



Sekce právní

Č. j.: 79195/20/7700-10123-010450

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

**METODICKÝ POKYN
k elektronickému podání při správě daní**

Za účelem sjednocení postupů orgánů Finanční správy České republiky (dále také „**FS**“) při aplikaci ustanovení týkajících se možnosti, resp. povinnosti daňových subjektů činit podání v elektronické podobě, vydává Generální finanční ředitelství tento metodický pokyn:

Čl. I

Vymezení základních pojmů

1. [aplikace EPO a daňová informační schránka] Daňový portál na adrese www.daneelektronicky.cz slouží pro komunikaci s FS a k získávání informací zejména z daňového řízení. Jeho součástí je vedle 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, a to všem uživatelům, i aplikace Daňová informační schránka (dále také „**DIS+**“), která stejné funkce včetně odeslání podání nabízí autentizovaným uživatelům.

2. [elektronické podání] Účinky podání¹ má pouze takový úkon, který je bezvadný, tj. splňuje všechny základní náležitosti vyžadované zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), nebo úkon, který daňový řád za definovaných podmínek akceptuje i s vybranými vadami [zejména vady podle § 74 odst. 1 písm. c) a d) daňového řádu]. Podle § 71 odst. 1 daňového řádu se podáním učiněným elektronicky rozumí datová zpráva učiněná prostřednictvím:

- datové schránky^{2,3},

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

² Tj. podepsané způsobem, se kterým jiný právní předpis spojuje účinky vlastnoručního podpisu (tím se rozumí buď odeslané prostřednictvím datové schránky, nebo podepsané uznávaným elektronickým podpisem).

³ Podle § 18 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi, ve znění pozdějších předpisů, má úkon učiněný osobou uvedenou v § 8 odst. 1 až 4 citovaného zákona nebo

- aplikace EPO podepsané uznávaným elektronickým podpisem^{2,4},
- aplikace EPO s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky,
- aplikace EPO se zaručenou identitou⁵ (dále také „**NIA**“), nebo
- DIS+⁶.

Za elektronické podání je považováno i podání učiněné prostřednictvím jiné datové zprávy než podle § 71 odst. 1 daňového řádu (např. prostřednictvím aplikace EPO bez aprobace), pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno některým ze způsobů uvedených v § 71 odstavci 1 daňového řádu (§ 71 odst. 3 daňového řádu). Pro takové podání, stejně jako obecně pro všechna podání podle daňového řádu, platí, že je učiněno dnem, kdy došlo příslušnému správci daně (§ 73 odst. 1 daňového řádu), ale okamžikem rozhodným pro určení počátku běhu lhůty pro vydání rozhodnutí nebo provedení jiného úkonu správce daně je v tomto případě až den, kdy správci daně došlo potvrzení tohoto podání (§ 34 odst. 2 daňového řádu).

Na základě judikatury Nejvyššího správního soudu⁷ akceptují orgány Finanční správy ČR i podání učiněná prostřednictvím e-mailové zprávy opatřené uznávaným elektronickým podpisem, s výjimkou podání kontrolních hlášení a s výjimkou podání podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o mezinárodní spolupráci**“).

ČI. II

Povinné elektronické podání podle daňového řádu

1. [zákonná úprava] Ustanovení § 72 odst. 6 daňového řádu ukládá za určených podmínek daňovým subjektům povinnost činit vybraná podání elektronicky. Pokud má daňový subjekt nebo jeho zástupce (dále jen „**podatel**“) **zpřístupněnu datovou schránku, která mu byla zřízena ze zákona**, nebo má podatel **zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem**, je povinen formulářová podání⁸ učinit pouze datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 písm. a) až d) daňového řádu (dále jen „**postupem podle § 72 odst. 6 daňového řádu**“), tedy odeslanou prostřednictvím:

- datové schránky, nebo
- aplikace EPO podepsané uznávaným elektronickým podpisem, nebo

pověřenou osobou, pokud k tomu byla pověřena, prostřednictvím datové schránky stejné účinky jako úkon učiněný písemně a podepsaný.

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

⁵ Tj. pomocí jednoznačného ověření identity fyzické osoby prostřednictvím Národního bodu pro identifikaci a autentizaci (zákon č. 250/2017 Sb., o elektronické identifikaci, ve znění pozdějších předpisů).

⁶ Využití této možnosti podání je vázáno na okamžik, kdy správce daně zveřejní, že je technicky vybaven pro zřízení DIS+.

⁷ Rozsudky NSS č. j. 1 Afs 428/2019-42 ze dne 20. 10. 2020 a č. j. 2 Afs 167/2019-32 ze dne 12. 11. 2020.

⁸ Formulářovým podáním se rozumí daňové tvrzení, přihláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů včetně žádosti o zrušení registrace, a to včetně příloh, které jsou jejich součástí (§ 72 odst. 1 daňového řádu).

- aplikace EPO s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, nebo
- aplikace EPO se zaručenou identitou (NIA), nebo
- DIS+, nebo
- e-mailové zprávy s uznávaným elektronickým podpisem s výjimkou podání kontrolních hlášení a s výjimkou podání podle zákona o mezinárodní spolupráci.

Pro splnění povinnosti činit vybraná podání postupem podle § 72 odst. 6 daňového řádu je nutné, aby podání bylo vždy činěno **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 stanoveného způsobu podání (přesněji řečeno v tomto případě způsobu autorizace)⁹.

2. [zpřístupnění datové schránky] Aby podateli vznikla povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 6 daňového řádu, je třeba, aby **ke dni, kdy podání činí**, měl zpřístupněnu datovou schránku, a to výhradně datovou schránku, která mu byla zřízena ze zákona¹⁰. Tímto dnem se rozumí stejný den, který je rozhodný pro zachování lhůty pro učinění úkonu (§ 35 daňového řádu).

3. [povinnost ověření účetní závěrky auditorem] Povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 6 daňového řádu má podatel ode dne, kdy mu vznikne povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem¹¹, a trvá až do dne, kdy mu tato povinnost zanikne¹².

4. [kterých podání se týká] Povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 6 daňového řádu se vztahuje **výhradně** na podání uvedená v § 72 odst. 1 daňového řádu a jejich přílohy, tak jak jsou stanoveny zejména příslušnými vyhláškami Ministerstva financí vydanými na základě § 72 odst. 4 a 5 daňového řádu (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,

⁹ 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/financni-sprava/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/uredni-desky>), 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>).

¹⁰ Jedná se o datové schránky vymezené v § 4 odst. 3 a v § 5 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se zejména o datové schránky právnických osob a datové schránky advokátů, daňových poradců a insolvenčních správců.

¹¹ Daňovým subjektům uvedeným v § 20 odst. 1 písm. a) až d) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vzniká povinnost činit podání elektronicky podle § 72 odst. 6 daňového řádu, a to od rozvahového dne, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, u které poprvé vzniká povinnost jejího ověření auditorem, a trvá do rozvahového dne, kdy tato povinnost vzniká naposledy.

¹² 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 předpisy (např. § 12 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, § 205 zákona č. 374/2015 Sb. o ozdravných postupech a řešení krize na finančním trhu, ve znění pozdějších předpisů, nebo § 18 zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, ve znění pozdějších předpisů).

- oznámení o změně registračních údajů, včetně žádosti o zrušení registrace¹³,
- daňové tvrzení,

jejichž **formát a struktura byly správcem daně zveřejněny** ve smyslu § 72 odst. 2 písm. c) daňového řádu (Pokyn GFŘ-D-48, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy). 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**“), resp. v daňové informační schránce.

Pouze v případě, že zcela výjimečně k některému formulářovému podání **není ke dni, kdy je podání činěno, zveřejněna struktura datové zprávy**¹⁴, může podatel, který má povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 6 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 TXT¹⁵. 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.

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
- 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. 1 daňového řádu) a musí tedy být podána společně (tj. jednou datovou zprávou) s ním. Ve výjimečných případech, pokud to

¹³ 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.

¹⁴ Formát pro elektronické podání formulářového podání je stanoven příslušnými vyhláškami Ministerstva financí, případně přímo správcem daně a následně zveřejněn správcem daně společně se strukturou tohoto podání. Pokud je stanoven formát, ale není zveřejněna struktura, lze učinit podání elektronicky i v jiném, než stanoveném formátu.

¹⁵ 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>).

nevylučuje 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.).

5. [kdo, kdy a jak podává] Povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 6 daňového řádu je uložena **všem podatelům, kteří splňují zadané podmínky**, tj. podatel má **ke dni podání** zpřístupněnu datovou schránku zřízenou ze zákona nebo je ke dni podání povinen mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Při splnění alespoň **jedné z těchto podmínek** vzniká podateli povinnost učinit podání popsáním způsobem.

Konkrétně to znamená:

- Má-li **daňový subjekt** zpřístupněnu datovou schránku zřízenou ze zákona 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. 6 daňového řádu.
- Má-li **zástupce** zpřístupněnu datovou schránku zřízenou ze zákona 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. 6 daňového řádu.
- Pokud se jedná o podání činěné za **plátcovu pokladnu**, pak povinnost činit podání způsobem vymezeným v § 72 odst. 6 daňového řádu vzniká tehdy, pokud stanovené podmínky splňuje plátce (tj. daňový subjekt), jinými slovy pokud vznikla povinnost činit podání elektronicky plátcí, má stejnou povinnost i jeho plátcová pokladna.

V případě, kdy je povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem uložena fyzické osobě, vztahuje se povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 6 daňového řádu pouze na podání ve věcech podnikání a na písemnosti smíšené, tj. týkající se jak podnikání, tak osobních záležitostí. Pokud tato osoba činí podání osobní, nesouvisející s podnikáním, nevzniká jí povinnost činit toto podání postupem podle § 72 odst. 6 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. 6 daňového řádu, pokud **tato osoba činí podání** splňuje shora uvedené podmínky.

Ze skutečnosti, že povinnost činit podání postupem vymezeným v § 72 odst. 6 daňového řádu je vázána výhradně na datové schránky zřízené ze zákona, vyplývá, že **fyzická osoba má povinnost činit podání postupem podle § 72 odst. 6 daňového řádu pouze v případech, kdy má zpřístupněnu datovou schránku podnikající fyzické osoby – advokáta, daňového poradce nebo insolvenčního správce, a to výhradně ta podání, která se vztahují k její činnosti jakožto zástupce, resp. insolvenčního správce**, a nikoli podání týkající se jejích vlastních povinností, ať již souvisejících či nesouvisejících s její podnikatelskou činností. Ostatní typy datových schránek podnikajících fyzických osob

zřizovaných ze zákona nejsou pro daňové řízení relevantní, slouží výhradně k výkonu té činnosti, pro kterou byly zřízeny¹⁶.

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 (dále jen „živnostenský zákon“), 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 a dále také podání obsahující údaje požadované v oznámení o vstupu do paušálního režimu daně z příjmů.

Takové podání lze 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 / oznámení o vstupu do paušálního režimu stává až okamžikem, kdy živnostenský úřad předá toto podání správci daně. Teprve předání podání živnostenským úřadem je okamžikem, kdy je podání vůči správci daně učiněno, tímto okamžikem je splněna případná povinnost daňového subjektu učinit podání a tento okamžik je tedy rozhodný pro posouzení, zda bylo podání učiněno ve stanovené lhůtě.** Lhůty pro správce daně, které jsou odvozeny od okamžiku podání, pak začínají běžet okamžikem, kdy toto podání došlo správci daně, tj. okamžikem, kdy bylo podání přijato na technickém zařízení správce daně.

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. 6 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, kdy bylo toto podání učiněno, se považuje až den, kdy živnostenský úřad předal podání správci daně, resp. den, kdy toto podání správci daně došlo¹⁷.

¹⁶ Jedná se zejména o datové schránky statutárních auditorů, znalců, soudních tlumočnicků a soudních překladatelů.

¹⁷ Vzhledem k tomu, že se podání ze živnostenského úřadu předává elektronicky, budou v praxi ve většině případů okamžik předání živnostenským úřadem a okamžik přijetí na technickém zařízení správce daně časově shodné.

7. [podání prostřednictvím Jednotného kontaktního místa] V souladu s § 2 odst. 4 zákona č. 570/1991 Sb., o živnostenských úřadech, ve znění pozdějších předpisů, a § 13 zákona č. 222/2009 Sb., o volném pohybu služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o volném pohybu služeb**“), byla na vybraných obecních živnostenských úřadech¹⁸ zřízena jednotná kontaktní místa.

Podle § 15 odst. 1 písm. a) zákona o volném pohybu služeb jednotné kontaktní místo přijímá a neprodleně předává příslušným správním orgánům veškerá podání učiněná na základě jiného právního předpisu, zejména přihlášky k registraci nebo oznámení na základě jiného právního předpisu, od osob podnikajících na základě oprávnění podle jiného právního předpisu, a to upravujícího přístup k činnosti poskytování služeb nebo její výkon. Zároveň však § 2 odst. 3 písm. b) zákona o volném pohybu služeb stanoví, že **tímto zákonem nejsou dotčeny právní předpisy upravující práva a povinnosti upravené jinými právními předpisy a předpisy Evropských společenství o daních a poplatcích**. Samotný zákon o volném pohybu služeb implementuje směrnici Evropského parlamentu a Rady 2006/123/EHS ze dne 12. prosince 2006 o službách na vnitřním trhu, která ze své působnosti oblast daní rovněž výslovně vylučuje. **Z toho důvodu nelze zákon o volném pohybu služeb aplikovat na oblast správy daní.**

To ovšem nevylučuje, aby daňový subjekt fakticky učinil podání vůči správci daně prostřednictvím jednotného kontaktního místa, avšak jednalo by se nikoli o podání podle zákona o volném pohybu služeb, ale o **podání učiněné u věcně nepřislušného orgánu veřejné moci, které by správce daně následně obdržel v režimu standardního postoupení podle § 12 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.**

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 včetně příloh:

- daňové přiznání,
- dodatečné daňové přiznání,
- kontrolní hlášení, souhrnné hlášení nebo jiné hlášení, s výjimkou hlášení podle § 19 ZDPH,
- přihláška k registraci,
- oznámení o změně registračních údajů včetně žádosti o zrušení registrace.

¹⁸ Vyhláška č. 248/2009 Sb., kterou se stanoví seznam jednotných kontaktních míst.

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

- plátcí,
- identifikované osobě a
- osobě povinné k dani, případně další osobě, 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 odeslanou prostřednictvím:

- datové schránky, nebo
- prostřednictvím aplikace EPO podepsané uznávaným elektronickým podpisem, nebo
- prostřednictvím aplikace EPO s ověřenou identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky, nebo
- prostřednictvím aplikace EPO se zaručenou identitou (NIA), nebo
- prostřednictvím daňové informační schránky, nebo
- prostřednictvím e-mailové zprávy s uznávaným elektronickým podpisem (to neplatí pro podání kontrolního hlášení), nebo
- prostřednictvím aplikace EPO bez podpisu (tj. bez uznávaného elektronického podpisu, nebo bez ověřené identity podatele nebo bez NIA), pokud je toto podání do 5 dnů ode dne, kdy došlo správci daně, potvrzeno některým ze způsobů uvedených v § 71 odstavci 1 daňového řádu¹⁹ (v případě kontrolních hlášení s modifikovanou lhůtou dle § 101d odst. 2 ZDPH a v případě souhrnných hlášení dle § 102 odst. 4 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 plátce DPH, který splňuje podmínky § 72 odst. 6 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 plátce DPH může učinit způsobem dle § 71 odst. 3 daňového řádu. Pokud by naopak plátce DPH, který splňuje podmínky § 72 odst. 6 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

¹⁹ § 73 odst. 1 daňového řádu.

formuláře oznamovat změny plátce DPH, který splňuje podmínky § 72 odst. 6 daňového řádu, může tak činit i způsobem dle § 71 odst. 3 daňového řádu.

5. [neúčinnost] Podání uvedené výše v bodě 2, u kterého je povinnost učinit jej elektronicky a které není učiněno datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu nebo struktuře zveřejněné správcem daně, je neúčinné¹. V případě smíšených písemností uvedených v bodě 4 je nutno samostatně posuzovat část týkající se výhradně DPH (která v případě nedodržení zákonných podmínek bude neúčinná) a část týkající se ostatních daní, která se bude posuzovat podle obecných pravidel daňového řádu.

Čl. IV

Úprava v dalších daňových zákonech

1. [zákon o dani z přidané hodnoty] Kromě § 101a ZDPH (viz čl. III tohoto metodického pokynu) obsahuje ZDPH speciální úpravu elektronického podání 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 osoby povinné k dani v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa (tzv. one stop shop – zvláštní úprava viz § 110a a násl. ZDPH)²⁰.

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.

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:

²⁰ Místně příslušným správcem daně pro one stop shop je podle § 110a odst. 3 ZDPH pouze Finanční úřad pro Jihomoravský kraj.

- 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
- 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 speciální úprava elektronického podání obsažena např. v těchto případech:

- pro finanční instituce, nadnárodní skupiny podniků a zprostředkovatele přeshraničních uspořádání s oznamovací povinností podle zákona o mezinárodní spolupráci²¹,
- 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.

4. [vztah k daňovému řádu] 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. [vady základních náležitostí podání – § 74 odst. 1 písm. a) a b) 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 podatele²², aby označené vady ve stanovené lhůtě odstranil [§ 74 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu].

2. [vada formy či formátu a struktury – § 74 odst. 1 písm. c) a d) daňového řádu]

Obsahuje-li podání vady, které spočívají ve skutečnosti, že podání nebylo učiněno stanoveným způsobem nebo ve stanoveném formátu nebo struktuře, vyzve správce daně podatele, aby tyto vady ve stanovené lhůtě odstranil [§ 74 odst. 1 písm. c) a d) daňového řádu]. To platí za předpokladu, že tyto vady nejsou zároveň vadami, pro které není podání způsobilé

²¹ Správcem daně pro automatickou výměnu informací oznamovaných finančními institucemi, nadnárodními skupinami podniků a zprostředkovateli přeshraničních uspořádání podle § 8 odst. 2 tohoto zákona je Specializovaný finanční úřad.

²² Výzvu k odstranění vad podání podle ust. § 74 DŘ adresuje správce daně osobě, která podání fakticky učinila, a teprve v případě, kdy nelze tuto osobu identifikovat, adresuje výzvu osobě, která je v podání formálně označena jako osoba, která podání činí (např. daňový subjekt). Uvedené pravidlo platí i v případě, kdy je podání učiněno elektronicky.

k projednání, nebo vadami, pro které podání nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, resp. za předpokladu, že podání takové vady zároveň neobsahuje. Pokud podání obsahuje i vady podle § 74 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu, vydá správce daně jednu výzvu k odstranění všech vad podání, tedy jak vad podle písm. a) a b), tak vad podle písm. c) a d).

3. [následky odstranění/neodstranění vad podání] Pokud podatel na základě výzvy správce daně ve stanovené lhůtě vadu odstraní, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas²³. **Za odstranění vad je považováno i takové podání, kterým podatel odstraní vady podání dříve, než je k tomu správcem daně vyzván, přičemž účinky podání ve smyslu § 74 odst. 3 daňového řádu zůstávají zachovány.**

Pokud podatel na základě výzvy v určené lhůtě vadu podle § 74 odst. 1 písm. a) nebo b) daňového řádu neodstraní, **podání se stane uplynutím stanovené lhůty neúčinným**, hledí se na něj tedy, jako by nebylo učiněno¹. O tom, že se podání stalo neúčinným, vyhotoví správce daně úřední záznam a zároveň v případě, že podatel na výzvu sice reagoval, ale vadu neodstraní, podatele o neúčinnosti vyrozumí.

Pokud podatel na základě výzvy v určené lhůtě neodstraní vadu podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d) daňového řádu, **vzniká mu podle § 247a odst. 2 daňového řádu povinnost uhradit pokutu ve výši 1 000 Kč**. Správce daně pokračuje v řízení ve věci daného podání, jako by toto podání vady neobsahovalo.

Pokud je podatel vyzván k odstranění vad podání jak podle § 74 odst. 1 písm. a) nebo b), tak podle písm. c) nebo d) daňového řádu, je pro vyhodnocení, zda byly vady odstraněny či nikoliv a zda tedy bylo výzvě vyhověno, rozhodující, zda byly odstraněny vady podle § 74 odst. 1 písm. a) nebo b) daňového řádu. Pokud ne, stává se podání neúčinným bez ohledu na to, zda byly nebo nebyly odstraněny i vady podle § 74 odst. 1 písm. c) nebo d) daňového řádu.

Čl. VI

Pokuta za nesplnění povinnosti učinit podání ve stanovené formě nebo ve stanoveném formátu nebo struktuře (§ 247a odst. 2 a 4 daňového řádu)

1. [právní úprava] Povinnost uhradit pokutu podle § 247a odst. 2 daňového řádu vzniká tomu, kdo učiní podání jiným než stanoveným způsobem nebo v jiném než stanoveném formátu nebo struktuře a tuto vadu na výzvu správce daně ve stanovené lhůtě neodstraní. **Sankcionován je tedy vždy podatel**, a tudíž pokud podání učinil například daňový poradce v zastoupení za daňový subjekt, pokuta bude uložena tomuto poradci, nikoliv daňovému subjektu.

2. [výše pokuty – § 247a odst. 2 daňového řádu] Standardní výše pokuty je dle § 247a odst. 2 daňového řádu 1 000 Kč. Zde jde o sankci vznikající při splnění všech zákonných

²³ Podání je učiněno řádně, pokud má veškeré náležitosti vyžadované právními předpisy (včetně toho, že je podáno stanoveným způsobem a ve stanoveném formátu a struktuře), a včas, pokud je učiněno ve stanovené lhůtě. V případě, že podání mělo vady, k jejichž odstranění byl podatel vyzván, a tyto vady ve stanovené lhůtě odstraní, má se za to, že podání bylo učiněno k datu, kdy správci daně došlo původní vadné podání.

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.

3. [zvýšení pokuty – § 247a odst. 4 daňového řádu] Ustanovení § 247a odst. 4 daňového řádu dává správci daně oprávnění rozhodnout o zvýšení pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu až na 50 000 Kč v případě, pokud podatel neodstraněním vady podání, která spočívá v nedodržení stanoveného způsobu podání nebo stanoveného formátu či struktury podání, závažně ztěžuje správu daní. Rozhodnutí o zvýšení pokuty lze realizovat buď samostatným rozhodnutím vydaným podle § 247a odst. 4 daňového řádu, nebo může být výrok o zvýšení pokuty součástí platebního výměru podle § 247a odst. 3 daňového řádu. O zvýšení pokuty správce daně rozhodne na základě správního uvážení, přičemž musí zhodnotit, zda došlo k závažnému ztěžování správy daní a v jaké míře, a určit také výši, na kterou pokutu zvýší. Z tohoto důvodu je také nutné vždy rozhodnutí o zvýšení pokuty řádně odůvodnit, zejména je třeba přesně uvést, v čem spočívají okolnosti, že podatel neodstraněním vady závažně ztěžuje správu daní a odůvodnit částku, na kterou byla pokuta zvýšena. Pro určení, zda podatel neodstraněním vady podání závažně ztěžuje správu daní či ne, nelze stanovit jednoznačná kritéria. Vždy bude nutné přihlídnout ke konkrétním okolnostem případu – četnost takového jednání (zda takto podatel činí opakovaně), zda je zpracování podání mimořádně náročné vzhledem k velkému rozsahu údajů atp. Jedním z příkladů závažného ztěžování správy daní může být i stav, kdy se jedná o pokračující správní delikt (viz níže). Zvýšená pokuta je splatná ve lhůtě do 30 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o zvýšení pokuty, resp. ve stejné lhůtě jako pokuta původní, pokud je výrok o zvýšení pokuty součástí platebního výměru²⁴. Proti rozhodnutí o zvýšení pokuty se lze odvolat.

4. [prekluzivní lhůta pro uložení pokuty] Ustanovení § 247a odst. 5 daňového řádu upravuje objektivní prekluzivní lhůtu pro uložení pokuty v délce 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti, tj. ode dne, kdy marně uplynula lhůta k odstranění vady podání stanovená výzvou správce daně podle § 74 odst. 1 písm. c) a d) daňového řádu. **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 zvýšení pokuty podle § 247a odst. 4 daňového řádu **bez zbytečného odkladu** poté, co zjistil, že byly naplněny podmínky pro vznik pokuty, resp. pro její zvýšení.

5. [pokračující správní delikt] Periodické podávání daňových podání, kdy je myslitelné uplatnění sankce dle § 247a odst. 2 daňového řádu, je nutné kvalifikovat jakožto tzv. pokračující správní delikt s tím, že je namístě pohlížet na jednání takového podatele jako na dílčí útoky vedené jednotným záměrem naplňující skutkovou podstatu stejného správního deliktu a spojené stejným způsobem provedení ve zjevné věcné a časové souvislosti, a tedy orgány Finanční správy ČR by neměly uložit pokutu za každé jednotlivé vadně učiněné podání²⁵.

²⁴ Jedná se totiž jen o zvýšení pokuty podle § 247a odst. 2 daňového řádu, nikoli o jinou pokutu podle § 247a daňového řádu, a neuplatní se tedy splatnost uvedená v § 248 odst. 2 daňového řádu.

²⁵ Blíže např. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 330/2019-39 ze dne 8. 4. 2020.

Obecně pak platí, že rozhodujícím okamžikem pro ukončení skutku v případě pokračování ve správním deliktu, tedy mezníkem oddělujícím jeden pokračující správní delikt od dalšího, je jakýkoliv úkon ze strany příslušného správního orgánu, který správní delikt projednává, kterým je dotčená osoba zúčastněná na správě daní zpravena o tom, že zde došlo, či pravděpodobně došlo k jeho spáchání. K ukončení skutku proto dojde již v momentu, kdy např. podatel obdrží pokutu či výzvu k odstranění vad podání, ve které je na takovouto vadu upozorněno (včetně poučení o možné sankci).

Pokud by správce daně již vydal několik rozhodnutí o udělení pokuty, aniž by pokutované skutky byly odděleny některým z okamžiků ukončujícím pokračování správního deliktu, pak je na místě tento stav zohlednit/zhojit např. v rámci autoremedurního rozhodnutí o odvolání.

6. [přechodná ustanovení k novele daňového řádu k 1. 1. 2021] Podle čl. II. bodu č. 10 přechodných ustanovení k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále také „**novela daňového řádu**“), který nabývá účinnosti 1. 1. 2021, povinnost hradit pokutu, která **vznikla** přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a o které nebylo před tímto dnem pravomocně rozhodnuto platebním výměrem, zaniká dnem nabytí účinnosti tohoto zákona v rozsahu, v jakém by nevznikla podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Vzhledem k tomu, že citovanou novelou daňového řádu byla snížena pokuta podle § 247a odst. 2 daňového řádu z původních 2 000 Kč na 1 000 Kč, dojde v případě, kdy vydaný **platební výměr nenabyde právní moci nejpozději 31. 12. 2020, k tomu, že daňový subjekt bude povinen uhradit pokutu pouze ve výši 1 000 Kč**, a to ve lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru. Nedochozí však k zániku pokuty jako takové, ale pouze k úpravě v platební rovině, proto nebude správce daně platební výměr měnit; zánik povinnosti, jehož praktickým důsledkem je změna ve výši částky, kterou je daňový subjekt povinen platit, však zohlední z moci úřední ve své evidenci (tj. především na osobním daňovém účtu). V případě, že by daňový subjekt pokutu uhradil v původní výši, naloží správce daně s rozdílem mezi původní a novou výší pokuty stejně, jako s jakoukoli jinou platbou poukázanou na osobní daňový účet (tj. v souladu s § 152 a násl. daňového řádu). **Pokud by v důsledku této platby vznikl daňovému subjektu vratitelný přeplatek, bude mu vrácen na základě jeho žádosti podle § 155 daňového řádu.**

V situaci, kdy po nabytí účinnosti novely daňového řádu ve vztahu k platebnímu výměru na pokutu „běží“ dosud neukončené řízení²⁶, správce daně v rámci tohoto řízení pokutu sníží z 2 000 Kč na 1 000 Kč (samozřejmě pouze pokud pokutu potvrzuje; případné zrušení pokuty z jiných důvodů tímto není dotčeno). Jedná se typicky například o situaci, kdy bylo proti platebnímu výměru podáno odvolání a do nabytí účinnosti novely daňového řádu nebylo vydáno rozhodnutí o odvolání. V takovém případě správce daně v rámci rozhodnutí o odvolání její výši sníží z 2 000 Kč na 1 000 Kč.

²⁶ Obdobně správce daně postupuje rovněž, pokud se řízení teprve rozeběhne třeba proto, že na přelomu let 2020 a 2021 daňovému subjektu teprve běžela odvolací lhůta proti platebnímu výměru, nebo když je ve vztahu k platebnímu výměru na pokutu zahájeno řízení o opravném či dozorčím prostředku z jiných důvodů; pouze z důvodu výše pokuty se takové řízení z moci úřední nezahájí (tím samozřejmě není dotčeno pravidlo čl. II. bodu č. 10 přechodných ustanovení, že je daňový subjekt místo 2 000 Kč povinen hradit pouze 1 000 Kč).

Čl. VII **Zrušovací ustanovení**

[zrušovací ustanovení] Dnem účinnosti tohoto metodického pokynu se ruší:

1. metodický pokyn k povinnému elektronickému podání ve smyslu § 72 odst. 4 daňového řádu č. j. 14975/20/7700-10123-010450 ze dne 2. 3. 2020,
2. metodický pokyn k ukládání a následnému postupu u pokut dle § 247a odst. 2 daňového řádu č. j. 114355/18/7700-10123-050230 ze dne 9. 1. 2019.

Čl. VIII **Účinnost**

[účinnost] Tento metodický pokyn nabývá účinnosti dne 1. 1. 2021.

Ing. Mgr. Radim Patočka, Ph.D.
ředitel sekce

Na vědomí

Odbor 18 - Nepřímé a majetkové daně Ministerstva financí
Odbor 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí
Odbor 39 - Správní činnosti Ministerstva financí
Generální ředitelství cel
Sekce metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekce řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Sekce informatiky Generálního finančního ředitelství
Odbor daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství
Odbor vymáhání Generálního finančního ředitelství
Odbor dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Oddělení daňově-právní a náhrad škod Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytické Generálního finančního ředitelství