listinné formě, ale později jej zopakuje, a to elektronicky, a naopak, kdy nejdříve učiní podání elektronicky a poté jej zopakuje v listinné formě. V těchto případech je postup následující:

- **Daňové přiznání a vyúčtování**

- Před uplynutím lhůty pro jeho podání

Dle § 138 odst. 1 daňového řádu bude později podané daňové přiznání nebo vyúčtování považováno za opravné daňové přiznání či vyúčtování, které nahradí původní daňové přiznání či vyúčtování. Uložení pokuty tedy bude záviset na formě, v jaké je učiněno (poslední) opravné daňové přiznání, resp. opravné vyúčtování. Tzn. pokud daňový subjekt učiní podání například nejdříve jinak než elektronicky a poté jej zopakuje elektronicky, správce daně bude brát v potaz pouze toto druhé podání a vzhledem k tomu, že je v elektronické formě, nebude uložena pokuta dle § 247a odst. 2 daňového řádu.

- Po lhůtě pro jeho podání

Je třeba vyjít ze skutečnosti, že dodatečné daňové přiznání musí obsahovat buď změnu ve výši daně (§ 141 odst. 1 a 2 daňového řádu) nebo změnu v uvedených údajích (§ 141 odst. 4 daňového řádu), tedy nelze podat dodatečné daňové přiznání pouze z důvodu změny formy. Dodatečné daňové přiznání nenahrazuje původně podané řádné/opravné daňové přiznání, ale jedná se o zcela samostatné podání.

- * Pokud **bude daňové přiznání podané po lhůtě pro podání daňového přiznání obsahovat změnu ve výši daně nebo v uvedených údajích, půjde o dodatečné daňové přiznání.** Dodatečné daňové tvrzení je ale jedním z tzv. formulářových podání, na které se při splnění podmínek uvedených v § 72 odst. 4 daňového řádu také bude vztahovat povinnost činit toto podání elektronicky, tzn. jde o další podání, u něhož je třeba zabývat se formou, v níž

je činěno, a to nezávisle na formě, v níž bylo učiněno původní daňové přiznání učiněné před lhůtou.

* Je tedy třeba řešit zvlášť podání učiněné před lhůtou pro podání daňového přiznání a zvlášť podání učiněné po lhůtě pro podání daňového přiznání, nemůže tedy dojít k situaci, kdy by bylo daňové přiznání učiněné před lhůtou (například v listinné formě) nahrazeno daňovým přiznáním učiněným po lhůtě (například elektronicky). Pokud budou obě z nich učiněna v listinné formě, ačkoli měla být učiněna elektronicky, budou daňovému subjektu uloženy celkem 2 pokuty (za každé podání jedna). Pokud bude řádné daňové přiznání učiněno v listinné formě a dodatečně elektronicky, subjektu bude uložena pokuta za řádné daňové přiznání, za dodatečné nikoli. Obdobně v opačném případě, kdy bude řádné daňové přiznání učiněné elektronicky a dodatečné v listinné formě, bude pokuta uložena pouze za dodatečné daňové přiznání.

- **Příhláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů**

U přihlášek k registraci a oznámení o změně registračních údajů není zakotven mechanismus opravného podání ve smyslu § 138 odst. 1 daňového řádu. Proto nemá opodstatnění rozlišovat podání před uplynutím a po uplynutí lhůty pro jejich podání. Platí zde úprava obsažená v § 73 odst. 4 daňového řádu a je tedy možné podání změnit¹⁹ až do doby vydání rozhodnutí ve věci. Důležitý zde tedy bude okamžik vydání rozhodnutí ve věci, resp. provedení příslušné změny v registračních údajích (§ 129 odst. 4 daňového řádu). Aby si správce daně mohl být jistý, že daňový subjekt učiněné podání nezmění ani nevezme zpět¹⁸, neměl by vydat platební výměr na pokutu před vydáním rozhodnutí ve věci. Pokuta dle § 247a odst. 2 a 4 daňového řádu v případech registračních podání nebude ukládána za podmínky, že do okamžiku vydání rozhodnutí ve věci, resp. provedení změny v registračních údajích, je podáno více obsahově shodných podání, přičemž alespoň jedno z nich je bezvadné a je učiněno v předepsané elektronické formě.

10. [Pokuta a dodatečné daňové přiznání dle § 141 odst. 7 daňového řádu] Zvláštním případem je dodatečné daňové přiznání dle § 141 odst. 7 daňového řádu, tedy dodatečné daňové přiznání podané ještě před vyměřením nebo doměřením daně. Vzhledem k tomu, že se zde zastavuje řízení zahájené tímto podáním, nebude zde přihlíženo k formě, kterou je toto dodatečné daňové přiznání učiněno, a nebude proto ukládána pokuta dle § 247a daňového řádu ani v případě, kdy by bylo učiněno jinak než elektronicky.

Čl. VII

Pořádková pokuta podle § 247 odst. 2 daňového řádu

[Podmínky uložení pokuty] Pokud bylo učiněno podání, jehož jediná vada spočívá v nedostatku předepsané formy nebo v nedostatku předepsaného formátu a struktury, toto podání není uvedeno v Seznamu podání, a podatel tím, že učinil podání trpící těmito vadami, závažně ztěžuje či maří správu daně, přičemž byl správcem daně vyzván k nápravě podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 72 odst. 4 daňového řádu, ale vady neodstranil, může správce daně podateli uložit pořádkovou pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu. Pokutu je možné uložit toliko do okamžiku plného zpracování podání, nejpozději však do 1 roku ode dne marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě. To se týká pouze případů, kdy je dána povinnost

¹⁹ Nebo vzít zpět, pokud to není zákonem vyloučeno (tj. nejedná se o podání, k němuž je osoba zúčastněná na správě daní povinna buď ze zákona, nebo na základě výzvy správce daně – viz § 73 odst. 4 poslední věta daňového řádu).

učinit podání elektronicky. Pokud podatel učiní podání v elektronické formě dobrovolně, správce daně k vydání výzvy podle § 11 odst. 1 daňového řádu nepřistoupí.

Čl. VIII

1. [Zrušovací ustanovení] Dnem účinnosti tohoto metodického pokynu se ruší Metodický pokyn k povinnému elektronickému podání podle § 72 odst. 4 a souvisejících zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, č. j. 88695/18/7700-10123-010450 ze dne 18. 12. 2018.

2. [Účinnost] Tento metodický pokyn nabývá účinnosti 6. pracovním dnem po podpisu.

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Na vědomí

Odboru 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí

Odboru 39 - Správní činnosti Ministerstva financí

Generálnímu ředitelství cel

Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství

Sekci personální Generálního finančního ředitelství

Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství

Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství

Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství

Odboru dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení daňově-právnímu a náhrad škod Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství