

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta



Mgr. et Mgr. Michal Tuláček

Právní aspekty elektronizace správy daní

Disertační práce

Školitel: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Studijní program: Teoretické právní vědy, finanční právo a finanční věda

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 17. června 2019

Děkuji mé manželce Martině, bez které bych byl dodnes pouhým bakalářem informatiky. Bez jejího jemného a laskavého tlaku by nevznikla žádná z mých dalších prací. Tato práce budiž netradičním dárkem ke třetímu výročí svatby. Současně s výhradou změny okolností slibuji, že jde opravdu o poslední studium v prezenční formě na veřejné vysoké škole v České republice.

Děkuji také kolektivu katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy, jehož členové mě provedli většinou zákoutí finančního práva. Zejména bych rád poděkoval mému školiteli, doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D., za cenné rady a připomínky nejen k této práci. Dále bych rád poděkoval prof. JUDr. Haně Markové, CSc., za cenné rady a postřehy k mým pedagogickým začátkům. Prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc., bych rád poděkoval za příležitost studovat v doktorském studijním programu právě na této katedře. V neposlední řadě bych rád poděkoval i ostatním členům katedry, doktorandům, zejména Mgr. Bc. Lukáši Hrdličkovi a Mgr. Petře Šmirausové, a dalším finančním právníkům ze střední Evropy za možnost obrátit se na ně s otázkami k tématům, kterým se věnuje tato práce, ale i k dalším tématům, která vyvstala při práci daňového legislativce, a za možnost diskuse nad těmito tématy.

Dále děkuji kolegům z Ministerstva financí, Generálního finančního ředitelství a dalších orgánů Finanční správy České republiky a orgánů Celní správy České republiky za to, že mě nadchli pro daňové právo, zasvětili do jeho tajů a přiblížili problémy, které v praxi vyvstávají. Bez praktických podnětů by tato práce nikdy nemohla vzniknout. Není zde možné vyjmenovat všechny současné i bývalé kolegy, ale přesto za všechny uvedu alespoň Ing. Mgr. Hanu Krasulovou, Mgr. Karla Šimka, JUDr. Jiřího Kroupu a Ing. Mgr. Soňu Kelnerovou, protože právě od nich přišlo nejvíce podnětů k řešené problematice elektronizace správy daní.

Tato práce byla zpracována s finanční podporou a v rámci projektu „Právní aspekty elektronizace správy daní“, GA UK č. 544 217/2017, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v letech 2017 a 2018.

Magdaléně

Prohlašuji, že jsem předkládanou disertační práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 466 428 znaků včetně mezer.

V Praze dne 17. června 2019

Mgr. et Mgr. Michal Tuláček

Obsah

1 Úvod	1
1.1 Motivace a cíl práce	1
1.2 Konvence a pojmy používané v této práci.....	3
1.3 Použité metody a zdroje.....	4
1.4 Struktura práce	8
1.5 Předchozí publikace dílčích závěrů disertační práce	8
2 Elektronizace správy daní.....	11
2.1 Správa daní.....	11
2.2 Vymezení elektronizace správy daní	19
2.3 Obsah a trendy elektronizace správy daní.....	24
2.3.1 Oblasti elektronizace správy daní vyplývající z platné právní úpravy	25
2.3.2 Oblasti elektronizace správy daní vyplývající z programových dokumentů vlády a Evropské komise	33
2.3.3 Oblasti elektronizace správy daní obvyklé v zahraničí.....	39
2.4 Shrnutí kapitoly.....	45
3 Jednotlivé právní aspekty elektronizace správy daní.....	48
3.1 Obecně k právním aspektům elektronizace správy daní.....	49
3.2 Elektronická komunikace při správě daní.....	60
3.2.1 Elektronická pošta při správě daní.....	60
3.2.2 Formulářová podání a podání ve formátu a struktuře	70
3.2.3 Poskytování informací na dálku osobám zúčastněným na správě daní	83
3.3 Externí správa informačních systémů pro správu daní.....	88
3.4 Zásahy do soukromí při správě daní v kontextu její elektronizace.....	95
3.4.1 Obecně k zásahům do soukromí při správě daní	96
3.4.2 Automatizovaný přístup správce daně k informacím	114
3.4.3 Sledování činnosti daňových subjektů v reálném čase	128
3.4.4 Vytěžování dat a profilování.....	137
3.5 Odpovědnost za selhání nástrojů poskytnutých správcem daně k sestavení a podání daňového tvrzení.....	147
3.6 Shrnutí kapitoly.....	157
4 Právní principy elektronizace správy daní.....	166
4.1 Obecně k právním principům	166
4.2 Právní principy obecně se vztahující k eGovernmentu	170
4.3 Právní principy elektronizace správy daní v úzkém smyslu	180
4.4 Shrnutí kapitoly.....	184

5 Závěr	188
5.1 Výsledky výzkumu	188
5.2 Budoucí výzkum	198
Seznam použitých zdrojů	200
1. Seznam použité literatury	200
2. Seznam použitých internetových zdrojů	207
3. Seznam použitých právních předpisů	212
4. Seznam použité judikatury a aktů orgánů veřejné moci.....	220
5. Seznam ostatních zdrojů.....	222
A Seznam zkratk	225
B Seznam obrázků	226
C Seznam tabulek	227

1 Úvod

1.1 Motivace a cíl práce

V procesu správy daní se ve stále větší míře využívají informační a komunikační technologie. Nejde pouze o nahrazení papírové evidence evidencí elektronickou. Elektronizace nabízí mnohem více možností. Spolu s nimi však vyvstávají i problémy, které by při dosavadních metodách správy daní byly spíše nepředstavitelné. Za všechny je možné například jmenovat široké možnosti automatizované práce s informacemi včetně možnosti jejich vytěžování (*data mining*), které umožňuje systematickou analýzou informací o daňových subjektech získat takové informace, které možná nemusí být známy ani jim samotným. Snadnost práce s informacemi v elektronické podobě, možnost jejich systematické analýzy a prakticky neomezená možnost tyto informace rozšiřovat je pak základem mezinárodní výměny informací, a to nejen v klasických formách, tedy na žádost nebo z vlastního podnětu správce daně (spontánní výměna informací), ale i v nově se rozšiřující automatické výměně informací. Tato výměna informací sice může přinést zajímavé poznatky využitelné k efektivnímu boji s daňovými úniky, jak na národní, tak na mezinárodní úrovni, ale na druhou stranu se v jejím důsledku nutně prohlubuje zásah do soukromí daňového subjektu a vyvstává tak otázka proporcionality takového zásahu.

Nejde však pouze o právní důsledky efektivního nakládání s informacemi o daňových subjektech. Spolu s nástupem informačních technologií a zejména sítě Internet jako masového komunikačního prostředku vyvstává potřeba právního zakotvení elektronické komunikace správce daně s daňovými subjekty a s dalšími orgány veřejné moci nebo je například nutné posoudit otázku odpovědnosti za selhání elektronických nástrojů poskytnutých správcem daně. Tyto otázky nejsou přirozeně z podstaty ryze daňové, protože správa daní nestojí sama o sobě, ale je součástí veřejné správy, která také reaguje na technologický vývoj. Z tohoto důvodu lze hovořit vedle elektronizace správy daní i o elektronizaci veřejné správy. Dalo by se očekávat, že elektronizace správy daní bude postupovat ruku v ruce s elektronizací celé veřejné správy a odpovídající právní úprava bude zásadně obdobná a bude zohledňovat pouze specifika vyplývající z podstaty správy daní. Je však vhodné

zaměřit se na otázku, zda tomu tak skutečně je i doopravdy, protože i klasická správa daní vykazuje v rámci veřejné správy svá specifika, což jasně dokládá například to, že se pro ni používá svébytný procesní právní předpis.

Předmětem této práce ale nejsou právní aspekty libovolného elektronizovaného či digitalizovaného jevu, který má nějakou vazbu na daně či jejich správu. Zaměření této práce je procesněprávní, a proto se zaměřím pouze na právní problémy vyplývající z použití informačních a komunikačních technologií v daňovém právu procesním. Nebudu tak zkoumat procesní důsledky zdaňování digitální ekonomiky. Například se tak tato práce nezabývá zdaněním virtuální měny¹ Bitcoin, ani způsoby, jak provést exekuci na prostředky v této měně. Stejně tak se práce nezaměřuje ani na zdanění poskytování služeb tzv. sdílené ekonomiky, ať už jde o zdanění ubytovacích služeb poskytovaných prostřednictvím služby Airbnb,² poskytování dopravních služeb prostřednictvím služby Uber³ nebo o vzájemné poskytování zápůjček.⁴ Stranou zájmu je také ponechána nově připravovaná „digitální daň“, tedy daň z vybraných internetových služeb.⁵

Cílem práce je pak zejména zodpovězení následujících výzkumných otázek:

1. Co je elektronizace správy daní, v čem spočívá a překrývá se s elektronizací veřejné správy obecně?

¹ Posouzení právní povahy tzv. „virtuálních měn“ je problematika, která by jistě vydala na samostatnou práci (srov. např. KOHAJDA, Michael a Jiří MORÁVEK. Legal aspects of bitcoin under the Czech law. *Daně a finance*. 2016, **24** (4), 36-46. ISSN 1801-6006). Z pohledu finančního práva lze konstatovat, že se o měnu v pravém slova smyslu nejedná, ale tento nástroj se neformálně jako „virtuální měna“ v obecné češtině označuje a tento název používají i Kotáb s Bakešem (srov. KOTÁB, Petr a Milan BAKEŠ. Finanční vztahy. In: KARFÍKOVÁ, Marie, Milan BAKEŠ, Radim BOHÁČ, Michael KOHAJDA, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Petr NOVOTNÝ, Pavlína VONDRÁČKOVÁ a Roman VYBÍRAL. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. Právní monografie. ISBN 978-80-7552-935-0. str. 8).

² TULÁČEK, Michal. Airbnb, Couchsurfing a jiné služby zprostředkávající ubytování v kontextu místních poplatků. In: PICHRT, Jan, BOHÁČ, Radim a MORÁVEK, Jakub. *Sdílená ekonomika – sdílený právní problém*. 1 vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017, str. 185-195. ISBN 978-80-7552-874-2.

³ HRDLÍČKA, Lukáš. Právní úprava zdanění příjmů fyzických osob ze sdílení volného času a vozidla s využitím digitálních platforem. In: PICHRT, Jan, BOHÁČ, Radim a MORÁVEK, Jakub. *Sdílená ekonomika – sdílený právní problém*. 1 vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, str. 163-172. ISBN 978-80-7552-874-2.

⁴ KLAMO, Josef. P2P lending z pohledu českého finančního práva. In: PICHRT, Jan, BOHÁČ, Radim a MORÁVEK, Jakub. *Sdílená ekonomika – sdílený právní problém*. 1 vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, str. 173-184. ISBN 978-80-7552-874-2.

⁵ MINISTERSTVO FINANČÍ. *Návrh zákona o dani z vybraných internetových služeb*. Praha: Ministerstvo financí, 2019. Čj. MF-7508/2019/32-4.

2. Jaké právní aspekty má elektronizace správy daní v oblastech specifických pouze pro správu daní?
3. Je v oblastech specifických pouze pro správu daní *de lege lata* právní úprava elektronizace správy daní dostatečná?
4. Řídí se v oblastech specifických pouze pro správu daní elektronizace správy daní stejnými právními principy, jako elektronizace veřejné správy?

1.2 Konvence a pojmy používané v této práci

V této práci se pojmem **daně** rozumí daně v širokém smyslu (někdy také označované jako berně)⁶, tedy daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, pokud není v daném případě uvedeno jinak. Pokud není v daném případě uvedeno jinak, rozumí se pak daněmi (v úzkém smyslu) a poplatky ta peněžitá plnění, která takto označuje zákon, bez ohledu na to, jaká je jejich povaha z hlediska teorie finančního práva.

Jednotkou bez právní osobnosti se rozumí svěřenský fond, podílový fond a další obdobné non-subjekty zejména zahraničního práva. V právní teorii i praxi se pro tyto jednotky zatím nepoužívá jednotného označení. Zatímco daňové právo tyto jednotky označuje jako jednotky bez právní osobnosti,⁷ právo proti praní špinavých peněz je označuje jako právní uspořádání bez právní osobnosti,⁸ soukromé právo je označuje jako zařízení obdobné svěřenskému fondu⁹ a v evropském právu jsou označovány jako právní uspořádání.¹⁰ S ohledem na to, že se tato práce primárně zabývá daňovým právem, používá se v ní pojem zavedený v daňových zákonech.

Co je v této práci řečeno o **právnických osobách** nebo **osobách** obecně, vztahuje se také na jednotky bez právní osobnosti, není-li v daném případě uvedeno jinak.

Pod souhrnný pojem **stát** budu zahrnovat i jurisdikce, které mohou s Českou republikou uzavírat mezinárodní smlouvy v daňových záležitostech, jako například

⁶ RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. Brno: Doplněk, 2008. ISBN 978-80-7239-230-8. str. 42-44.

⁷ § 24 odst. 6 daňového řádu, § 13c odst. 2 písm. b) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁸ § 4 odst. 4 písm. c) zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

⁹ § 73 odst. 1 zákona o mezinárodním právu soukromém.

¹⁰ Čl. 3 odst. 11 písm. d) směrnice DAC.

autonomní země Curaçao, rýchtářství Guernsey nebo Hongkong – zvláštní administrativní oblast Čínské lidové republiky.

Zákony a další právní předpisy jsou v textu a v poznámkách pod čarou citovány zkráceným názvem, aniž by se zaváděla odpovídající zkratka, pokud je jednoznačně určitelné, jaký předpis se tím má rozumět. Listinu základních práv a svobod označují pojmem Listina. Plná citace právního předpisu je pak uvedena v seznamu použitých zdrojů. **Právní předpisy evropské unie a mezinárodněprávní akty**, pro které se používá zkrácené označení (například nařízení GDPR, Štrasburská úmluva nebo Evropská úmluva o lidských právech), mají toto označení uvedené v seznamu použitých zdrojů v hranaté závorce. Rozsudky Evropského soudu pro lidská práva jsou citovány podle Kosaře.¹¹

Z důvodu přehlednosti textu neobsahují odkazy na použité zdroje v poznámkách pod čarou internetové adresy, ty jsou uvedeny v seznamu použitých zdrojů.

1.3 Použité metody a zdroje

V části 1.1 byly položeny 4 výzkumné otázky, které mají být za použití standardních metod vědecké práce¹² v této práci zodpovězeny.

První výzkumnou otázkou je otázka, „*co je elektronizace správy daní, v čem spočívá a překrývá se s elektronizací veřejné správy obecně?*“ Řešení této otázky bude rozděleno na dvě části, a sice nalezení vhodné definice elektronizace správy daní a následně nalezení jejího obsahu.

Při řešení této výzkumné otázky bude s použitím deskriptivní metody nejprve rekapitulováno vymezení daně a správy daní tak, jak je chápe současné finanční právo. V návaznosti na zohlednění vlivů informačních a komunikačních technologií bude z těchto poznatků induktivně odvozen pojem elektronizace správy daní. Následně bude provedena analýza toho, nakolik je tento jev vlastní výlučně správě

¹¹ KOSAŘ, David. Jak správně citovat judikaturu ESLP I.: Základní principy. In: *Jiné právo* [online]. [s.l.], 4. května 2010 [cit. 2019-06-13].

¹² Srov. např. EVANS, David, Justin ZOBEL a Paul GRUBA. *How to Write a Better Thesis*. Third ed. Cham: Springer, 2014. ISBN 978-3-319-04285-5. DOI: 10.1007/978-3-319-04286-2.

daní, a tedy se neuplatní v jiných oblastech veřejné správy, a nakolik jde o jev širší. To povede k vymezení elektronizace správy daní v úzkém a v širokém smyslu. Protože se práce zaměřuje na úzký výsek elektronizace veřejné správy, dojde k redukci zkoumaného předmětu pouze na elektronizaci správy daní v úzkém smyslu.

Pokud jde o nalezení obsahu elektronizace správy daní, lze vycházet buď z již existujících oblastí, které vyplývají z právní úpravy *de lege lata* nebo lze v návaznosti na její vymezení předpovídat její obsah pro účely právních úvah *de lege ferenda*. Stávající obsah elektronizace správy daní *de lege lata* bude vycházet ze systematické analýzy předpisů daňového práva procesního, protože právě v nich by se měl tento jev projevit. Pokud jde o nalezení možného dalšího obsahu tohoto jevu *de lege ferenda*, nastává problém s jeho ohraničením, protože vývoj v této oblasti se může ubírat v budoucnu zásadně libovolnou cestou. Z tohoto důvodu jsou namísto toho sledovány trendy elektronizace daní v České republice a v zahraničí. Protože se doposud trendům elektronizace správy daní v České republice vědecká komunita spíše nevěnuje, budou tyto trendy odhalovány systematickým zkoumáním programových dokumentů vlády, protože tyto dokumenty udávají směr dalšímu vývoji v oblasti veřejné správy, bez ohledu na to, zda je tento vývoj realizován. Zahraniční trendy pak budou získávány analýzou obdobných programových dokumentů Evropské unie a rešerší odborné literatury vztahující se k tomuto tématu. Analýzou uvedených českých a zahraničních zdrojů jsou pak induktivní metodou formulovány jednotlivé trendy elektronizace správy daní, ať již stávající, nebo takové, jejichž zavedení lze s určitou mírou pravděpodobnosti v České republice předpokládat.

Druhou výzkumnou otázkou je to, „*jaké právní aspekty má elektronizace správy daní v oblastech specifických pouze pro správu daní?*“ Tato výzkumná otázka navazuje na první výzkumnou otázku. V návaznosti na redukci předmětu výzkumu pouze na oblasti specifické pro správu daní budou zkoumány pouze právní aspekty elektronizace správy daní v úzkém smyslu vyplývající z finančněprávních norem nebo případně z norem ústavněprávních, protože ústavní právo do finančního práva

prozařuje.¹³ Za tím účelem bude analyzován obsah elektronizace správy daní nalezený v rámci řešení první výzkumné otázky. Pomocí analytické metody budou normativně zkoumány jednotlivé identifikované části a trendy elektronizace správy daní. V rámci tohoto zkoumání bude provedena právní klasifikace daného jevu a jeho subsumpce pod existující právní institut, pokud takový institut existuje, přičemž hloubka zkoumání bude odpovídat významu zkoumané oblasti nebo trendu elektronizace správy daní.

Při řešení třetí výzkumné otázky *„je v oblastech specifických pouze pro správu daní de lege lata právní úprava v oblasti elektronizace správy daní dostatečná?“* budou zkoumány jednotlivé právní aspekty elektronizace správy daní identifikované v rámci řešení druhé výzkumné otázky a za pomoci induktivních úvah bude zkoumána dostatečnost odpovídající právní úpravy a její slabiny. Při tom bude provedena jak normativní analýza daného právního institutu, tak budou zkoumány případy popsané v odborné literatuře a v judikatuře.

Druhá a třetí výzkumná otázka spolu úzce souvisí, a proto budou řešeny vzájemně provázaně. Jednotlivá oblast elektronizace správy daní nebo její jednotlivý trend budou identifikovány a popsány při řešení druhé výzkumné otázky a následně budou zkoumány z hlediska třetí výzkumné otázky.

Konečně při řešení čtvrté výzkumné otázky, která zní *„řídí se v oblastech specifických pouze pro správu daní elektronizace správy daní stejnými právními principy, jako elektronizace veřejné správy?“*, bude nejprve provedena rešerše odborné literatury týkající se obecně právních principů a právních principů v oblasti správy daní a bude vymezena pro tuto oblast příslušná definice právního principu. Následně bude provedena rešerše odborné literatury, aby byly identifikovány právní principy elektronizace veřejné správy obecně. Jednotlivé právní principy elektronizace veřejné správy budou podrobeny zkoumání z hlediska jejich souladu s právními aspekty identifikovanými v rámci řešení druhé výzkumné otázky. Vedle toho budou na základě analýzy nalezených právních aspektů elektronizace správy

¹³ Nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 257/98 ze dne 21. ledna 1999 (publikováno pod č. N 10/13 Sb. NU 65).

daní induktivně formulovány právní principy, které jsou vlastní elektronizaci správy daní a v jiných oblastech elektronizace veřejné správy se neuplatní.

Přímo elektronizaci správy daní z teoretického hlediska se nevěnuje ani česká, ani zahraniční odborná literatura. Jsou však dostupné zdroje věnující se kazuistice v této oblasti, ať již jde o monografie, přehledy, časopisecké články nebo judikaturu. Uvažované trendy elektronizace správy daní jsou dále dostupné mimo jiné v programových dokumentech vlády a orgánů Evropské unie. Pokud jde o elektronizaci veřejné správy jako širšího jevu zahrnujícího také elektronizaci správy daní, je již česká odborná teoretická literatura dostupnější, avšak věnuje se pouze správněprávním aspektům tohoto jevu.¹⁴ Dále bude použita odborná literatura věnující se správě daní obecně a komentářová literatura k jednotlivým řešeným právním aspektům. Pokud se dotknu tématu mimo rámec finančního práva, použiji zejména základní monografie daného právního oboru a pokud budu potřebovat ilustrovat nějaké tvrzení z oboru mimo právo, například z informatiky, použiji zpravidla přehledovou monografii.

Dále budu používat informace vztahující se k řešenému tématu, uvedené na internetových stránkách jednotlivých orgánů veřejné moci. Zejména půjde o informace týkající se skutečného naplňování jednotlivých právních aspektů elektronizace správy daní. V jednom případě vycházím z informace získané na základě žádosti o poskytnutí informace podle zákona o svobodném přístupu k informacím.

V případě, kdy bude možné jednotlivá tvrzení přímo opřít o text právního předpisu či mezinárodní smlouvy, budu citovat příslušné ustanovení. Vedle platných a účinných právních předpisů také budu používat materiály doprovázející návrhy právních předpisů, zejména důvodové zprávy nebo odvrhnuté varianty znění návrhu právního předpisu.

¹⁴ Srov. např. POMAHAČ, Richard, Robert BAŤA, Jakub HANDRLICA a David ŠPAČEK. *Veřejná správa*. Praha: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-447-6.

1.4 Struktura práce

Struktura práce sleduje jednotlivé výzkumné otázky tak, aby bylo možné na ně v závěru práce odpovědět.

V druhé kapitole dochází k vymezení pojmu elektronizace správy daní, jehož právní aspekty jsou dále zkoumány. Aby bylo možné vést úvahy *de lege ferenda* je dále ve druhé kapitole rozebrán obsah elektronizace správy daní a její trendy, a to jak trendy domácí, tak zahraniční.

Na druhou kapitolu navazuje stěžejní třetí kapitola. Zatímco druhá kapitola vymezuje elektronizaci správy daní jako neprávnický jev, je třetí kapitola věnována identifikaci a posouzení jejich jednotlivých právních aspektů.

Po identifikaci a prozkoumání jednotlivých právních aspektů elektronizace správy daní je ve čtvrté kapitole věnována pozornost právním principům, které se vztahují k elektronizaci správy daní.

Na závěr každé kapitoly je uvedeno shrnutí, které přehledně rekapituluje dílčí závěry, ke kterým se v dané kapitole dospělo.

V poslední páté kapitole jsou pak zobecněny závěry předcházejících částí práce a jsou zde zodpovězeny jednotlivé výzkumné otázky, které byly položeny v části 1.1.

1.5 Předchozí publikace dílčích závěrů disertační práce

Dílčí závěry byly dříve vydány v následujících publikacích, ze kterých tato práce vychází:

- VYBÍRAL, Roman a TULÁČEK, Michal. Automatická výměna informací oznamovaných finančními institucemi. *Daně a finance*, 2016, **24** (4), 17-22. ISSN 1801-6006.
- TULÁČEK, Michal. Vybrané ústavněprávní aspekty daní a jejich uchopení v judikatuře a praxi. *Daně a právo v praxi*. 2016, **21**(6), 2-6. ISSN 1211-7293.

- TULÁČEK, Michal. Právo na soukromí v kontextu správy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. *Daně a finance*, 2016, **24** (supplementum), 70-80. ISSN 1801-6006.
- TULÁČEK, Michal. Výměna zpráv podle zemí jako nástroj k omezení eroze základu daně z příjmů. In: MRKÝVKA, Petr, CZUDEK, Damian a VALDHANS, Jiří. *DNY PRÁVA 2016 – DAYS OF LAW 2016: Část II. Rekodifikace daní z příjmů. (90 let od Englišovy daňové reformy)*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, svazek č. 583, str. 352-366. ISBN 978-80-210-8553-4.
- TULÁČEK, Michal. Vytěžování dat o daňových subjektech správcem daně se zřetelem na novou právní úpravu ochrany osobních údajů. *Daně a finance*, 2017, **25** (3), 12-18. ISSN 1801-6006.
- TULÁČEK, Michal. Elektronická dražba podle daňového řádu. *Daně a finance*, 2017, **25** (4), 33-40. ISSN 1801-6006.
- TULÁČEK, Michal. Vázanost správce daně účelem, ke kterému byly získány informace o daňovém subjektu. In: BABČÁK, Vladimír, POPOVIČ, Adrián, ROMÁNOVÁ, Anna a ŠTIEBEROVÁ, Ivana. *I. Slovensko-České dni daňového práva. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, str. 367-374. ISBN 978-80-8152-584-1.
- TULÁČEK, Michal. Formulářová podání podle daňového řádu ve světle aktuální judikatury. *DAUC*, 2018, **2018** (3), nestránkováno. ISSN 2533-4484.
- TULÁČEK, Michal. Nakládání s informacemi vyměňovanými při mezinárodní spolupráci při správě daní. *Acta Universitatis Carolinae. Iuridica*, 2018, **64** (1), 101-109. ISSN 0323-0619. DOI 10.14712/23366478.2017.43.
- TULÁČEK, Michal. Zveřejňování informací správcem daně jako zdroj nejistoty v podnikatelském prostředí. In: ŠRAMKOVÁ, Dana, Michal JANOVEC a Jiří VALDHANS (eds.). *DNY PRÁVA 2017 – DAYS OF LAW 2017. Část III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí*. 1 vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018, Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, svazek č. 614, str. 350-362. ISBN 978-80-210-8974-7.

V době odevzdání práce je dále přijat do tisku příspěvek „TULÁČEK, Michal. Legal Aspects of Tax Administration Electronisation“ do konferenčního sborníku

mezinárodní vědecké konference „Currency, Taxes and Other Institutes of Financial Law in the Year of the 100th Anniversary of the Founding of Czechoslovakia“. Publikace konferenčního sborníku se očekává počátkem léta 2019.

2 Elektronizace správy daní

Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, není ústředním tématem této práce samotný jev elektronizace správy daní, ale pouze jeho právní aspekty. To však neznamená, že tomuto jevu není třeba v této práci věnovat prostor, protože pouze na základě jeho vymezení lze zkoumat i jeho právní aspekty.

Ze samotného pojmu „elektronizace správy daní“ vyplývá, že jde o jev s úzkou vazbou na správu daní. Nejde však o samotnou správu daní bez dalšího. Tento pojem může znamenat proces určitého posunu způsobu, jakým je správa daní prováděna, a to směrem k využití nových, zejména informačních technologií. Předmětem zájmu by v takovém případě byl postup zavádění těchto nových technologií do správy daní a s tím související analýza nutných změn, které je nutné ve správě daní provést. Elektronizace správy daní však může být pojímána i jako výsledek zavádění nových technologií do správy daní, přičemž předmětem zájmu by pak byla analýza toho, jak se tyto změny projeví, a to jak v rámci samotné správy daní, tak navenek.

V této kapitole tedy vymezím elektronizaci správy daní, aby bylo možné následně v dalších částech práce zkoumat její právní aspekty.

2.1 Správa daní

Než však bude možné přistoupit k vymezení elektronizace správy daní, jejíž právní aspekty jsou předmětem této práce, je nejprve nutné vymezit správu daní, jako výchozí jev, o jehož elektronizaci se jedná.

Správa daní je odvětvím finanční veřejné správy, jehož předmětem jsou daně. Podle Boháče je pak finanční veřejná správa tou částí veřejné správy, při které vznikají, mění se a zanikají veřejné finanční vztahy.¹⁵

Pomahač označuje pojmem veřejná správa jak správu věcí veřejných, tak akademický obor, který tuto správu zkoumá.¹⁶ Pro účely této práce je však relevantní

¹⁵ BOHÁČ, Radim. Finanční veřejná správa. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 13.

pouze první z těchto významů. Veřejná správa je podmnožinou obecné správy, kterou se podle Pražáka rozumí „činnost nesoucí se za trvalým účelem řídit ty které záležitosti,“¹⁷ přičemž ji lze charakterizovat buď podle jejích subjektů, nebo podle jejího předmětu. V prvním případě jde o správu záležitostí jednotlivců, resp. korporací, zatímco v druhém případě je okruh oborů správy tak široký, že jej nelze taxativně vymezit.¹⁸ Obecná správa pak vedle veřejné správy zahrnuje i správu soukromou. Zatímco veřejná správa je charakterizována tím, že je vykonávána ve veřejném zájmu a je více vázána právem, je soukromá správa charakterizována tím, že je vykonávána v zájmu soukromém.¹⁹

Pojem veřejné správy je klíčovým pro správní právo, protože vymezuje předmět jeho zájmu. Z tohoto důvodu je vymezení veřejné správy typickým obsahem úvodních kapitol učebnic správního práva. Podle Hendrycha je tak veřejnou správou buď určitý druh činností, tedy spravování, nebo jde o instituci, která veřejnou správu vykonává.²⁰ Podle Sládečka jde o záměrnou činnost sledující dosažení určitého cíle (účelu), přičemž je rozhodujícím veřejný zájem, tedy řízení veřejných záležitostí.²¹ Pomahač pak vychází ze stejné definice jako Sládeček, ale přidává k ní požadavek mezních zpolitizovaných projevů překračujících meze běžné racionality, například ekonomických.²² Lze tak shrnout, že **veřejná správa spočívá ve výkonu činností a v jejím rámci vznikají, mění se a zanikají veřejné vztahy.**²³

Finanční činností je tvorba, rozdělování a použití peněžních fondů na úrovni jednotlivých ekonomických entit.²⁴ Této definici zásadně odpovídají i jejich starší definice.²⁵ Těmito entitami mohou být jak jednotlivé ekonomické jednotky, tedy

¹⁶ POMAHÁČ, Richard a kol., pozn. 14, str. 1.

¹⁷ PRAŽÁK, Jiří. *Rakouské právo správní. Část 1, Všeobecná část práva správního*. Praha: Jednota právnická, 1905. str. 1.

¹⁸ Tamtéž.

¹⁹ HENDRYCH, Dušan, Taisia ČEBIŠOVÁ, Martin KOPECKÝ, Vladimír MIKULE, Richard POMAHÁČ, Helena PRÁŠKOVÁ, Josef STAŠA a Vladimír VOPÁLKA. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7179-254-3. str. 5.

²⁰ HENDRYCH Dušan a kol., pozn. 19, str. 5.

²¹ SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-060-2. str. 16.

²² POMAHÁČ, Richard. *Základy teorie veřejné správy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011. ISBN 978-80-7380-330-8. str. 8.

²³ BOHÁČ, Radim. Finanční veřejná správa. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 15.

²⁴ KOTÁB, Petr a Milan BAKEŠ. Finanční činnost. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 4.

²⁵ BAKEŠ, Milan. *Teoretické otázky finančního práva*. Praha: Univerzita Karlova, 1979. str. 9-17.; BAKEŠ, Milan a Petr KOTÁB. Finance a finanční činnost státu. In: BAKEŠ, Milan, Marie

osoby, konkrétní domácnosti, konkrétní podniky²⁶ nebo jednotky, které jsou součástí veřejné moci, například obce, kraje, organizační složky státu apod. Může však jít i o agregované ekonomické entity, které jsou předmětem zájmu makroekonomie, tedy o sektor domácností, podniků a o veřejný sektor.²⁷ Může však jít i o celý stát jako celek. Peněžním fondem je pak třeba rozumět seskupení majetku v peněžní podobě, přiřaditelný k určitému vlastníku či správci, který je zpravidla shromážděn za určitým účelem.²⁸

Bakeš rozeznával tři základní metody finanční činnosti, a sice metodu návratnou, nenávratnou a pojišťovací.²⁹ Později k nim spolu s Kotábem přidal i metodu realizační.³⁰

Pojem finančních vztahů je tradičně definován prostřednictvím širší kategorie, a sice peněžních vztahů. Peněžní vztahy jsou společensko-ekonomickými vztahy realizovanými za pomoci peněz, vznikajícími a realizujícími se mezi jednotlivými ekonomickými entitami navzájem i uvnitř nich, jejichž předmětem jsou přímo nebo nepřímo peněžní prostředky.³¹ Protože jde o společenské vztahy, neměly by být náhodné, ale měly by spíše představovat relativně trvalé setkání vzájemných očekávání.³² Finanční vztahy jsou pak ty peněžní vztahy, které souvisejí s tvorbou, rozdělováním a použitím peněžních fondů,³³ neboli jde o peněžní vztahy, které souvisejí s finanční činností. Komplex finančních vztahů se pak označuje jako finance³⁴ a finanční právo je soubor veřejnoprávních norem, jejichž předmětem jsou finance. Normy finančního práva lze označit pojmem finančněprávní normy a právní

KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michael KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7. str. 8-11.

²⁶ V ekonomickém smyslu.

²⁷ MANKIW, N. Gregory. *Zásady ekonomie*. Praha: Grada publishing, 2009. ISBN 80-7169-891-1. str. 425.

²⁸ KOTÁB, Petr a Milan BAKEŠ. Finanční vztahy. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 8.

²⁹ BAKEŠ, Milan, pozn. 25, str. 14.

³⁰ BAKEŠ, Milan a Petr KOTÁB. Finance a finanční činnost státu. In: BAKEŠ, Milan a kol., pozn. 25, str. 9 a KOTÁB, Petr a Milan BAKEŠ. Finanční činnost. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 5-7.

³¹ BABČÁK, Vladimír, Karin ČAKOCI a Miroslav ŠTRKOLEC. *Finančné právo na Slovensku*. Bratislava: Miroslav Mračko, EPOS, 2017. ISBN 978-80-562-0191-6. str. 43 a 44.

³² AZARIAN, Reza. Social Ties. *Acta Sociologica*. 2010, **53**(4), 323-338. DOI: 10.1177/0001699310379437. ISSN 0001-6993. str. 326-327.

³³ KOTÁB, Petr a Milan BAKEŠ. Finanční vztahy. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 7.

³⁴ KOTÁB, Petr a Milan BAKEŠ. Finance. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 8.

vztahy, které upravuje finanční právo lze označit jako finančněprávní vztahy.³⁵ Při tom lze konstatovat, že pokud jsou finanční vztahy společenskými vztahy, což je charakteristika i právních vztahů, a pokud je předmětem finančního práva veřejnoprávní regulace financí, tedy komplexu finančních vztahů, **musí být finančněprávní vztahy podmnožinou financí**. Jak finanční, tak finančněprávní vztahy jsou totiž společenskými vztahy, jejichž předmětem jsou přímo či nepřímo peněžní prostředky, přičemž oba typy vztahů souvisejí s finanční činností. To znamená, že každý finančněprávní vztah je také finančním vztahem. Opačná implikace však obecně neplatí, ne každý finanční vztah je promítnut do pozitivního práva. Příkladem finančního vztahu, který není finančněprávním vztahem, může být například volná směnitelnost měny, protože jde vlastně o absenci omezení směnitelnosti, což lze jen obtížně vyjádřit ve formě právních norem.³⁶

Finanční veřejnou správou je tedy **souhrn výkonu činností, při kterých vznikají, mění se a zanikají veřejné peněžní vztahy, které souvisejí s tvorbou, rozdělováním a použitím peněžních fondů**.

Pojem daň může mít různé významy. Mohou jím být označena peněžitá plnění, která jako daň označuje zákon, tedy tzv. daně v úzkém smyslu. Dále se jimi mohou rozumět daně v širokém smyslu (berně³⁷), tedy jak daně v úzkém smyslu, tak poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění. Daní pak může být peněžité plnění vyhovující teoretickému vymezení ve finančním právu. Konečně daní může být peněžité plnění, které za daň označuje daňový řád.

Daněmi v úzkém smyslu jsou daně z příjmů, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daň silniční, daň z hazardních her, daň z přidané hodnoty, spotřební daně a energetické daně.

Daněmi v širokém smyslu jsou vedle daní v úzkém smyslu poplatky, a to poplatky soudní, správní a místní a dále velké množství tzv. poplatků *sui generis*,

³⁵ BOHÁČ, Radim. Obsah finančního práva. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 59.

³⁶ KOTÁB, Petr. Měnové a devizové právo. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 202.

³⁷ RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. Brno: Doplněk, 2008. ISBN 978-80-7239-230-8. str. 42 až 44.

jakými jsou například audiovizuální poplatky³⁸. Poslední, velmi širokou skupinou peněžitých plnění zahrnutých do pojmu daně v širokém smyslu, jsou peněžité plnění obdobná daním a poplatkům, mezi které patří clo, odvody, některé úhrady, příspěvky či veřejná pojistná. Naopak daní v širokém smyslu nejsou odvody za porušení rozpočtové kázně³⁹, protože jde o sankční plnění.

Daň byla z hlediska teorie finančního práva vymezena v díle mnoha autorů. Velmi propracovanou definici předložil Boháč, podle kterého se daněmi rozumí „nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžité plnění ukládaná na základě zákona spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to příjmy zpravidla neúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými“⁴⁰. Obdobně definuje daň i americká právní věda; podle Greena jde o odejmuté peníze, jejichž odejmutí je uloženo orgánem veřejné moci a jsou jím vybírány od osoby soukromého práva, které je povinné, nesankční a neekvivalentní, protože za něj není poskytnuto bezprostřední plnění nebo výhoda, ale slouží k zabezpečení chodu veřejné moci.⁴¹ Pojem daně však lze pojmut i zásadně odlišným způsobem, jak například učinil Kouba, který vymezuje daň jako závazek, přičemž za definiční znaky daně považuje veřejnoprávnost, nedobrovolnost a účel, kterým je získání zdrojů pro veřejnou moc.⁴² Naopak to, že je daň stanovena zákonem, veřejnou korporací, že jde o peněžité plnění, výnos plyne ve prospěch veřejného rozpočtu, že je pravidelná, má neúčelový výnos nebo je nenávratná, považuje Kouba pouze za zdánlivé znaky daně, protože porušením těchto znaků dané peněžité plnění nepřestane být daní, pouze přestane splňovat některé požadavky na daň kladené.⁴³ S tímto pojetím lze souhlasit.

Daní podle daňového řádu jsou pak peněžité plnění, která zákon označuje jako daň nebo poplatek, dále peněžité plnění v dělené správě a konečně peněžité plnění,

³⁸ § 25 až 29 zákona o audiovizí.

³⁹ § 44a rozpočtových pravidel a § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

⁴⁰ BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5. str. 106.

⁴¹ GREEN, Stuart P. Tax Evasion as Crime. In: BHANDARI, Monica, ed. *Philosophical Foundations of Tax Law*. Oxford: Oxford University Press, 2017. ISBN 978-0-19-879843-9. str. 60.

⁴² KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-685-4. str. 20-36.

⁴³ KOUBA, Stanislav, pozn. 42, str. 36-43.

o kterých zákon stanoví, že se při jejich správě postupuje podle daňového řádu.⁴⁴ Peněžitým plněním v dělené správě je takové peněžité plnění, jehož platební rovina se řídí daňovým řádem, ale nalézací rovina je realizována jiným procesním předpisem. Pod pojem dělené správy se však řadí i tzv. kompetenční dělená správa, která spočívá v tom, že se peněžité plnění spravuje plně podle daňového řádu, ale nalézací a platební rovina mají každá určeného jiného správce. Z výše uvedeného plyne, že ne každé peněžité plnění obdobné daním a poplatkům je daní podle daňového řádu, i když jde o daň v širokém smyslu. Taková peněžitá plnění se zpravidla ukládají podle správního řádu. Veřejná pojistná pak mají vlastní procesní předpisy, které však zahrnují subsidiární použití správního řádu.⁴⁵ Naopak daní podle daňového řádu jsou odvody za porušení rozpočtové kázně,⁴⁶ které ale nejsou daněmi v širokém smyslu, jak bylo uvedeno výše.

Všechna plnění spadající do některé z uvedených kategorií, tedy do kategorie daní v úzkém smyslu, daní v širokém smyslu, daní podle teorie finančního práva a daní podle daňového řádu, se určitým způsobem spravují, přičemž jak bylo ukázáno, jejich správa se liší nejen pokud jde o určité specifické postupy při správě té které daně, ale při správě různých daní se uplatní také různé procesní předpisy. Bylo by jistě možné zkoumat právní aspekty ve vztahu ke správě daní ze všech uvedených kategorií. Toto zkoumání by však bylo velmi široké, a proto se tato práce zaměřuje pouze na správu daní podle daňového řádu.

Správa daní je pak **souborem činností a postupů, jejichž cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.**⁴⁷ Shodně vymezují hlavní úkoly správy daní i Alink s Kommerem.⁴⁸ Podle nich zahrnuje správa daní zejména registraci daňových subjektů, a to včetně vyhledávání daňových subjektů, které se neregistrovaly, nebo které uvedly při registraci chybné údaje, zpracování daňových přiznání, srážek a informací od třetích osob, ověřování nebo vyšetřování správnosti

⁴⁴ § 2 odst. 3 daňového řádu.

⁴⁵ Zákon o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zákon o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění.

⁴⁶ § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel a § 22 odst. 15 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

⁴⁷ § 1 odst. 2 daňového řádu.

⁴⁸ ALINK, Matthijs a Victor van KOMMER. *Handbook on Tax Administration*. Second rev. ed. Amsterdam: IBFD, 2015. ISBN 978-90-8722-340-3. str. 163 a 164.

a úplnosti získaných informací, včetně kontrolních činností, výběr splatných daní, vymáhání daňových dluhů, vyřizování opravných prostředků, poskytování služeb a pomoci daňovým subjektům, odhalování a trestání daňových podvodů a konečně ukládání pokut a úroků z opožděných plateb.⁴⁹ Všechny tyto činnosti komplexně upravuje právě daňový řád.

Správa daní má i přeshraniční aspekt, protože s rozvojem globální ekonomiky a mezinárodního obchodu je nutné zamezit vyvádění zdanitelných zisků do zahraničí a tím erozi základu daně v tuzemsku, čemuž se snaží čelit jak Evropská unie, tak Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj⁵⁰, které podporují mezinárodní spolupráci při správě daní a hledají řešení těchto problémů.⁵¹ Tuto problematiku přirozeně nemůže Česká republika řešit sama pouze za pomoci vnitrostátních právních prostředků. Proto je tato oblast předmětem řady mezinárodních smluv, zejména smluv o zamezení dvojímu zdanění, smluv o výměně informací v daňových záležitostech a tzv. Štrasburské úmluvy.⁵² Dále se v této oblasti uplatní evropské právo, a to jak nařízení,⁵³ zejména v oblasti nepřímých daní a cel, tak směrnice,⁵⁴ které jsou vydávány zejména v oblasti přímých daní. V České republice pak na tyto mezinárodní smlouvy a předpisy evropského práva navazují zejména zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní a zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. Z těch vyplývá právní úprava týkající se výměny informací, doručování, účasti na úkonech a postupech správce daně, provádění souběžných daňových kontrol a vymáhání a zajištění finančních pohledávek.

⁴⁹ Tamtéž.

⁵⁰ Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj je v dalším textu označena také pouze standardní zkratkou OECD.

⁵¹ V této souvislosti je třeba zmínit zejména aktuální projekt OECD omezení eroze základu daně a vyvádění zisků, zkráceně označovaný jako BEPS. Srov. OECD. *Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD, 2015.

⁵² Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech.

⁵³ Například nařízení o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, nařízení o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty nebo nařízení o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských států a jejich spolupráci s Komisí k zajištění řádného používání celních a zemědělských předpisů.

⁵⁴ Jako nejvýznamnější směrnici v této oblasti lze uvést již několikrát novelizovanou směrnici o správní spolupráci v oblasti daní, takzvanou směrnici DAC.

Peněžním fondem, který je tvořen při správě daní, je rozpočtový fond.⁵⁵ Předmětem správy daní je pouze tvorba tohoto fondu. Rozdělování a použití tohoto fondu jsou předmětem jiných právních institutů, jako například rozpočtového procesu,⁵⁶ dotačního procesu,⁵⁷ zadávacího řízení pro veřejné zakázky⁵⁸ a dalších.

Lze tak shrnout, že v této práci je **správa daní souhrnem výkonu činností, při kterých vznikají, mění se a zanikají veřejné finanční vztahy, které souvisejí s tvorbou rozpočtového fondu prostřednictvím daní, pokud se při nich alespoň subsidiárně postupuje podle daňového řádu.** Správou daní se tak v této práci proto nerozumí správa veřejných pojistných nebo zahraničních daní.

Správa daní patří mezi klíčové úlohy veřejné moci. Bez daní by veřejná moc nemohla dlouhodobě existovat, protože by neměla zdroje k realizaci veřejných politik, ani by nebyla schopná garantovat a chránit základní lidská práva a svobody, které by se tak staly pouhým příslibem.⁵⁹ Současně však platí, že jsou daně zásahem do základního práva na ochranu vlastnictví, protože jsou při zdaňování vlastníkům v zájmu veřejné moci odebírány jejich statky. Lze tak pochopit postoj, podle kterého zdanění představuje nutné zlo.⁶⁰ Tento zásah do ochrany vlastnického práva je zákonem předvídan,⁶¹ protože je pro stát a veřejnou moc vůbec nezbytný, což se projevuje například tak, že Ústavní soud při posuzování ústavní konformity takového zásahu používá test extrémní disproportionality, který je výrazně slabší než běžně používaný test proporcionality.⁶² Také Evropský soud pro lidská práva respektuje výběr daní jako součást „*tvrdého jádra výsad veřejné moci*“⁶³. Zdanění nesmí být diskriminační nebo mít rdousící efekt,⁶⁴ ale jinak je možné zásadně zdanit cokoliv

⁵⁵ KARFÍKOVÁ, Marie a Radim BOHÁČ. Daňové právo. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 142.

⁵⁶ BOHÁČ, Radim. Rozpočtové právo. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 136.

⁵⁷ MARKOVÁ, Hana. Dotační právo. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 179.

⁵⁸ BOHÁČ, Radim. Základní instituty práva veřejných zakázek. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 313.

⁵⁹ HOLMES, Stephen a Cass R. SUNSTEIN. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999. ISBN 978-0-393-32033-6. str. 19.

⁶⁰ KOUBA, Stanislav, pozn. 42, str. 13.

⁶¹ Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

⁶² Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. dubna 2009 (publikováno pod č. 181/2009 Sb.).

⁶³ *Ferrazzini proti Itálii*, rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 12. července 2001, stížnost č. 44759/98, § 29.

⁶⁴ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03 ze dne 18. srpna 2004.

a kohokoliv.⁶⁵ Přesto však zdaňování představuje zásah do základního práva zakotveného v ústavním pořádku, a proto je nutné tento zásah uplatňovat restriktivně. Restriktivní přístup ve vztahu k určitému jedinci se projevuje jak zmíněným zákazem rdousícího efektu, tak tím, že se uplatňuje interpretační princip *in dubio mitius*.⁶⁶ Tento přístup lze však zobecnit i na správu daní jako celek. Ta by měla být pokud možno co nejméně zatěžující pro nepodřazené subjekty a zároveň by měla být efektivní, tedy by měla minimalizovat náklady na výběr daní tak, aby celkový objem prostředků, které je nutné vybrat k zabezpečení funkcí veřejné moci, nemusel být zbytečně navyšován o vysoké režijní náklady spojené s jejich výběrem.

2.2 Vymezení elektronizace správy daní

Elektronizace správy daní je jevem souvisejícím s používáním informačních a komunikačních technologií při správě daní. Již v úvodní části této kapitoly bylo naznačeno, že elektronizaci správy daní lze chápat dvojím způsobem, a sice buď dynamicky jako proces zavádění informačních a komunikačních technologií do užívání při správě daní a z toho vyplývající nutné změny postupů, nebo staticky jako důsledky používání již zavedených informačních a komunikačních technologií při správě daní. Tato práce se z důvodu omezeného rozsahu zaměří pouze na statické pojetí elektronizace správy daní. To však nesnižuje význam dynamického pojetí elektronizace správy daní, které zahrnuje mnohá důležitá témata, včetně oblasti veřejných zakázek na dodávku nástrojů, které mají napomoci elektronizovat správu daní, či problematiky softwarových licencí k nástrojům používaným při správě daní a tzv. *vendor lock-in*, neboli proprietárního uzamčení,⁶⁷ resp. vymanění se z něj.

Jak bylo podrobně rozebráno výše, je správa daní součástí veřejné správy, resp. šířeji veřejné moci, které se také mění v důsledku zavádění informačních a komunikačních technologií. Elektronizace správy daní se proto neděje izolovaně, ale

⁶⁵ TULÁČEK, Michal. Vybrané ústavněprávní aspekty daní a jejich uchopení v judikatuře a praxi. *Daně a právo v praxi*. 2016, **21**(6), 2-6. ISSN 1211-7293. str. 2.

⁶⁶ Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02 ze dne 15. prosince 2003.

⁶⁷ Proprietárním uzamčením je zejména situace, kdy je zákazníkovi znemožněn další rozvoj určitého softwarového nástroje bez spolupráce s dodavatelem tohoto nástroje. Jde například o situaci, kdy systém pro správu daní může upravovat pouze dodavatel tohoto systému a nikdo jiný, v důsledku čehož není možné vysoutěžít nejlepší cenu dodávky. Správce daně se v takovém případě stane doslova rukojmím dodavatele.

jde o dílní součást elektronizace celé veřejné moci. Elektronizace veřejné moci není záležitostí pouze několika posledních let. Již v roce 2003 bylo zřízeno Ministerstvo informatiky⁶⁸ jako ústřední orgán státní správy pro informační a komunikační technologie, telekomunikace a poštovní služby.⁶⁹ Toto ministerstvo bylo sice krátce po svém zřízení zrušeno,⁷⁰ avšak jeho působnost nezankla, ale převzalo ji zejména Ministerstvo vnitra, které je tak v současné době ústředním orgánem státní správy pro elektronickou identifikaci a služby vytvářející důvěru⁷¹ a pro oblast informačních systémů veřejné správy,⁷² a dále plní koordinační úlohu pro informační a komunikační technologie.⁷³ I před vznikem Ministerstva informatiky ale právní řád České republiky reagoval na některé dílní aspekty elektronizace veřejné správy. Jako příklad lze tak uvést přijetí zákona upravujícího ochranu osobních údajů vedených v informačních systémech⁷⁴ již v roce 1992 nebo pozdější zákon upravující informační systémy veřejné správy,⁷⁵ který nabyt účinnosti v roce 2000. Přesto lze konstatovat, že objem legislativy reagující na elektronizaci veřejné správy stabilně narůstá od té doby, kdy je oblast informačních a komunikačních technologií uchopena koncepčně jako jeden ze základních úkolů určitého ústředního orgánu státní správy, ať již dřívějšího Ministerstva informatiky nebo dnešního Ministerstva vnitra.

Základním předpokladem pro úspěšné využívání informačních a komunikačních technologií v rámci veřejné správy je schopnost efektivní práce s elektronickými dokumenty tak, aby nebylo nutné vést veškeré podklady v listinné podobě. S tím souvisí schopnost elektronické komunikace s orgány veřejné moci a mezi těmito orgány navzájem, schopnost převést dokument z listinné podoby do elektronické a naopak, a konečně schopnost tyto elektronické dokumenty dlouhodobě archivovat. Tyto základní požadavky považují za podmínky *sine qua non*. Pro

⁶⁸ Zákon, kterým se provádějí některá opatření v soustavě ústředních orgánů státní správy a mění některé zákony.

⁶⁹ Zákon o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění k 1. lednu 2003.

⁷⁰ Zákon o některých opatřeních v soustavě ústředních orgánů státní správy, souvisejících se zrušením Ministerstva informatiky a o změně některých zákonů.

⁷¹ § 12 odst. 1 písm. n) zákona o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky.

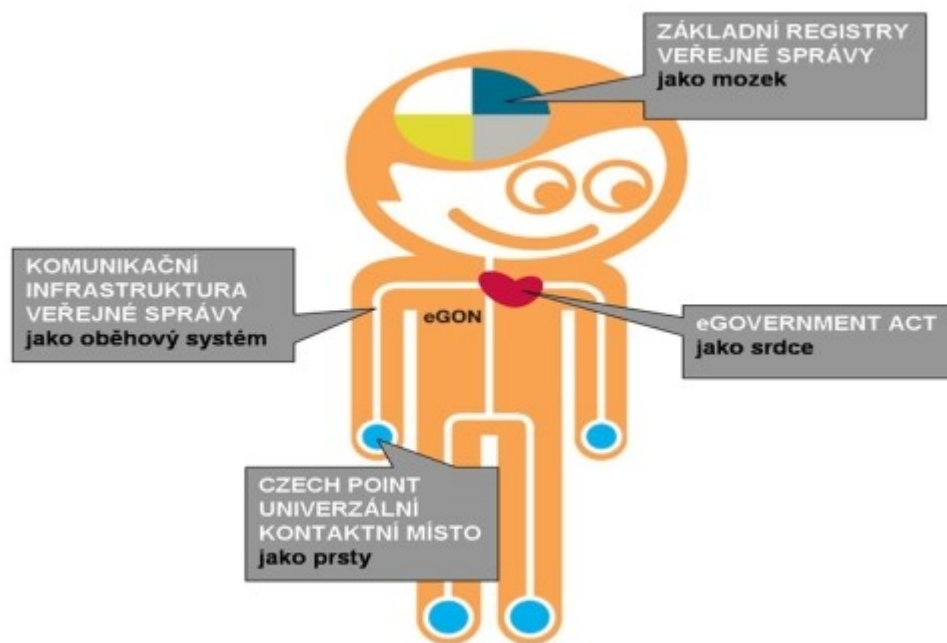
⁷² § 12 odst. 1 písm. o) zákona o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky.

⁷³ § 12 odst. 6 zákona o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky.

⁷⁴ Zákon o ochraně osobních údajů v informačních systémech.

⁷⁵ Zákon o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů.

zajištění efektivní práce s elektronickými dokumenty a komunikace s orgány veřejné moci byl přijat zejména zákon, na základě kterého byly zavedeny datové schránky jako základní komunikační nástroj s orgány veřejné moci.⁷⁶ Tento zákon bývá někdy označován jako zákon o eGovernmentu, protože je považován za jádro českého eGovernmentu, který spočívá v „poskytnutí většího komfortu při realizaci kontaktů se státem a jinými subjekty veřejné moci všem soukromým subjektům tím, že se zrychlí a zjednoduší komunikace s nimi, zefektivní vnitřní procesy orgánů veřejné moci, což povede k větší transparentnosti v jejich činnosti vůči veřejnosti“⁷⁷. Jako mediální zkratka pro vysvětlení jednotlivých složek eGovernmentu byla využita postavička eGON, jehož mozek tvoří základní registry veřejné správy, srdce tvoří zákon o eGovernmentu, prsty tvoří CzechPOINT a všechna tato centra spojuje komunikační infrastruktura veřejné správy tvořící jeho oběhový systém.⁷⁸



Obrázek 1: Schéma eGONa. Zdroj: SMEJKAL, Vladimír, pozn. 78, str. 12.

Jakkoliv je schopnost práce s elektronickými dokumenty základní podmínkou pro elektronizaci veřejné správy, tak sama o sobě nestačí k tomu, aby tato

⁷⁶ Zákon o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

⁷⁷ MATES, Pavel a Vladimír SMEJKAL. *E-government v České republice: Právní a technologické aspekty*. 2. podst. přepr. a rozš. vyd. Praha: Leges, 2012. ISBN 978-80-87576-36-6. str. 40.

⁷⁸ SMEJKAL, Vladimír. *Datové schránky v právním řádu ČR: Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, s komentářem*. Praha: ABF, 2009. ISBN 978-80-86284-78-1. str. 12.

elektronizace byla efektivní. I kdyby všechny orgány veřejné moci důsledně používaly při své činnosti informační a komunikační technologie, tak pokud by tak činily osamoceně a bez vzájemného propojení používaných informací, docházelo by ke vzniku mnoha duplicit, protože by bylo nutné stejné údaje vést u různých orgánů veřejné moci. To přináší praktické problémy se synchronizací těchto údajů, protože při jejich změně u jednoho orgánu veřejné moci nedojde automaticky ke změně těchto údajů u druhého orgánu veřejné moci. Navíc není snadné určit, kterým údajům vedeným u prvního orgánu veřejné moci odpovídají údaje vedené u druhého orgánu veřejné moci. Není tak snadné, nebo dokonce možné, provádět aktualizace údajů automatizovaně. To ve svém důsledku vede k tomu, že jsou sice údaje vedeny elektronicky, ale musí být znovu a znovu dokládány, aby byla zajištěna jejich aktuálnost. Tomuto stavu se dá zamezit tak, že se databáze údajů vedených jednotlivými orgány veřejné moci propojí, přičemž se ke každému okruhu údajů určí, ve které databázi jsou uloženy autoritní údaje, které se všeobecně považují za správné, a dále se určí jasná zodpovědnost za správu těchto údajů. Tímto způsobem jsou v České republice v základních registrech vedeny evidence o fyzických osobách, některých právnických osobách a jednotkách bez právní osobnosti, o prvcích územní identifikace a o některých právech a povinnostech.⁷⁹ V základních registrech jsou vedeny různé informace s tím, že některé okruhy údajů jsou označeny jako referenční údaje. V případě referenčních údajů platí vyvratitelná domněnka jejich správnosti a jsou stanoveny postupy pro případ, kdy je referenční údaj označen za chybný.⁸⁰ Z referenčních údajů vedených v základních registrech pak vycházejí informační systémy orgánů jednotlivých orgánů veřejné moci. Pokud tak dojde ke změně v základních registrech, například sňatkem dojde ke změně jména, není již nadále nutné tuto změnu výslovně oznamovat různým orgánům veřejné moci, pokud jsou jejich informační systémy napojeny na základní registry. Tato provázanost pak vede k naplňování jednoho ze základních cílů elektronizace veřejné správy, a sice že obíhat mají data, nikoliv lidé.

Doposud popsané obecné prostředky realizace činností veřejné moci založené na využívání informačních a komunikačních technologií při výkonu veřejné moci se

⁷⁹ § 3 zákona o základních registrech.

⁸⁰ § 4 odst. 3 a 4 zákona o základních registrech.

přirozeně uplatní také při správě daní. Vedle těchto obecných prostředků se však při realizaci činností při správě daní uplatní i další prostředky, které jsou pro správu daní typické, ale v jiných oblastech veřejné moci se zásadně nepoužijí. To umožňuje vymezit elektronizaci správy daní v úzkém smyslu jako **využívání informačních a komunikačních technologií při správě daní specifickým způsobem, který se neuplatní v jiné oblasti veřejné moci, nebo se zde uplatní ve zcela marginální míře**. Vedle toho pak lze vymezit elektronizaci správy daní v širokém smyslu jako **využívání informačních a komunikačních technologií při správě daní**. Je evidentní, že elektronizace správy daní v širokém smyslu zahrnuje elektronizaci správy daní v úzkém smyslu, ale naopak to neplatí. Konečně lze vymezit nesespecifické oblasti elektronizace správy daní, kam spadá **využívání informačních a komunikačních technologií při správě daní, které nespadá do elektronizace správy daní v úzkém smyslu**. Jde tedy o využívání informačních a komunikačních technologií při správě daní způsobem, který se běžně uplatňuje stejně i v jiné oblasti veřejné moci.

Zavádění informačních a komunikačních technologií do procesu správy daní by nemělo být samoúčelné, ale mělo by směřovat ke zlepšení tohoto procesu. Vždy by měla být nejprve provedena důkladná analýza jednotlivé činnosti, která má být elektronizována, a měly by být zohledněny potřeby potenciálních uživatelů, aby v důsledku prosté elektronizace již nyní nefunkčních postupů nevznikl postup sice elektronizovaný, ale stejně nefunkční jako jeho neelektronizovaná podoba.⁸¹

Protože je tato práce zaměřena na oblast finančního práva, zaměřuji se v dalším textu pouze na elektronizaci správy daní v úzkém smyslu. Podrobný rozbor nesespecifických oblastí elektronizace správy daní je totiž vhodnější provést v rámci práce, která by se zaměřovala obecně na elektronizaci veřejné správy, resp. veřejné moci, protože od rozboru této oblasti čistě z hlediska správy daní nelze očekávat zásadně jiné poznatky.

⁸¹ *Implementing Computerisation and Information Technology for Tax Administration*. London: Commonwealth Association of Tax Administrators, 2007. ISBN 978-0-9553540-2-1. str. 103.

2.3 Obsah a trendy elektronizace správy daní

Poté, co byla v předchozí části vymezena elektronizace správy daní (v úzkém smyslu) je nyní možné přistoupit k identifikaci jejího obsahu, aby bylo možné dále zkoumat její právní aspekty a naplnit tak předmět této práce.

Elektronizaci správy daní lze rozdělit do dvou podoblastí. Do první podoblasti elektronizace správy daní spadá využívání informačních a komunikačních technologií, ke kterému již v současné době dochází, nebo by docházet mělo, protože je buď zákonem předvídáno, nebo je fakticky vykonáváno *secundum et intra legem*. Obsah této podoblasti lze zjistit analýzou procesních předpisů používaných při správě daní, kompetenčních předpisů upravujících působnost správců daně a samozřejmě také posouzením skutečného využívání informačních a komunikačních technologií správcem daně. Do druhé podoblasti elektronizace správy daní spadá využívání informačních a komunikačních technologií, ke kterému zatím ani fakticky nedochází, ani není předvídáno zákonem, ale jde o trend, jehož realizaci lze s vysokou pravděpodobností očekávat, a proto je vhodné jeho právní aspekty *de lege ferenda* posoudit. Tato podoblast může být velmi široká, protože je omezena pouze fantazií⁸² – v této oblasti lze ignorovat technická omezení stávající technologie, protože ta se vyvíjí rychleji, než naše představy (a možnosti) o jejím využití při správě daní.⁸³ Trendy elektronizace správy daní mohou být popsány například ve vizionářských odborných publikacích, které na základě vývoje aktuálních technologií, ať již skutečného, nebo předpokládaného, prezentují více či méně realizovatelné vize další evoluce správy daní. Protože je ale cílem této práce nalézt trendy, jejichž zavedení lze v rozumné míře očekávat, zaměřím se v ní na programové dokumenty ovlivňující Českou republiku, jelikož z těch vyplývají politické záměry uvést některé trendy v život. Takovými programovými dokumenty jsou programová prohlášení vlád působících na území České republiky a dále obdobná programová prohlášení Evropské komise. Vedle toho ale nelze pominout trendy elektronizace správy daní,

⁸² PILNÝ, Ivan. *Digitální ekonomika: Žít, nebo přežít*. Brno: BizBooks, 2016. ISBN 978-80-265-0481-8. str. 111 až 120.

⁸³ V teoretické informatice sice existuje obor zvaný vyčíslitelnost, který se věnuje identifikaci problémů, které počítačem nelze vyřešit, ale přestože takové problémy existují (srov. BROOKSHEAR, J. Glenn, David T. SMITH a Dennis BRYLOW. *Informatika*. Brno: Computer Press, 2013. ISBN 978-80-251-3805-2. str. 524), jde o abstraktní problémy tak vzdálené aplikaci při správě daní, že je lze zanedbat.

kteřé jsou obvyklé ve světě a ktere z komparativního hlediska mají význam i pro správu daní v České republice. Vyhodnocování trendů správy daní obecně se ve svých zprávách zabývá OECD.

2.3.1 Oblasti elektronizace správy daní vyplývající z platné právní úpravy

Jednotlivé obecné procesní instituty správy daní nalezneme zejména v daňovém řádu, a dále v předpisech upravujících mezinárodní spolupráci při správě daní. Zvláštní procesní instituty pak lze nalézt i v dalších zákonech upravujících daně v širokém smyslu. Konečně lze procesní instituty vztahující se ke správě daní nalézt i v kompetenčních předpisech upravujících působnost a pravomoci jednotlivých správců daně. Vedle již elektronizovaných právních institutů daňového práva si budu všimnat i institutů, které sice elektronizované v současné době nejsou, avšak lze je elektronizovat bez změny právní úpravy. Cenným inspiračním zdrojem při tom mohou být jiné procesněprávní předpisy českého právního řádu, které obsahují elektronizované právní instituty, které ale nejsou obsaženy v daňových předpisech.

Jak již bylo popsáno výše, jedním z požadavků na správu daní je její efektivní výkon tak, aby nedocházelo k nadměrnému zatěžování daňových subjektů. Tento požadavek má odraz i v jedné ze základních zásad správy daní, a sice zásadě zdrženlivosti a přiměřenosti.⁸⁴ S ohledem na to, že jde o základní zásadu, není tento požadavek formulován tak, aby z něj bylo možné dovodit konkrétní opatření, které má být učiněno, ale jde o obecný apel zejména na správce daně, který se použije také ve vztahu k použití informačních a komunikačních technologií. Tento požadavek není specifický pro správu daní, protože jej lze najít v dalších oblastech veřejné moci, například jde o jednu ze základních zásad činnosti správních orgánů.⁸⁵ Proto tato problematika sama o sobě spadá do nesespecifických oblastí elektronizace správy daní.

Významným institutem správy daní je daňová mlčenlivost, která má odraz jak v základní zásadě správy daní, zásadě neveřejnosti,⁸⁶ tak má zvláštní podrobnou

⁸⁴ § 5 odst. 3 daňového řádu.

⁸⁵ § 2 odst. 3 správního řádu.

⁸⁶ § 9 odst. 1 daňového řádu.

právní úpravu.⁸⁷ I když jsou i jiné orgány veřejné moci vázány povinností mlčenlivosti,⁸⁸ má tato povinnost jinou, zásadně slabší podobu než daňová mlčenlivost. Přesto platí, že obecné otázky důvěrnosti vedených údajů, které zahrnují otázky zabezpečení těchto údajů před neoprávněným přístupem, například při kybernetickém útoku, spadají do nespécifických oblastí elektronizace správy daní, protože musí být obdobně řešeny i v rámci jiných odvětví veřejné moci.⁸⁹ Pro oblast správy daní je však specifickou otázkou zajištění správy informačních systémů externím subjektem, protože se při správě informačních systémů pracovníci tohoto subjektu mohou seznámit s údaji podléhajícími daňové mlčenlivosti.

S otázkou daňové mlčenlivosti souvisí i nakládání s osobními a jinými údaji daňových subjektů.⁹⁰ Při správě daní dochází nejenom ke sběru údajů získaných z podání učiněného daňovým subjektem, ale tyto údaje jsou získávány také při vyhledávací činnosti správce daně,⁹¹ přičemž jsou takto získané údaje strojově zpracovávány, například pomocí technik vytěžování dat, tzv. *data-mining*. Údaje o daňových subjektech a jejich daňových povinnostech jsou také vyměňovány se zahraničními správci daně, a to automatizovaným způsobem.⁹² Tento zvláštní způsob nakládání s informacemi při správě daní, který je pro správu daní specifický, řadí tuto problematiku do oblasti elektronizace správy daní v úzkém smyslu.

Při nabízení služeb v rámci správy daní prostřednictvím sítě Internet se často využívají portálová řešení, která umožňují činit úkony vůči správci daně. Tato portálová řešení jsou ze své podstaty integrovaná a provozovaná zpravidla jednotně bez ohledu na to, kde se nachází jejich uživatel. Při tom ztrácí svůj původní význam místní příslušnost správce daně. Naopak může být v určitých případech výhodné, když jsou tyto portálové činnosti poskytovány z centra. Jde o obecnou problematiku, kterou je nutné řešit v rámci celé veřejné moci, protože příslušnost orgánů veřejné moci v kontextu vzdáleného přístupu přes síť Internet není specifickým problémem

⁸⁷ § 52 až § 55 daňového řádu.

⁸⁸ Srov. např. § 15 odst. 3 správního řádu.

⁸⁹ MATES, Pavel a SMEJKAL Vladimír, pozn. 77, str. 397-462.

⁹⁰ § 9 odst. 3 daňového řádu.

⁹¹ § 78 daňového řádu.

⁹² § 12a an. zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

správy daní. Z tohoto důvodu tato problematika spadá do nesespecifických oblastí elektronizace správy daní.

Při komunikaci se správcem daně je osoba zúčastněná na správě daní povinna prokázat na vyžádání správce daně svou totožnost.⁹³ Obdobně je nutné při vzdálené komunikaci se správcem daně prostřednictvím sítě Internet zajistit autentizaci, tedy prokázání totožnosti, osoby nebo jednotky bez právní osobnosti, se kterou probíhá vzdálená komunikace. Tato problematika není specifická pro oblast správy daní, ale uplatní se při vzdáleném přístupu ke všem agendám veřejné moci, a tedy spadá do nesespecifických oblastí elektronizace správy daní.

Zapojení informačních a komunikačních technologií umožňuje v některých případech zcela vynechat jednající osobu a namísto toho delegovat rozhodování na samočinný počítač. Tento přístup není zcela nepředstavitelný, uplatňuje se například při algoritmičtém obchodování na finančních trzích a je jako takový zvláštním způsobem právně upraven.⁹⁴ Proto si lze představit, že určité úkony budou automatizovaně vyřizovány na straně správce daně nebo na straně osoby zúčastněné na správě daní. To však s sebou přináší otázky týkající se odpovědnosti za takové jednání, otázky související s procesní způsobilostí apod. Tato problematika není specifická pro oblast správy daní, ale může se uplatnit v rámci celé veřejné moci, a proto spadá do nesespecifických oblastí elektronizace správy daní.

Velkou oblastí správy daní, při které se uplatní informační a komunikační technologie, je komunikace mezi správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daní, a to jak při doručování, tedy komunikaci od správce daně k osobě zúčastněné na správě daní, tak při podání, tedy při komunikaci v opačném směru, ale i při neadresném poskytování informací. Otázka komunikace je do značné míry společná celé veřejné moci, jak už ostatně bylo rozvedeno výše při výkladu o zákonu o eGovernmentu, a tedy jako taková spadá do nesespecifických oblastí elektronizace správy daní. Přesto však některé otázky související s komunikací mezi správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daní mají užší vazbu na správu daní. Jde zejména o využívání elektronické pošty při správě daní, protože jde o komunikační prostředek,

⁹³ § 23 daňového řádu.

⁹⁴ § 17c an. zákona o podnikání na kapitálovém trhu.

který zásadně nelze použít při správě daní spravovaných orgány Finanční správy České republiky. Přesto je několik případů, kdy se elektronická pošta při správě daní použije, například v souvislosti s kontrolními hlášeními.⁹⁵ Ústavní soud se pak věnoval tomu, zda lze při správě daní považovat zprávu elektronické pošty za doručenou pouze na základě toho, že byla tato zpráva odeslána.⁹⁶ Stejně tak jsou pro správu daní typická formulářová podání, pro která je navíc stanoven formát a struktura, které musí být při podání dodrženy. Na základě těchto skutečností lze obě uvedená dílčí témata, a sice jak používání elektronické pošty při správě daní, tak formulářová podání při správě daní, zahrnout do elektronizace správy daní v úzkém smyslu.

V oblasti dokumentace je základní výchozí situace stejná jako v případě jiných oblastí veřejné moci, protože i v daňovém řízení je veden spis, ve kterém jsou ukládány písemnosti související se správou daně a ke kterému má daňový subjekt přístup.⁹⁷ Vedení spisu tak spadá do nespécifických oblastí elektronizace správy daní. Co je však pro daně specifické, je daňová informační schránka jako zvláštní způsob přístupu k informacím ve spise a na osobním daňovém účtu.⁹⁸ Daňová informační schránka proto spadá do elektronizace správy daní v úzkém smyslu.

V průběhu daňového řízení nebo jiného řízení v rámci správy daní může dojít i na dokazování pomocí elektronických dokumentů nebo pomocí záznamů elektronické komunikace. Při tom je nutno vzít v úvahu specifika těchto dokumentů, zejména pokud jde o prokázání jejich pravosti, jejich autorství a toho, že od svého vzniku nebyly pozměněny. Data v digitální podobě totiž lze snadno kopírovat bez změny jejich kvality, a pokud nejsou opatřena digitálním podpisem, tak je lze i snadno měnit, aniž by bylo možné změnu odhalit. Otázka dokazování za pomoci elektronických dokumentů však není specifická pro správu daní, ale uplatní se ve všech případech, kdy se v nějakém řízení dokazuje.⁹⁹ Z tohoto důvodu spadá

⁹⁵ Srov. např. § 101g odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

⁹⁶ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016 (publikováno pod č. 40/2017 Sb.).

⁹⁷ § 64 až § 68 daňového řádu.

⁹⁸ § 69 až § 69b daňového řádu.

⁹⁹ MATES, Pavel a SMEJKAL Vladimír, pozn. 77, str. 368-396.

dokazování pomocí elektronických dokumentů do nesespecifických oblastí elektronizace správy daní.

Použití informačních a komunikačních technologií má dopad i na způsob výslechu svědka, protože by bylo možné jej provést pomocí telekonference. Při použití telekonference není nutné zatěžovat svědka nebo daňový subjekt osobní přítomností při výslechu. Na druhou stranu je nutné vyřešit otázku přítomnosti poradce při tomto výslechu a zajištění důvěrnosti komunikace mezi poradcem a daňovým subjektem. Ani tato problematika však není specifická pro správu daní, ale je nutné ji řešit zásadně obdobným způsobem v rámci všech druhů řízení, při kterých dochází k výslechu svědků. Proto i výslech svědka za pomoci telekonference spadá do nesespecifických oblastí správy daní.

Na rozdíl od výše uvedených důkazních prostředků je záznamní povinnost specifická pro oblast správy daní, a navíc je zvláštní tím, že ji plní sám daňový subjekt, a nikoliv správce daně. Plnění záznamní povinnosti v elektronické podobě s sebou přináší důležité otázky týkající se zajištění správnosti a nezměnitelnosti pořizovaných záznamů a s tím související otázku jejich archivace. Právě na tuto problematiku měly v minulosti cílit registrační pokladny¹⁰⁰ a dnes na ni cílí evidence tržeb¹⁰¹. Jde o důležitou oblast správy daní, která je pro správu daní specifická, a proto plnění záznamní povinnosti v elektronické podobě spadá do elektronizace správy daní v úzkém smyslu.

Při správě některých daní vzniká daňovému subjektu registrační povinnost,¹⁰² přičemž údaje, které sdělí správci daně, se mohou průběžně měnit. Z tohoto důvodu je v rámci registračního řízení upravena i povinnost oznamovat změny v těchto údajích. Jak již bylo rozebráno výše, je nežádoucí, aby bylo nutné veřejné moci znovu oznamovat informace, kterými již sama disponuje, byť by je držela jiná složka veřejné moci. V rámci plnění registrační povinnosti by tak například nemělo být vyžadováno oznamování změny jména daňového subjektu. Právě z tohoto důvodu byly zavedeny základní registry, aby bylo možné navzájem propojit agendové informační systémy

¹⁰⁰ Zákon o registračních pokladnách.

¹⁰¹ Zákon o evidenci tržeb.

¹⁰² § 125 daňového řádu.

a získávat z nich údaje automatizovaně včetně jejich změn tak, aby tím nebylo nutné zatěžovat daňový subjekt. Nejde však o problematiku specifickou pro správu daní, je nutné ji zásadně obdobně řešit i v jiných oblastech veřejné moci, a proto spadá do nespécifických oblastí elektronizace správy daní.

Základním institutem vyměřovacího řízení je daňové tvrzení. To se tradičně podává na tištěném formuláři, ale již několik let je možné jej podávat v elektronické podobě.¹⁰³ Daňové tvrzení je specifické podání při správě daní, a tak jeho elektronickou podobu lze podřadit pod elektronizaci správy daní v úzkém smyslu.

Při vedení evidence daní je použití informačních a komunikačních technologií přirozené, protože již od počátků jejich zavedení do praxe se počítače používají právě k ukládání a zpracování obdobného typu informací.¹⁰⁴ Agenda evidence daní je specifická pro správu daní, a proto její elektronizace spadá pod elektronizaci správy daní v úzkém smyslu.

V dnešní době je běžné při obchodování prostřednictvím sítě Internet provádět platby platební kartou nebo prostřednictvím platebních bran. Alespoň některé platby daní, například platby správních poplatků, je vhodné také provádět tímto způsobem, zejména u služeb, které by byly poskytovány prostřednictvím internetových portálů. Otázka placení daní patří mezi specifika správy daní, a proto tato problematika spadá do elektronizace správy daní v úzkém smyslu.

V rámci způsobů provedení exekuce předvídaných daňovým řádem je zahrnut jeden plně elektronický prostředek, a sice elektronická dražba.¹⁰⁵ Elektronické dražby nejsou používány pouze při správě daní. Zcela běžně je využívají například soudní exekutoři při výkonu rozhodnutí podle exekučního řádu,¹⁰⁶ přičemž při daňové exekuci není zásadní důvod pro to, aby elektronická dražba probíhala jinak než

¹⁰³ Elektronická podání pro finanční správu. FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2018 [cit. 2018-09-27].

¹⁰⁴ První tabulkový procesor, VisiCalc, byl uveden na trh již v roce 1979. Srov. BRICKLIN, Daniel. Early Days. In: *VisiCalc: Information from its creators, Dan Bricklin and Bob Frankston* [online]. Daniel Bricklin, c1999-2018 [cit. 2018-09-27].

¹⁰⁵ § 194a daňového řádu.

¹⁰⁶ EXEKUTORSKÁ KOMORA ČESKÉ REPUBLIKY. *PORTÁLDRAŽEB.CZ: Exekutorská komora České republiky* [online]. Brno: Exekutorská komora ČR, c2009 [cit. 2018-09-29].

v případě elektronické dražby podle jiných exekučních předpisů. Problematika elektronické dražby tak spadá do nespécifických oblastí elektronizace správy daní.

Relativně kontroverzním opatřením k prosazování elektronizace správy daní je tzv. „elektropokuta“, tedy pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy ukládaná v případě, kdy daňový subjekt učiní podání jinak než elektronicky, i když k tomu byl ze zákona povinen.¹⁰⁷ Sama otázka prosazování nebo vynucování elektronizace není vlastní pouze správě daní, protože musí být řešena i v dalších oblastech veřejné moci. Na druhou stranu je však správa daní specifická tím, že jsou nepodřízeným subjektům ukládány povinnosti, proti kterým tyto subjekty nedostávají zpravidla žádnou přímou protihodnotu, a přitom se v důsledku principu autoaplikace daňového práva očekává, že procesní aktivita bude alespoň v úvodních fázích řízení zejména na straně daňového subjektu.¹⁰⁸ To řadí problematiku prosazování a vynucování elektronizace správy daní do elektronizace správy daní v úzkém smyslu.

Při mezinárodní spolupráci při správě daní se nad rámec doposud uvedeného uplatní informační a komunikační technologie zejména při automatické výměně informací.¹⁰⁹ Právě skutečnost, že jsou údaje rozhodné pro správu daní vedeny v elektronické podobě, umožňuje tyto informace systematicky sbírat, třídít a pravidelně vyměňovat se zahraničím. Tato problematika je specifická pro oblast správy daní, a proto spadá do elektronizace správy daní v úzkém smyslu.

Za účelem zvýšení efektivity správy daní a umožnění účinnější analýzy rizik za pomoci vytěžování dat je v posledních letech využíváno i masivního sběru informací, a to jak bez vazby na konkrétní daň za pomoci již zmíněné evidence tržeb, tak v oblasti daně z přidané hodnoty, kde jsou využívána kontrolní a souhrnná hlášení.¹¹⁰ Obdobně jako v případě automatické výměny informací v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní by ani tyto druhy masivního sběru informací nebylo možné zavést bez zapojení informačních a komunikačních technologií. Jde

¹⁰⁷ § 247a odst. 2 daňového řádu.

¹⁰⁸ KARFÍKOVÁ, Marie a Radim BOHÁČ. Daňové právo. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 167.

¹⁰⁹ § 12a an. zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 14 nařízení o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty a čl. 15 nařízení o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní.

¹¹⁰ § 101c an. a § 102 zákona o dani z přidané hodnoty.

proto o opatření specifické pro správu daní, které spadá do elektronizace správy daní v úzkém smyslu.

Informační systémy používané při správě daní zpravidla nejsou přímo upraveny zákonem, jak tomu bývá v jiných oblastech veřejné správy.¹¹¹ Ani daňový řád, ani zákon o Finanční správě České republiky neupravují výslovně informační systémy, které mají být používány při správě daní. Výjimku tvoří pouze zákon o Celní správě České republiky, který obsahuje právní úpravu informačních systémů používaných orgány Celní správy České republiky.¹¹² To však neznamená, že by ostatní správci daně informační systémy nepoužívali. Orgány Finanční správy České republiky používají informační systém ADIS – Automatizovaný daňový informační systém¹¹³ a v informačním systému o informačních systémech veřejné správy je zaregistrována řada informačních systémů veřejné správy určených ke správě místních a správních poplatků.¹¹⁴ Obecně však problematika vymezení informačních systémů není specifická pro správu daní, a proto lze konstatovat, že spadá do nesespecifických oblastí elektronizace správy daní.

Daňový řád neupravuje doručování prostřednictvím tzv. hybridní pošty, kdy orgán veřejné moci vyhotoví písemnost v elektronické podobě, odešle ji jinému orgánu veřejné moci, případně provozovateli poštovních služeb, který tuto písemnost převede do listinné podoby a doručí ji jako standardní zásilku. Tento způsob doručování je však již dlouho využíván v občanském soudním řízení¹¹⁵ a nově jej upravuje i správní řád¹¹⁶. Hybridní poštu může využít i osoba, která činí podání vůči orgánu veřejné moci. Nejvyšší správní soud sice konstatoval, že podání učiněné prostřednictvím stávajícího produktu České pošty, s. p., pro zasílání hybridní pošty DopisOnline má stejné účinky jako podání klasické listinné zásilky, zejména pokud jde o okamžik učinění podání, avšak zároveň nevyloučil možnost, že by tyto účinky

¹¹¹ Srov. například informační systém evidence obyvatel podle § 3 zákona o evidenci obyvatel.

¹¹² § 4 odst. 4 písm. a) a § 74 an. zákona o Celní správě České republiky.

¹¹³ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. ADIS – automatizovaný daňový informační systém: Detail ISVS. In: MINISTERSTVO VNITRA. *Informační systém o informačních systémech veřejné správy* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra, c2015 [cit. 2018-02-20].

¹¹⁴ Přehled ISVS. MINISTERSTVO VNITRA. *Informační systém o informačních systémech veřejné správy* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra, c2015 [cit. 2018-09-30].

¹¹⁵ § 48 odst. 4 občanského soudního řádu.

¹¹⁶ § 19 odst. 3 správního řádu ve znění zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích.

při změně některých parametrů této služby mohly být jiné.¹¹⁷ Pokud jde o podání učiněné prostřednictvím hybridní pošty, jde o úkon, který není specifický pro správu daní, a proto spadá do nesespecifických oblastí elektronizace správy daní. Naopak doručování prostřednictvím hybridní pošty spadá do oblasti elektronizace správy daní v úzkém smyslu, protože zavedení hybridní pošty obdobně, jako je používána v případě občanského soudního řízení a správního řízení by mohlo dojít k ohrožení daňové mlčenlivosti.

2.3.2 Oblasti elektronizace správy daní vyplývající z programových dokumentů vlády a Evropské komise

Po trendech elektronizace správy daní, které lze *de lege lata* nalézt v platných předpisech daňového práva nyní přistoupím k identifikaci trendů elektronizace správy daní v programových dokumentech vlády České republiky, resp. československých federálních vlád, a obdobných dokumentech Evropské unie. S ohledem na zásadní změny vývoje po tzv. sametové revoluci, které se týkaly mimo jiného také daňového systému, se v případě programových dokumentů vlád zaměřím pouze na programová prohlášení vlád po 17. listopadu 1989.

Z vlád působících před 1. lednem 1993 jsou relevantní jak vlády federální, tak vlády republiky. Patrně z důvodu důležitosti jiných témat se tématu správy daní federální vlády ve svých programových prohlášeních nezabývaly vůbec,¹¹⁸ snad s výjimkou vlády **Jana Stráského**, která se zavázala dobudovat systém komunikace mezi daňovými a finančními správami,¹¹⁹ což jak bylo uvedeno výše, spadá do nesespecifických oblastí elektronizace správy daní. Republiková vláda **Petra Pitharta** se tomuto tématu také ve svém programovém prohlášení nevěnovala.¹²⁰

První vláda **Václava Klause**, která byla poslední vládou České republiky jako součástí federace a zároveň první vládou samostatné České republiky, se tématu

¹¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2As 330/2016-39 ze dne 23. února 2017.

¹¹⁸ ČALFA, Marián. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda Československé socialistické republiky, 1989. a ČALFA, Marián. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České a Slovenské Federativní Republiky, 1990.

¹¹⁹ STRÁSKÝ, Jan. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České a Slovenské Federativní Republiky, 1992. str. 5.

¹²⁰ PITHART, Petr. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 1990.

správy daní ve svém programovém prohlášení nevěnovala.¹²¹ V programovém prohlášení druhé vlády **Václava Klause** lze nalézt závazek dosáhnout v rámci správy daní zvýšení efektivity jejich výběru,¹²² avšak tématu elektronizace správy daní se ani tato vláda ještě nevěnovala.¹²³ Tzv. „úřednická“ vláda **Josefa Tošovského** se správě daní ve svém programovém prohlášení nevěnovala vůbec.¹²⁴

Menšinová vláda **Miloše Zemana** se stala první vládou, která ve svém programovém prohlášení vytyčila jako jeden ze svých cílů zavedení některých opatření eGovernmentu, zde v podobě Státního informačního systému (SIS),¹²⁵ aniž by se však ve svém programovém prohlášení vymezila vzhledem ke správě daní.

Koaliční vláda **Vladimíra Špidly** se již plně přihlásila k elektronizaci veřejné správy, kterou rozuměla využití moderních technologií.¹²⁶ Také se zavázala zvážit zavedení registračních pokladen nebo registrovaných účtenek.¹²⁷ Dále vzala vláda na vědomí existenci informační společnosti a přihlásila se k ní, přičemž také chtěla zavádět informační technologie do veřejné správy.¹²⁸

Rekonstruovaná koaliční vláda **Stanislava Grosse** považovala za nezbytné odstranit administrativní bariéry pro podnikání zavedením jednoho úředního místa pro podnikatele.¹²⁹ V zájmu zvýšení efektivity správy daní chtěla vláda pokračovat v procesu modernizace daňové a celní správy s možností plného uplatnění elektronického podávání daňového přiznání,¹³⁰ což jak bylo uvedeno výše spadá do elektronizace správy daní v úzkém smyslu. Vláda také setrvala na záměru zavést registrační pokladny s fiskální pamětí.¹³¹ Pokud jde o informační společnost, vláda se přihlásila k myšlence její podpory a rozvoje, přičemž chtěla podporovat zavádění informačních technologií do veřejné správy s cílem dosáhnout do dvou let toho, aby

¹²¹ KLAUS, Václav. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 1992.

¹²² KLAUS, Václav. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, [1996]. str. 6.

¹²³ KLAUS, Václav, pozn. 122.

¹²⁴ TOŠOVSKÝ, Josef. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 1998.

¹²⁵ ZEMAN, Miloš. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 1998. str. 26.

¹²⁶ ŠPIDLA, Vladimír. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 2002. str. 5.

¹²⁷ ŠPIDLA, Vladimír, pozn. 126, str. 9.

¹²⁸ ŠPIDLA, Vladimír, pozn. 126, str. 12.

¹²⁹ GROSS, Stanislav. *Programové prohlášení vlády České republiky*. Praha: Vláda České republiky, [2004]. str. 3.

¹³⁰ GROSS, Stanislav, pozn. 129, str. 4.

¹³¹ Tamtéž.

bylo možné nejdůležitější úřední agendy vyřizovat elektronicky.¹³² S tím souvisí záměr racionalizovat fungování veřejné správy propojením informačních systémů a registrů veřejné správy, jehož cílem by mělo být odstranění duplicit, zrychlení správních procesů a zúžení státního aparátu.¹³³

Podruhé rekonstruovaná koaliční vláda **Jiřího Paroubka** také chtěla zavést jednotné registrační místo pro podnikatele.¹³⁴ I tato vláda se zavázala rozšířit možnosti elektronického podávání daňových přiznání¹³⁵ a prostřednictvím Portálu veřejné správy i dalších podání¹³⁶. Současně se vláda zavázala posoudit otázky účinné integrace informačních systémů a databází různých orgánů veřejné moci spravujících daně a veřejná pojistná.¹³⁷

Menšinová vláda **Mirka Topolánka** zvolila za prostředek urychlení zavádění eGovernmentu integrací dosavadních agend Ministerstva vnitra a Ministerstva informatiky.¹³⁸ Vláda se zároveň zavázala odložit zavedení registračních pokladen a současně se zavázala zajistit funkčnost systému centrálních registračních míst.¹³⁹

Také koaliční vláda **Mirka Topolánka** deklarovala záměr zrušit registrační pokladny a současně dokončit projekt centrálních registračních míst.¹⁴⁰ Vláda se dále zavázala k vytvoření základních registrů, k centralizaci veřejně přístupných informací ve veřejné správě na jedno místo, k vytvoření systému CzechPOINT a k zákonnému uchopení elektronické komunikace a elektronizace procesů ve veřejné správě.¹⁴¹

Tzv. „úřednická vláda“ **Jana Fischera** se s ohledem na svůj očekávaný omezený časový i politický mandát omezila pouze na závazek pokračovat

¹³² GROSS, Stanislav, pozn. 129, str. 14.

¹³³ GROSS, Stanislav, pozn. 129, str. 16.

¹³⁴ PAROUBEK, Jiří. *Programové prohlášení vlády Jiřího Paroubka*. Praha: Vláda České republiky, 2005. str. 6.

¹³⁵ PAROUBEK, Jiří, pozn. 134, str. 9.

¹³⁶ PAROUBEK, Jiří, pozn. 134, str. 19.

¹³⁷ PAROUBEK, Jiří, pozn. 134, str. 9.

¹³⁸ TOPOLÁNEK, Mirek. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, [2006]. str. 8.

¹³⁹ TOPOLÁNEK, Mirek, pozn. 138, str. 13.

¹⁴⁰ TOPOLÁNEK, Mirek. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, [2007]. str. 3.

¹⁴¹ TOPOLÁNEK, Mirek, pozn. 140, str. 11 a 12.

v projektech elektronické veřejné správy, zejména pak procesu zavádění datových schránek.¹⁴²

Koaliční vláda **Petra Nečase** se zavázala urychleně dokončit projekt jednoho inkasního místa (tzv. „JIM“),¹⁴³ což je projekt spadající do elektronizace správy daní v úzkém smyslu. Dále se zavázala k předložení strategie elektronizace veřejných agend a zajištění dokončení projektu základních registrů.¹⁴⁴ Zároveň se vláda zavázala, že v rámci podpory podnikání bude rozšiřovat služby centrálních registračních míst tak, aby podání byla vyřizována elektronicky a aby nebylo znovu požadováno poskytování informací, které má již veřejná správa k dispozici.¹⁴⁵

Vláda **Jiřího Rusnoka** se ve svém programovém prohlášení zavázala připravit zákon o registračních pokladnách s fiskální pamětí.¹⁴⁶ Dále tato vláda vytyčila jako svůj cíl elektronizaci daňového řízení, aniž by vymezila, co se tímto pojmem rozumí.¹⁴⁷ Spolu s tím se vláda zavázala k pokračování přípravy, realizace a rozvoje klíčových IT projektů, které jsou v souladu s principy elektronické vlády (*e-government*), přičemž jako cíl formulovala snižování nákladnosti a časové náročnosti styku veřejnosti se státní správou, a to zejména zefektivněním vnitřní elektronické komunikace uvnitř státní správy.¹⁴⁸

Koaliční vláda **Bohuslava Sobotky** vytyčila jako svou prioritu efektivní využití informačních a komunikačních technologií ve veřejné správě, aniž by však tento cíl specificky vztáhla na oblast správy daní.¹⁴⁹ Dále označila digitalizaci správy daní jako prioritu pro resort Ministerstva financí, aniž by však vymezila obsah tohoto pojmu.¹⁵⁰ Na to však v koaliční smlouvě navazovalo upřesnění, že jde o legislativní a technická opatření směřující k efektivní kontrole vykazovaných tržeb z maloobchodního prodeje zboží a služeb, zahrnující u vybraných subjektů

¹⁴² FISCHER, Jan. *Programové prohlášení vlády ČR*. Praha: Vláda České republiky, [2009]. str. 4.

¹⁴³ NEČAS, Petr. *Programové prohlášení Vlády České republiky*. Praha: Vláda České republiky, 2010. str. 5.

¹⁴⁴ NEČAS, Petr, pozn. 143, str. 20.

¹⁴⁵ NEČAS, Petr, pozn. 143, str. 35.

¹⁴⁶ RUSNOK, Jiří. *Programové prohlášení vlády ČR*. Praha: Vláda České republiky, [2013]. str. 4.

¹⁴⁷ Tamtéž.

¹⁴⁸ RUSNOK, Jiří, pozn. 146, str. 10.

¹⁴⁹ SOBOTKA, Bohuslav. *Programové prohlášení Vlády České republiky*. Praha: Vláda České republiky, 2014. str. 4.

¹⁵⁰ SOBOTKA, Bohuslav, pozn. 149, str. 5.

elektronickou evidenci tržeb.¹⁵¹ Zároveň s tím se ale koaliční strany dohodly v koaliční smlouvě, že zruší tzv. jedno inkasní místo, které mělo integrovat výběr daní a veřejných pojistných.¹⁵²

Menšinová vláda **Andreje Babiše** jako svůj prvořadý úkol vytyčila projekt „Digitálního Česka“, v rámci kterého mají být zavedeny jednotné služby na úrovni státu, které budou vtěleny do centrálního portálu státu na síti Internet, pomocí kterého bude možné „zařídít vše“, včetně například podání daňového přiznání, s možností využití služeb pošty osobami, které tyto záležitosti prostřednictvím sítě Internet chtějí využívat nebudou. Proces elektronizace má řídit zmocněnec vlády pro IT a digitalizaci.¹⁵³ Pro resort Ministerstva financí byla jako priorita vymezena elektronizace daňového systému, která má zahrnovat maximální přesun komunikace s orgány Finanční správy České republiky do online prostředí. Za tím účelem má být realizován projekt MOJE daně, který má zahrnovat internetový daňový portál, zajišťující ucelený přehled o daňové historii daňového subjektu, umožní podání při správě daní a umožní podávat předvyplněná daňová tvrzení. Zároveň se vláda zavázala uživatelsky testovat jednotlivé IT systémy před jejich zavedením do praxe.¹⁵⁴ Tyto systémy mají být navázány na jednu digitální identitu pro občany, umožňující mimo jiného podat daňové přiznání, navázanou na občanský průkaz s čipem.¹⁵⁵ Vláda se dále zavázala umožnit provádění plateb veřejné správě prostřednictvím platebních karet.¹⁵⁶

Koaliční vláda **Andreje Babiše** pak prohloubila všeobecná prohlášení k digitalizaci, avšak ve vztahu k elektronizaci správy daní zásadně převzala programové prohlášení předchozí vlády s výjimkou zavedení zvláštního „off-line režimu“ plnění povinností v rámci elektronické evidence tržeb.¹⁵⁷

Lze tak shrnout, že v programových prohlášeních vlád je dominujícím motivem elektronizace správy daní zavedení integrovaných služeb, zejména při

¹⁵¹ SOBOTKA, Bohuslav, pozn. 149, str. 30.

¹⁵² SOBOTKA, Bohuslav, pozn. 149, str. 29.

¹⁵³ BABIŠ, Andrej. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 2018a. str. 2.

¹⁵⁴ BABIŠ, Andrej, pozn. 153, str. 5.

¹⁵⁵ BABIŠ, Andrej, pozn. 153, str. 11.

¹⁵⁶ BABIŠ, Andrej, pozn. 153, str. 20.

¹⁵⁷ BABIŠ, Andrej. *Programové prohlášení vlády České republiky*. Praha: Vláda České republiky, 2018b. str. 6.

správě placení daní a veřejných pojistných. To vyústilo v projekt jednotného inkasního místa,¹⁵⁸ který však nikdy nebyl uveden do praxe a byl předčasně zrušen.¹⁵⁹ Dále se ve vládních programových prohlášeních pravidelně objevuje zavedení elektronických podání, zejména pokud jde o daňová tvrzení a úkony v registračním řízení. Obě tyto oblasti spadají do nespécifických oblastí elektronizace správy daní. Konečně z programových prohlášení vlády vyplynul jasný záměr zavést elektronické plnění záznamní povinnosti u hotovostních plateb, ať již jde o zrušený projekt registračních pokladen, nebo o aktuální systém evidence tržeb. Tyto projekty spadají do elektronizace správy daní v úzkém smyslu.

Na programová prohlášení vlády následně navazují akční plány. V roce 2015 byl schválen Akční plán pro rozvoj digitálního trhu, který sice obsahoval některá opatření i ve vztahu k eGovernmentu, zejména pokud jde o elektronickou komunikaci s úřady,¹⁶⁰ ale specificky oblasti daní se tento akční plán nevěnoval. Akční plán pro rozvoj digitálního trhu byl nahrazen Akčním plánem pro Společnost 4.0, který obsahuje část výslovně se věnující elektronizaci správy daní. Vláda v ní uložila Ministerstvu financí vybudovat nový informační systém pro správu daní, zavést principy úplného elektronického podání při správě daní a zavést samovyměření.¹⁶¹

V rámci Evropské unie vydala Komise již tři akční plány pro eGovernment. Tyto plány vydává na základě pravomoci Evropské unie napomáhat správní spolupráci mezi členskými státy¹⁶² a opírá jej o právo na řádnou správu¹⁶³. V prvním akčním plánu vytyčila komise velmi obecné cíle bez přímého specifického dopadu na správu daní.¹⁶⁴ Druhý akční plán¹⁶⁵ je mnohem konkrétnější, pokud jde o specifická

¹⁵⁸ Srov. zákon o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

¹⁵⁹ Srov. zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

¹⁶⁰ ÚŘAD VLÁDY ČR. *Akční plán pro rozvoj digitálního trhu*. Praha, [2015]. str. 19 a 20.

¹⁶¹ ÚŘAD VLÁDY ČESKÉ REPUBLIKY. *Akční plán pro Společnost 4.0*. Praha, 2017, 87 str. Schváleno usnesením vlády č. 684 ze dne 25. září 2017, materiál čj. OVA 989/17. str. 50 a 51.

¹⁶² Článek 197 Smlouvy o fungování Evropské unie.

¹⁶³ Článek 41 Listiny základních práv Evropské unie.

¹⁶⁴ KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ. *Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů: Akční plán „eGovernment“ v rámci iniciativy i2010: Urychlování zavádění elektronické veřejné správy v Evropě ve prospěch všech*. Brusel, 2006, (KOM(2006) 173 v konečném znění).

¹⁶⁵ EVROPSKÁ KOMISE. *Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů: Evropský akční plán „eGovernment“ na*

opatření, která mají být zavedena, jako například služba přeshraničního elektronického doručování,¹⁶⁶ povinnost uplatňovat zásadu jediné registrace údajů,¹⁶⁷ zavedení jednoho správního místa a s tím související propojení agend či zavedení elektronické identifikace.¹⁶⁸ Specificky oblast elektronizace správy daní ale ani tento akční plán nepostihнул. Třetí akční plán pak zakotvuje zejména obecné zásady eGovernmentu: zásadu preference elektronizace, zásadu předložení informací veřejné moci pouze jednou, zásadu začlenění a dostupnosti, zásadu otevřenosti a transparentnosti, zásadu preference přeshraničního přístupu, zásadu vzájemné propojitelnosti a zásadu důvěryhodnosti a bezpečnosti.¹⁶⁹ Třetí akční plán také obsahuje závazek Evropské komise navrhnout právní předpisy, které by rozšířily jednotný elektronický mechanismus pro registraci a platbu daně z přidané hodnoty na přeshraniční prodej zboží spotřebitelům.¹⁷⁰ Ve třetím akčním plánu se komise dále zavázala předložit návrh jednotné digitální brány,¹⁷¹ což je informační portál, který má mimo jiného obsahovat i informace k plnění daňových povinností v členských státech.¹⁷²

2.3.3 Oblasti elektronizace správy daní obvyklé v zahraničí

OECD od roku 2004 pravidelně monitoruje způsoby výkonu správy daní a na základě tohoto monitoringu publikuje jednou za dva roky souhrnnou zprávu.¹⁷³ Tato zpráva obsahuje informace o správě daní v 55 posuzovaných státech, přičemž jsou mimo jiného zkoumány i způsoby elektronizace správy daní. Souhrnná zpráva obsahuje informace o elektronizaci správy daní v celém jejím rozsahu, avšak pro účely této

období 2011-2015. Využívání IKT na podporu inteligentní, udržitelné a inovativní veřejné správy. Brusel, 2010, (KOM(2010) 743 v konečném znění).

¹⁶⁶ EVROPSKÁ KOMISE, pozn. 165, str. 9.

¹⁶⁷ EVROPSKÁ KOMISE, pozn. 165, str. 11.

¹⁶⁸ EVROPSKÁ KOMISE, pozn. 165, str. 12.

¹⁶⁹ EVROPSKÁ KOMISE. *Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů: Akční plán EU pro „eGovernment“ na období 2016–2020. Urychlování digitální transformace veřejné správy.* Brusel, 2016, (COM(2016) 179 final). str. 4.

¹⁷⁰ EVROPSKÁ KOMISE, pozn. 169, str. 9.

¹⁷¹ Tamtéž.

¹⁷² EVROPSKÁ KOMISE. *Návrh NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY, kterým se zřizuje jednotná digitální brána pro poskytování informací, postupů, asistenčních služeb a služeb pro řešení problémů a kterým se mění nařízení (EU) č. 1024/2012.* Brusel: Úřad pro publikace Evropské unie, 2017. COM(2017) 256 final.

¹⁷³ Zatím poslední je souhrnná zpráva z roku 2017, srov. OECD. *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.* Paris: OECD Publishing, 2017. ISBN 978-92-64-27912-4. ISSN 2307-7727, DOI: 10.1787/tax_admin-2017-en.

práce jsou níže rozebrány pouze ty oblasti elektronizace správy daní, které spadají do jejího užšího smyslu.

Jednou z výzev pro správce daně v posuzovaných zemích je boj s šedou ekonomikou. Podle OECD patří mezi dva nejprozkoumanější nástroje šedé ekonomiky zatajování tržeb a falešná fakturace.¹⁷⁴ Často používaným opatřením proti zatajování tržeb jsou pak elektronické registrační pokladny, které buď přenášejí tržby správci daně online, nebo je ukládají do fiskální paměti.¹⁷⁵ Falešná fakturace je pak v některých státech řešena zavedením povinného systému elektronické fakturace, k čemuž například došlo v Chile.¹⁷⁶ Tyto systémy však nemusí sloužit pouze jako kontrolní nástroj pro správce daně, ale mohou poskytovat benefity i daňovým subjektům. Nejde jen o snížení pravděpodobnosti uplatnění kontrolních postupů ve vztahu k osobě, která takové systémy využívá.¹⁷⁷ Ve Švédsku tak například na systém elektronické fakturace zahrnuje i jednoduchý účetní systém, který generuje měsíční finanční výkazy a umí vygenerovat předvyplněná daňová přiznání.¹⁷⁸ V Itálii zase používání takového systému vede k rychlejšímu vracení nadměrných odpočtů u daně z přidané hodnoty.¹⁷⁹

Moderní správa daní podle OECD zahrnuje pokročilou práci s daty, včetně jejich podrobné analýzy.¹⁸⁰ Při správě daní se zásadním způsobem využívají data od jiných osob nebo orgánů, jak vyplývá z grafu uvedeného na obrázku č. 2. Naopak v některých zemích dochází ke sdílení informací o daňových subjektech od správce daně směrem k zaměstnavatelům či k finančním institucím.¹⁸¹

¹⁷⁴ OECD, pozn. 173, str. 60.

¹⁷⁵ Tamtéž.

¹⁷⁶ Tamtéž.

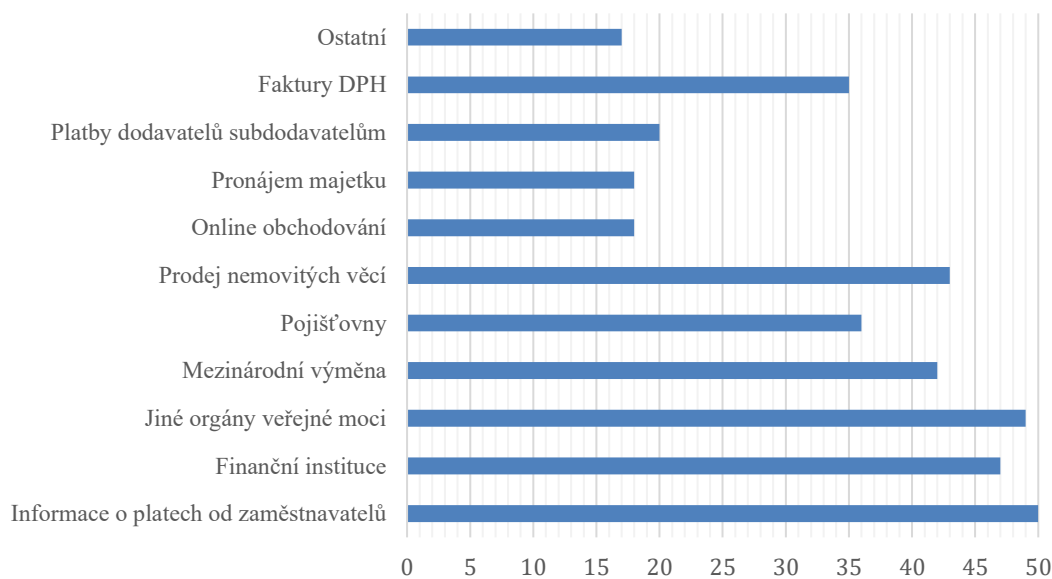
¹⁷⁷ Tamtéž.

¹⁷⁸ Tamtéž.

¹⁷⁹ Tamtéž.

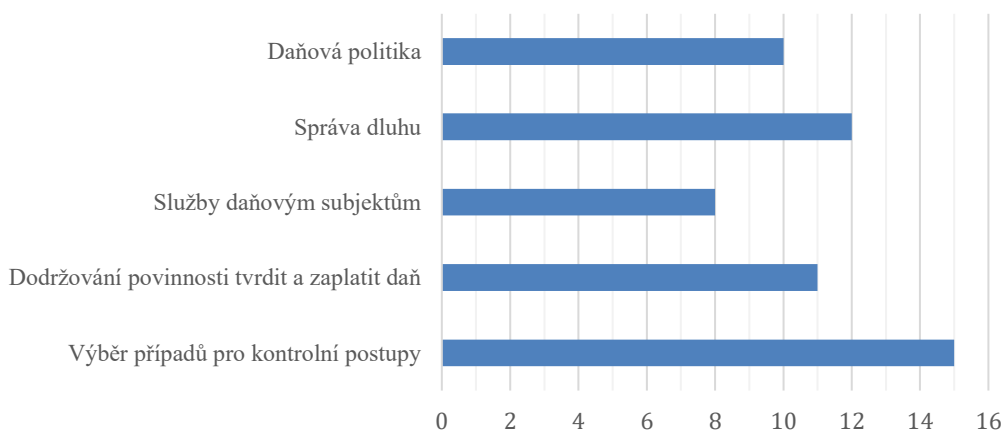
¹⁸⁰ OECD, pozn. 173, str. 139.

¹⁸¹ OECD, pozn. 173, tabulka A.145.



Obrázek 2: Zdroje dat využívané v jednotlivých zemích v roce 2015. Hodnota vyznačená v grafu odpovídá počtu států, které daný typ informací využívají.¹⁸²

Práce s velkým množstvím informací o daňových subjektech umožňuje automaticky pomocí metod shlukové analýzy¹⁸³ rozřadit daňové dlužníky do skupin, kterým se lze individuálně věnovat, což například v Irsku mělo pozitivní vliv na výběr nedoplatků.¹⁸⁴ Pokročilé analytické metody se pak používají i v dalších oblastech správy daní, jak je patrné z grafu na obrázku 3.



Obrázek 3: Oblasti, ve kterých správci daně používají pokročilé metody analýzy dat podle výzkumu Fóra OECD pro správu daní (FTA) v roce 2015. Celkem bylo posuzováno 16 států.

¹⁸² Zdroj dat: OECD, pozn. 173, str. 64. Přímý odkaz na zdrojová data: <http://dx.doi.org/10.1787/888933546146>

¹⁸³ MAŘÍK, Vladimír. Rozpoznávání. In: MAŘÍK, Vladimír. Rozpoznávání. In: MAŘÍK, Vladimír, Olga ŠTĚPÁNKOVÁ, Jiří LAŽANSKÝ, Jiří HOŘEJŠ, Miroslav KUBÁT, Petr ŠTEPÁNEK a Zdeněk ZDRÁHAL. *Umělá inteligence (I)*. Praha: Academia, 2004. ISBN 80-200-0496-3. str. 152.

¹⁸⁴ OECD, pozn. 173, str. 157.

Hodnota vyznačená v grafu odpovídá počtu států, které používají pokročilé metody analýzy dat v dané oblasti.¹⁸⁵

V některých zemích dochází k tomu, že jsou daňové pokyny, metodiky a další obdobné dokumenty integrovány do účetního software, aby byly blíže daňovým subjektům, resp. jejich profesionálním zástupcům, což může vést ke snížení nutnosti použít postupy k odstranění vad podání či odstranění pochybností.¹⁸⁶ Nemusí však jít o integraci pouze obecných metodických informací. Ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska je například možné prostřednictvím aplikačního programového rozhraní (tzv. *API*)¹⁸⁷ do účetního programu integrovat informace z evidence daní, zejména o daňových nedoplatcích.¹⁸⁸ Správci daně za tím účelem také standardně spolupracují s vývojáři software, aby nabízené aplikační programové rozhraní odpovídalo reálným potřebám.¹⁸⁹

Pokud jde o samotný proces správy daní, dělí jej souhrnná zpráva do následujících fází: registrace k dani, stanovení a placení daně, kontrolní postupy, vymáhání daní a řešení sporů.¹⁹⁰ Zásadní vliv informačních a komunikačních technologií je vnímán v oblasti registrace k dani, kdy je zpravidla k dispozici on-line registrace.¹⁹¹ Typické je také slučování registrace k dani se souvisejícími registračními agendami, například registraci k živnosti.¹⁹²

Jakkoliv se informační a komunikační technologie uplatní také při stanovení daně a placení daně, není zde situace již natolik příznivá, protože v mnoha zemích v souvislosti s těmito činnostmi stále převládá „papírování“. Přesto lze konstatovat, že celkově používání elektronických prostředků při podávání daňových tvrzení převládá,

¹⁸⁵ Zdroj dat: OECD. *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work*. Paris: OECD Publishing, 2016. ISBN 978-92-64-25645-3. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256453-en>. str. 20.

¹⁸⁶ OECD, pozn. 173, str. 72.

¹⁸⁷ *API* je definované rozhraní k poskytované službě, které může využívat klientská aplikace k tomu, aby mohla integrovat takto zpřístupněné funkce. Typickým příkladem může být například ověřování platnosti DIČ, kdy se účetní systém po zadání faktury prostřednictvím *API* automatizovaně zeptá služby ověřující DIČ, zda takové DIČ existuje. Pro další informace o *API* srov. Application Program Interface. In: *FOLDOC: Free Online Dictionary of Computing* [online]. London: Howe, c1985, 1995-02-15 [cit. 2018-11-10].

¹⁸⁸ OECD, pozn. 173, str. 72.

¹⁸⁹ Tamtéž.

¹⁹⁰ OECD, pozn. 173, str. 76.

¹⁹¹ Tamtéž.

¹⁹² OECD, pozn. 173, str. 78.

i když se liší podle jednotlivých druhů daně – korporátní daň¹⁹³ a daň z přidané hodnoty mají výrazně vyšší podíl elektronicky podaných daňových tvrzení než daň z příjmů fyzických osob.¹⁹⁴ To je však pochopitelné, vezme-li se v úvahu to, že subjektem korporátní daně či daně z přidané hodnoty jsou kvalifikovanější subjekty, než jsou zpravidla fyzické osoby. Je však zajímavé, že i když elektronické podávání daňových tvrzení převládá, v roce 2015 šlo o 80 % daňových tvrzení ke korporátním daním, 87 % tvrzení k daním z přidané hodnoty a 57 % tvrzení k daním z příjmů fyzických osob,¹⁹⁵ tak elektronicky daně v roce 2015 zaplatilo pouze cca 42 % daňových subjektů a 12 % preferovalo platbu na pokladně správce daně.¹⁹⁶ Zejména v případě daně z příjmů fyzických osob pak v posledních dvou dekadách dochází k zavádění předvyplněných daňových přiznání, vycházející z informací, které správce daně shromáždil o daňovém subjektu. V roce 2015 takto z 55 posuzovaných států celých 67 % nějakým způsobem daňová přiznání předvyplňovala.¹⁹⁷ Druhy předvyplňovaných příjmů a jejich zastoupení v jednotlivých posuzovaných státech jsou zobrazeny na obrázku 4. Při předvyplňování daňových přiznání však musí správce daně dbát na to, aby předvyplnění proběhlo dostatečně včas. Podle Highfielda má jít nejméně o 4 týdny před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání.¹⁹⁸

Dalším krokem, pokud správce daně získá dostatečné množství informací, pak může být odstranění povinnosti daňové tvrzení podávat vůbec.¹⁹⁹ To celkově vede k tomu, že zatímco tradičním způsobem dnes probíhá reálné posuzování informací obsažených v daňovém tvrzení až po vyměření daně, zejména v důsledku trendu zavádění samovyměření, případě v důsledku konkludentního vyměření, tak nově je možno posuzování těchto informací dokonce předsunout před okamžik, kdy má být daňové tvrzení podáno.²⁰⁰

¹⁹³ Tento pojem zahrnuje všechny možné druhy daní z příjmů právnických osob.

¹⁹⁴ OECD, pozn. 173, str. 82.

¹⁹⁵ Všechny údaje se vztahují k cca 35 státům.

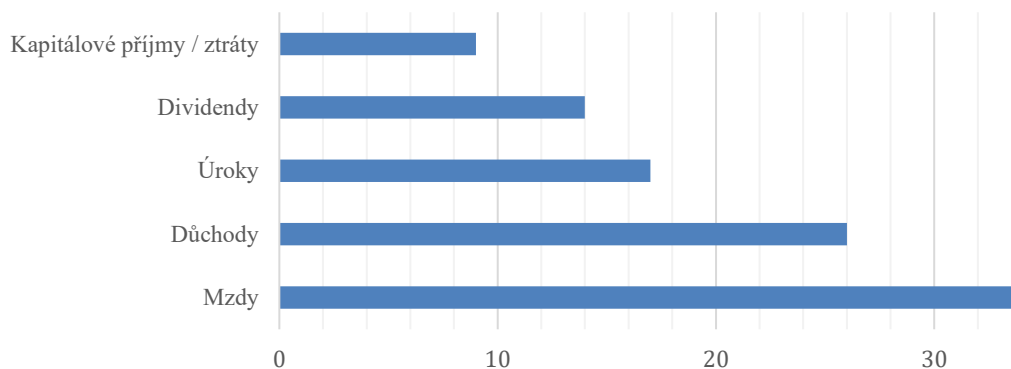
¹⁹⁶ Tamtéž. Údaje se vztahují pouze k 15 státům.

¹⁹⁷ OECD, pozn. 173, str. 83.

¹⁹⁸ HIGHFIELD, Richard. Pre-Populated Income Tax Returns: The Next "Big Thing" in Reform of the Administration of Australia's Personal Income Tax System?. In: MCKERCHAR, Margaret a Michael WALPOLE, ed. *Further Global Challenges in Tax Administration*. Birmingham: Fiscal Publications, 2006. ISBN 0-9545048-6-0. str. 333.

¹⁹⁹ OECD, pozn. 173, str. 81.

²⁰⁰ OECD, pozn. 173, str. 194.



Obrázek 4: Kategorie příjmů používané při předvyplnění daňových tvrzení u daně z příjmů fyzických osob v roce 2015. Hodnota vyznačená v grafu odpovídá počtu států, které daný druh příjmů předvyplňují.²⁰¹

V souvislosti se stanovením daně pak s daňovými subjekty probíhá i komunikace různými způsoby, přičemž v posuzovaných státech došlo mezi roky 2014 a 2015 k meziročnímu nárůstu používání elektronické pošty o cca 22 %.²⁰² Význam elektronické pošty při komunikaci se správcem daně dokládá to, že se v některých zemích na správce daně obrátilo více daňových subjektů prostřednictvím elektronické pošty, než prostřednictvím dopisu, například na Slovensku šlo v roce 2015 o cca 450 dopisů, zatímco zpráv elektronické pošty dorazilo cca 71 000.²⁰³

Elektronizace se dále prosazuje v rámci kontrolních postupů, protože spolu s využitím dat z externích zdrojů je možné aplikovat pokročilé metody analýzy rizik.²⁰⁴ Celá polovina z 53 posuzovaných států používá analytické modely založené na předpovědi rizika pro účely výběru daňových subjektů, u kterých budou provedeny kontrolní postupy.²⁰⁵ 47 posuzovaných států používá analýzu rizik založenou na selekčních pravidlech a stejný počet států používá údaje získané při automatické výměně informací v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní k zacílení kontrolních postupů.²⁰⁶

²⁰¹ Zdroj dat: OECD, pozn. 173, str. 83. Přímý odkaz na zdrojová data: <http://dx.doi.org/10.1787/888933546203>

²⁰² OECD, pozn. 173, str. 89.

²⁰³ OECD, pozn. 173, tabulky A.117 a A.118.

²⁰⁴ OECD, pozn. 173, str. 76.

²⁰⁵ OECD, pozn. 173, str. 96.

²⁰⁶ OECD, pozn. 173, str. 97.

V oblasti vymáhání daní se tradičně používají techniky preskriptivní analýzy²⁰⁷ sloužící k určení toho, jak co nejefektivněji komunikovat s daňovými dlužníky. Vedle toho se ale začíná používat i prediktivní analýza²⁰⁸, která může napomoci s určitou mírou pravděpodobnosti určit možné problémy daňového subjektu při placení daně. Například v Belgii tak správce daně používá systém, který vyhodnocuje pravděpodobnost úpadku daňového subjektu v následujících 12 měsících.²⁰⁹ Některé země, jako například Portugalsko a Peru, pak používají automatizované postupy při vynucování plnění daňových povinností, zejména vynucování zaplacení daně. Portugalský systém umožňuje i automatizované zabavení majetku a vystavení údajů o daňovém dlužníkovi na internetových stránkách správce daně.²¹⁰ Peruánský systém na rozdíl od toho „pouze“ zasílá elektronická upozornění o nesplněných daňových povinnostech, což ale přesto vedlo k celkovému zlepšení plnění daňových povinností.²¹¹ Obdobně pak v Austrálii automatizovaný systém vyhodnocuje, zda daňový subjekt pravděpodobně nezaplatí včas, a pokud takové riziko odhalí, zašle tomuto daňovému subjektu SMS zprávu s upozorněním na blížící se termín splatnosti, což také vedlo ke zlepšení platební morálky daňových subjektů.²¹²

2.4 Shrnutí kapitoly

V této kapitole byla vymezena elektronizace správy daní, jejíž právní aspekty jsou předmětem této práce. Elektronizace správy daní je buď procesem zavádění informačních a komunikačních technologií do procesu správy daní, v takovém případě lze hovořit o elektronizaci správy daní v dynamickém smyslu, nebo jde o samo využívání informačních a komunikačních technologií při správě daní, což

²⁰⁷ Podle Sinnotta a O'Carrollové slouží preskriptivní analýza k odhalení toho, zda mezi určitou činností a výsledkem existuje příčinná souvislost, nebo zda jde pouze o náhodný vztah. Například může jít o zkoumání toho, zda určitý typ komunikace má vliv na včasné odevzdání daňového tvrzení. Srov. SINOTT, Daniel a Rachel O'CARROLL. Advanced analytics. In: OECD, pozn. 173, str. 140.

²⁰⁸ Podle Sinnotta a O'Carrollové slouží prediktivní analýza k předvídání pravděpodobných problémů na základě hledání vzorů v historických datech. Může jít například o identifikaci významných anomálií v určitém daňovém tvrzení při srovnání s tvrzeními podanými daňovými subjekty patřícími do podobné skupiny. Srov. SINOTT, Daniel a Rachel O'CARROLL. Advanced analytics. In: OECD, pozn. 173, str. 140.

²⁰⁹ OECD, pozn. 173, str. 110.

²¹⁰ OECD, pozn. 173, str. 111.

²¹¹ OECD, pozn. 173, str. 111.

²¹² OECD, pozn. 173, str. 156.

představuje elektronizaci správy daní ve statickém smyslu. Oba smysly elektronizace správy daní přináší svébytné problémy a je vhodné je důkladně prozkoumat, avšak předmětem zájmu této práce je pouze elektronizace správy daní ve statickém smyslu.

Aby bylo možné posoudit jednotlivé právní aspekty elektronizace správy daní ve statickém smyslu, byl nejprve identifikován její obsah. Ten může vycházet jak z právních předpisů *de lege lata*, tak může být *de lege ferenda* teprve v budoucnu zaveden. Protože je však možné si představit víceméně cokoliv, omezila se identifikace možného obsahu elektronizace správy daní *de lege ferenda* na trendy, jejichž zavedení lze s vysokou mírou pravděpodobnosti očekávat, protože byly obsaženy v některém z programových dokumentů vlády, nebo Evropské komise anebo jde o trendy obvyklé ve světě.

Pro veřejnou správu obecně platí, že základními zájmy při její elektronizaci je zavedení integrovaných řešení, kdy lze služby veřejné správy využívat ideálně na jednom místě. S tím dále souvisí elektronická komunikace s orgány veřejné moci, protože bez elektronické komunikace není možné efektivně vést elektronický spis ani elektronizovat jiné procesy probíhající ve veřejné správě. Není proto divu, že vedle obecné právní úpravy podmínek pro vytváření a vedení informačních systémů bylo jedno z prvních zásadních opatření právě zavedení systému datových schránek jako prostředku elektronické komunikace s orgány veřejné moci. Tyto oblasti jsou samozřejmě významné i pro oblast elektronizace správy daní, avšak nejsou specifické pouze pro správu daní. Z tohoto důvodu spadají do nespécifických oblastí elektronizace správy daní.

Přesto i v oblasti elektronické komunikace existují podoblasti, které spadají do elektronizace správy daní v úzkém smyslu, protože jsou specifické pro správu daní. Jde zejména o využívání elektronické pošty při správě daní v návaznosti na zvláštní mlčenlivost správce daně, dále jde o formulářová podání ve formátu a struktuře, daňová informační schránka, a konečně jde o způsoby poskytování informací osobám zúčastněným na správě daní, protože daňový řád pro tuto oblast stanoví specifickou právní úpravu.

Aby mohlo být dosaženo základního cíle správy daní, tedy správného stanovení a výběru daně, musí správce daně pracovat s velkým množstvím informací.

Do oblasti nakládání s informacemi specifických pro správu daní pak spadá i plnění záznamní povinnosti elektronickými prostředky. Správce daně informace o daňových subjektech nejen shromažďuje, ale také je zpracovává velmi pokročilými metodami a automatizovaně je vyměňuje se zahraničím. Při tom může odhalit souvislosti, které nemusí být známé ani samotnému daňovému subjektu. Jak ukazují příklady z různých států, moderní správa daní je přímo založena na masivním sběru informací, jejich mezinárodní výměně a efektivní práci s nimi. To však samo o sobě představuje zásadní zásahy do soukromí daňových subjektů.

Vedle těchto dvou základních okruhů pak s elektronizací správy daní v úzkém smyslu souvisejí další typicky daňová témata, zejména placení daní a prosazování a vynucování elektronizace správy daní.

3 Jednotlivé právní aspekty elektronizace správy daní

V přechodí kapitole byla vymezena elektronizace správy daní a byl identifikován její obsah, a to jak stávající, tak pravděpodobně očekávatelný, protože vychází z jejich trendů.

V této kapitole se zaměřím na jednotlivé právní aspekty elektronizace správy daní v úzkém smyslu. Nejprve budou rozebrána základní východiska právního zakotvení elektronizace správy daní, tedy zda jde vůbec o problém právní či nikoliv, a jak obecně přistupovat ke stanovení právních norem upravujících elektronizovaný právní institut. Současně se také zaměřím na otázku prosazování elektronizace správy daní.

Při dalším zkoumání, které již bude probíhat spíše kazuisticky, v návaznosti na jednotlivé identifikované okruhy elektronizace, budou podrobeny analýze právní aspekty týkající se komunikace při správě daní, ať již jde o komunikaci individuální nebo hromadnou. Zde považuji za nejpodstatnější otázky možnost použití elektronické pošty při správě daní, povinnost činit formulářová podání elektronicky ve stanoveném formátu a struktuře a poskytování informací na dálku osobám zúčastněným na správě daní.

Údaje, které správce daně získává o daňových subjektech, následně vede v informačních systémech. Tyto údaje však zpravidla podléhají povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu,²¹³ což omezuje okruh osob, které s těmito informacemi mohou nakládat. Z tohoto důvodu se zaměřím na možnost externí správy těchto informačních systémů a případnou možnost využít cloudové služby, například připravovaný eGovernment cloud.

Použití informačních a komunikačních technologií umožňuje zpracovávat údaje o daňových subjektech v dosud nebyvalé míře, což vede k intenzivnímu zásahu do soukromí daňových subjektů. Z tohoto důvodu nejprve obecně posoudím zásahy do soukromí při správě daní a následně se budu věnovat třem druhům zásahů do

²¹³ § 52 an. daňového řádu.

soukromí, které považují v souvislosti s elektronizací správy daní za nejstěžejnější, a sice automatizovaný přístup k informacím, ať již vnitrostátní nebo mezinárodní, sledování činnosti daňových subjektů v reálném čase a konečně vytěžování dat o daňových subjektech a automatizované rozhodování o nich, tedy profilování.

V souvislosti s tím, že správci daně již nyní poskytují nástroje, pomocí kterých je možné vyplnit a podat daňové tvrzení, a v budoucnu by mohly být přímo v těchto systémech navíc předvyplněné údaje, kterými správce daně disponuje, bude posledním podrobně zkoumaným právním aspektem odpovědnost za selhání takového nástroje, ať již odpovědnost daňového subjektu nebo správce daně.

3.1 Obecně k právním aspektům elektronizace správy daní

V předchozí kapitole bylo provedeno vymezení pojmu elektronizace správy daní a byl identifikován její obsah pro účely této práce. Dále se již budeme věnovat pouze právním aspektům elektronizace správy daní v úzkém smyslu, protože právním aspektům nespécifických oblastí elektronizace správy daní a eGovernmentu obecně se v České republice podrobně věnují jiní autoři, zejména Pomahač²¹⁴, a Mates se Smejkal²¹⁵. Výjimka bude učiněna pouze v případě elektronické dražby podle daňového řádu, která sice spadá do nespécifických oblastí elektronizace správy daní, avšak lze na ní pěkně demonstrovat to, jak by v žádném případě neměla vypadat elektronizace právního institutu.

Dříve, než se budeme zabývat právními aspekty jednotlivých oblastí elektronizace správy daní v úzkém smyslu, zaměřím se na obecné problémy související s právními aspekty elektronizace správy daní vůbec.

Prvním zásadním tématem je otázka, zda je nutné elektronizaci správy daní zakotvit v určitém právním předpisu, a pokud ano, tak jakou musí mít právní sílu. Postačí podzákonný právní předpis, nebo je nutný právní předpis na úrovni zákona? Základním východiskem pro posouzení této otázky je skutečnost, že správa daní spadá do oblasti veřejného práva, mezi jejíž základní charakteristiky patří kogentnost právních norem, přestože i ve veřejném právu lze výjimečně najít právní normy

²¹⁴ POMAHAČ, Richard a kol., pozn. 14.

²¹⁵ MATES, Pavel a SMEJKAL Vladimír, pozn. 77.

dispozitivní.²¹⁶ Je tedy zásadně nepřipustné, odchýlit se od právních norem vyplývajících z jednotlivých pramenů veřejného práva. Dále platí, že procesněprávní normy upravují práva případně pravomoci a povinnosti jak orgánů veřejné moci, tak jiných osob. Při tom platí, že orgány veřejné moci mohou uplatňovat státní moc pouze způsoby stanovenými zákonem,²¹⁷ zatímco v případě jiných osob platí, že nemusí činit to, co jim zákon neukládá.²¹⁸

Z uvedeného vyplývá, že **správa daní musí být upravena právními normami, a to takovými, které pramení ze zákona, ať již přímo, nebo na jeho základě a v jeho mezích**, jinak by nebylo možné vynucovat jejich plnění, ani by nebyla naplněna ústavní zásada požadující, aby byla státní moc uplatňována pouze zákonem předvídanými způsoby. To však neznamená, že takové právní normy musí za každou cenu kazuisticky upravovat podrobnosti konkrétního postupu správce daně, pokud by stačila právní úprava obecná. To lze demonstrovat na příkladu evidence daní. Evidence daní, pokud je vykonávána za pomoci informačních a komunikačních technologií, je činnost, která spadá do elektronizace správy daní v úzkém smyslu, jak bylo uvedeno výše. V rámci právní úpravy evidence daní je však specificky ve vztahu k použití informačních a komunikačních technologií pouze stanoveno, že je možné vést záznamy v elektronické podobě,²¹⁹ ale samotný postup vedení evidence daní je upraven bez vazby na konkrétní technologii, takže podle stejných ustanovení lze postupovat jak při vedení evidence daní v elektronické podobě, tak při vedení evidence daní v klasické listinné podobě. Mám za to, že v tomto případě by nebylo nutné ani výslovně stanovovat, že údaje mají být evidovány v písemné nebo elektronické podobě a postačovalo by pouze stanovit to, že mají být evidovány průkazným způsobem. Tento přístup k elektronizaci správy daní je plně v souladu se zásadou technologické neutrality, protože nevynucuje použití určité technologie, ani nezakotvuje kazuistickou právní úpravu poplatnou určité používané technologii či přímo konkrétnímu postupu v rámci jednoho informačního systému, což by si při

²¹⁶ HOETZEL, Jiří. Akt správní. In: HÁCHA, Emil, Antonín HOBZA, Jiří HOETZEL, František WEYR a Karel LAŠTOVKA, ed. *Slovník veřejného práva Československého: Svazek I. A až Ch.* Brno: Polygrafia, 1929, str. 43.

²¹⁷ Čl. 2 odst. 3 Ústavy.

²¹⁸ Čl. 2 odst. 4 Ústavy.

²¹⁹ § 149 odst. 4 daňového řádu.

každé změně technologie nebo informačního systému vyžádalo novelizovat daný zákon.

V určitých případech je však změna právní úpravy pro zavedení elektronizovaného právního institutu nevyhnutelná. Příkladem je umožnění placení daní platební kartou. Daňový řád byl v souvislosti s placením daní platební kartou novelizován s účinností k 1. dubnu 2017,²²⁰ kdy bylo do § 166 daňového řádu doplněno písmeno c), stanovující zvláštní den platby pro platbu učiněnou platební kartou. Již z provedené změny je patrné, že platební kartou bylo teoreticky možné provádět platby již před 1. dubnem 2017, protože novela nerozšířila okruh způsobů placení daně. Tomu odpovídá i to, že například katastrální úřady dávno před novelou umožňovaly zaplatit správní poplatek za podání návrhu na vklad do katastru nemovitostí platební kartou, například Katastrální úřad pro Jihočeský kraj umožňoval tento způsob platby již od roku 2015.²²¹ Platba prostřednictvím platební karty je totiž platbou bezhotovostním převodem podle § 163 odst. 3 písm. a) daňového řádu, na čemž novela nic nezměnila. Proč tedy bylo tuto novelu nutné přijmout? Důvodem je právě novelizované ustanovení o dni platby. Při správě daní se obecně uplatní princip, že daň je zaplácena ke dni, kdy jsou peníze skutečně připsány na účet správce daně, neuplatňuje se tak obdobný režim, jako například u podání, tedy že by stačilo bezhotovostní platbu na účet správce daně poukázat. V případě platebních karet je transakce potvrzena zásadně okamžitě poté, co je platba autorizována držitelem karty a ověřena platební institucí. V takovém případě je v soukromém sektoru platba zpravidla považována za provedenou a například povinnost zaplatit kupní cenu plynoucí z kupní smlouvy je v takový okamžik považována ze strany kupujícího za splněnou. Peníze jsou však zpravidla připsány na účet příjemce platby až v následujících dnech, a to jako souhrnná platba, ke které platební instituce poskytne položkové rozúčtování. Původní pravidlo daňového řádu týkající se dne platby je tak v rozporu s postupem používaným standardně u platebních karet, přičemž si držitel platební karty nejen nemusí být vědom toho, že platba je na účet připsána opožděně, ale ani není schopen ovlivnit, kdy k tomu dojde. Původní pravidlo o dni platby činí navíc problémy zvláště v případě správních poplatků, protože jde zpravidla o drobné

²²⁰ Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní.

²²¹ Platba kartou. In: ČÚZK: *Katastrální úřad pro Jihočeský kraj* [online]. České Budějovice: ČÚZK, c2018, 12.01.2018 [cit. 2018-11-18].

částky, jejichž platba probíhá na místě a není opakovaná, a proto lze očekávat poptávku po placení platební kartou zejména v případě správních poplatků. Problémem je to, že správní poplatek stanovený pevnou částkou musí být vybrán před provedením úkonu,²²² a tedy by při platbě kartou nebylo možné úkon provést, protože by z pohledu daňového řádu tento poplatek po provedení operace s platební kartou ještě nebyl zaplacen, neboť správce poplatku tyto prostředky ještě neobdržel. Tento problém řeší zmíněná novela tím, že pro tento zvláštní případ posouvá den platby na den, ve kterém proběhne platba kartou na platebním terminálu. I v tomto případě se však ukazuje, že může postačit minimalistická novela, která pouze odstraní potenciálně problematickou záležitost, aniž by bylo nutné vytvářet zvláštní právní režim pro tyto druhy plateb.

Lze tak přijmout dílčí závěr, že **elektronizace správy daní musí mít oporu v právní normě zakotvené v zákoně nebo v právním předpisu vydaném na základě zákona a v jeho mezích, avšak tato právní úprava by neměla vynucovat konkrétní technologické řešení a měla by upravovat pouze nejnnutnější odchylky od obecné právní úpravy vynucené zvláštní povahou vyplývající z použití informačních a komunikačních technologií.**

Minimalismus právní úpravy ale nesmí současně vést k tomu, že bude zásadním způsobem snížena právní jistota adresátů právních předpisů. Nevhodný přístup k elektronizaci právního institutu lze demonstrovat na příkladu elektronické dražby podle daňového řádu. Ta sice spadá do nespécifických oblastí elektronizace správy daní, a proto její právní aspekty nebudou v této práci podrobně rozebrány, ale přesto může posloužit jako odstrašující ukázka toho, jak nemá být přistupováno k elektronizaci stávajícího právního institutu.

Daňový řád obsahuje podrobnou právní úpravu, kterou se řídí při daňové exekuci dražba provedená klasickým způsobem. Daňový řád však připouští i dražbu elektronickou, aniž by ale stanovil zvláštní pravidla pro její provádění. Stanoví pouze, že se pro elektronickou dražbu použijí přiměřeně ustanovení o dražbě. Elektronická dražba v současné době sice není prováděna ani orgány Finanční správy České republiky, ani orgány Celní správy České republiky, avšak důvodem patrně není to, že

²²² § 5 odst. 2 zákona o správních poplatcích.

se má elektronická dražba řídit pravidly, která nejsou explicitně vymezena. Přesto lze očekávat, že až jednotliví správci daně k elektronickým dražbám přistoupí, tak vyvstanou aplikační problémy, jak je vlastně provádět. Podrobný rozbor problémů, které plynou z kusé a nejasné právní úpravy elektronické dražby jsem provedl jinde,²²³ a proto je na tomto místě pouze shrnu.

Při daňové exekuci se subsidiárně postupuje podle občanského soudního řádu,²²⁴ a tedy se subsidiárně použije²²⁵ i vyhláška o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy, která provádí občanský soudní řád a stanoví některé další podrobnosti dražby.²²⁶ Pravomoci správce daně jako exekučního orgánu však upravuje pouze daňový řád.²²⁷ To ve svém důsledku znamená, že daňovou exekuci nelze provést způsobem, který je sice upraven v občanském soudním řádu, ale přitom není zároveň upraven v daňovém řádu, například výkonem rozhodnutí postižením závodu.²²⁸ V případě dražby ale subsidiární použití občanského soudního řádu vyloučeno není, protože jde o způsob exekuce, který daňový řád předvídá, avšak s ohledem na to, že daňový řád dražbu upravuje relativně komplexně, a navíc je vyloučeno použití norem přímo upravujících pravomoc exekučního orgánu, tak pro subsidiární aplikaci občanského soudního řádu nezbyvá moc velký prostor.²²⁹

Na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků, který dražbu neupravoval vůbec a přípustnost jejího použití tak plynula pouze ze subsidiární aplikace občanského soudního řádu,²³⁰ je právní úprava institutu dražby upravena v daňovém řádu komplexně, a to společně jak pro věci movité, tak pro věci nemovité.²³¹

Daňový řád stanoví, že dražbu lze provést elektronicky, pokud je k tomu správce daně technicky vybaven, což však nebrání tomu, aby správce daně

²²³ TULÁČEK, Michal. Elektronická dražba podle daňového řádu. *Daně a finance*, 2017, **25** (4), 33-40. ISSN 1801-6006.

²²⁴ § 177 odst. 1 daňového řádu.

²²⁵ LAVICKÝ, Petr. § 177 Vztah k občanskému soudnímu řádu. In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2017-9-6]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN 2336-517X.

²²⁶ § 59, § 59e a § 62 až § 63 vyhlášky o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy.

²²⁷ § 177 odst. 2 daňového řádu.

²²⁸ § 338f an. občanského soudního řádu.

²²⁹ LAVICKÝ, Petr. § 194 (Dražba a subjekty dražby). In: BAXA, Josef a kol., pozn. 225.

²³⁰ § 73 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

²³¹ § 194 až § 202 daňového řádu.

v odůvodněných případech provedl dražbu neelektronicky.²³² Z uvedeného vyplývá, že záleží zejména na správci daně, zda zabezpečí takové technické vybavení, aby byl schopen provádět dražbu elektronicky. Pokud tak však učiní, tak z dikce komentovaného ustanovení plyne, že se v takovém případě elektronická dražba stane výchozím způsobem provádění dražby a jinou než elektronickou dražbu lze provést pouze výjimečně, přičemž k tomu musí existovat racionální důvod. Tím se také stávající právní úprava elektronické dražby liší od právní úpravy elektronické dražby v původním znění daňového řádu, podle které bylo možné provádět elektronickou dražbu vedle dražby neelektronické, a to za podmínek stanovených ve vyhlášce Ministerstva financí.²³³ Taková vyhláška ale nebyla nikdy vydána, a proto ani nebylo možné provádět elektronickou dražbu podle daňového řádu před 1. lednem 2014, kdy nabyla účinnosti novela daňového řádu zavádějící dnešní úpravu elektronické dražby.²³⁴

Daňový řád neupravuje podrobnou úpravu pro provádění elektronické dražby, ale namísto toho stanoví, že se ustanovení o dražbě použijí přiměřeně.²³⁵ Jde tak o analogické použití právní úpravy o dražbě, ale s volnějším vztahem, než kdyby bylo stanoveno, že se tato právní úprava použije obdobně. Zatímco v případě obdobného použití se použije daná právní úprava v plném rozsahu s výjimkou případů faktické neaplikovatelnosti, připouští přiměřené použití právní úpravy racionálně odůvodněné odchylky od této úpravy.²³⁶ Podle Kněžínka lze přiměřené použití jiné právní úpravy připustit mimo jiné pouze tehdy, pokud z odkazovaného právního předpisu jednoznačně vyplývá, na která ustanovení se odkazuje a pokud nejde o právní úpravu podmínek výkonu státní resp. veřejné moci.²³⁷ V případě elektronické dražby je odkazováno na použití ustanovení o dražbě. Tím se mohou rozumět jak § 194 až § 202 daňového řádu, tedy samotná právní úprava dražby podle daňového řádu, nebo může jít o libovolné ustanovení dotýkající se dražby obsažené v daňovém řádu, případně může jít i o subsidiárně použitá ustanovení občanského soudního řádu

²³² § 194a odst. 1 daňového řádu.

²³³ § 194 odst. 6 daňového řádu ve znění k 1. lednu 2011.

²³⁴ Zákonné opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů.

²³⁵ § 194a odst. 3 daňového řádu.

²³⁶ KNĚŽÍNEK, Jan, Petr MLSNA a Josef VEDRAL. *Příprava návrhů právních předpisů: Praktická pomůcka pro legislativce*. Praha: Úřad vlády ČR, 2010. ISBN 978-80-7440-023-0. str. 40.

²³⁷ KNĚŽÍNEK, Jan, Petr MLSNA a Josef VEDRAL, pozn. 236, str. 42.

a vyhlášky o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy, které se dražby dotýkají. I pokud by šlo pouze o ustanovení přímo upravující dražbu, tak není bez podrobné analýzy zjevné, která ustanovení je vhodná použít a která ne. Navíc jde o právní úpravu postupu při správě daní, tedy při výkonu veřejné moci. **Použití pojmu přiměřeně tak nepovažuji v tomto případě za vhodné.**

V důsledku toho je právní úprava elektronické dražby v daňovém řádu nedostatečná a povede v praxi k aplikačním problémům. Mám za to, že příčinou tohoto stavu je to, že nebyla učiněna podrobná úvaha o tom, jakým způsobem elektronickou dražbu realizovat, takže byl pouze ponechán prostor pro její eventuální zavedení stanovením blanketního ustanovení.

Lze tak shrnout, že jakkoliv lze obecně zavést elektronickou podobu určitého právního institutu jednoduše odkazem na odpovídající právní úpravu neelektronické verze tohoto institutu, **bez jasné představy o tom, jak má být tento elektronický institut realizován, může být nakonec v praxi velmi obtížné určit, jaký je obsah právních norem, které se v případě elektronické podoby tohoto právního institutu mají aplikovat, což je v rozporu s požadavkem právní jistoty.**

Existují různé důvody, proč správu daní elektronizovat. Jedním ze základních důvodů může být zlepšení služeb pro adresáty právní úpravy a usnadnění realizace jejich práv a plnění jejich povinností. Elektronizace správy daní však může mít nezanedbatelné přínosy i pro samotného správce daně, ať již jde o zjednodušení práce se spisem, analytickou činnost nebo prostou možnost jednoduššího sdílení informací mezi jednotlivými úředními osobami správce daně, nebo dokonce mezi různými správci daně. Z tohoto důvodu může vyvstat oprávněná potřeba, aby právní institut, jež je dostupný jak v elektronizované, tak v klasické podobě, byl používán právě ve své elektronizované podobě. Lze tak hovořit o **prosazování elektronizace správy daní** v případě, kdy jsou za účelem změny chování osob zúčastněných na správě daní činěny motivační, nesankční kroky tak, aby tyto osoby upřednostňovaly elektronizovanou podobu určitého právního institutu a o **vynucování elektronizace správy daní**, pokud jsou za tímto účelem činěny kroky sankční. Příkladem prosazování elektronizace správy daní může být výše švédský systém elektronické fakturace, který svým uživatelům přináší dodatečnou funkcionalitu využitelnou při jejich podnikání, či italský systém elektronické fakturace, jehož užívání vede

k rychlejšímu vracení nadměrných odpočtů, které byly uvedeny dříve v části věnované mezinárodnímu srovnání. Vynucování elektronizace správy daní pak představuje například takzvaná „elektropokuta“ podle daňového řádu neboli zvláštní skutková podstata pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.²³⁸

Zda v daném případě přistoupit spíše k prosazování nebo k vynucování elektronizace správy daní je otázkou víceméně ne právní a spadá spíše do oborů sociologie, ekonomie či psychologie a souvisí obecně s povinností plnit povinnosti. V zahraniční literatuře se pro tento účel používá pojem *compliance*,²³⁹ který v daňové oblasti zahrnuje jak plnění povinností vyplývajících z právního řádu, tak z aktů správce daně. Do českého jazyka by tento pojem mohl být přeložen jako „shoda“, „vyhovění“, „soulad“ nebo také „servilnost“. Mám však za to, že v kontextu správy daní je vhodným pojmem „plnění daňových povinností“ pro stav označovaný jako *compliance* a „neplnění daňových povinností“ pro stav, který je označován jako *non-compliance*.

Cílem libovolné regulace by mělo být dosažení plného plnění povinností, což platí také pro oblast správy daní. Daňové subjekty, které své povinnosti neplní, se vystavují riziku kontroly nebo postihu.²⁴⁰ Na první pohled by se mohlo zdát, že tato hrozba je dostatečným důvodem pro to, aby daňové subjekty své povinnosti plnily vždy řádně a v plném rozsahu, ale problém je ve skutečnosti daleko složitější, protože plnění povinností ze strany daňových subjektů s sebou nese nemalé náklady pro tyto subjekty a mohou je i odrazovat od jejich ekonomických aktivit.²⁴¹ Navíc jsou sankce dvojsečné, mohou působit preventivně, ale také mohou vést k utvrzení daňového subjektu v tom, že bude pokračovat ve své protiprávní činnosti.²⁴² Při vynucování plnění daňových povinností dokonce může nastat situace, kdy daňový subjekt sníží výši svých daní za cenu ztráty vlastního majetku.²⁴³ James takové chování označuje

²³⁸ § 247a odst. 2 daňového řádu.

²³⁹ Srov. např. ALINK, Matthijs a Victor van KOMMER. *Handbook on Tax Administration*. Second rev. ed. Amsterdam: IBFD, 2015. ISBN 978-90-8722-340-3. str. 269-344.

²⁴⁰ ALINK, Matthijs a Victor van KOMMER, pozn. 239, str. 269.

²⁴¹ Tamtéž.

²⁴² Tamtéž.

²⁴³ JAMES, Simon, John HASSELDINE, Peggy HITE a Marika TOUMI. Developing a Tax Compliance Strategy for Revenue Services. *Bulletin for international fiscal documentation*. 2001, 55(4), 158-164. ISSN 0007-4624. str. 16.

jako efekt zášti²⁴⁴ a má za to, že důvodem pro toto neekonomické chování může být buď zlost daňového subjektu vyvolaná zdaněním, touha po pomstě veřejné moci nebo snaha o přesvědčení veřejné moci k tomu, aby snížila daňové zatížení. Mám za to, že se v České republice tento efekt projevuje například uzavíráním provozoven v souvislosti se zavedením evidence tržeb.²⁴⁵

Podle mého názoru by vynucování plnění daňových povinností nemělo být samoučelné, ale mělo by směřovat zejména k maximalizaci daňového výnosu, protože právě ten je hlavním smyslem ukládání daní. V praxi tomu tak ale vždy být nemusí, jak vyplývá z výpovědí několika vedoucích pracovníků IRS²⁴⁶ před podvýborem Senátu Spojených států Amerických v roce 1980, podle kterých prioritou této organizace nebyla maximalizace daňových výnosů, ale maximalizace plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů, a to i prostřednictvím jejich pranýřování, pokud tyto povinnosti nebyly řádně plněny.²⁴⁷ Podle Jamese jde však o neakceptovatelnou politiku správy daní, protože hlavním cílem správy daní je zvyšovat blaho občanů.²⁴⁸ To ostatně poznal již Montesquieu, který dovedl, že přílišná tvrdost zákona vede často k tomu, že podle něj v praxi vůbec není možné postupovat.²⁴⁹

Daňový subjekt čelí netriviálnímu rozhodnutí, zda se podřídit daňověprávní regulaci, protože například v případě údajů uvedených v daňovém tvrzení závisí jeho užitek z případného uvedení nižšího základu daně na tom, zda bude toto tvrzení podrobeno ze strany správce daně kontrole.²⁵⁰ Obstrukce spočívající v obcházení elektronického podání tak, aby správce daně neměl údaje obsažené v tvrzení v elektronické podobě, pak mohou pravděpodobnost této kontroly snížit, nebo ji alespoň mohou oddálit.

²⁴⁴ V originále „*spite effect*“.

²⁴⁵ MII. Kvůli EET zavřelo 3000 hospod, zuří podnikatelé. Ministerstvo: Je to jinak. In: *Blesk.cz: Zprávy* [online]. Praha: CZECH NEWS CENTER, c2001-2018, 8. 1. 2018 [cit. 2018-05-02].

²⁴⁶ Internal Revenue Service, federální orgán správy daní ve Spojených státech Amerických.

²⁴⁷ PAYNE, James L. *Costly Returns: The Burdens of the U. S. Tax System*. San Francisco: Institute for Contemporary Studies, 1993. ISBN 1-55815-215-6. str. 72.

²⁴⁸ JAMES, Simon, John HASSELDINE, Peggy HITE a Marika TOUMI, pozn. 243, str. 158.

²⁴⁹ MONTESQUIEU, de. *The Complete Works of M. de Montesquieu: Translated from the French in Four Volumes*. Volume the First. London: Evans, 1777, lii, 419 str. str. 113.

²⁵⁰ ALLINGHAM, Michael G. a Agnar SANDMO. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. 1972, 1(3-4), 323-338. DOI: 10.1016/0047-2727(72)90010-2. ISSN 0047-2727. str. 324.

Pro optimální funkci daňového systému je nutné, aby většina daňových subjektů projevila alespoň základní snahu plnit daňové povinnosti, protože pokud je plnění povinností normou, pak lze dosáhnout lepších výsledků tím, že se správce daně zaměří na pomoc těm, kteří své povinnosti již nějakým způsobem plní, aby je plnili ještě lépe, namísto toho, aby plýtvал energií při přesvědčování těch, kteří plnit povinnosti odmítají.²⁵¹

Pokud jde o vymezení plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů, je možné vyjít z tzv. daňové mezery,²⁵² tedy rozdílu mezi skutečně vybranou daní a částkou, která by byla vybrána, pokud by byly daňové povinnosti plně plněny.²⁵³ Toto vymezení je zjevně nepřímé, plnění daňových povinností je v něm vyjádřeno implicitně. Daňové povinnosti jsou zcela plněny, pokud je daňová mezera nulová, zatímco daňové povinnosti jsou zcela neplněny, pokud je daňová mezera maximální, tedy není vybrána žádná daň. Jakkoliv nepraktické je toto vymezení, přesto z něj plyne, že plnění daňových povinností je mírou, kterou lze vyjádřit například na škále od 0 % (plné neplnění daňových povinností) do 100 % (plné plnění daňových povinností). Tuto míru lze navíc stanovit jak na úrovni jednotlivého daňového subjektu, tak i na agregované úrovni, například všech podnikatelů. Na druhou stranu tato definice staví na veličině, jejíž hodnotu zpravidla nelze samostatně určit, a sice na výši vybrané daně při 100% plnění daňových povinností. Nutně tak v praxi bude používán pouze odhad míry plnění daňových povinností. Daňový únik je pak podle Jamese extrémní formou neplnění daňových povinností.²⁵⁴ James považuje za neplnění daňových povinností také umělou úpravu výše daně pomocí nadměrného užití různých opatření, byť legálních, pokud je daňový subjekt k jejich použití motivován čistě z daňových důvodů, a nikoliv z důvodu své hlavní ekonomické aktivity.²⁵⁵

Obdobně vymezil plnění daňových povinností Bergman, podle kterého jde o striktní soulad s ustanoveními daňových zákonů, přičemž tento soulad posuzují zpravidla správci daně nebo výzkumné instituce na základě zkoumání daňové

²⁵¹ JAMES, Simon, John HASSELDINE, Peggy HITE a Marika TOUMI, pozn. 243, str. 159.

²⁵² Tax gap.

²⁵³ JAMES, Simon, John HASSELDINE, Peggy HITE a Marika TOUMI, pozn. 243, str. 160.

²⁵⁴ JAMES, Simon, John HASSELDINE, Peggy HITE a Marika TOUMI, pozn. 243, str. 161.

²⁵⁵ Tamtéž.

mezery.²⁵⁶ Alternativně řečeno je plnění daňových povinností to, co stát považuje za právní povinnost daňových subjektů, aniž by však stát a daňové subjekty nutně musely vykládat obsah těchto povinností shodným způsobem.²⁵⁷

V důsledku výše popsaného efektu zášti zkombinovaného s definicí plnění daňových povinností založenou na daňové mezeře pak paradoxně může dojít k tomu, že se sníží výběr daní, ale správce daně vykáže vyšší míru plnění daňových povinností. Důvodem je to, že je v takovém případě nižší celková výše daně, kterou lze vůbec vybrat.

Podle Jamese je na místě pro neplnění daňových povinností použít novotvar **daňový úhyb**,²⁵⁸ který zavedl Seldon jako pojem zahrnující jak daňový únik, tak vyhýbání se dani.^{259,260}

Na plnění daňových povinností má podle Shawa, Slemroda a Whitinga vliv i to, nakolik je při správě daní respektována soukromá sféra daňového subjektu, protože by mělo být minimalizováno obtěžování daňového subjektu a měly by být minimalizovány zásahy do jeho důstojnosti.²⁶¹

Z výše uvedeného plyne, že pojem plnění daňových povinností lze pojímat buď v širším smyslu jako obecný soulad s daňovými předpisy, nebo v užším smyslu jako minimalizaci daňové mezery, tedy jako protiklad daňového uhýbání. Pro účely zkoumání prosazování a vynucování používání elektronických prostředků při správě daní je pak stále nutné mít na paměti, že správa daní není samoúčelná, a proto by měly být používány takové prostředky k dosažení plnění daňových povinností, aby byla minimalizována jak daňová mezera, tak administrativní náklady správce daně,

²⁵⁶ BERGMAN, Marcelo. Criminal Law and Tax Compliance in Argentina: Testing the Limits of Deterrence. *International Journal of the Sociology of Law*. 1998, 26(1), 55-74. ISSN 0194-6595.

²⁵⁷ Tamtéž.

²⁵⁸ V originále „*tax avoision*“ jako kombinace pojmů „*tax avoidance*“ a „*tax evasion*“.

²⁵⁹ SELDON, Arthur, A. R. ILERSIC, D. R. MYDDELTON, Christie DAVIES, Anthony CHRISTOPHER a HOUGHTON. *Tax Avoision: The economic, legal and moral inter-relationships between avoidance and evasion*. London: Institute of Economic Affairs, 1979. IEA Readings. ISBN 0-255-36126-2. str. 4.

²⁶⁰ JAMES, Simon, John HASSELDINE, Peggy HITE a Marika TOUMI, pozn. 243, str. 161.

²⁶¹ SHAW, Jonathan, Joel SLEMROD a John WHITING. Administration and Compliance. In: MIRRLEES, James, Stuart ADAM, Timothy BESLEY, Richard BLUNDELL, Stephen BOND, Robert CHOTE, Malcolm GAMMIE, Paul JOHNSON, Gareth MYLES a James POTERBA. *Dimension of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, 2013. ISBN 978-0-19-955375-4. str. 1113.

a tedy aby se maximalizovala výše vybrané daně. I když se to tak na první pohled nemusí jevit jako zřejmé, **prosazování a vynucování elektronizace správy daní souvisí jak s širším, tak s užším vymezením plnění daňových povinností, a mělo by se dít takovými prostředky, které povedou ke zvýšení výběru daní ve správné výši při minimalizaci administrativní zátěže jak pro správce daně, tak ale i pro daňové subjekty.**

3.2 Elektronická komunikace při správě daní

Při zkoumání obsahu a trendů elektronizace správy daní bylo zjištěno, že použití informačních a komunikačních technologií má zásadní vliv na komunikaci správce daně s osobami zúčastněnými na správě daní a s dalšími orgány veřejné moci. V této části se proto zaměřím na vybrané právní aspekty elektronické komunikace při správě daní.

3.2.1 Elektronická pošta při správě daní

Pro elektronizaci veřejné správy je klíčové, aby bylo možné s orgány veřejné správy komunikovat elektronickými prostředky. Pokud by nebylo možné s orgány veřejné moci právně relevantně komunikovat elektronicky, nastal by zásadní problém s oběhem elektronických dokumentů, které jsou opatřeny elektronickým podpisem nebo jiným obdobným prostředkem. Tyto dokumenty by buď bylo nutné předávat na fyzickém médiu, například disku DVD nebo flash disku, nebo by musely být konvertovány do listinné podoby. Stejně tak by bylo nutné listinné dokumenty neustále konvertovat do podoby elektronické. Tím by se prakticky vyloučila možnost vést spis v elektronické podobě, protože by s jeho vedením byly spojeny nepřiměřené administrativní náklady.

Výchozím prostředkem pro elektronické doručování při správě daní jsou **datové schránky**.²⁶² Datové schránky nejsou otevřeným systémem, který by byl celosvětově použitelný. Naopak jde o uzavřený systém pro výměnu zpráv mezi orgány veřejné moci a dalšími uživateli datových schránek. Datové schránky jsou provozovány prostřednictvím informačního systému datových schránek a upravuje je

²⁶² § 42 daňového řádu.

zákon o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. Podle zákonného vymezení je datová schránka úložištěm, které je určeno k doručování orgány veřejné moci, k provádění úkonů vůči orgánům veřejné moci a k dodávání dokumentů fyzických osob, podnikajících fyzických osob a právnických osob.²⁶³ Informační systém datových schránek je pak informačním systémem veřejné správy, který obsahuje informace o datových schránkách a jejich uživatelích.²⁶⁴

Základním prostředkem individuální komunikace prostřednictvím sítě Internet však nejsou datové schránky, ale je jím **elektronická pošta**. Než přistoupím k právnímu posouzení jejího použití při správě daní, je vhodné nejprve připomenout její podstatu a vlastnosti. Elektronická pošta je decentralizovanou službou sítě Internet, jejímž prostřednictvím lze přenášet zprávy do určené schránky. Jednotlivé schránky elektronické pošty jsou jednoznačně identifikovány pomocí své adresy. Ta sestává ze dvou částí, a sice z doménového jména nebo jiného označení serveru elektronické pošty, tedy počítače,²⁶⁵ na kterém je schránka uložena, a z označení konkrétní schránky odpovídající zpravidla určité osobě nebo určitému účelu. Obě části jsou pak odděleny znakem @, obecně označovaným jako „zavináč“. Současně platí, že koncept schránky a její adresy je oddělen. Adresa elektronické pošty může existovat bez schránky – jde zpravidla o speciální případy, kdy je systém elektronické pošty využíván k ovládnutí vzdálených systémů prostřednictvím zasláných příkazů. Jedné schránce pak může odpovídat více adres, v takovém případě se hovoří o tzv. aliasech. V zásadě může existovat také schránka elektronické pošty, ke které se neváže žádná adresa elektronické pošty, ale tento případ není pro tuto práci relevantní.

Každý si může pořídit vlastní server elektronické pošty, přičemž na libovolném serveru elektronické pošty je možné zřídit zásadně neomezený počet schránek.²⁶⁶ Na trhu jsou pak dostupné služby nabízející bezplatné zřízení a provoz schránky elektronické pošty. Přístup ke službě elektronické pošty je tak zásadně všeobecný a neomezený.

²⁶³ § 2 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

²⁶⁴ § 14 odst. 1 zákona o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

²⁶⁵ Počítač, na kterém je uložena schránka elektronické pošty, může být v adrese také pouze identifikován i pomocí své IP adresy.

²⁶⁶ Omezení plyne pouze z toho, že označení schránky může mít nejvýše 64 znaků. Srov. část. 4.5.3.1.1 standardu RFC 5321. (KLENSIN, John C. Simple Mail Transfer Protocol. In: *IETF Tools* [online]. Fremont: The Internet Engineering Task Force, 2008 [cit. 2017-11-02].).

Prostřednictvím služby elektronické pošty se zasílají jednotlivé zprávy. Zpráva elektronické pošty představuje samostatnou jednotku členěnou na dvě části, hlavičku a tělo zprávy. V hlavičce zprávy jsou zpravidla uvedeny informace o adrese odesílatele zprávy, o adresách, na které má být zpráva doručena, a o datu odeslání zprávy. Dále je v hlavičce zprávy uveden její předmět (věc) a pak další technické parametry související s obsahem zprávy nebo s jejím doručováním. Hlavička může být v průběhu doručování změněna. Při standardním doručování se tak dokonce standardně děje, protože se do ní zpravidla doplňují informace o serverech, prostřednictvím kterých byla zpráva doručována. V těle zprávy je pak uveden obsah samotné zprávy. Obsah zprávy se může vnitřně členit do oddělených logických celků, čehož je využíváno k tomu, aby zpráva vedle samotného sdělení mohla obsahovat zejména přílohy zprávy, případně i elektronický podpis celé zprávy nebo její části. Celá zpráva, tedy jak hlavičky, tak tělo, jsou v dispozici plné odesílatele, a to včetně informace o adrese odesílatele a datu a času odeslání zprávy. **Z technického hlediska je tak relativně snadné podvrhnout informaci o tom, kdo zprávu odeslal a kdy se tak stalo.**

Zpráva elektronické pošty je prostřednictvím sítě Internet přenášena zpravidla otevřeně, a tedy nezašifrovaně. S obsahem této zprávy se tak lze seznámit na serverech a jiných uzlech síťové infrastruktury použitých při přenosu zprávy k serveru, na kterém je uložena schránka elektronické pošty. Stejně tak se lze s obsahem této zprávy seznámit na serveru, na kterém se nachází schránka adresáta zprávy, kde jsou zprávy zpravidla uloženy v nezašifrovaných souborech. Obsah zprávy obsažený v těle zprávy však zašifrovat lze. Zásadně je však obtížné zašifrovat hlavičky zprávy, což se týká hlavně jejího předmětu, který se standardně nešifruje. Z toho plyne, že i pokud je tělo zprávy zašifrováno, tak předmět zprávy je nutné pojímat jako veřejnou informaci a nesmí obsahovat informace, které by mohly odhalit informaci podléhající mlčenlivosti.

Na rozdíl od správního řízení²⁶⁷ nelze při správě daní doručovat pomocí elektronické pošty, protože daňový řád její použití nepřipouští.²⁶⁸ Doručení prostřednictvím elektronické pošty lze připustit pouze výjimečně, při materiálním

²⁶⁷ § 19 odst. 4 správního řádu.

²⁶⁸ § 39 až 51 daňového řádu *a contrario*.

posuzování toho, zda bylo doručeno, v případě, kdy byl sice zvolen doručovací prostředek, který zákon nepředvídá, ale je přitom nepochybné, že se zpráva dostala do dispoziční sféry adresáta.²⁶⁹

Protože jde ale o nejrozšířenější prostředek elektronické komunikace, je nutné se *de lege ferenda* zabývat tím, zda by nebylo vhodné doručování pomocí elektronické pošty při správě daní umožnit v plném rozsahu. Jak bylo popsáno výše, neposkytuje systém elektronické pošty sám o sobě žádné prostředky umožňující ztotožnit držitele adresy elektronické pošty s jemu odpovídající reálnou fyzickou či právnickou osobu. Systém elektronické pošty ani bez dalšího nezahrnuje nástroje, kterými by bylo možné ověřit skutečnost, zda zpráva skutečně dospěla do dispoziční sféry adresáta. V neposlední řadě pak přenos elektronické pošty probíhá v otevřeném režimu prostřednictvím neurčitého množství prvků komunikační infrastruktury²⁷⁰ patřících třetím stranám. Zprávu elektronické pošty tak lze do určité míry přirovnat k dopisnici,²⁷¹ která také představuje otevřenou zásilku. Z uvedeného plyne, že **elektronická pošta je bez dalšího nevhodná pro doručování písemností při správě daní, pro které se použije povinnost mlčenlivosti**. Aby bylo možné prostřednictvím elektronické pošty doručovat při správě daní, bylo by nutné tyto nedostatky odstranit.

Pokud jde o nejistotu v osobě držitele schránky s určitou adresou elektronické pošty, bylo by ji *de lege ferenda* možno odstranit například tím, že by se osoba, které má být doručováno, nejprve registrovala u správce daně a prohlásila by, že k dané schránce elektronické pošty má přístup. Tím by ale bylo zcela vyloučeno doručovat prostřednictvím elektronické pošty osobě, se kterou dříve nebyl navázán žádný kontakt. To však nutně nemusí představovat zásadní problém, protože stejnou vlastnost mají i datové schránky, které jsou *de lege lata* výchozím prostředkem elektronické komunikace při správě daní. Tímto způsobem bylo realizováno doručování prostřednictvím elektronické pošty v případě kontrolního hlášení.²⁷² Alternativně by mohl být problém ztotožnění osoby s adresou elektronické pošty *de lege ferenda* vyřešen tak, že by takovou adresu elektronické pošty poskytoval přímo

²⁶⁹ ŠIMEK, Karel. § 39 Způsoby doručování. In: BAXA, Josef a kol., pozn. 225.

²⁷⁰ Zejména servery, ale i switche a další zařízení zajišťující provoz počítačových sítí.

²⁷¹ Znamějšší pojem pro dopisnici je korespondenční lístek.

²⁷² § 101g odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném před 15. únorem 2017.

správce daně nebo jiný orgán veřejné moci, ať už by šlo o plnohodnotnou schránku elektronické pošty, nebo pouze o tzv. alias, tedy o službu přeposílání elektronické pošty na jinou adresu elektronické pošty, kterou by poskytl daňový subjekt. Oba způsoby lze navíc kombinovat, správce daně by tak mohl s adresou elektronické pošty poskytnout i schránku elektronické pošty, přičemž by však její držitel nemusel schránku využívat a mohl by veškerou příchozí poštu přeměrovat na jinou adresu elektronické pošty. Tento přístup uplatňuje například Estonsko, které osobám s estonským identifikačním číslem zřizuje emailové adresy na doméně eesti.ee.²⁷³ Tyto adresy elektronické pošty by mohly být obdobně jako datové schránky zřizovány jak na žádost daňového subjektu, tak ze zákona, ať již vybranému okruhu subjektů, například právníkům osobám a podnikajícím fyzickým osobám, nebo všem osobám bez rozdílu. V případě schránek elektronické pošty poskytovaných orgány veřejné moci by však bylo nutné vyřešit skutečnost, že úložní kapacita takových schránek nemůže být neomezená. Systém datových schránek tuto skutečnost řeší tak, že bezplatně ukládá zprávy pouze po omezenou dobu. Po uplynutí této doby je zpráva smazána a v systému je uchován pouze její otisk, pomocí kterého lze zpětně ověřit, zda byla určitá zpráva systémem přenášena v předložené podobě nebo nikoliv.²⁷⁴ Lze ale očekávat, že takové automatické mazání zpráv ze schránky elektronické pošty by se v praxi setkalo se stejným nepochopením, jako v případě mazání starých zpráv z datových schránek.²⁷⁵

V důsledku chybějícího způsobu prokázání dodání zprávy elektronické pošty do dispoziční sféry adresáta není možné prokázat doručení, což pro využitelnost elektronické pošty při doručování elektronickou poštou představuje závažný problém, protože se na doručení písemnosti vážou různé procesní následky. Stejně tak nelze konstruovat ani náhradní doručení, protože nelze garantovat, že odeslaná zpráva opravdu doputovala do schránky jejího adresáta. Podle ústavního soudu by takové náhradní doručení navázané na okamžik odeslání zprávy bylo z tohoto důvodu

²⁷³ Using @eesti.ee address. In: *Eesti.ee: Gateway to Estonia* [online]. Tallin: Information System Authority, 13. September 2017 [cit. 2018-07-01].

²⁷⁴ MINISTERSTVO VNITRA. *Provozní řád ISDS*. Praha, 2018. str. 17.

²⁷⁵ DOSTÁL, Dalibor. Z datových schránek mizí zprávy bez varování, podnikatelé jsou překvapení. In: CZECHTRADE. *BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. Praha: Mladá fronta, c1997-2018, 26. 2. 2016 [cit. 2018-07-01].

protiústavní.²⁷⁶ Pokud by se elektronická pošta používala k doručování pouze do výše navrhovaných schránek elektronické pošty zřízených orgánem veřejné moci, pak by bylo možné zjistit, kdy byla zpráva do této schránky dodána. Pokud by ale bylo doručováno do schránek provozovaných jinou entitou než orgánem veřejné moci, tak by informaci o dodání zprávy do schránky nebylo možné automaticky získat. To platí i v případě, kdy by sice byla zpráva zasílána na adresu přidělenou orgánem veřejné moci, ale zpráva by byla přeposílána na jinou adresu mimo sféru orgánů veřejné moci. Na okraj lze poznamenat, že i když existuje rozšiřující funkce elektronické pošty umožňující přenášet informace o dodání zprávy do schránky a o jejím přečtení,²⁷⁷ tak na takové potvrzování doručení nelze spoléhat, protože jde o rozšíření volitelné, a navíc může potvrzování zpráv vypnout sám uživatel elektronické pošty. V případě doručování do schránek elektronické pošty, které by byly mimo sféru vlivu orgánů veřejné moci, by tak bylo možné považovat zprávu za doručenou zásadně pouze v případě, že by její doručení potvrdil příjemce, ať již sám, nebo automaticky prostřednictvím zmíněného rozšíření protokolu elektronické pošty. I v případě, že správce daně obdrží potvrzení o doručení zprávy od jejího příjemce, automatickou nebo aktivně odeslanou uživatelem, tak nastane problém s identifikací odesílatele potvrzení, jak bude rozebráno níže ve vztahu k podání učiněnému elektronickou poštou.

Pokud by měly být bez předchozího souhlasu daňového subjektu prostřednictvím elektronické pošty doručovány daňovým subjektům písemnosti, které daňové mlčenlivosti podléhají, musela by být daná zpráva zašifrována, například pomocí asymetrického kryptografického algoritmu RSA,²⁷⁸ který se běžně v praxi používá a je také základem pro technologii zaručených elektronických podpisů. V takovém případě by správce daně zašifroval zprávu pomocí veřejného klíče příjemce zprávy. Takto zašifrovanou zprávu nemůže rozšifrovat nikdo jiný než držitel soukromého klíče (v tomto případě adresát zprávy), tedy ji není schopen rozšifrovat

²⁷⁶ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016 (publikováno pod č. 40/2017 Sb.), bod 73.

²⁷⁷ MOORE, Keith. Simple Mail Transfer Protocol (SMTP) Service Extension for Delivery Status Notifications (DSNs). In: *IETF Tools* [online]. Fremont: The Internet Engineering Task Force, 2003 [cit. 2019-05-01].

²⁷⁸ BROOKSHEAR, J. Glenn, David T. SMITH a Dennis BRYLOW, pozn. 83, str. 539–541.

ani sám správce daně.²⁷⁹ Je nepochybné, že **pokud by veškeré údaje podléhající povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu byly pouze v zašifrované části zprávy elektronické pošty, tak by povinnost zachovat daňovou mlčenlivost porušena nebyla.** Alternativně lze vycházet z toho, že daňový subjekt může správce daně zprostit povinnosti zachovávat daňovou mlčenlivost ohledně údajů, které se ho dotýkají.²⁸⁰ Takové zproštění musí být výslovné, přičemž musí být uveden rozsah údajů a účelu zproštění.²⁸¹ Podle Novákové by pak takové zproštění mohlo mít i generální povahu.²⁸² Pokud by se tak daňový subjekt domáhal toho, aby mu bylo doručováno prostřednictvím elektronické pošty na adresu, kterou správci daně udá, a současně by výslovně prohlásil, že zprávy mají být přenášeny nezašifrované, pak by takové prohlášení mohlo být považováno právě za takové zproštění povinnosti mlčenlivosti.

²⁷⁹ Tamtéž. Uvedená skutečnost závisí na jednom z nejvýznamnějších problémů teoretické informatiky dneška, a sice na tom, zda je třída NP , tedy třída problémů řešitelných v polynomiálním čase na nedeterministickém turingově stroji, totožná s třídou P , tedy třídou problémů řešitelných v polynomiálním čase na deterministickém turingově stroji, takzvaný problém „ $P = NP$ “. Asymetrická kryptografie stojí na předpokladu, že při sekvenčním zpracování dat, což je způsob, jakým s nimi pracují dnešní počítače, je velmi obtížné rozložit velké číslo na součin dvou prvočísel, protože je taková operace velmi časově náročná. Lze ukázat, že rozklad čísla na prvočinitele patří do třídy NP , ale není jasné, zda spadá i do třídy P (srov. ARORA, Sanjeev a Boaz BARAK. *Computational Complexity: A Modern Approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009. ISBN 978-0521424264. str. 40), což ve svém důsledku znamená, že asymetrickou šifru založenou na algoritmu *RSA* patrně není možné prolomit za přijatelnou dobu, protože by její prolomení trvalo tisíciletí, možná i déle. V daném případě nepomůže ani vývoj techniky, protože lze snadno ukázat, že zrychlení výpočtu o řády by vedlo při prolamování takové šifry ke zrychlení o pouhé jednotky. To by však neplatilo, pokud by třída NP byla totožná s třídou P , protože by v takovém případě řádové zrychlení výpočtu vedlo i k řádovému zrychlení prolamování šifry. Proto má tento teoretický problém zásadní dopady do dnešních metod počítačové bezpečnosti, protože by zprávy zašifrované metodami asymetrické kryptografie mohly být v krátkém čase dešifrovány i jinou osobou než držitelem soukromého klíče, a tedy by takové šifrování ztratilo smysl. Důsledkem by byla skutečnost, že by touto metodou nebylo možné zajistit důvěrnost přenosu informací prostřednictvím sítě Internet, což by mělo závažné důsledky pro doručování elektronickými prostředky při správě daní. Obdobné důsledky by mohl mít pokrok v oblasti tzv. „kvantových počítačů“, které problémy neřeší sekvenčně, a které tak nejsou omezeny výše uvedenými vlastnostmi tříd P a NP . Lze ukázat, že existuje kvantový algoritmus, který provede prvočíselný rozklad v „přijatelném čase“ (srov. ARORA, Sanjeev a Boaz BARAK, tato pozn., str. 222). Důsledky pro správu daní by však bylo nutné posoudit s ohledem na to, zda se tuto technologii opravdu kdy podaří uvést v život, a dále s ohledem na to, zda opustí výzkumné laboratoře a masově se rozšíří. Platí totiž, že pouhá teoretická schopnost zprávu rozšifrovat nemusí stačit na odvrhnutí určité technologie, stejně jako se nepřestanou při doručování používat zalepené obálky jen proto, že je lze nad parou rozlepit a je tak možné se neoprávněně seznámit s obsahem zásilky.

²⁸⁰ § 52 odst. 2 daňového řádu.

²⁸¹ § 52 odst. 2 daňového řádu. Srov. také NOVÁKOVÁ, Petra. § 52 In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK, Petra NOVÁKOVÁ, Eva KOSTOLANSKÁ a Tomáš ROZEHNAL. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3. str. 197 a 198.

²⁸² NOVÁKOVÁ, Petra. § 52 In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol., pozn. 281, str. 198.

Úkon učiněný osobou zúčastněnou na správě daní směřující vůči správci daně se označuje jako podání, bez ohledu na to, jakým způsobem bylo učiněno.²⁸³ Podání učiněné prostřednictvím zprávy elektronické pošty by standardně z právního pohledu mělo písemnou formu, avšak daňový řád rozeznává vedle písemné a ústní formy podání ještě podání ve formě datové zprávy,²⁸⁴ a proto je nutné zprávu elektronické pošty považovat nikoliv za podání učiněné písemně, ale za podání učiněné ve formě datové zprávy. Ta zásadně musí být podepsaná uznávaným elektronickým podpisem,²⁸⁵ ale pokud tímto způsobem podepsaná není, lze tuto vadu do 5 dnů zhojit.²⁸⁶ Aby však bylo možné podání učinit, musí jej být správce daně schopen přijmout, k čemuž slouží podatelna, v tomto případě podatelna elektronická. Orgány veřejné moci vykonávající své pravomoci podle různých procesních předpisů zpravidla adresou elektronické podatelny rozumí právě adresu schránky elektronické pošty.²⁸⁷ Není tomu tak ale v případě orgánů Finanční správy České republiky, které jako adresu své elektronické podatelny pro daňové účely zveřejnily pouze internetovou adresu své aplikace EPO.²⁸⁸

²⁸³ § 70 daňového řádu.

²⁸⁴ § 71 odst. 1 daňového řádu.

²⁸⁵ § 71 odst. 1 písm. b) daňového řádu ve spojení s § 6 zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce. Zde je nutné upozornit na skutečnost, že výslovně jsou účinky vlastnoručního podpisu přiznány pouze kvalifikovanému elektronickému podpisu podle čl. 25 odst. 2 nařízení eIDAS, zatímco zaručenému elektronickému podpisu založenému na kvalifikovaném certifikátu pro elektronický podpis takové účinky žádný právní předpis výslovně neurčuje. Bylo by tak možné dojít k tomu, že zpráva podepsaná pouze pomocí zaručeného elektronického podpisu založeného na kvalifikovaném certifikátu pro elektronický podpis nesplňuje podmínky podle § 71 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Jak však vyplývá z důvodové zprávy k zákonu č. 298/2016 Sb. (srov. Důvodová zpráva In: VLÁDA. *Vládní návrh zákona a, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů.* Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2016. Sněmovní tisk 764/0, 7. volební období. str. 102), záměrem současné textace § 71 odst. 1 písm. b) daňového řádu bylo plně navázat na § 6 odst. 1 zákona o službách vytvářejících důvěru. I když to tak není stanoveno výslovně, je třeba § 6 odst. 1 zákona o službách vytvářejících důvěru vykládat tak, že v důsledku toho, že umožňuje použití zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu pro elektronický podpis k podpisu právního jednání vůči orgánu veřejné moci, spojuje s ním účinky, jaké má jinak vlastnoruční podpis.

²⁸⁶ § 71 odst. 3 daňového řádu.

²⁸⁷ Srov. např. kontaktní údaje Celní správy České republiky (Kontaktujte nás. In: *Celní správa České republiky* [online]. Praha: Celní správa České republiky [cit. 2019-01-26].), Ministerstva financí (Kontakty. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí, c2005-2013 [cit. 2019-01-26].) nebo Ministerstva vnitra (Základní kontakty. In: *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra, c2019 [cit. 2019-01-26].).

²⁸⁸ Srov. např. Generální finanční ředitelství: Kontakty. In: *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa České republiky, c2013-2018 [cit. 2019-01-26].; *Povinně zveřejňované informace dle vyhlášky*

Daňový řád na podatelnu, a to ani elektronickou, nestanoví žádné podmínky, pouze stanoví povinnost zveřejnit adresu elektronické podatelny v rámci plnění své informační povinnosti.²⁸⁹ Institut elektronické podatelny má právní oporu zejména v zákoně o archivnictví a spisové službě a v jeho prováděcí vyhlášce o podrobnostech výkonu spisové služby. Právě tato vyhláška stanoví povinnost zveřejnit adresu elektronické podatelny, kterou musí být adresa elektronické pošty.²⁹⁰ Dané ustanovení sice umožňuje postupovat jiným způsobem v případě, kdy takové zveřejnění neumožňuje zvláštní povaha jeho působnosti, avšak tím se rozumí skutečnost, že daný subjekt vůbec nevede spisovou službu v elektronické podobě,²⁹¹ což se netýká orgánů Finanční správy České republiky. Mám však současně za to, že dané ustanovení nevyhnuje, aby elektronickou podatelnou byla pouze schránka elektronické pošty, protože vymezuje pouze minimální požadavky na elektronickou podatelnu, a tedy elektronickou podatelnu může být také (avšak nikoliv výlučně) aplikace, jakou je například EPO.²⁹² Současně v souladu s vyhláškou o podrobnostech výkonu spisové služby platí, že v případě, kdy dojde elektronické podání jinak než do elektronické podatelny, má být stejně v rámci vnitřního postupu orgánu veřejné moci na podatelně zaevidován.²⁹³ Lze tak shrnout, že **správce daně je povinen zřídit elektronickou podatelnu, která má adresu elektronické pošty, a může dále zřídit elektronickou podatelnu také za užití jiného doručovacího prostředku.**

Na závěr části věnované možnostem použití elektronické pošty při správě daní je nutné pozornost věnovat ještě jednomu jevu, a sice nevyžádaným sdělením, označovaným slovem **spam**. Nevyžádaná sdělení nejsou specifikem elektronické komunikace. Rozesílání listinného spamu, například letáků upozorňující na prodejní akce, je však spojeno s nemalými náklady na jeho tisk a distribuci, a navíc je menší pravděpodobnost, že mezi adresáty bude zařazen orgán veřejné moci, i když to

č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby Finanční správy České republiky. [Praha], [2016].

²⁸⁹ § 56 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

²⁹⁰ § 2 odst. 3 písm. c) vyhlášky o podrobnostech výkonu spisové služby.

²⁹¹ Srov. § 63 odst. 3 zákona o archivnictví a spisové službě a Odůvodnění In: MINISTERSTVO VNITRA. *Návrh vyhlášky o podrobnostech výkonu spisové služby*. Praha: Úřad vlády, 2012. Č. j. MV-23902/LG-2012. str. 34.

²⁹² V § 2 odst. 2 vyhlášky o podrobnostech výkonu spisové služby se výslovně hovoří o tom, že orgán veřejné moci může připouštět podání také jinými prostředky elektronické komunikace, než je elektronická pošta či informační systém datových schránek.

²⁹³ § 2 odst. 1 vyhlášky o podrobnostech výkonu spisové služby.

samozřejmě nelze vyloučit, například lze očekávat nabídky různých školení. Na rozdíl od klasické pošty je však zasílání zpráv elektronické pošty bezplatné, případně spojeno pouze s relativně nízkými režijními náklady, a to i v případě přeshraničního zasílání. Z tohoto důvodu je spam zasílaný elektronickou poštou daleko více rozšířený a může představovat reálný problém jak z kapacitních důvodů, tak proto, že často obsahuje buď škodlivý počítačový kód nebo podvodná sdělení, jejichž cílem je získat citlivé informace nebo peníze adresáta. Z tohoto důvodu se zpravidla proti spamu činí kroky, a to jak na straně adresáta, který takové nevyžádané zprávy zpravidla bez podrobnějšího zpracování smaže, tak na straně provozovatele serverů se schránkami elektronické pošty nebo provozovatelů komunikační infrastruktury, kteří mohou zavést proti spamu jako systémové opatření, tzv. spamový filtr. Spamový filtr pak může fungovat na principu vedení seznamu zakázaných adres odesílatelů, případně může zahrnovat i strojovou analýzu obsahu zprávy za účelem automatického posouzení, zda je posuzovaná zpráva s vysokou pravděpodobností spamem. Je však otázkou, zda je taková opatření možná zavést v případě elektronické podatelny.

Tímto problémem se zabývaly správní soudy ve vztahu k poskytování informací podle zákona o svobodném přístupu k informacím. Žadatel o informace se domáhal ochrany před nečinností, protože povinný subjekt ignoroval jeho žádost o poskytnutí informací, kterou server elektronické pošty vyhodnotil jako spam. Nejvyšší správní soud v daném případě konstatoval, že s výjimkou případů aprobovaných zákonem o archivnictví, tedy případů, kdy je zpráva v chybném datovém formátu nebo kdy obsahuje škodlivý počítačový program, není možné zprávy došlé na elektronickou podatelnu odmítat čistě na základě automatického vyhodnocení spamovým filtrem.²⁹⁴ Závěry tohoto judikátu se sice týkají agendy poskytování informací, ale protože se neopírají o specifické právní normy z oblasti práva na informace, a protože taková specifická pravidla nezakotvuje ani daňové právo, lze tyto závěry vztáhnout i na elektronické podatelny podle daňového řádu. Z uvedeného plyne, že **součástí elektronické podatelny nemůže být proces strojového posuzování obsahu došlých zpráv spojený s automatickou filtrací zpráv, které jsou vyhodnoceny jako spam.** Na druhou stranu je jistě možné

²⁹⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9As 223/2015-35 ze dne 15. prosince 2015 (publikováno pod č. 3351/2016 Sb. NSS).

elektronickou podatelnu vybavit nástrojem, který strojově vytipuje zprávy, které jsou pravděpodobně spamem a například je označí určitým příznakem, pokud současně tyto zprávy nakonec vyhodnotí člověk a posoudí podle jejich obsahu, zda jde o podání nebo nikoliv. Tento závěr by bylo nutné revidovat v případě, kdy by strojové posuzování obsahu došlých zpráv bylo tak pokročilé, že by bylo schopné obsah zpráv posoudit stejně kvalitně, jako typický pracovník podatelny.

Pokud jde o zavedení seznamu zakázaných adres odesílatelů, je opět možné vycházet z judikatury Nejvyššího správního soudu z oblasti práva na informace, která je přílehlavá i v tomto případě. V oblasti svobodného přístupu k informacím se vyskytly případy zneužití práva na informace spočívající v zahlcení povinného subjektu enormním množstvím žádostí o informace.²⁹⁵ I přesto však podle Nejvyššího správního soudu není možné se usnést, že určitému žadateli již nadále nebudou poskytovány informace.²⁹⁶ Někteří žadatelé o informace pak zahltili vysokým množstvím často nesmyslných podání i správní soudy. Nejvyšší správní soud následně dovedl, že takováto podání je možné vyřizovat zjednodušeně, pomocí rozhodnutí s typizovaným odůvodněním, avšak současně nelze rezignovat na věcné posouzení podání, protože se vždy může stát, že podatel bude zkrácen na svých právech a nelze mu odeprít soudní ochranu.²⁹⁷ Uvedené závěry opět nejsou specifické pro oblast svobodného přístupu k informacím, ale lze je považovat za univerzální požadavky na činnost orgánů veřejné moci, a proto by se měly uplatnit i při správě daní. Z uvedeného proto dovozují, že je **nepřípustné zavést pro elektronickou podatelnu „černou listinu“ adres elektronické pošty, jejichž zprávy bude elektronická podatelna *a priori* odmítat, aniž by bylo vyhodnocováno, zda zpráva obsahuje podání nebo ne.**

3.2.2 Formulářová podání a podání ve formátu a struktuře

V případě elektronických podání je při správě daní standardní požadovat, aby byla učiněna ve strojově čitelné podobě. Jde přirozeně zejména o tzv. formulářová podání, tedy o podání, která jsou standardizovaná natolik, aby bylo možné definovat způsob,

²⁹⁵ Takový případ nastal například v obci Seč, kdy žadatel docílil dokonce rezignace celého zastupitelstva obce. Srov. MIKULECKÁ, Šárka. Muž zavalil dotazy obec Seč, zastupitelé rezignovali. In: *Deník.cz* [online]. [cit. 2016-04-20].

²⁹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6As 68/2014-21 ze dne 25. června 2014.

²⁹⁷ Srov. např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové čj. 52A 76/2014-97 ze dne 13. února 2015.

jakým má být datová zpráva s tímto podáním uspořádána co do jejího obsahu. Důvodem je to, že podání ve volné formě lze sice podat v elektronické podobě, ale informační systém taková podání standardně zvládne bez lidského zásahu pouze zaevidovat, a proto v takovém případě nelze hovořit o tom, že by bylo takové podání učiněno ve strojově čitelné podobě. V případě listinného podání se tato formulářová podání podávají na předepsaném formuláři vydaném Ministerstvem financí nebo na výstupu z počítačové tiskárny, který takovému formuláři odpovídá obsahem a rozložením uvedených údajů.²⁹⁸ Typickými formulářovými podáními jsou přihláška k registraci, oznámení o změně registračních údajů a daňové tvrzení, tedy řádné i dodatečné daňové přiznání, hlášení, následné hlášení, vyúčtování nebo dodatečné vyúčtování.²⁹⁹

Vzor formulářových podání při správě daní zásadně není přímo stanoven ani daňovým řádem, ani jiným daňovým zákonem či podzákonným předpisem.³⁰⁰ Namísto toho daňový řád stanoví, že lze v tiskopisech požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní,³⁰¹ přičemž okruh těchto údajů vyplývá z jednotlivých daňových zákonů. Takto požadované údaje je nutné chápat jako povinné údaje, avšak to daňovému subjektu nebrání poskytnout i další údaje nad rámec povinných údajů, přičemž tak může učinit buď ve stejném, nebo v následně učiněném podání. Výhodou formulářových podání však je, že údaje v nich obsažené mají určitý řád, protože jsou předem daným způsobem uspořádané. Tato výhoda se ztratí v případě, kdy by toto formulářové podání obsahovalo vpisky mimo kolonky, nebo pokud by k němu byly přiloženy nestructurované přílohy. Výhody uspořádanosti formulářových podání pro další, nepovinné údaje však lze podle mého názoru zachovat tím, že formulář pro takové podání může obsahovat kolonky i pro nepovinné položky, jejichž vyplnění lze s rozumnou mírou pravděpodobnosti předvídat, například dodatečné kontaktní údaje

²⁹⁸ § 72 odst. 1 daňového řádu.

²⁹⁹ Tamtéž.

³⁰⁰ Výjimku od popsaného způsobu zveřejnění obsahu formulářového podání představují některé poplatky v gesci jiných resortů, než je Ministerstvo financí. Například jde o vzor poplatkového přiznání pro poplatek za odebrané množství podzemní vody podle přílohy vyhlášky, kterou se stanoví vzor poplatkového hlášení a vzor poplatkového přiznání pro účely výpočtu poplatku za odebrané množství podzemní vody, nebo některé transpoziční předpisy, například vzor zprávy podle zemí, který byl včetně pokynů k jeho vyplnění vyhlášen v přílohách vyhlášky o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní.

³⁰¹ § 72 odst. 2 daňového řádu.

jako třeba adresa elektronické pošty, aby byla usnadněna komunikace s daňovým subjektem. Z toho vyplývá, že **formulářové podání může obsahovat jak povinné, tak nepovinné položky. Nevyplnění nepovinných položek však nelze postihnout žádnou sankcí.**

Pokud jde o obsah formulářových podání, stanoví daňový řád velmi obecně, že v nich lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní.³⁰² Sám však okruh těchto údajů nijak dále nespécifikuje, s výjimkou výčtu údajů nutných pro plnění registrační povinnosti. Okruh údajů nezbytných pro správu daní je tak nutné dovozovat z právních předpisů upravujících jednotlivé daně, a to jak z jejich procesněprávních, tak hmotněprávních ustanovení, protože údajem nezbytným pro správu daně je jak hodnota jednotlivých konstrukčních prvků daně, tak například údaje o výši a způsobu výpočtu zálohy. Obsah formulářových podání je však v těchto předpisech vymezen pouze implicitně, protože jak bylo uvedeno, není běžné, aby daňové předpisy stanovovaly jednotlivé kolonky formulářových podání explicitně nebo dokonce stanovovaly přímo jejich vzory.

Rozsahem údajů, které lze ve formulářovém podání požadovat, se zabýval Ústavní soud v souvislosti s posuzováním ústavnosti kontrolního hlášení podle zákona o dani z přidané hodnoty.³⁰³ Samotný zákon o dani z přidané hodnoty stanovoval velmi široké meze pro obsah formuláře kontrolního hlášení, protože stanovil pouze to, že je plátce daně v kontrolním hlášení „*povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně*“³⁰⁴. Na rozdíl od jiných formulářových podání však nebylo možné identifikovat žádné ustanovení ani daňového řádu, ani jiného předpisu, které by blíže vymezovalo obsah tohoto formuláře, protože nešlo o podání sloužící k tvrzení obsahu jednotlivých konstrukčních prvků daně a daně samotné.

Kontrolní hlášení ale není klasickým formulářovým podáním ve smyslu daňového řádu, protože obecně není stanoven formulář, ani Ministerstvem financí, ani nikým jiným, na kterém by se kontrolní hlášení podávalo. Přesto má kontrolní hlášení s formulářovými podáními jeden charakteristický znak společný. Tímto společným

³⁰² § 72 odst. 2 daňového řádu.

³⁰³ § 101c až § 101k zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁰⁴ § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. prosince 2017.

znakem je to, že správce daně stanoví jeho formát a strukturu.³⁰⁵ Protože však zákon nestanovil ani obecné meze toho, co je oním předepsaným údajem, který lze požadovat v kontrolním hlášení,³⁰⁶ byl jeho obsah zcela ponechán na úvaze správce daně. Při ústavním přezkumu sice Ústavní soud nedospěl k závěru, že by správce daně tohoto širokého prostoru pro úvahu zneužil k jiným účelům, než ke kterým měl původně institut kontrolního hlášení sloužit,³⁰⁷ ale přesto Ústavní soud vyslovil obavu, že se při takto širokém zmocnění stal formulář kontrolního hlášení *de facto* podzákonným právním předpisem, jehož obsah však není předvídatelný,³⁰⁸ což by mohlo vést k jeho budoucímu zneužití.³⁰⁹

S hodnocením Ústavního soudu nelze než souhlasit. Pokud platí, že nikdo není nucen činit nic, co mu zákon neukládá, a současně je to co zákon ukládá vynucováno pod sankcí uložení vysokých pokut, nelze akceptovat stav, kdy ze zákona není vůbec jasné, jaký okruh údajů může být v kontrolním hlášení požadován. Vůbec přitom není rozhodné to, že správce daně toto ustanovení doposud aplikoval ústavně konformním způsobem.

Zákonodárce na náleží Ústavního soudu ve věci kontrolního hlášení reagoval novelou³¹⁰, kterou upřesnil obsah kontrolního hlášení.³¹¹ I nadále konkrétní obsah kontrolního hlášení určí správce daně tím, že stanoví formát a strukturu tohoto podání. Je však přitom svázán okruhem informací, které lze v kontrolním hlášení požadovat podle zákona o dani z přidané hodnoty. Jde o (i) identifikační a kontaktní údaje plátce, (ii) údaje týkající se plnění a úplat, pokud tato plnění a úplaty zakládají povinnost podat kontrolní hlášení, (iii) údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně, a (iv) identifikační údaje odběratele nebo dodavatele.³¹² Tyto okruhy zásadně odpovídají údajům, které fakticky obsahovalo kontrolní hlášení již v době posuzování jeho obsahu Ústavním soudem. Na rozdíl od dřívější právní úpravy jsou však nyní tyto okruhy explicitně uvedeny v zákoně, a tedy jsou aprobovány zákonodárcem, a to

³⁰⁵ § 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

³⁰⁶ Pojem „údaje potřebné pro správu daně“ je velmi široký.

³⁰⁷ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016, bod 66.

³⁰⁸ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, pozn. 307, body 69 a 70.

³⁰⁹ Nález ÚS sp. zn. Pl. ÚS 32/15, pozn. 307, bod 71.

³¹⁰ Zákon č. 371/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o platebním styku.

³¹¹ § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. ledna 2018.

³¹² Tamtéž.

včetně možných zásahů do jiných základních práv či základních práv jiných subjektů, například práva na ochranu soukromí obchodních partnerů daňového subjektu podávajícího kontrolní hlášení. Podle mého názoru jsou tyto okruhy uvedeny dostatečně určitě tak, aby byly dodrženy požadavky vyslovené Ústavním soudem. Mám tedy za to, že zákonodárce v tomto směru **plně vyhověl požadavkům Ústavního soudu**. Inadále však platí, že **formulář pro kontrolní hlášení je vyhlášován aktem *sui generis*, a tedy nejde o právní předpis, což mimo jiného znamená, že není *per se* abstraktně přezkoumatelný Ústavním soudem**.

To, že nelze formulář kontrolního hlášení abstraktně přezkoumat Ústavním soudem, však neznámá, že by nebylo možné soudně posuzovat zákonost formuláře vůbec. Stále totiž platí, že jsou soudy vázány pouze zákony, včetně ústavních, a mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu.³¹³ Do těchto kategorií formulář kontrolního hlášení zjevně nespadá. Z toho vyplývá, že v případě, kdy by byla v souvislosti s nedodržením obsahu formuláře uložena sankce, a tato sankce by byla přezkoumávána, tak by soud nebyl obsahem formuláře vázán a mohl by vycházet pouze z toho, co skutečně zákon stanoví.

Formulářové podání je výhodné také pro následné počítačové zpracování dat, protože jsou v něm uvedené údaje strukturované, a je tak možné je přímo zpracovávat, aniž by bylo nutné plýtvat lidskými silami na analyzování obsahu podání. To platí i pro listinné formulářové podání, protože i když je nutné údaje z něj do informačního systému pro správu daní přepsat, ať již ručně nebo s využitím strojového čtení textu, mají kolonky formuláře jasnou vazbu na datové prvky v informačním systému. To práci s takovým podáním zásadním způsobem zjednodušuje. Přesto je však ruční přepisování údajů z listinného podání do počítače neefektivní. To samé ale platí i pro elektronické podání obsahující nestruturovaná data, protože ani tato podání není možné strojově automaticky zpracovat. Takovým nestruturovaným elektronickým podáním může být například obrázek s naskenovaným formulářovým podáním nebo třeba soubor ve formátu PDF, pokud není zvlášť upraven tak, aby z něj bylo možné strojovým způsobem získat obsah jednotlivých kolonek.

³¹³ Čl. 95 odst. 1 Ústavy.

Tato neefektivita se ještě zvýrazní, když vezmeme v úvahu, že daňové subjekty zpravidla podklady pro vyčíslení daně sami zpracovávají v informačních systémech, ze kterých produkují strojově nečitelné výstupy, které následně musí do svých systémů složitě zavádět správce daně. Daleko efektivnější je postup, kdy informační systém daňového subjektu rovnou generuje datovou zprávu v předem dohodnutém výměnném datovém formátu, kterou následně správce daně může přímo zpracovat svým informačním systémem. Není proto překvapivé, že jde o preferovaný způsob pro elektronická podání, který je navíc vynucován pomocí již výše zmíněné tzv. „elektropokuty“³¹⁴.

Jak bylo uvedeno výše, vydává formuláře při správě daní Ministerstvo financí. To však *de lege lata* nestanovuje výměnný datový formát, který se použije k elektronické reprezentaci formulářového podání, ale toto stanovení je ponecháno na správci daně.³¹⁵ Důvodem je to, že správu jednotlivé daně může vykonávat více správců daně, kteří ale nemusí mít jediný informační systém, a proto se může lišit i vyjádření daného podání v elektronické podobě.³¹⁶ Tento přístup však nepovažuji za správný. **Výměnný datový formát by měl primárně vycházet z okruhu vyměňovaných údajů, a přitom vůbec nemusí být úzce svázan s konkrétním informačním systémem, který správce daně při správě daní používá.** To je koneckonců jeden z cílů značkovacího jazyka XML, který je k popisu vyměňovaných dat v těchto případech v praxi běžně používán.³¹⁷ Navíc by se v praxi mohlo stát, že pokud by jednu daň spravovalo více správců daně, pak by mohlo pro jeden formulář existovat vícero jeho strojových reprezentací v závislosti na správci daně, což není optimální pro daňové subjekty, resp. pro tvůrce jejich informačních systémů. Skutečnost, že tiskopisy pro formulářová podání vydává Ministerstvo financí, neznamena jen to, že ministerstvo zajistí jejich tisk, ale mělo by také garantovat soulad tohoto formuláře se zákonem, tedy zejména to, že nebude extenzivně rozšiřován okruh povinných položek na tomto tiskopise. Stejně tak by však mělo být garantováno, že okruh povinných položek nebude extenzivně rozšiřován

³¹⁴ Srov. str. 34.

³¹⁵ § 72 odst. 3 daňového řádu.

³¹⁶ Důvodová zpráva In: VLÁDA. *Vládní návrh zákona daňový řád*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2008. Sněmovní tisk 685/0, 5. volební období. str. 54.

³¹⁷ *Extensible Markup Language (XML)* [online]. Cambridge: World Wide Web Consortium, 2016 [cit. 2019-05-25].

u výměnného datového formátu, který představuje elektronickou podobu tiskopisu. Protože má výměnný datový formát vycházet z požadovaných údajů, a nikoliv z konkrétního technického řešení na straně správce daně, mělo by i výměnný datový formát vydávat Ministerstvo financí, a to spolu s tiskopisem pro formulářové podání. Uvedené lze shrnout do požadavku *de lege ferenda*, aby **jednotlivý formulář pro formulářové podání měl právě jednu strojovou reprezentaci ve formě výměnného datového formátu, který by vydával stejný orgán, který vydává daný formulář.**

Podstatnou otázkou však je i to, kdo má určovat výměnný datový formát *de lege lata* dnes. Z označení správce daně³¹⁸ plyne, že musí jít o orgán veřejné moci, kterému byla svěřena působnost v oblasti správy daní.³¹⁹ Podle Piecha však má jít o prvostupňového správce daně, tedy zejména o konkrétní finanční úřad, a nikoliv o Ministerstvo financí nebo Generální finanční ředitelství.³²⁰ Piech přitom argumentuje závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu týkajícího se elektronické podatelny orgánů sociálního zabezpečení.³²¹ Podle toho rozsudku nemohla Česká správa sociálního zabezpečení určit adresu elektronické podatelny pro jednotlivé okresní správy sociálního zabezpečení, protože zákon výslovně stanovil, že toto musí učinit daná okresní správa sociálního zabezpečení na své úřední desce.³²² Obdobný závěr ohledně zveřejňování formátu a struktury podání lze dovodit i z daňového řádu, protože i v tomto případě má správce daně informační povinnost, podle které musí povinně zveřejnit na své úřední desce informace o výměnném datovém formátu, který je způsobilý přijímat.³²³ Zveřejnění tohoto výměnného datového formátu podle § 72 odst. 3 daňového řádu pak má zjevně být realizováno prostřednictvím plnění informační povinnosti správce daně. Z toho plyne, že výměnný datový formát má být zveřejněn na úředních deskách prvostupňových správců daně a dále má být zveřejněna prostřednictvím sítě Internet. Mám však za to, že na úřední desce postačí zveřejnit odkaz na umístění specifikace tohoto výměnného datového

³¹⁸ § 72 odst. 3 daňového řádu.

³¹⁹ § 10 odst. 1 daňového řádu.

³²⁰ PIECH, Marek. Quo vadis?. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2018, **2018**(1), ISSN 1211-9946. str. 14.

³²¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9Ads 177/2016-89 ze dne 14. září 2017.

³²² § 123e odst. 4 zákona o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění do 31. prosince 2014.

³²³ § 56 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 56 odst. 2 daňového řádu.

formátu, a není tak nutné zde zveřejňovat specifikaci v plném znění. Takové zveřejnění by bylo nadbytečné a zbytečně zatěžující správce daně, aniž by bylo rozumné očekávat, že by takto zveřejněnou specifikaci využily společnosti vytvářející informační systémy umožňující vytvořit podání v tomto formátu.

Souvisejícím problémem je to, zda by nepostačovalo, aby výměnný datový formát zveřejňoval společně nadřízený správce daně, například Generální finanční ředitelství, namísto jednotlivých finančních úřadů. K tomu lze citovat závěr Nejvyššího správního soudu ve věci zveřejňování adresy elektronické podatelny orgánů sociálního zabezpečení, podle kterého „[l]ze pochopit úmysl žalované, která stanovila jako adresu podání přímo její elektronickou podatelnu nebo datovou schránku, když je oproti okresním správám sociálního zabezpečení zřejmě schopna díky programovému vybavení lépe a jednodušeji zpracovávat předložené přehledy pojištění. Tento postup je praktický a pragmatický, avšak není v souladu se stávajícím zněním zákona.“³²⁴ Stejně tak by bylo praktické a pragmatické, aby výměnný datový formát určilo a následně vyhlásilo pouze Generální finanční ředitelství (či dříve Ministerstvo financí v době před vydělením Generálního finančního ředitelství), které je k tomu technicky vybaveno, avšak tento postup by nebyl v souladu s daňovým řádem.

Doposud byl v tomto textu používán obecný pojem „výměnný datový formát“, avšak daňový řád používá jiný pojem, a sice „formát a struktura datové zprávy“.³²⁵ Jde o neurčité právní pojmy, které zákon blíže nevymezuje. Zároveň však platí, že nejsou vlastní pouze daňovému právu, protože jsou používány i v dalších právních předpisech.³²⁶ Podle Šimka se formátem rozumí „způsob, kterým jsou data v počítačovém souboru ukládána, aby mohla být posléze zpřístupněna komukoli s kompatibilním počítačovým softwarem“,³²⁷ zatímco strukturou se „určuje, jak bude obsah daného dokumentu uspořádán“³²⁸. Právní řád zná zvláštní kategorie formátu, a sice formáty strojově čitelné a formáty otevřené.³²⁹ Daňový řád požadavky na

³²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Ads 177/2016-89, pozn. 321, bod 79.

³²⁵ Srov. zejména § 56 odst. 1 písm. b) a § 72 odst. 3 daňového řádu.

³²⁶ Srov. např. vyhlášku o stanovení struktury a formátu oznámení podle zákona o střetu zájmů.

³²⁷ ŠIMEK, Karel. § 72 (Formulářová podání). In: BAXA, Josef a kol., pozn. 225.

³²⁸ Tamtéž.

³²⁹ § 3 odst. 7 a 8 zákona o svobodném přístupu k informacím.

strojovou čitelnost a otevřenost nezakotvuje. Přesto lze konstatovat, že pokud jde o strojovou čitelnost, plyne požadavek na tuto vlastnost datového formátu přímo z povahy věci, protože při použití datového formátu, který není strojově čitelný, by nebylo vůbec vyžadovat činění podání v elektronické podobě. Požadavek na otevřenost datového formátu pak Šimek dovozuje ze základních zásad správy daní, jmenovitě ze zásady procesní rovnosti.³³⁰ Lze tak shrnout, že **výměnný datový formát pro formulářová podání musí být otevřeným strojově čitelným datovým formátem.**

Nedodržení předepsaného formátu a struktury může mít za následek neúčinnost podání. Není tomu tak ale vždy, protože jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, nemá nedodržení formátu a struktury datové zprávy vždy za následek neúčinnost podání. Nejvyšší správní soud posuzoval nedodržení předepsaného formátu a struktury pro elektronické podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty,³³¹ pro které stanovil správce daně formát XML³³² v předepsané struktuře.^{333,334} Daňový subjekt však podal toto přiznání ve formátu PDF. Správce daně jej vyzval k odstranění vady podání, a protože daňový subjekt tuto výzvu neuposlechnul, vyrozuměl ho správce daně o tom, že je podání neúčinné.³³⁵ Daňový subjekt proti tomuto postupu brojil správní žalobou. Krajský soud postup správce daně potvrdil, a proto daňový subjekt podal ve věci i kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

Neúčinnost podání na základě neuposlechnutí výzvy k odstranění vad je důsledkem, který daňový řád předvídá v případě vad, pro které není podání způsobilé

³³⁰ ŠIMEK, Karel. § 72 (Formulářová podání). In: BAXA, Josef a kol., pozn. 225.

³³¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2Afs 25/2015-38 ze dne 3. ledna 2018.

³³² V tomto textu označuji formáty datových souborů verzálkami. Zcela chybný je způsob označování, který zvolil Nejvyšší správní soud, odpovídající maskám názvů souborů: „*.xml“ a „*.pdf“. To, jaký má soubor název, zásadně nesouvisí s tím, jak je uvnitř uspořádán, tedy jaký má formát a strukturu.

³³³ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Pokyn GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy*. Praha, 2015. Č. j. 156035/15/7100-40123-050030. V posuzovaném případě však byla struktura stanovena pokynem D-349 (MINISTERSTVO FINANČÍ. *Pokyn D-349, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, jejímž prostřednictvím je činěno podání specifikované v § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., a která je zároveň odesílána správci daně prostřednictvím datové schránky*. Praha, 2010. Č. j. 43/128 673/2010-431.) Tyto dva pokyny se však pokud jde o stanovení formátu a struktury zásadně neliší.

³³⁴ Přiznání k dani z přidané hodnoty platné od 1.1.2011. In: GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2018 [cit. 2019-05-01].

³³⁵ § 74 odst. 3 daňového řádu.

k projednání nebo pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní.³³⁶ Jádrem sporu se tak stala otázka, zda je podání daňového přiznání ve formátu PDF, tedy v jiném než předepsaném formátu, vadou, pro kterou není toto podání způsobilé k projednání nebo pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní. Pro takové podání bezesporu platí, že zásadně není zpracovatelné strojově, s čímž se ztotožnil i soud, který ale zároveň připomněl, že toto podání představuje funkční ekvivalent podání daňového přiznání v listinné podobě.³³⁷ Pokud je správce daně schopen zpracovat stejné podání v listinné podobě a nevyloučí-li zákon explicitně možnost učinit takové podání, pak podle Nejvyššího správního soudu nelze dojít k závěru, že by takové podání mělo být neúčinné, protože netrpí funkční vadou.³³⁸

Se závěrem Nejvyššího správního soudu lze souhlasit. Podání, které je funkčním ekvivalentem podání v listinné podobě, jistě nemůže být shledáno jako nezpůsobilé k projednání, pokud tak zákon výslovně nestanoví. Přitom platí, že zákonodárce účinnost takového podání vyloučit může, což uznává i Nejvyšší správní soud,³³⁹ ale v daném případě se tak nestalo. Soud se navíc mohl opřít o § 74 odst. 4 daňového řádu, podle kterého se na vybraná podání, zahrnující přiznání k dani z přidané hodnoty,³⁴⁰ učiněné v jiné než elektronické formě, hledí jako na podání bez vady, pokud vada spočívá pouze v tom, že podání nebylo učiněno elektronicky. **Pokud zákon explicitně připouští to, že podání není vadné v případě, kdy bylo namísto elektronické formy učiněno ve formě listinné, pak *a maiori ad minus* nemůže být bez dalšího vadou podání ani podání v jiném formátu nebo struktuře, pokud je tento formát přímo čitelný a srozumitelný pro úřední osobu správce daně. Soud však tento argument nepoužil.**

Související otázkou, kterou však Nejvyšší správní soud neřešil, je možnost uložení pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy v případě, kdy daňový subjekt učiní podání v jiném formátu nebo struktuře, než jaké určil správce daně (opět

³³⁶ § 74 odst. 1 daňového řádu.

³³⁷ Rozsudek NSS čj. 2Afs 25/2015-38, pozn. 331, bod 24.

³³⁸ Rozsudek NSS čj. 2Afs 25/2015-38, pozn. 331, bod 25.

³³⁹ Tamtéž.

³⁴⁰ Srov. FINANČNÍ SPRÁVA. *Seznam podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli měla být učiněna elektronicky (dle § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů)*. [Praha]. Jde o nedatovaný dokument bez čísla jednacního nebo jiného identifikátoru.

za předpokladu, že by ji určil zákonem předvídaným způsobem). Daňový řád stanoví za porušení povinnosti učinit podání elektronicky pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.³⁴¹ Klíčovou otázkou se tak stává, zda je podání učiněno elektronicky, pokud je učiněno sice elektronickými prostředky, ale v jiném formátu nebo v jiné struktuře, než které předepsal správce daně. Jinými slovy, je „elektronické podání“ zvláštní kategorií podání, které bylo učiněno ve správné formě, formátu i struktuře, nebo je elektronickým podáním každé podání učiněné elektronickými prostředky?

Mám za to, že v daném případě pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu uložit nelze. Skutková podstata hovoří pouze o nedodržení elektronické formy. Z daňového řádu však nevyplývá skutečnost, že by se za dokument v elektronické formě považoval pouze dokument v určeném formátu a struktuře. Naopak, pojem „elektronický“ se v daňovém řádu používá pro libovolný počítačem zpracovatelný obsah.³⁴² S ohledem na zásady platné pro oblast trestání je nutné pro možnost ukládat sankce stanovit dostatečně jasnou a předvídatelnou právní úpravu. V tomto směru mám za to, že byť je možná účelem daného ustanovení ukládání sankcí za učinění podání v podobě, která není strojově zpracovatelná, což představuje jak použití jiné než elektronické formy, tak nedodržení předepsaného formátu nebo struktury, nelze o tento teleologický argument opřít uložení sankce. Zákonodárce by proto měl jasně vymežit, co považuje za porušení elektronické formy podání, pokud je jeho záměrem v daném případě pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy ukládat. To ostatně platí i pro ustanovení o bezvadnosti podání učiněného v jiné než elektronické formě.³⁴³

Nejvyšší správní soud se při řešení případu s podáním v chybném formátu v rámci *obiter dictum* vyjádřil i k otázce způsobu stanovování obsahu formulářových podání a jejich vyhlašování.³⁴⁴ I když platí, že Nejvyšší správní soud zde vyslovil právní názor mimo rámec posuzované věci, což jeho argumentům ubírá na síle, je

³⁴¹ § 247a odst. 2 daňového řádu.

³⁴² Srov. např. § 39 odst. 1 písm. b), § 42 a § 63 odst. 2 daňového řádu.

³⁴³ § 74 odst. 4 daňového řádu.

³⁴⁴ Rozsudek NSS čj. 2Afs 25/2015-38, pozn. 331, body 33-35.

nutné se touto otázkou zabývat, protože jde o jasnou indikaci toho, jakým směrem by Nejvyšší správní soud vedl své úvahy, pokud by tuto otázku věcně posuzoval.

Nejvyšší správní soud se striktně vymezil proti způsobu stanovení formátu a struktury Generálním finančním ředitelstvím v roli správce daně.³⁴⁵ Stanovení formátu a struktury spočívá v přijetí abstraktního pravidla neurčitému okruhu adresátů. Formát a strukturu podání by tak měl stanovovat právní předpis. Stávající zákonná úprava předpokládá vyhlášení formátu a struktury ve formě aktu *sui generis*,³⁴⁶ který zjevně právním předpisem není. Lze souhlasit s tím, že pokud jsou ukládány daňovým subjektům povinnosti na základě zákonného zmocnění, měla by existovat cesta, jak soudně přezkoumat, že zákonné zmocnění nebylo překročeno. Současně však platí, že soud by tuto otázku mohl přezkoumat buď v řízení o žalobě proti platebnímu výměru vydaném v daňovém řízení, ve kterém byl takový formulář použit, nebo v řízení proti rozhodnutí o uložení sankce za to, že předepsaný formát či struktura nebyly dodrženy.

Přesto platí, že alespoň některé náležitosti formátu a struktury by bylo možné *de lege ferenda* stanovit právním předpisem, ať již na úrovni zákona nebo podzákonného předpisu. Ten by mohl například určit, že formátem pro tato podání bude XML. Pokud jde o popis struktury takového souboru, pak mám za to, že **vyhláška, nebo jinak nazvaný normativní právní akt, není pro tento účel vhodnou formou**. Popis struktury datového souboru je technickou specifikací, která vedle stanovení povinností obsahuje i „ryzí technikálie“, například zda se má v desetinných číslech používat spíše desetinná tečka nebo desetinná čárka.³⁴⁷ Samozřejmě, i v těchto ryzích technikáliích mohou být skryty povinnosti, které jdou nad rámec zákonného zmocnění, a tedy by i ty měly být přezkoumatelné. Je však otázkou, co vše by měl tento právní předpis obsahovat, protože nemůže sám o sobě

³⁴⁵ Na věci nic nemění to, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku chybně přisuzuje tuto roli Ministerstvu financí.

³⁴⁶ Za předpokladu, že by formát a struktura byly vyhlášeny v souladu se zákonem, srov. argumentaci výše.

³⁴⁷ Jako spíše odstrašující příklad zde může sloužit příloha vyhlášky o způsobu oznamování a zasílání informací a přenosu dat provozovatelem hazardních her, rozsahu přenášených dat a jiných technických parametrech přenosu dat.

autonomně zachytit veškerou dokumentaci používanou ve světě počítačů.³⁴⁸ Důvodem je vzájemná provázanost technických specifikací, kdy na popis struktury datového souboru navazují různé další standardy, například pro kódování znaků³⁴⁹ nebo pro obecné náležitosti struktury formátu XML,³⁵⁰ přičemž tyto standardy samy odkazují na další technické specifikace.³⁵¹ Vždy tak bude nutné určit hranici, co ještě normovat a co ponechat na obecně známých technických standardech. Přitom platí, že stejnou vadou trpí například stavební předpisy, které spoléhají na technické normy, které stanovují konkrétní povinnosti stavebníkům, aniž by šlo o právní předpisy.³⁵²

Jistým řešením by mohlo být vyhlášení technické specifikace formátu a struktury ve formě právního předpisu, aniž by však byly formulovány jako standardní normativní právní akt, obdobně jako je tomu v případě státního rozpočtu, který není materiálně zákonem,³⁵³ protože jde o finančně-právní akt *sui generis*, kterému je propůjčena pouze forma zákona.³⁵⁴ Ústava stanoví že ministerstva a jiné správní úřady mohou na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněny.³⁵⁵ Ústava přitom nestanoví, že musí jít pouze o vyhlášky. Lze si tak představit ústavně konformní způsob vyhlášení technických specifikací formátu a struktury, které sice budou formálně zákonem prohlášeny za právní předpisy ve smyslu čl. 79 odst. 3 Ústavy, ale přitom budou psány neprávním, technickým jazykem. Tyto specifikace by z důvodu jejich odlišné struktury, ale i rozsahu, okruhu adresátů a způsobu práce s nimi, nemusely být nutně vyhlášovány ve Sbírce zákonů, ale mohly by být vyhlášovány jiným způsobem, například ve vlastní sbírce standardů nebo kupříkladu ve Finančním zpravodaji. Podstatné však je,

³⁴⁸ Srov. např. oddíl 3 část IX vyhlášky o způsobu oznamování a zasílání informací a přenosu dat provozovatelem hazardních her, rozsahu přenášených dat a jiných technických parametrech přenosu dat.

³⁴⁹ THE UNICODE CONSORTIUM. *The Unicode® Standard: Version 12.0 – Core Specification*. Mountain View: Unicode, 2019. ISBN 978-1-936213-22-1.

³⁵⁰ Extensible Markup Language (XML) 1.0 (Fifth Edition). In: WORLD WIDE WEB CONSORTIUM. *W3C* [online]. Cambridge: World Wide Web Consortium, c2019, 26 November 2008 [cit. 2019-05-01].

³⁵¹ Například definující univerzální identifikátory URI. Srov. BERNERS-LEE, Tim, Roy T. FIELDING a Larry MASINTER. Uniform Resource Identifier (URI): Generic Syntax. In: *IETF Tools* [online]. Fremont: The Internet Engineering Task Force, 2005, 2005 [cit. 2019-05-01].

³⁵² Srov. např. § 10 odst. 3, § 10 odst. 6, § 11 apod. vyhlášky o technických požadavcích na stavby.

³⁵³ SLÁDEČEK, Vladimír, Vladimír MIKULE, Radovan SUCHÁNEK a Jindřiška SYLLOVÁ. *Ústava České republiky: Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-590-9. str. 431; HENDRYCH, Dušan a kol., pozn. 19, str. 7.

³⁵⁴ Čl. 42 Ústavy.

³⁵⁵ Čl. 79 odst. 3 Ústavy.

že by byly vyhlášeny transparentním způsobem, s možností dohledat, jaká specifikace byla platná a účinná k určitému datu. Protože by těmto standardům byla propůjčena forma právního předpisu, byly by navíc soudně abstraktně přezkoumatelné. Soud by tak také mohl přezkoumat, zda vydavatel standardu proporcionálně posoudil, co ještě má být normováno v takto vyhlášeném standardu a co je už možné ponechat standardům obecným, například zmíněnému standardu pro kódování znaků.

Alternativně by mohly technické standardy zůstat technickými standardy, tedy by se jim nepropůjčovala forma právního předpisu, ale *de lege ferenda* byla by mohla být umožněna jejich abstraktní soudní kontrola. I v takovém případě by ale bylo nutné zajistit, aby tyto standardy byly transparentně vyhlášovány tak, aby bylo možné zjistit, jaký standard byl kdy účinný.

3.2.3 Poskytování informací na dálku osobám zúčastněným na správě daní

Vedle doručování, tedy sdělování individuálních finančněprávních aktů, zakotvuje daňový řád a další daňové předpisy³⁵⁶ různé další způsoby sdělování informací při správě daní. Daňový řád obsahuje obecnou informační povinnost správce daně, která stíhá každého správce bez ohledu na to, o jaký orgán veřejné moci jde.³⁵⁷ V rámci plnění informační povinnosti je správce daně povinen uveřejnit předepsané informace,³⁵⁸ a to na úřední desce a současně způsobem umožňujícím dálkový přístup, tedy zpravidla prostřednictvím sítě Internet.³⁵⁹ Druhým způsobem zveřejňování informací je jejich zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup, aniž by byla současně stanovena povinnost uveřejnit tyto informace i na úřední desce.³⁶⁰ Třetím způsobem zveřejňování, který předepisují daňové zákony, je zveřejňování na internetové stránce.³⁶¹ Čtvrtým způsobem zveřejňování informací je jejich zveřejňování ve Finančním zpravodaji.³⁶² Konečně pátým způsobem je pak

³⁵⁶ Například zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní.

³⁵⁷ § 56 daňového řádu.

³⁵⁸ § 56 odst. 1 daňového řádu.

³⁵⁹ § 56 odst. 2 daňového řádu.

³⁶⁰ Například § 71 odst. 4 daňového řádu.

³⁶¹ § 195 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

³⁶² Například § 13e odst. 7 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

zveřejňování bez předepsaného informačního kanálu. Daňový řád pouze stanoví, že musí jít o vhodný způsob zveřejnění.³⁶³

Zveřejnění na úřední desce má z uvedených způsobů zveřejňování nejpodrobnější právní úpravu a poskytuje nejvyšší jistotu, pokud jde o doložení toho, jaká informace byla zveřejněna a k jakému dni se tak stalo.³⁶⁴ Zveřejňování na úřední desce je však méně atraktivní pro uživatele, který nepotřebuje přístup k archivním informacím, ale jde mu pouze o zjištění informací aktuálně vyhlášených, protože toto zveřejňování není bez dalšího k dispozici vzdáleně.³⁶⁵ Navíc jsou některé informace s ohledem na svůj rozsah nebo na nutnost trvalého zveřejnění pro uveřejňování na fyzické úřední desce nevhodné, protože má úřední deska pouze omezenou kapacitu.³⁶⁶ Typickým příkladem takovýchto trvalých a rozsáhlých informací je struktura podání zveřejňovaná podle daňového řádu správcem daně,³⁶⁷ diskutovaná v předcházející části, přičemž orgány Finanční správy České republiky takto stanovily strukturu cca 50 druhů podání.³⁶⁸ Je zjevné, že zveřejňování těchto informací na klasické úřední desce není efektivní, a patrně proto zákonodárce předepisuje pouze jejich zveřejňování způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Na rozdíl od správního řádu, který obsahuje relativně podrobnou úpravu toho, jak má zveřejňování informací na úřední desce probíhat,³⁶⁹ daňový řád takovou právní

³⁶³ § 56 odst. 3 daňového řádu.

³⁶⁴ Presumuji dodržování právních předpisů, a tedy i to, že nedojde k neoprávněné manipulaci se zveřejněnými či archivovanými informacemi.

³⁶⁵ Obsah úřední desky je sice možné zveřejňovat prostřednictvím sítě Internet, ale daňový řád to předepisuje pouze při doručování veřejnou vyhláškou. Přesto se tak nad rámec zákona v praxi děje i v případě dalších informací zveřejňovaných na úřední desce.

³⁶⁶ To se však může změnit s ohledem na to, že se v praxi čím dál tím více používají elektronické úřední desky, které mají kapacitu teoreticky neomezenou.

³⁶⁷ § 72 odst. 3 daňového řádu. Srov. např. strukturu pro podání kontrolního hlášení, kterou tvoří následující tři dokumenty: *Obecný popis struktury souborů a rozhraní pro třetí strany společného technického zařízení správců daně (Podatelny EPO)*, Kontrolní hlášení DPH platné od 1.1.2016. In: GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2018-02-10] a [Soubor definující strukturu písemnosti ke stažení]: [Kontrolní hlášení DPH platné od 1.1.2016]. In: *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2019, 1.4.2019 [cit. 2019-05-01].

³⁶⁸ Údaj ke květnu 2019. Popis struktury souborů. In: *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2019, 26.04.2019 [cit. 2019-05-01].

³⁶⁹ § 26 správního řádu.

úpravu postrádá.³⁷⁰ Přitom platí, že se správní řád při správě daní nepoužije.³⁷¹ V této souvislosti nelze souhlasit s Šimkem, podle kterého se při správě daní použije právní úprava úřední desky podle správního řádu,³⁷² a to právě proto, že se použití správního řádu explicitně daňovým řádem vylučuje. Právní úpravu úřední desky podle správního řádu je na místě použít také podle Boháče s Krasulovou, i když tito autoři explicitně netvrdí, že by mělo jít o jeho subsidiární použití.³⁷³ Jak bude rozebráno v části 3.4.2, lze takové použití správního řádu připustit pouze tehdy, pokud by šlo o použití analogické. To však neznamená, že by bylo zveřejňování na úřední desce v rámci správy daní ponecháno zcela na uvážení správce daně a právo jej žádným způsobem neupravovalo. Obecnou úpravu vyvěšování dokumentů na úřední desce upravuje zákon o archivnictví a spisové službě, podle kterého se vyvěšuje stejnopis zveřejňovaného dokumentu opatřený datem vyvěšení. Po svěšení z úřední desky se pak dokument opatří datem svěšení a zařadí se do spisu.³⁷⁴

Je tak patrné, že při zveřejnění informace na úřední desce po takovém zveřejnění **zůstane dohledatelná stopa o tom, v jakém období byla informace vyvěšena a jaký měla obsah.**

Informace lze však poskytovat nejen lokálně prostřednictvím úřední desky, ale také na dálku, například prostřednictvím sítě Internet. Tento způsob poskytování informací je zahrnut v institutu daňového řádu (ale i správního řádu) nazvaného zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup.³⁷⁵ Jde o formulaci, která je technologicky neutrální, a proto může zveřejnění prostřednictvím sítě Internet zásadně probíhat více způsoby, než pouhým zveřejněním na internetových stránkách, tedy prostřednictvím služby Internetu WWW.³⁷⁶ Pro zveřejňování informací prostřednictvím sítě Internet nejsou obecně stanovena pravidla obdobného typu jako

³⁷⁰ Daňový řád upravuje pouze některé náležitosti v souvislosti s doručováním veřejnou vyhláškou. Srov. § 49 daňového řádu.

³⁷¹ § 262 daňového řádu.

³⁷² ŠIMEK, Karel. § 49 Doručování veřejnou vyhláškou. In: BAXA, Josef a kol., pozn. 225.

³⁷³ BOHÁČ, Radim a Hana KRASULOVA. *Zákon o dani z hazardních her: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-481-2. str. 105.

³⁷⁴ § 65 odst. 3 zákona o archivnictví a spisové službě.

³⁷⁵ HRABÁK, Jan a Tomáš NAHODIL. § 26 Úřední deska. In: HRABÁK, Jan a Tomáš NAHODIL. *Správní řád: Výkladové poznámky* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-1-12]. ASPI_ID KO500_2004CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN 2336-517X.; ŠIMEK, Karel. § 49 Doručování veřejnou vyhláškou. In: BAXA, Josef a kol., pozn. 225.

³⁷⁶ Blíže k tomu In: TULÁČEK, Michal, pozn. 223, str. 35.

stanovuje zákon o archivnictví pro vyvěšování na úřední desce. Zejména tak není upraven způsob archivace takto zveřejněných informací spolu s uchováváním údajů o tom, kdy byla určitá informace zveřejněna a kdy byla odstraněna. Zásadně tak lze zjistit pouze to, že ve chvíli, kdy je načtena internetová stránka, je určitá informace zveřejněna a má určitou podobu, ale jen těžko lze prokázat, jakou podobu tato informace měla v minulosti, a to i kdyby šlo o okamžik, který nastal pouze před chvílí.

Na druhou stranu zveřejňování informací způsobem umožňujícím dálkový přístup do značné míry usnadňuje běžný život adresátům právní regulace. Na rozdíl od úřední desky, která je ve své klasické podobě realizována doslova jako deska, na které se vyvěšují jednotlivé listiny, takže je nutné za touto deskou cestovat, umožňuje přístup prostřednictvím sítě Internet pohodlné zobrazení informací odkudkoliv. I proto **povinnost zveřejnit určitou informaci na úřední desce zpravidla provází povinnost zveřejnit ji také způsobem umožňujícím dálkový přístup.**³⁷⁷

Zatímco zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup požaduje daňový řád na více místech, zveřejnění na internetové stránce předepisuje pouze v případě elektronické dražby.³⁷⁸ Tato terminologická odchylka není technologicky neutrální a vede k tomu, že správce daně musí zvolit pouze určitou konkrétní službu Internetu, a sice službu WWW, i když Internet nabízí služeb více.³⁷⁹ Patrně tak například nelze elektronickou dražbu provozovat prostřednictvím mobilní aplikace a informovat o ní výhradně v této aplikaci.³⁸⁰ Tato terminologická odchylka není dostatečně odůvodněna³⁸¹ a ze zákona nevyplývá záměr, podle kterého by při takovém zveřejnění mělo být postupováno jinak než při zveřejnění označených pojmem „zveřejnění způsobem umožňujícím dálkový přístup“. **Mám proto za to, že jde o legislativní chybu, kdy je jeden právní institut označen více různými názvy.**

³⁷⁷ Srov. např. § 49 odst. 2 a § 56 odst. 2 daňového řádu nebo § 26 odst. 1 správního řádu.

³⁷⁸ § 195 odst. 4 daňového řádu.

³⁷⁹ PETERKA, Jiří. Co nabízí Internet?: Služby Internetu. In: *eArchiv.cz: Archiv článků a přednášek Jiřího Peterky* [online]. 1997 [cit. 2018-01-12].

³⁸⁰ TULÁČEK, Michal, pozn. 223, str. 38.

³⁸¹ Důvodová zpráva se této odchylce nevěnovala. In: VLÁDA. *Vládní návrh zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů*. Praha: Senát Parlamentu České republiky, 2013. Senátní tisk 184, 9. funkční období. str. 520.

Prosté zveřejnění informací prostřednictvím sítě Internet, například na internetové stránce, má tu nevýhodu, že bez dalšího nezanechává stopu a není tak možné ověřit, jaká informace byla kdy zveřejněna a v jaké podobě. Proto je vhodné prozkoumat i další způsoby poskytování informací na dálku. Historicky se k tomuto účelu používaly tiskoviny, ať již šlo o noviny, nebo o různé věstníky. Jedním z věstníků veřejné správy je Finanční zpravodaj, který je věstníkem Ministerstva financí. Jeho vydávání však neupravuje žádný právní předpis. Přesto různé právní předpisy s jeho existencí počítají a předepisují, aby v něm byly zveřejňovány informace.³⁸² V současné době již Finanční zpravodaj nevychází jako tištěné médium, ale vychází pouze elektronicky³⁸³ v číslovaných částkách opatřených datem vydání. Lze tak i zpětně dohledat, které informace byly zveřejněny a k jakému dni se tak stalo. To zásadním způsobem zvyšuje právní jistotu adresátům sdělení, zveřejněných ve Finančním zpravodaji. Za podstatnou vadu Finančního zpravodaje však považují to, že přesto že existence Finančního zpravodaje je sice zákony předvídána, ale jinak tento zpravodaj není zákonem nebo alespoň jiným předpisem blíže upraven. Není tak přímo stanovena zákonná povinnost jeho archivace, zpřístupňování jeho starších vydání a podobně. Zákon nestanoví ani tak elementární skutečnosti, jako například to, kdo má Finanční zpravodaj vydávat, stanoví pouze to, kdo v něm má informace zveřejňovat. Přesto s ohledem na jeho název a zaměření lze z kompetenčního zákona dovodit, že jeho vydávání spadá do působnosti Ministerstva financí.³⁸⁴ Navíc tím, že bylo ukončeno vydávání Finančního zpravodaje v tištěné podobě, bylo ukončeno i jeho archivování v různých knihovnách. Elektronická podoba Finančního zpravodaje je tak zásadně dostupná pouze prostřednictvím internetových stránek Ministerstva financí, kde je Finanční zpravodaj zveřejňován ve formátu PDF. Jednotlivé částky Finančního zpravodaje ale nejsou elektronicky podepsány nebo elektronicky zapečetěny a nejsou opatřeny časovým razítkem,³⁸⁵ tedy ani není zajištěna jejich

³⁸² Např. § 149 odst. 3 daňového řádu nebo § 13b odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

³⁸³ Od 1. ledna 2016 je vydáván pouze na internetových stránkách Ministerstva financí. Srov. Finanční zpravodaj. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí, c2005-2013 [cit. 2018-02-10]. Starší vydání jsou pak archivována například v Národní knihovně.

³⁸⁴ § 3 zákona o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky.

³⁸⁵ Čl. 3 nařízení eIDAS. K principům elektronického podpisu a elektronické pečeti srov. BROOKSHEAR, J. Glenn, David T. SMITH a Dennis BRYLOW, pozn. 83, str. 188.

autenticita,³⁸⁶ integrita,³⁸⁷ nepopiratelnost³⁸⁸ a časové ukotvení.³⁸⁹ Tím se Finanční zpravodaj liší například od Úředního věstníku Evropské unie, který je také vydáván elektronicky, ale každé jeho vydání musí být opatřeno zaručeným elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaných osvědčeních,³⁹⁰ přičemž pokud toho není možné dosáhnout, vydá se takové vydání v tištěné podobě, která se výjimečně stane právně závaznou.³⁹¹ V případě soudního sporu by tak mohlo být obtížné prokázat skutečný obsah Finančního zpravodaje, pokud by tato skutečnost byla rozporována.

Pokud by tak mělo být pokračováno v tom, že zákon předepisuje zveřejňování informací ve Finančním zpravodaji, což považují za zásadně přijatelné a vhodné, tak by současně **měl *de lege ferenda* zákon stanovit podmínky pro jeho vydávání a archivaci spolu s jasným vymezením odpovědnosti za tuto činnost.**

Posledním druhem zveřejňování informací při správě daní, které upravuje daňový řád, je zveřejnění jiným vhodným způsobem. Tento zcela volný a neformální způsob zveřejňování je vyhrazen zveřejňování informací o právních předpisech vztahujících se k působnosti správce daně a o jejich změnách.³⁹² Tyto informace jsou již autoritativně zveřejněny ve Sbírce zákonů, proto postačí jejich neformální, čistě informativní zveřejnění bez předepsané formy. **Pro tento okruh informací považují takovéto neformální zveřejnění za přijatelné a dostatečné. Většinu informací, které správce daně zveřejňuje, by však tímto způsobem nebylo vhodné poskytovat.**

3.3 Externí správa informačních systémů pro správu daní

Aby mohl správce daně zpracovávat informace, které získal či vytvořil při správě daní, musí být tyto informace někde zaznamenány. Počítačový systém, určený k tomu účelu se nazývá **informační systém**. Často však nejde o jednoduchý systém, který by si byl správce daně sám schopen vytvořit, a proto je zpravidla dodáván externím

³⁸⁶ Skutečnost, že dokument byl opatřen podpisem tvrzeného původce, zde Ministerstva financí.

³⁸⁷ Skutečnost, že dokument nebyl od svého vydání pozměněn.

³⁸⁸ Skutečnost, že dokument podpisem skutečně opatřil tvrzený původce, a nikoliv někdo jiný.

³⁸⁹ Skutečnost, že dokument byl vydán k tvrzenému okamžiku.

³⁹⁰ Čl. 2 odst. 1 nařízení o elektronickém vydávání Úředního věstníku.

³⁹¹ Čl. 3 nařízení o elektronickém vydávání Úředního věstníku. I v tomto případě musí být toto tištěné vydání následně zveřejněno i elektronicky, ale již pouze v právně nezávazné informativní podobě.

³⁹² § 56 odst. 3 daňového řádu.

subjektem. Protože se činnost správce daně liší podle toho, jaké daně spravuje a jaké pravomoci mu konkrétní zákon přiznává, musí být informační systémy používané pro správu daní zpravidla připravené na míru, nebo alespoň zásadně upraveny tak, aby je bylo možné použít pro správu té které daně. To vede k tomu, že je každý informační systém pro správu daní jedinečným systémem, a tedy musí být vytvořen na míru správce daně a konkrétní činnosti, nebo musí být alespoň na míru uzpůsoben, pokud jde o tak obecný počítačový systém, který je možné využít v zásadě k libovolnému účelu.³⁹³

Informační systémy mají svůj odraz i v právu. Pro účely celého právního řádu je dříve vymezoval zákon o ochraně osobních údajů v informačních systémech. Tento zákon byl původně předložen s ambicí stát se obecným právním předpisem pro regulaci informačních systémů,³⁹⁴ ale v návaznosti na stanovisko ústavně právních výborů obou sněmoven Federálního shromáždění³⁹⁵ byl jeho předmět zúžen tak, že upravoval zásadně pouze ochranu osobních údajů v těchto systémech, které vymezoval jako „*funkční celek zabezpečující cílevědomé a systematické shromažďování, zpracovávání, uchovávání a zpřístupňování informací. Každý informační systém zahrnuje informační základnu, technické a programové prostředky, technologie a procedury a pracovníky.*“³⁹⁶

V současné době právní řád České republiky neobsahuje obecné vymezení informačních systémů. Namísto toho ale obsahuje právní úpravu informačních systémů využívaných při výkonu veřejné správy. Takové informační systémy se označují jako informační systémy veřejné správy. Informačním systémem veřejné správy je „*funkční celek nebo jeho část zabezpečující cílevědomou a systematickou informační činnost pro účely výkonu veřejné správy. Každý informační systém veřejné*

³⁹³ Zpravidla lze takto použít systémy pro plánování podnikových zdrojů (tzv. ERP systémy). Mezi nejznámější takové systémy patří systém SAP. Srov. LAU, Linda K., ed. *Managing Business with SAP: Planning, Implementation and Evaluation*. Hershey: Idea Group, 2005. ISBN 1-59140-378-2.

³⁹⁴ MALINA, Zdeněk, Jaroslav SUCHÁNEK, Karel JEŽEK a kol. *Návrh poslanců Federálního shromáždění Z. Maliny, J. Suchánka, K. Ježka, J. Sokola, M. Mušky, P. Hrivíka, I. Ryndy, J. Minky, V. Novitzkého, J. Moroviče, L. Kudláčka, S. Kučery, zákona o informačních systémech a ochraně informací, se kterými tyto systémy nakládají*. Praha: Federální shromáždění České a Slovenské federativní republiky, 1992. Tisk č. 1319, volební období 1990–1992.

³⁹⁵ VÝBOR ÚSTAVNĚ PRÁVNÍ SNĚMOVNY LIDU a VÝBOR ÚSTAVNĚ PRÁVNÍ SNĚMOVNY NÁRODŮ. Praha: Federální shromáždění České a Slovenské federativní republiky, 1992. Tisk 1465, volební období 1990–1992.

³⁹⁶ § 4 zákona o ochraně osobních údajů v informačních systémech.

správy zahrnuje data, která jsou uspořádána tak, aby bylo možné jejich zpracování a zpřístupnění, provozní údaje a dále nástroje umožňující výkon informačních činností“,³⁹⁷ kde se informační činností rozumí „*získávání a poskytování informací, reprezentace informací daty, shromažďování, vyhodnocování a ukládání dat na nosiče a uchovávání, vyhledávání, úprava nebo pozměňování dat, jejich předávání, šíření, zpřístupňování, výměna, třídění nebo kombinování, blokování a likvidace dat ukládaných na nosičích. Informační činnost je prováděna správci, provozovateli a uživateli informačních systémů veřejné správy prostřednictvím technických a programových prostředků“*.³⁹⁸

Vymezení informačního systému veřejné správy tak zásadně vychází z dřívější definice informačního systému, avšak je omezeno pouze na informační systémy určené k výkonu veřejné správy. Toto vymezení je však pro potřeby právního řádu zjevně zbytečně úzké, protože takovýmto informačním systémem je mimo jiné například insolvenční rejstřík,³⁹⁹ který je ale veden v souvislosti s výkonem soudnictví, které do pojmu veřejná správa nespadá, protože „*veřejná správa je souhrnem činností, které nelze kvalifikovat jako zákonodárství nebo soudnictví“*.⁴⁰⁰ Informační systém veřejné správy je sice definován pouze pro účely zákona o informačních systémech veřejné správy,⁴⁰¹ ale tento pojem se standardně v právním řádu používá tak, jako by byl definovaný pro účely celého právního řádu.

Informační systém je informačním systémem veřejné správy, pokud jsou naplněny buď jeho materiální znaky, tedy pokud daný systém vyhoví výše uvedené definici informačního systému veřejné správy, nebo pokud je naplněn formální znak spočívající v tom, že daný informační systém za informační systém veřejné správy označí zákon.⁴⁰² Například zmíněný insolvenční rejstřík sice materiální znak informačního systému veřejné správy nenaplnuje, protože neslouží k výkonu veřejné správy, ale naplňuje jeho formální znak, protože jej zákon výslovně označuje jako

³⁹⁷ § 2 písm. b) zákona o informačních systémech veřejné správy.

³⁹⁸ § 2 písm. a) zákona o informačních systémech veřejné správy.

³⁹⁹ § 419 insolvenčního zákona.

⁴⁰⁰ HENDRYCH, Dušan a kol., pozn. 19, str. 6.

⁴⁰¹ § 2 písm. b) zákona o informačních systémech veřejné správy.

⁴⁰² MINISTERSTVO VNITRA. *Komentář k zákonu č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů: Co je a co není informační systém veřejné správy* [online]. Verze 2.00. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009 [cit. 2018-02-20]. str. 7.

informační systém veřejné správy. Veřejná správa však není v České republice vykonávána pouze na národní úrovni, protože některé agendy vyplývají z členství v Evropské unii. I v těchto případech jsou přirozeně využívány informační systémy, jejich využití však často plyne z evropského práva. V kontextu správy daní jde například o informační systémy zajišťující provoz společné komunikační sítě CCN⁴⁰³ nebo o celní informační systém⁴⁰⁴. Tyto systémy však nejsou informačními systémy veřejné správy ve smyslu zákona o informačních systémech veřejné správy.

Správa daní je jednou ze součástí veřejné správy. **Pokud tak správce daně v souvislosti se správou daní vede informační systém, například pro účely evidence daní,⁴⁰⁵ bude takový informační systém zásadně vždy naplňovat materiální znaky informačního systému veřejné správy, a tedy tento systém bude informačním systémem veřejné správy** (výjimku tvoří pouze tzv. provozní informační systémy⁴⁰⁶). Uvedené platí bez ohledu na to, který orgán správu daní vykonává. Při tom není rozhodné, zda takový informační systém bude za informační systém veřejné správy označen zákonem nebo nikoliv.

V současné době není žádný z informačních systémů používaných různými správci daně při správě daní výslovně zákonem označen jako informační systém veřejné správy. Navíc platí, že informační systémy používané při správě daní jsou výslovně upraveny zákonem pouze výjimečně. Například orgány Finanční správy České republiky při správě daní používají informační systém ADIS – automatizovaný daňový informační systém,⁴⁰⁷ který není výslovně upraven ani v daňovém řádu, ani v zákoně o Finanční správě České republiky.⁴⁰⁸ Z informačního systému o informačních systémech veřejné správy pak vyplývá,⁴⁰⁹ že na rozdíl od orgánů

⁴⁰³ Čl. 3 odst. 13 směrnice DAC.

⁴⁰⁴ Hlava V nařízení o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských států a jejich spolupráci s Komisí k zajištění řádného používání celních a zemědělských předpisů.

⁴⁰⁵ § 149 daňového řádu.

⁴⁰⁶ § 2 písm. t) zákona o informačních systémech veřejné správy.

⁴⁰⁷ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. ADIS – automatizovaný daňový informační systém: Detail ISVS. In: MINISTERSTVO VNITRA. *Informační systém o informačních systémech veřejné správy* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra, c2015 [cit. 2018-02-20].

⁴⁰⁸ Daňový řád pouze v § 11 odst. 2 stanoví obecné ustanovení o tom, že správce daně může zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností, tedy *de facto* provozovat informační systémy pro správu daní.

⁴⁰⁹ Informace platné k 20. únoru 2018. Srov. MINISTERSTVO VNITRA. *Informační systém o informačních systémech veřejné správy* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra, c2015 [cit. 2018-02-21].

Finanční správy České republiky, které si při správě daní vystačí s jediným systémem, provozují orgány Celní správy České republiky pro účely správy daní a cla celkem 8 informačních systémů veřejné správy. Pro správu místních poplatků je zaregistrováno 1245 informačních systémů veřejné správy, pro správu správních poplatků 553 informačních systémů veřejné správy a pro správu soudních poplatků není zaregistrován žádný informační systém veřejné správy. Je překvapivé, že v informačním systému o informačních systémech veřejné správy není registrován jediný systém pro správu soudních poplatků, i když soudy v praxi informační systémy pro jejich evidenci využívají.⁴¹⁰ Správa soudních poplatků je pojmově správou daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. I když tedy soudní poplatky spravují soudy, nejde o výkon soudnictví, ale o výkon správy daní, tedy o výkon finanční veřejné správy.

Jak bylo uvedeno v úvodu této části, správce daně by si sice mohl takové informační systémy vytvářet sám, avšak v praxi tomu tak zpravidla není, protože jde o činnost, která se vymyká ze standardního okruhu činností správce daně, a tak lze spíše očekávat, že informační systém pro správu daní bude dodán externě. V souvislosti s tím je však nutné řešit otázku správy takového informačního systému – musí ji provádět správce daně sám, nebo může správou těchto systémů pověřit externí subjekt, například dodavatele informačního systému?

Nejprve je nutné uvést, že zákon tuto otázku *de lege lata* výslovně neřeší. Pokud by v tomto informačním systému nebyly údaje, ke kterým se váže povinnost mlčenlivosti, pak by bezpochyby mohla takový informační systém spravovat třetí osoba, stejně jako by mohla vykonávat i jiné servisní činnosti pro orgány veřejné moci. Ty nejsou povinny si samy spravovat například autopark nebo elektroinstalaci, protože tyto orgány na třetí osobu nemohou delegovat zásadně pouze výkon své působnosti. V případě správy daní však zásadně každá informace o daňovém subjektu podléhá povinnosti mlčenlivosti,⁴¹¹ což správu informačních systémů komplikuje. Přirozeně platí, že dokud je informační systém prázdný nebo dokud obsahuje pouze testovací data, která jsou uměle vytvořena, pak povinnost mlčenlivosti dotčena není. Některé servisní zásahy však vyžadují přímý přístup ke skutečným údajům vedeným

⁴¹⁰ Přípis Nejvyššího správního soudu čj. Tm 114/2018-4 ze dne 22. února 2018.

⁴¹¹ § 52 an. daňového řádu.

o daňových subjektech, například v případě, kdy je informační systém zpracovává chybně.

Daňová mlčenlivost spočívá v povinnosti správce daně a osob zúčastněných na správě daní nesdělit neoprávněně osobě skutečnosti, které se dozvěděly při správě daní o poměrech jiných osob.⁴¹² Osoba vykonávající správu informačního systému není správcem daně, protože jí zákon nesvěřuje působnost v oblasti správy daní, a nejde ani o jeho úřední osobu, protože v případě externího správce nemůže současně jít o zaměstnance správce daně.⁴¹³ Z toho, že zákon neupravuje postavení externích správců informačních systémů pak vyplývá, že nemůže jít o úřední osoby správce daně ani z důvodu oprávnění k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.⁴¹⁴ Tento externí správce informačního systému však není ani osobou zúčastněnou na správě daní, protože nejde ani o daňový subjekt, ani jeho zástupce nebo třetí osobu ve smyslu § 22 daňového řádu. **Externí správce informačního systému tak nemá určeno procesní postavení podle daňového řádu.** To že nemá externí správce informačního systému určeno procesní postavení podle daňového řádu sice znamená, že se na něj bez dalšího povinnost mlčenlivosti nevztahuje, avšak současně platí, že naopak správce daně vůči němu povinnost mlčenlivosti má a nemůže mu údaje podléhající povinnosti mlčenlivosti sdělovat.⁴¹⁵ Lze tedy shrnout, že **de lege lata nemůže správce daně zabezpečit správu informačního systému, při níž může dojít k seznámení se s údaji získanými při správě daní o fyzických nebo právnických osobách, nikým jiným než úřední osobou správce daně.**

Lze si však představit, že by *de lege ferenda* mohla být externí správa informačních systémů správce daně zákonem umožněna. V takovém případě se nabízí dvojí řešení, buď by mohla být zavedena právní fikce, podle které by se na tyto externí správce hledělo jako na úřední osoby správce daně, nebo by mohla být vůči takovému externímu správci prolomena mlčenlivost, podobně jako je prolomena vůči dalším subjektům. V obou případech by platilo, že by **externí správce informačního systému musel také dodržet povinnost mlčenlivosti podle daňového řádu, protože**

⁴¹² § 52 odst. 1 daňového řádu.

⁴¹³ § 12 odst. 2 daňového řádu.

⁴¹⁴ Tamtéž.

⁴¹⁵ § 52 odst. 5 a § 53 daňového řádu.

by se na něj přenesla.⁴¹⁶ Mám za to, že systémovější by bylo nezavádět zmíněnou právní fikci, ale naopak stanovit průlom do povinnosti mlčenlivosti. Důvodem je to, že se k postavení úřední osoby správce daně váže celá řada práv a povinností, které by bylo nežádoucí s tímto externím správcem spojovat. Proto by muselo být pečlivě analyzováno, která práva a povinnosti mu zachovat a která naopak vyloučit. Naopak v případě průlomu do mlčenlivosti by bylo nutné vyřešit pouze tu otázku, kdo odpovídá za vytvoření podmínek pro dodržování povinnosti mlčenlivosti podle § 55 odst. 2 daňového řádu, protože tento externí správce může, ale nemusí být orgánem veřejné moci.

V současné době se připravuje tzv. eGovernment cloud České republiky, v rámci kterého by mělo být racionalizováno zabezpečení poskytování digitalizovaných agend orgánů veřejné moci.⁴¹⁷ V této souvislosti je proto nutné posoudit otázku, nakolik lze tento cloud využít v rámci elektronizace správy daní, protože zatímco jiné orgány veřejné moci mohou přinášet kvalitnější služby v případě, kdy budou navzájem sdílet data vedená v informačních systémech, tak v případě správců daně opět dojde ke kolizi s povinností mlčenlivosti.

eGovernment cloud má svým uživatelům ve vztahu k jednotlivým agendám nabízet různé druhy služeb. Prvním druhem je tzv. **infrastruktura jako služba** (*Infrastructure as a Service, IaaS*),⁴¹⁸ při které uživatel, tedy v tomto případě určitý orgán veřejné moci, využívá výpočetní výkon, infrastrukturu (hardware) nebo datové úložiště poskytovatele cloudových služeb. Uživatel si pak sám pořizuje a spravuje virtuální servery nebo aplikační software, které jsou provozovány na poskytnuté infrastruktuře. Druhým druhem je tzv. **platforma jako služba** (*Platform as a Service, PaaS*),⁴¹⁹ která spočívá v tom, že poskytovatel cloudových služeb poskytuje aplikační prostředí, ve kterém uživatel provozuje své aplikace určené pro toto prostředí. Třetím druhem je tzv. **software jako služba** (*Software as a Service, SaaS*),⁴²⁰ kdy

⁴¹⁶ § 55 odst. 2 daňového řádu.

⁴¹⁷ MINISTERSTVO VNITRA, MINISTERSTVO FINANCÍ a NÁRODNÍ BEZPEČNOSTNÍ ÚŘAD. *Strategický rámec Národního cloud computingu: eGovernment cloud ČR*. Verze 50.0. Praha, 2016. Schválené usnesením vlády č. 1050 ze dne 28. listopadu 2016.

⁴¹⁸ MINISTERSTVO VNITRA, MINISTERSTVO FINANCÍ a NÁRODNÍ BEZPEČNOSTNÍ ÚŘAD, pozn. 417, str. 7.

⁴¹⁹ Tamtéž.

⁴²⁰ Tamtéž.

poskytovatel cloudových služeb poskytuje přístup přímo k aplikaci, například ke klientovi elektronické pošty, a uživatel pouze obdrží přístupové údaje k této službě. Čtvrtým druhem je tzv. **databáze jako služba** (*Database as a Service, DaaS*),⁴²¹ při kterém poskytovatel cloudových služeb poskytuje přístup k aplikaci databázového serveru (jde tedy o zvláštní případ služby typu software jako služba), kterou uživatel může využít pro uložení svých dat. Konečně pátým druhem je tzv. **bezpečnost jako služba** (*Security as a Service, SECaaS*),⁴²² spočívající ve sdílení opatření sloužících k zajištění kybernetické bezpečnosti. V takovém případě nemusí být zařízení uživatele této služby ani fyzicky přítomno u poskytovatele cloudových služeb, ale může jít například pouze o zabezpečení elektronické pošty nebo o předcházení neoprávněnému vniknutí do systémů.

S ohledem na výše uvedené k externí správě informačních systémů je nutné, alespoň *de lege lata*, odmítnout služby spočívající v poskytnutí platformy jako služby, software jako služby a databáze jako služby, protože v těchto případech vykonává správu informačních a dalších systémů externí subjekt, poskytovatel cloudových služeb.

Pokud jde o infrastrukturu jako službu a bezpečnost jako službu, zde velmi záleží na tom, jak by daná služba byla konkrétně koncipována, protože si lze představit zamezení přístupu poskytovatele cloudových služeb a dalších osob k informacím, které budou vedeny v informačních systémech správce daně. I v tomto případě však hrozí velké riziko neoprávněného přístupu k údajům získaných o fyzických a právnických osobách při správě daní, protože správce daně nemá pod kontrolou fyzický přístup k zařízením vytvářejícím cloud, a proto je třeba přistupovat k možnosti využívat cloudová řešení při správě daně spíše zdrženlivě.

3.4 Zásahy do soukromí při správě daní v kontextu její elektronizace

Použití informačních a komunikačních technologií má zásadní dopad do práva na ochranu soukromí daňových subjektů, protože snadnost zpracování informací a

⁴²¹ Tamtéž.

⁴²² MINISTERSTVO VNITRA, MINISTERSTVO FINANČÍ a NÁRODNÍ BEZPEČNOSTNÍ ÚŘAD, pozn. 417, str. 11.

možnost jejich takřka neomezeného propojování a analyzování přináší intenzivnější zásah do tohoto práva, než k jakému kdy může dojít při zpracování informací zachycených v listinné či jiné analogové podobě.

3.4.1 Obecně k zásahům do soukromí při správě daní

Daňové subjekty jsou převážně osobami soukromého práva. Při správě daní zjišťuje správce daně údaje o aktivitách a majetku těchto osob, čímž zasahuje do jejich soukromí. Než však bude možné přistoupit k samotnému posuzování kolize práva na ochranu soukromí daňových subjektů, je třeba pojmu soukromí vymezit obsah a posoudit, zda má tento pojem smysl v případě všech daňových subjektů nebo zda je vlastní pouze fyzickým osobám.

Právo na ochranu soukromí patří mezi základní lidská práva a je již tradičním právem zakotveným v lidskoprávních katalogích. Podle článku 7 Listiny je zaručena nedotknutelnost soukromí osoby. Tato nedotknutelnost může být omezena pouze v případech stanovených zákonem. Obdobně podle článku 8 Evropské úmluvy o lidských právech má každý právo na respektování svého soukromého života, do kterého může státní orgán zasahovat pouze v souladu se zákonem, pokud je to nezbytné v demokratické společnosti v zájmu národní bezpečnosti, veřejné bezpečnosti, hospodářského blahobytu země, předcházení nepokojům a zločinnosti, ochrany zdraví nebo morálky nebo ochrany práv a svobod jiných. Článek 17 mezinárodního paktu o občanských a politických právech stanovuje, že nikdo nesmí být vystaven svévolnému zasahování do soukromého života a že má každý právo na zákonnou ochranu proti takovým zásahům.

Samotný pojem „soukromý život“ či „soukromí“ však není přesně definován. Jde tedy o neurčitý právní pojem, jehož obsah je při aplikaci práva nalézán. Evropský soud pro lidská práva opakovaně vyslovil, že soukromý život je „*široký pojem, který není poddajný vyčerpávající definici*“.⁴²³ Pro účely této práce budu vycházet z toho, že **právo na ochranu soukromí sestává z práva osoby rozhodnout se podle vlastního uvážení, zda a v jakém rozsahu má být její soukromí zpřístupněno**

⁴²³ *S. a Marper proti Spojenému království*, rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 4. prosince 2008, stížnost č. 30562/04, § 66.

jiným a z práva osoby bránit se takovým zásahům.⁴²⁴ Právo rozhodnout se podle vlastního uvážení, zda a v jakém rozsahu má být její soukromí zpřístupněno jiným, lze pak jednodušeji označit jako právo na to „být nechán na pokoji“.⁴²⁵

Pojem „soukromý život“ je pak významově širší než pojem „soukromí“. Pojem soukromého života byl v Evropské úmluvě o lidských právech použit záměrně, právě aby postihl širší okruh skutečností.⁴²⁶

Právo na ochranu soukromí bezpochyby svědčí fyzickým osobám. Otázkou však je, zda svědčí i osobám právnickým. Evropský soud pro lidská práva v několika případech dovodil, že určité aspekty práva na soukromí svědčí i právnickým osobám. Soud přiznal právo na ochranu domova, které je součástí práva na ochranu soukromí, i právnické osobě.⁴²⁷ Stejně tak přiznal právnickým osobám právo na ochranu důvěrnosti její korespondence.⁴²⁸ Skutečnosti, které jsou rozhodné pro stanovení výše daně, jsou daňovými subjekty zásadně považovány za informace, které by neměly být veřejné, protože by jejich vyzrazením mohlo dojít k ohrožení pozice daňového subjektu na trhu. I právnická osoba tedy má legitimní zájem na tom, aby informace o jejich vnitřních poměrech zůstaly neveřejné. Zároveň by rozdílný přístup k ochraně informací o vnitřních poměrech daňových subjektů, které jsou fyzickými osobami, a daňových subjektů, které jsou právnickými osobami, byl patrně diskriminační, protože by se osobám v obdobném postavení poskytoval rozdílný standard ochrany. Z těchto důvodů se domnívám, že **pro účely posuzování zásahů správce daně do vnitřní sféry daňových subjektů je nutno přiznat právo na ochranu soukromí i právnickým osobám.**

⁴²⁴ PAVLÍČEK, Václav, Ján GRÓNSKÝ, Jiří HŘEBEJK, Věra JIRÁSKOVÁ, Jan KNĚŽÍNEK, Vladimír MIKULE, Petr MLSNA, Václav PAVLÍČEK, Pavel PEŠKA, Vladimír SLÁDEČEK, Radovan SUCHÁNEK, Jindřiška SYLLOVÁ a Pavel ZÁŘECKÝ. *Ústavní právo a státověda. II. Díl. Ústavní právo České republiky*. 1. úplné vyd. Praha: Leges, 2011. ISBN 978-80-87212-90-5. str. 517 a 518.

⁴²⁵ KMEC, Jiří, David KOSAŘ, Jan KRATOCHVÍL a Michal BOBEK. *Evropská úmluva o lidských právech: komentář*. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-74003-65-3. str. 867.

⁴²⁶ Tamtéž.

⁴²⁷ *Société Colas Est a další proti Francii*, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 16. dubna 2002, stížnost č. 37971/97, § 41.

⁴²⁸ *Association for European Integration and Human Rights a Ekimdzhiev proti Bulharsku*, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 28. června 2007, stížnost č. 62540/00.

Stát ani jiné veřejné korporace by nemohly vykonávat svou činnost, pokud by k tomu neměly k dispozici odpovídající hmotné prostředky, protože aby vůbec mohly vykonávat nějakou činnost, musí ji být také schopny odpovídajícím způsobem zaplatit. Veřejná moc proto **musí ze své podstaty vybírat daně**, které doslova tvoří její „*krevní oběh, bez kterého nemůže existovat*“⁴²⁹. Pokud jde o strukturu příjmů veřejných rozpočtů, představují daně jejich nejvýznamnější složku⁴³⁰ a nelze očekávat, že by se na tomto stavu cokoliv v budoucnu měnilo. Veřejný dluh nemůže růst donekonečna, zpoplatnění služeb státu a jejich poskytování pouze za ekvivalentní protiplnění také není vhodným modelem například pro financování obrany a vlastní ekonomická činnost konkurující podnikatelskému sektoru pak není vhodná, protože by stát a jiné veřejnoprávní subjekty zásadně neměly takovou konkurenci vytvářet. Současně lze očekávat, že by taková činnost nebyla efektivní, protože schází majetkový zájem na dosažení co nejvyššího zisku. **Daně tedy tvoří základní způsob, jak zabezpečit prostředky pro úhradu věcí veřejných a zabezpečení funkcí státu a dalších veřejnoprávních korporací.** S tím souhlasí i Boháč, podle kterého je placení daní čest a ne trest.⁴³¹

Zásadně platí, že stát může zdanit cokoliv.⁴³² Daňová politika zákonodárce z této skutečnosti důsledně vychází, a proto je stále rozšiřován okruh předmětů daní. Jednotlivé konstrukční prvky daní přitom mnohdy bývají poměrně složité konstruované, aby lépe zachytily hospodářskou realitu a bylo tak například možné zdanit výnosnější činnost vyšší sazbou. Zároveň platí, že i když má daň mít primárně fiskální funkci, používají se daně nejen jako jeden z nástrojů hospodářské politiky, ale jsou ukládány i k jiným účelům. Například právo životního prostředí chápe daně jako jeden ze svých ekonomických nástrojů.⁴³³ Obdobně spotřební daně slouží mimo jiné k omezování škodlivých vlivů alkoholu, tabáku nebo emisí vznikajících při provozu

⁴²⁹ Rozsudek Nejvyššího soudu Spojených států Amerických, *Bull v. United States*, 295 U. S. 247 (1935).

⁴³⁰ *Státní rozpočet 2019 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí ČR*. Praha: Ministerstvo financí, 2019. ISBN 978-80-7586-026-2. str. 16.

⁴³¹ BOHÁČ, Radim a Michal RADVAN. Vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ve světle jejich ústavních aspektů. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2015(2). ISSN 1211-9946. str. 38.

⁴³² TULÁČEK, Michal. Ústavní přezkum daní, aneb zdanit lze skoro cokoliv (zatím). In: ANTOŠ, Marek a Jan WINTR (eds.). *Základní lidská práva a svobody*. Praha: Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, 2015, str. 146-154. ISBN 978-80-87975-36-7.

⁴³³ DAMOHORSKÝ, Milan, Jaroslav DROBNÍK, Martin SMOLEK, Vojtěch STEJSKAL a Michal SOBOTKA. *Právo životního prostředí*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-747-2. str. 42.

automobilů. Deklarovaným hlavním cílem daně z hazardních her je pak ochrana společnosti a hráčů před následky patologického hraní hazardních her.⁴³⁴ Aby mohly daně tyto funkce plnit, mají složité konstrukční prvky závislé na mnoha okolnostech.

Mezi správcem daně a daňovým subjektem existuje **informační asymetrie**. Daňový subjekt zná, nebo by alespoň měl znát, skutečný hospodářský výsledek své činnosti a je z něj schopen, nebo by alespoň měl být, odvodit výši všech parametrů, na kterých závisí výše daně. Pokud by ale neexistoval žádný jiný informační tok mezi daňovým subjektem a správcem daně než částka zaplacené daně, tak by správce daně nebyl schopen ověřit, zda zaplacená částka vůbec odpovídá dani, která měla být skutečně zaplacená. V případě, že by daňový subjekt tuto daň nezaplatil, tak by správce daně ani netušil, že má tento daňový subjekt vůbec nějakou daň zaplatit a správce daně ji má vymáhat. Tato asymetrie nevzniká sama o sobě v důsledku složitosti konstrukčních prvků daně. Nastane totiž jak u složitěji konstruovaných daní, stejně tak jako by nastala i u hypotetické daně z příjmů, jejímž předmětem by byl příjem daňového subjektu, základem by byla výše tohoto příjmu a nebyly by vymezeny žádné korekční konstrukční prvky, jako například osvobození nebo položky odčitatelné od základu daně⁴³⁵. Ani v takto jednoduchém případě by správce daně nebyl schopen sám o sobě zjistit výši daně, protože nemá jak určit výši příjmu daňového subjektu. Složitost konstrukce daně má však vliv na to, jaký objem informací musí správce daně od daňového subjektu získat, jak náročné je získání takových informací a jak snadno může být taková informace podvržena.

Z výše uvedeného plyne, že musí existovat i další informační kanál mezi správcem daně a daňovým subjektem, kterým by proudily informace snižující informační asymetrii. Výjimku tvoří pouze daně založené ryze na údajích, které má správce daně k dispozici z jiného zdroje, například soudní poplatky nebo daně stanovené pevnou částkou, jako například správní poplatky za určitý úkon orgánu veřejné moci, jejichž výše je uvedena v sazebníku.

⁴³⁴ Důvodová zpráva In: VLÁDA. *Vládní návrh zákona o dani z hazardních her*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015. Sněmovní tisk 579/0, 7. volební období. str. 13.

⁴³⁵ Uvedenému příkladu částečně odpovídá daň z příjmů fyzických osob s dílčím základem podle § 6 zákona o daních z příjmů, tedy zdanění příjmů ze závislé činnosti.

Správní řád není procesní předpis vhodný pro správu daní, protože nemá dostatečné nástroje pro překonání informační asymetrie. Z tohoto důvodu se pro správu daní používá svébytný procesní předpis, a sice daňový řád, který zakotvuje řadu právních nástrojů k odstranění této asymetrie, které se liší mírou zásahu do soukromí daňového subjektu, ať již jde o daňové tvrzení, záznamní povinnost nebo třeba místní šetření a daňovou kontrolu. Vedle těchto nástrojů je daňový řád vystavěn na zásadách a principech, které k odstranění informační asymetrie směřují, například už tím, že důkazní břemeno tíží zásadně daňový subjekt a ne správce daně.⁴³⁶ Konečně obsahuje daňový řád nástroje pro případ, že daňový subjekt neunese důkazní břemeno, kterými jsou například **pomůcky** umožňující nahradit chybějící důkazy⁴³⁷ tak, aby mohla být naplněna zásada materiální pravdy.⁴³⁸ Jde vlastně o souhrn nepřímých důkazů, kterými mohou být například i expertní odhady trhu. Při tom musí být zohledněny jak skutečnosti, které jsou ve prospěch daňového subjektu, tak i ty, které jsou v jeho neprospěch. Pomůcky si může správce daně opatřit jak v součinnosti s daňovým subjektem, tak bez ní.

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně získává informace doslova „kde se dá“, protože musí vyplnit informační mezeru vznikající mezi ním a daňovým subjektem. **Takový přístup k informacím by ale nebyl akceptovatelný, pokud by tyto informace nebyly náležitě chráněny proti neoprávněnému přístupu nebo zneužití.** Koneckonců, jedním ze základních argumentů, které byly v médiích vznášeny proti kontrolním hlášením a evidenci tržeb, je právě možnost úniku dat.⁴³⁹

Základním prostředkem ochrany získaných informací je institut **daňové mlčenlivosti**.⁴⁴⁰ Daňová mlčenlivost zavazuje jak správce daně, tak osoby zúčastněné na správě daní. Výjimku má pouze daňový subjekt, pokud jde o informace získané či použité při správě jeho daní.⁴⁴¹

⁴³⁶ § 92 odst. 3 daňového řádu.

⁴³⁷ § 98 daňového řádu.

⁴³⁸ § 8 odst. 3 daňového řádu.

⁴³⁹ Např. ZVÁRA, Karel. Proč jsou EET a kontrolní hlášení špatná. In: Svobodný svět [online]. PeTaX, c2015-2019, 29. 9. 2016 [cit. 2019-05-25].

⁴⁴⁰ § 52 an. daňového řádu.

⁴⁴¹ Tamtéž.

Z konstrukce daňové mlčenlivosti v daňovém řádu lze usuzovat, že obecně platí zásada, podle které je **zájem na výběru daní významnější než zájem na stíhání protiprávního jednání**, a to i kdyby šlo o přestupky, správní delikty nebo trestné činy.⁴⁴² Výjimku mají pouze trestné činy související se správou daní a nejzávažnější trestné činy, tedy trestné činy, jejichž nepřekažení nebo neoznámení je samo trestným činem. Podnikatel, který podniká neoprávněně, tak zásadně může podat přiznání k dani z příjmů bez obavy, že by byl následně správcem daně podán podnět příslušným správním orgánům nebo orgánům činným v trestním řízení.

Informace si nemohou navzájem sdělovat ani úřední osoby správce daně, pokud tyto informace nejsou potřebné k výkonu jejich pravomoci. Ministerstvo financí jako ústřední orgán státní správy pro oblast daní dbá na to, aby průlomové daňové mlčenlivosti, které jsou obsaženy v návrzích zákonů, byly minimální a důvodné. **Je v zájmu všech správců daně, aby daňová mlčenlivost nebyla zkompromitována, protože jde o základní kámen důvěry mezi daňovým subjektem a správcem daně.** Pokud by daňový subjekt získal pocit, že jeho informace mohou být zneužity, pak by se samozřejmě všemi dostupnými prostředky bránil spolupráci se správcem daně.

Podle daňového řádu je porušení daňové mlčenlivosti přestupkem, za který lze uložit pokutu ve výši až 500 000 Kč. Porušením daňové mlčenlivosti může být také spáchán trestný čin neoprávněného nakládání s osobními údaji.⁴⁴³

Protože je právo na ochranu soukromí ústavním právem zakotveným v Listině, musí každý zásah do tohoto práva obstát při zkoumání jeho ústavnosti. Základní práva a svobody jsou si navzájem rovna s legitimními zájmy státu plynoucími z ústavního pořádku. V případě zásahu jednoho práva⁴⁴⁴ do druhého tedy nelze *a priori* určit, které právo má převážet, a které se má naopak na úkor druhého omezit. Tento zásah je tak nutné posoudit jednotlivě v každém konkrétním případě.

⁴⁴² § 53 daňového řádu *a contrario*.

⁴⁴³ § 180 trestního zákoníku.

⁴⁴⁴ Uvedená argumentace ob stojí i pro základní svobody a legitimní zájmy státu plynoucí z ústavního pořádku. V zájmu zachování čitelnosti však budu pro tyto tři kategorie dále používat souhrnné označení „práva“.

Aby nešlo o arbitrární *ad hoc* posuzování, které by nebylo přezkoumatelné a které by až mohlo vzbuzovat zdání svévole, užívá Ústavní soud standardizovaných testů, podle toho, do jakého práva se zkoumaným právním institutem zasahuje. V oblasti daní se standardně používá **testu extrémní disproportcionality**,⁴⁴⁵ který se však uplatní pouze v případě zásahu do práva na ochranu vlastnictví v důsledku zákonem uložených daní a poplatků.⁴⁴⁶ Tento test ale nelze použít v případě jiných zásahů do práv garantovaných Listinou. V ostatních případech se proto používají testy jiné, a to v závislosti na tom, zda posuzované právo spadne do vymezeného okruhu práv, kterých se lze domáhat pouze v mezích zákonů, které tato práva realizují,⁴⁴⁷ nebo nikoliv. V případě takových práv se při posuzování zásahu do nich používá test racionality.⁴⁴⁸ Zde posuzované právo na ochranu soukromí však do této skupiny nespadá, protože jde o základní lidské právo. **V případě posuzování zásahu do práva na ochranu soukromí se použije test proporcionality,⁴⁴⁹ a to bez ohledu na to, zda se tak děje při správě daní, nebo mimo tento rámeček.**

Test proporcionality sestává ze tří kroků, z testu vhodnosti, z testu potřebnosti a konečně z poměrování obou kolidujících práv. Test vhodnosti spočívá v posouzení, zda je vůbec zásah do práva způsobilý dosáhnout svého sledovaného cíle. Pokud by zvolený prostředek, realizující jedno právo a zasahující do jiného práva, nebyl schopen stanoveného cíle dosáhnout, šlo by o svévoli. V testu potřebnosti je posuzováno, zda neexistuje jiný způsob, jak sledovaného cíle dosáhnout, jehož zásah do jiného práva by byl méně invazivní, tedy při kterém by bylo do jiného práva zasaženo méně nebo by do něj nebylo zasaženo vůbec. Konečně při poměrování je posouzena závažnost v kolizi stojících základních práv. *„Porovnávání závažnosti v kolizi stojících základních práv spočívá ve zvažování empirických, systémových, kontextových i hodnotových argumentů. Empirickým argumentem lze chápat faktickou závažnost jevu, jenž je spojen s ochranou určitého základního práva [...]. Systémový*

⁴⁴⁵ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. dubna 2009 (publikováno pod č. 181/2009 Sb.).

⁴⁴⁶ Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

⁴⁴⁷ Podle čl. 41 odst. 1 Listiny základních práv a svobod jde o některá hospodářská, sociální a kulturní práva.

⁴⁴⁸ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 1/08 ze dne 20. května 2008 (publikováno pod č. 251/2008 Sb., N 91/49 Sb. NU 273).

⁴⁴⁹ Test proporcionality se opírá o čl. 4 odst. 2 a 4 Listiny základních práv a svobod, ale je vymezen pouze v judikatuře. K tomu srov. zejména nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 4/94 ze dne 12. října 1994 (publikováno pod č. 214/1994 Sb.).

*argument znamená zvažování smyslu a zařazení dotčeného základního práva či svobody v systému základních práv a svobod [...]. Kontextovým argumentem lze rozumět další negativní dopady omezení jednoho základního práva v důsledku upřednostnění jiného [...]. Hodnotový argument představuje zvažování pozitiv v kolizi stojících základních práv vzhledem k akceptované hierarchii hodnot.*⁴⁵⁰ Při aplikaci testu jsou tyto kroky vyhodnocovány postupně. Pokud zásah do základního práva neobstojí v libovolném kroku testu, pak je výsledkem testu konstatování, že zásah není proporcionální, a tedy je v rozporu s ústavním pořádkem. Naopak, **pokud zásah obstojí ve všech krocích testu, lze jej považovat za proporcionální, a tedy souladný s ústavním pořádkem.**

Uvedený test je nutné provést vždy, když má být zavedeno nové opatření při správě daní, které má mít dopad na ochranu soukromí, přičemž lze zavést pouze takové opatření, které v tomto testu obstojí. Při tom platí, že čím intenzivnější tento zásah má být, tím naléhavější musí být důvody pro zavedení takového opatření, protože by jinak toto opatření v testu proporcionality neobstálo.

Poté, co je takové opatření zavedeno, je nutné se zabývat otázkou, jaké jsou meze zpracování údajů, kterou jsou na základě aplikace tohoto opatření získány. Při zpracování informací správcem daně se v první řadě použije jedna ze **základních zásad správy daní**, podle které může správce daně **zpracovávat osobní a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní,**⁴⁵¹ kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.⁴⁵²

Pokud jde o osobní údaje, uplatní se dále **zásada omezení účelu jejich zpracování**, podle které mohou být informace shromažďovány pro určité, výslovně vyjádřené a legitimní účely a nesmějí být dále zpracovávány způsobem, který je s těmito účely neslučitelný.⁴⁵³ Dále se uplatní **zásada zákonnosti zpracování osobních údajů,**⁴⁵⁴ přičemž zpracování je mimo jiného zákonné, pokud je nezbytné

⁴⁵⁰ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 4/94 ze dne 12. října 1994 (publikováno pod č. 214/1994 Sb.).

⁴⁵¹ § 9 odst. 3 daňového řádu.

⁴⁵² § 1 odst. 2 daňového řádu.

⁴⁵³ Čl. 5 odst. 1 písm. b) nařízení GDPR.

⁴⁵⁴ Čl. 5 odst. 1 písm. a) nařízení GDPR.

pro splnění úkolu prováděného ve veřejném zájmu nebo při výkonu veřejné moci, kterým je pověřen správce údajů.⁴⁵⁵ Nařízení GDPR dále stanoví, že v takovém případě musí být základ pro zpracování stanoven v právu Evropské unie nebo v právu členského státu Evropské unie, tedy tato povinnost musí být obsažena v právním řádu České republiky.⁴⁵⁶ Nařízení GDPR vedle toho stanoví, že zpracování osobních údajů musí nejenom být nezbytné pro splnění úkolu prováděného při výkonu veřejné moci, ale musí být pro toho splnění i nutné.⁴⁵⁷ Nezbytnost a nutnost však znamená to samé, proto tuto duplicitu považuji za nadbytečnou a pro normativní text tak i nevhodnou. Konečně platí, že legislativní zakotvení pravomoci, v jejímž důsledku je nezbytné zpracovávat osobní údaje, musí splňovat cíl veřejného zájmu a musí být přiměřené sledovanému legitimnímu cíli.⁴⁵⁸

Správce daně při své činnosti sbírá velké množství informací o daňových subjektech, a to nejen prostřednictvím daňových tvrzení nebo při kontrolních postupech, ale v poslední době tyto informace sbírá i prostřednictvím masového sběru informací, jakými jsou například souhrnné⁴⁵⁹ a kontrolní⁴⁶⁰ hlášení nebo evidence tržeb.⁴⁶¹ Tyto údaje jsou dále využívány a analyzovány, zejména prostřednictvím technik vytěžování dat,⁴⁶² jak bude rozebráno dále v částech 3.4.3 a 3.4.4.

Klíčovou otázkou je to, zda je správce daně vázán účelem, za kterým získal informace o daňovém subjektu, tedy zda může informace získané o daňovém subjektu při správě daní použít i jiným způsobem, ať již při správě jiné daně, nebo zcela mimo kontext správy daní. S ohledem na skutečnost, že správce daně není určitý konkrétně vymezený samostatný orgán veřejné moci, ale jde o funkční označení orgánu veřejné moci v rozsahu, v jakém je mu zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní,⁴⁶³ je totiž nutné brát v potaz skutečnost, že se tento orgán může věnovat i jiným činnostem. Typickými orgány, které vedle správy daní v postavení správce daně vykonávají i jiné

⁴⁵⁵ Čl. 6 odst. 1 písm. e) nařízení GDPR.

⁴⁵⁶ Čl. 6 odst. 3 nařízení GDPR.

⁴⁵⁷ Tamtéž.

⁴⁵⁸ Tamtéž.

⁴⁵⁹ § 102 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁴⁶⁰ § 101c zákona o dani z přidané hodnoty.

⁴⁶¹ Zákon o evidenci tržeb.

⁴⁶² TULÁČEK, Michal. Vytěžování dat o daňových subjektech správcem daně se zřetelem na novou právní úpravu ochrany osobních údajů. *Daně a finance*, 2017, **25** (3), 12-18. ISSN 1801-6006. str. 12.

⁴⁶³ § 10 odst. 1 daňového řádu.

činnosti, jsou obecní úřady, které jsou sice správcem místních poplatků,⁴⁶⁴ ale jinak vykonávají jak obecní správu v samostatné působnosti,⁴⁶⁵ tak státní správu v přenesené působnosti,⁴⁶⁶ tedy různorodou plejádu činností nedaňové povahy.

Informace o daňových subjektech se dají rozlišit do několika typických kategorií. Tou první jsou informace, které správci daně poskytnul sám daňový subjekt, a to buď v daňovém tvrzení nebo jiném podání, nebo při některém z kontrolních postupů, například při daňové kontrole. Do této kategorie spadají i informace, které byly správci daně poskytnuty v rámci masivního sběru informací, jak bylo uvedeno výše. Druhou kategorií informací představují informace, které správce daně o daňovém subjektu získal jiným způsobem vnitrostátními prostředky, zejména při vyhledávací činnosti. Tento způsob získávání informací se může prolínat s prvně jmenovaným způsobem, kdy jeden daňový subjekt poskytne správci daně informace, které mají vztah i k dalšímu daňovému subjektu. Konečně třetím zdrojem informací může být získání informací prostřednictvím mezinárodní spolupráce při správě daní, kdy tyto informace poskytnou správci daně zahraniční daňové orgány.

Pro první kategorii zdrojů informací, tedy pro informace, které správci daně předá sám daňový subjekt, zásadně platí, že se vztahují k určité dani, poplatku nebo jinému obdobnému peněžitému plnění⁴⁶⁷ tohoto daňového subjektu. To platí i o kontrolním a souhrnném hlášení, kdy se informace sbírají za účelem předcházení daňovým únikům na dani z přidané hodnoty.⁴⁶⁸ V případě evidence tržeb by bylo možné zdánlivě učinit obdobný závěr, a sice že se jejím prostřednictvím získávají informace pro účely správy daně z příjmů, protože evidenci zásadně podléhají příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů.⁴⁶⁹ Samotný zákon o evidenci tržeb však účel sběru informací o evidovaných tržbách nestanoví a z důvodové zprávy k zákonu o evidenci tržeb plyne, že smyslem a účelem této právní úpravy je získání

⁴⁶⁴ § 14 odst. 3 zákona o místních poplatcích.

⁴⁶⁵ § 7 odst. 1 obecního zřízení.

⁴⁶⁶ § 7 odst. 2 obecního zřízení.

⁴⁶⁷ V dalším textu se z důvodu přehlednosti pro daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění bude používat souhrnný pojem „daně v širokém smyslu“.

⁴⁶⁸ SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4. str. 99.

⁴⁶⁹ § 6 odst. 1 zákona o evidenci tržeb.

komplexního pohledu na majetkové toky poplatníků více druhů daní.⁴⁷⁰ Lze tak usuzovat, že **takto získané informace se nevztahují k jedné konkrétní dani, ale že se vztahují ke všem daním, jejichž předmět daňový subjekt naplňuje.** Na druhou stranu informace zaznamenané v rámci plnění záznamní povinnosti⁴⁷¹ sice také nejsou zaznamenávány ve vztahu k určité dani, ale nejsou správci daně okamžitě sdělovány jako v případě evidence tržeb. **Účel, za kterým správce daně přistupuje k údajům zaznamenaným v rámci plnění záznamní povinnosti tak záleží na tom, jakým způsobem si správce daně zjedná k těmto informacím přístup.**

Pro druhou kategorii údajů, tedy pro údaje, které zjistí správce daně jinými vnitrostátními prostředky, také platí, že účel, ke kterému tyto informace správce daně získá, může buď souviset s určitou konkrétní dani, nebo mohou tyto informace být získány i bez této vazby na určitou konkrétní daň. Druhá kategorie údajů představuje zejména informace, které u daňového subjektu získá správce daně při kontrolním postupu týkajícím se určité konkrétní daně tohoto subjektu. Stejně tak ale správce daně může tyto informace získat od jiného daňového subjektu, od třetí osoby, od jiného orgánu veřejné moci⁴⁷² nebo sám z vlastní činnosti.⁴⁷³

Správce daně může získat informace o daňovém subjektu ještě třetím způsobem, a sice od zahraničního daňového orgánu prostřednictvím mezinárodní spolupráce při správě daní. Správce daně buď může o informace sám aktivně požádat,⁴⁷⁴ nebo mu je může zahraniční daňový orgán poskytnout sám z vlastního podnětu.⁴⁷⁵ V případě výměny informací na žádost se zpravidla vyžaduje, aby byla v žádosti specifikována daň, ke které se má informace vázat, aby bylo zabráněno tzv. „střílení na slepo“,⁴⁷⁶ které je nežádoucí.⁴⁷⁷ Správce daně dále může získat informace

⁴⁷⁰ Důvodová zpráva In: VLÁDA. *Vládní návrh zákona o evidenci tržeb*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015. Sněmovní tisk 513/0, 7. volební období. str. 19.

⁴⁷¹ § 97 daňového řádu.

⁴⁷² § 57 an. daňového řádu.

⁴⁷³ Např. při vytěžování dat podle § 78 odst. 3 písm. c) daňového řádu.

⁴⁷⁴ § 9 an. zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁴⁷⁵ Pro odpovídající českou právní úpravu tzv. „spontánní výměny informací“, tedy výměny informací z vlastního podnětu, srov. § 14 an. zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁴⁷⁶ V originále „fishing expedition“.

⁴⁷⁷ Srov. bod odůvodnění č. 9 směrnice DAC nebo DIRKIS, Michael. Looking Beyond Australia's Horizon: The Internationalisation of Australia's Domestic Taxation Information Gathering and Debt Collection Powers. In: WALPOLE, Michael a Chris EVANS, ed. *Tax Administration: Safe Harbours and New Horizons*. Birmingham: Fiscal Publications, 2008. ISBN 978-190620102-9. str. 91.

prostřednictvím automatické výměny informací, kdy se bez předchozí žádosti pravidelně a systematicky vyměňují předem určené informace,⁴⁷⁸ například informace o finančních účtech cizích daňových rezidentů vedených u tuzemských finančních institucí.⁴⁷⁹ **Zatímco v případě výměny informací na žádost lze uvažovat o tom, že informace byly získány ve vztahu k určité dani, tak v případě ostatních způsobů mezinárodní výměny informací takovýto vztah existovat nemusí.**

Lze tedy shrnout, že správce daně získává informace jak za účelem správy určité konkrétně určené daně, tak může informace získávat i bez konkrétní vazby na určitou daň.

Jak bylo uvedeno výše, stanoví daňový řád jednotně pro osobní a jiné údaje zásadu jejich zákonného zpracování, podle které může správce daně zpracovávat osobní a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Platí tak, že při správě daní musí být dodržen obecný účel zpracování osobních a jiných údajů, a sice zpracování pro účely správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Mimo tento obecný rámec nemůže správce daně při správě daní informace vůbec zpracovávat. Pokud není při získávání informací stanoven užší účel, za kterým tyto informace správce daně získal, může je správce daně nepochybně použít v celém rozsahu tohoto účelu, tedy při veškeré správě daní, poplatků a jiných obdobných použitých plnění.

V určitých případech je ale účel, za kterým správce daně informace získává, užší, protože je správce daně získal při správě určité konkrétní daně a ve vztahu právě k této dani. Klíčovou otázkou pak je, zda v takovém případě může získané informace využít i k jinému účelu, zejména ke správě jiné daně. Z maximy plynoucí ze základní zásady správy daní týkající se zpracování informací plyne, že tyto informace není možné použít k jinému účelu než k dosažení cíle správy daní. Pokud však jde o jejich použití při správě jiné daně, neobsahuje daňový řád zvláštní ustanovení, které by k tomu správce daně bez dalšího opravňovalo. Mám však za to, že **správce daně tyto informace při správě jiné daně použít může**. Důvodem je to, že v případě, kdy by správce daně takovými informacemi vůbec nedisponoval, tak by si je mohl opatřit

⁴⁷⁸ § 12a zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁴⁷⁹ § 13a zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

v rámci vyhledávací činnosti.⁴⁸⁰ Pokud by si však správce daně takto mohl opatřit informace, kterými nedisponuje, pak by si při použití argumentu *a fortiori* tím spíš mohl opatřit informace, kterými disponuje.

Informace, které správce daně získal prostřednictvím mezinárodní spolupráce při správě daní, mohou být zásadně použity pouze pro zjištění, stanovení nebo zabezpečení úhrady daní.⁴⁸¹ Dále platí, že tyto informace mohou být použity jak ve správním, tak v soudním řízení, nebo v souvislosti s trestním řízením, pokud se týkají porušení daňových předpisů.⁴⁸² Platí tak, že **při získání informací ze zahraničí v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní je správce daně oprávněn použít tyto informace v plném rozsahu správy daní.** K jiným účelům by však přijaté informace bylo možné využít pouze se souhlasem zahraničního daňového orgánu.⁴⁸³

Konečně v případě, že určitý orgán veřejné moci vykonává vedle správy daní i jiné činnosti, platí, že při výkonu těchto jiných činností tento orgán není správcem daně.⁴⁸⁴ Protože správce daně vykonává svou pravomoc prostřednictvím úředních osob,⁴⁸⁵ které jsou vázány daňovou mlčenlivostí,⁴⁸⁶ musí být mezi v rámci takového smíšeného orgánu veřejné moci nastaveno přísné oddělení činností tak, aby se s informacemi chráněnými daňovou mlčenlivostí nemohly seznamovat jiné osoby než úřední osoby správce daně a osoby zúčastněné na správě daní. Z toho také plyne, že **je vyloučené, aby informace získané při správě daní, mohl tento orgán veřejné moci využít i při výkonu svých nedaňových agend.**

Při správě daní však může dojít k zásahu do práva na ochranu soukromí i v důsledku předání informací podléhajících daňové mlčenlivosti do zahraničí. Podle Štrasburské úmluvy se považují veškeré informace získané při výměně informací za důvěrné a podléhající stejné ochraně, jako informace získané podle vnitrostátního

⁴⁸⁰ § 78 daňového řádu.

⁴⁸¹ § 22 odst. 1 písm. a) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁴⁸² § 22 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁴⁸³ § 22 odst. 4 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁴⁸⁴ § 10 odst. 1 daňového řádu *a contrario*.

⁴⁸⁵ § 12 daňového řádu.

⁴⁸⁶ § 52 odst. 1 daňového řádu.

práva dané smluvní strany.⁴⁸⁷ Přijímající orgán je pak může poskytnout dalším orgánům za účelem zjišťování, stanovení a zabezpečení úhrady daní, vymáhání právních předpisů nebo soudního stíhání v daňových otázkách, posuzování odvolání, případně k doзору nad těmito činnostmi.⁴⁸⁸ Přijímající stát poté může přijaté informace využít také k dalším účelům, pokud je takové využití možné podle práva státu poskytujícího informace, a ten s takovým využitím souhlasí.⁴⁸⁹ Z textu Štrasburské úmluvy ale není jasné, na kterou smluvní stranu odkazuje čl. 22 odst. 1. Pokud by se danou smluvní stranou rozuměla strana poskytující, znamenalo by to, že by se v zahraničí mělo postupovat podle českého daňového řádu, který by tak byl aplikován orgánem cizího státu. Alternativně by se danou smluvní stranou mohl rozumět stát přijímající. Přijatým informacím by tak orgán v přijímajícím státě měl poskytnout stejnou úroveň ochrany, jakou tento orgán podle zákona účinného ve svém státě uplatňuje vůči informacím, které sám shromáždí. S ohledem na citovaný čl. 22 odst. 4 Štrasburské úmluvy, upravující možnost použití přijaté informace i k dalším účelům, pokud je takové použití v souladu s právem poskytujícího státu lze ale dovést, že se danou smluvní stranou podle čl. 22 odst. 1 Štrasburské úmluvy rozumí stát přijímající informace, protože jinak by čl. 22 odst. 4 Štrasburské úmluvy nadbytečně odkazoval do stejného právního řádu jako čl. 22 odst. 1. Navíc se lze ztotožnit s názorem Nejvyššího správního soudu, že „[p]o zahraniční daňové správě nelze požadovat, aby postupovala podle procesních norem českého daňového řízení,⁴⁹⁰ mezi které daňová mlčenlivost jistě patří. Lze tak shrnout, že **informace, které český správce daně poskytne obdobnému orgánu v zahraničí, mají podle Štrasburské úmluvy v zahraničí podléhat stejné ochraně, jakou v souladu se svým (tedy zahraničním) právem uplatňuje zahraniční orgán u obdobných informací, které shromáždí sám. Zároveň to ale znamená, že česká úprava daňové mlčenlivosti se po poskytnutí informací do zahraničí na tyto informace již zásadně nepoužije.** Obdobně upravují nakládání s přijatými informacemi i smlouvy

⁴⁸⁷ Čl. 22 odst. 1 Štrasburské úmluvy.

⁴⁸⁸ Čl. 22 odst. 2 Štrasburské úmluvy.

⁴⁸⁹ Čl. 22 odst. 4 Štrasburské úmluvy.

⁴⁹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. ledna 2014, čj. 1Afs 73/2011-167 (publikováno pod č. 3016/2014 Sb. NSS).

o zamezení dvojímu zdanění, přičemž skutečnost, že se informacím poskytuje ochrana podle práva přijímajícího státu, je v nich vyjádřena jasněji.⁴⁹¹

Smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech pojmají ochranu poskytnutých informací jiným způsobem. Obdržené informace se podle nich považují za důvěrné a mohou být předány pouze orgánům veřejné moci v přijímajícím státě, které se zabývají výběrem či vymáháním daní, trestním stíháním v souvislosti s daňovými trestnými činy nebo v souvislosti s rozhodováním o opravných prostředcích ve vztahu k daním, které jsou pokryty touto smlouvou. Tyto orgány mohou získané informace zpracovávat pouze k popsáním účelům. Mlčenlivost může být prolomena pouze v rámci veřejného soudního řízení nebo v rozhodnutích soudu. Získané informace nemohou být bez předchozího písemného souhlasu státu, který informace poskytnul, předány žádnému jinému orgánu nebo osobě, ani do jiného státu.⁴⁹² Ochrana poskytnutých informací je tak silnější, protože nezávisí na rozsahu mlčenlivosti v přijímajícím státě, která se může stát od státu lišit. V ostatních aspektech, zejména pokud jde o orgány, osoby a státy, kterým lze informace dále poskytnout, a o podmínky jejich poskytování, se však smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech od smluv o zamezení dvojímu zdanění a od Štrasburské úmluvy zásadně neliší.

Při výměně informací mezi členskými státy Evropské unie také platí, že jim přijímající stát musí poskytnout stejnou míru ochrany, jakou poskytuje obdobným informacím, které sám shromáždí, přičemž je přijímající stát může použít pouze při správě a vymáhání vymezených daní a v řízeních o uložení sankcí za porušení daňových předpisů.⁴⁹³ Se souhlasem poskytujícího státu mohou být přijaté informace použity i k dalším účelům.⁴⁹⁴ Výměna informací mezi členskými státy Evropské unie se však zásadně liší v otázce předávání informací do dalších členských států Evropské unie. V takovém případě se k předání informací nevyžaduje souhlas poskytujícího státu, ale naopak poskytující stát může ve lhůtě deseti dní od obdržení sdělení

⁴⁹¹ Čl. 26 odst. 2 In: OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014: Full version*. Paříž: OECD Publishing, 2015. ISBN 978-92-64-23902-9. DOI: 10.1787/9789264239081-en

⁴⁹² Čl. 8 In: OECD. *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information Under a TIEA*. 2015.

⁴⁹³ Čl. 16 odst. 1 směrnice DAC.

⁴⁹⁴ Čl. 16 odst. 2 směrnice DAC.

o záměru předat informace s tímto předáním nesouhlasit.⁴⁹⁵ **Předávání informací mezi členskými státy Evropské unie je tak postaveno na principu *opt-out* v jednotlivém případě.** To ve svém důsledku vede k tomu, že členské státy Evropské unie zásadně tvoří jednotný prostor, ve kterém lze jednoduše navzájem sdílet již jednou vyměněné informace.

Kontaktní orgán veřejné moci, který byl ze zahraničí požádán o poskytnutí informací, může odmítnout poskytnutí informací do zahraničí v případě naplnění stanovených podmínek. Prvním okruhem podmínek pro odmítnutí poskytnutí informací jsou důvody na straně žádajícího státu. Poskytnutí informací tak lze odmítnout v případě, kdy žádající orgán nevyčerpal všechny možnosti, které mohl podle svého právního řádu využít pro jejich získání.⁴⁹⁶ Tento důvod pro odmítnutí poskytnutí informací není obsažen v modelových smlouvách OECD o zamezení dvojímu zdanění⁴⁹⁷ a o výměně informací v daňových záležitostech⁴⁹⁸. Dále je možné odmítnout poskytnutí informací, pokud by orgán žádajícího státu sám nebyl oprávněn poskytovat obdobné informace,⁴⁹⁹ protože by tím byla narušena vzájemnost.

Druhý okruh podmínek pro odmítnutí poskytnutí informací se pak týká samotného obsahu požadovaných informací. Nelze tak poskytnout informace, jejichž poskytnutí by porušilo ochranu obchodního tajemství, zákonem uloženou nebo uznanou povinnost mlčenlivosti, případně pokud by jejich poskytnutí mohlo ohrozit veřejný pořádek nebo bezpečnost státu.⁵⁰⁰

Zvláštní podmínkou, obsaženou explicitně pouze ve Štrasburské úmluvě a v modelové smlouvě OECD o výměně informací v daňových záležitostech, je možnost odmítnutí poskytnutí informací v případě, kdy by využitím těchto informací při správě daní mohlo dojít k diskriminaci občanů státu, poskytujícího informace,

⁴⁹⁵ Čl. 16 odst. 3 směrnice DAC.

⁴⁹⁶ § 12 odst. 1 písm. a) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 17 odst. 1 směrnice DAC, čl. 21 odst. 2 písm. g) Štrasburské úmluvy.

⁴⁹⁷ OECD, pozn. 491.

⁴⁹⁸ OECD, pozn. 492.

⁴⁹⁹ § 12 odst. 1 písm. b) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 17 odst. 3 směrnice DAC, čl. 21 odst. 2 písm. c) Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 3 písm. b) In: OECD, pozn. 491, čl. 7 odst. 1 In: OECD, pozn. 492.

⁵⁰⁰ § 21 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 17 odst. 4 směrnice DAC, čl. 21 odst. 2 písm. d) Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 3 písm. c) In: OECD, pozn. 491, čl. 7 odst. 2 In: OECD, pozn. 492.

oproti občanům státu, který informace požaduje.⁵⁰¹ Modelová smlouva OECD o zamezení dvojímu zdanění tento důvod pro odmítnutí poskytnutí informací výslovně neobsahuje. Lze jej však dovodit ve vazbě na ustanovení zakazující diskriminaci.⁵⁰²

Podmínky pro odmítnutí poskytnutí informací se neuplatní v případech, kdy by důvodem pro odmítnutí poskytnutí informací byla skutečnost, že jsou tyto informace výhradně v dispozici banky nebo jiné finanční instituce, osoby jednající jménem nebo na účet osoby, které se poskytnutí informací týká, nebo které se týkají vlastnických podílů v určité osobě.⁵⁰³

Ustanovení o tom, že nelze odmítnout poskytnutí informace pouze proto, že je taková informace výhradně v dispozici banky, umožňuje dvojitý výklad. Při použití jazykového výkladu lze dojít k závěru, že podstatou ustanovení je zamezit situaci, kdy má sice správce daně možnost si dané informace opatřit od banky, ale v dané chvíli jimi tento správce nedisponuje. Ustanovení by tak vedlo k povinnosti si tyto informace od banky v takovém případě opatřit. Tomu by napovídalo i to, že povinnost k výměně informací by neměla vést k povinnosti provádět opatření, která by byla v rozporu s vnitrostátními právními předpisy státu, poskytujícího informace.⁵⁰⁴ Při použití tohoto výkladu by tak bylo možné pro účely mezinárodní výměny informací požadovat od banky informace o stavu peněžních prostředků na účtech, protože vůči tomuto údaji je v daňovém řádu prolomeno bankovní tajemství,⁵⁰⁵ ale nebylo by (alespoň do 4. června 2018) možné žádat například informace o disponentech, protože na ty průlom bankovního tajemství v daňovém řádu nedopadá.⁵⁰⁶

Jak však vyplývá z komentáře ke Štrasburské úmluvě, ale i k modelovým smlouvám OECD o zamezení dvojímu zdanění a o výměně informací v daňových záležitostech, toto ustanovení má být vykládáno jako průlom bankovního tajemství

⁵⁰¹ Čl. 21 odst. 2 písm. f) Štrasburské úmluvy a čl. 7 odst. 6 In: OECD, pozn. 492.

⁵⁰² Čl. 24 In: OECD, pozn. 491.

⁵⁰³ § 21 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 18 odst. 2 směrnice DAC, čl. 21 odst. 4 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 5 In: OECD, pozn. 491, čl. 7 odst. 2 ve vazbě na čl. 5 odst. 4 In: OECD, pozn. 492.

⁵⁰⁴ Čl. 17 odst. 2 směrnice DAC, čl. 21 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 3 písm. a) In: OECD, pozn. 491, čl. odst. 1 In: OECD, pozn. 492.

⁵⁰⁵ § 57 odst. 3 daňového řádu.

⁵⁰⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4Afs 177/2016-35 ze dne 25. října 2016.

v plném rozsahu.⁵⁰⁷ Tomu ostatně odpovídá i čl. 5 odst. 4 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech, podle kterého má každá smluvní strana zajistit možnost získání informací v držení bank či jiných finančních institucí. Výbor OECD pro daňové záležitosti⁵⁰⁸ pak doporučil podniknout kroky k co největšímu prolomení bankovního tajemství pro účely správy daní.⁵⁰⁹ Při aplikaci tohoto výkladu by tak bylo možné poskytovat i informace o disponentech, ke kterým v současné době správce daně nemá přístup. Ve svém důsledku by to znamenalo, že by do zahraničí bylo možné poskytnout širší rozsah informací, než k jakému má přístup správce daně přístup při vlastní správě daní.

Mám za to, že jazykový výklad je v daném případě, až na smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech, jednoznačný. Jazykový výklad však představuje pouze prvotní přiblížení k obsahu právní normy.⁵¹⁰ Nelze tak ignorovat ustálený význam, který je danému ustanovení přikládán v mezinárodním kontextu, který je pro výklad mezinárodních smluv rozhodný. **V rámci mezinárodní spolupráce tak lze po bankách požadovat zásadně libovolné informace, které mají význam pro správu daně.** Obdobně lze tento závěr aplikovat i na případy výměny informací, které jsou ve výlučné dispozici osoby jednající jménem nebo na účet osoby, které se poskytnutí informací týká, nebo které se týkají vlastnických podílů v určité osobě.

Stát poskytující informace pak nemůže odmítnout jejich poskytnutí z toho důvodu, že pro jeho vlastní správu daní tyto informace nemají význam.⁵¹¹

Při výměně informací v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní sice nedochází k přímému zásahu do soukromí daňového subjektu tak, jak byl popsán výše, ale dochází k zásahu nepřímému, spočívajícímu v předání shromážděných

⁵⁰⁷ OECD, RADA EVROPY. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Paříž: OECD Publishing, 2011. ISBN 978-92-64-11560-6. DOI: 10.1787/9789264115606-en, str. 83–85; OECD, pozn. 491, str. C(26)-24;

OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. 2002. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>, str. 27.

⁵⁰⁸ CFA – Committee on Fiscal Affairs.

⁵⁰⁹ OECD. *Improving access to bank information for tax purposes*. Paříž: OECD Publications, 2000. ISBN 92-641-7649-7.

⁵¹⁰ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97 ze dne 17 prosince 1997.

⁵¹¹ § 12 odst. 3 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, čl. 18 odst. 3 směrnice DAC, čl. 21 odst. 3 Štrasburské úmluvy, čl. 26 odst. 4 In: OECD, pozn. 491, čl. 5 odst. 2 modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.

informací daňové správě jiného státu nebo jurisdikce. Bez dalšího tedy nelze použít argument, že je tento zásah do soukromí legitimizován zájmem státu na výběru daní. Pokud by nebyl jiný důvod pro zásah do práva na soukromí, pak by muselo právo na soukromí být respektováno v plné šíři.

Mezinárodní spolupráce při správě daní probíhá buď na základě mezinárodněprávního závazku, nebo na základě povinnosti plynoucí z evropského práva. V případě mezinárodněprávního závazku plyne z ústavního pořádku povinnost jej dodržovat.⁵¹² Povinnost transponovat směrnice Evropské unie pak plyne z primárního práva Evropské unie,⁵¹³ které je národnímu právu nadřazené.⁵¹⁴ V obou případech tedy lze zájem státu na výběru daní nahradit jiným důvodem, který má své kořeny v ústavním řádu, a tedy je na místě posuzovat konflikt s právem na soukromí.

Mezinárodní spolupráce při správě daní má za cíl napomoci stanovení daní ve státě nebo jurisdikci, ve kterém je daňový subjekt daňovým rezidentem⁵¹⁵. Tohoto cíle lze výměnou informací dosáhnout, nejde tedy o svévoli. Zároveň tohoto cíle není možné dosáhnout jiným, méně invazivním způsobem, protože aby mohlo být cíle dosaženo, musí mít cizí daňová správa přístup k těmto informacím. Opatření zároveň považují za proporcionální, protože informace musí požívat v přijímajícím státě nebo jurisdikci srovnatelnou úroveň ochrany, jakou požívají v České republice a v případě, že by tomu tak nebylo, je možné poskytnutí informací odepřít.

3.4.2 Automatizovaný přístup správce daně k informacím

Správce daně při správě daní nevystačí pouze s informacemi, kterými disponuje sám, ale musí si také opatřovat informace od jiných orgánů veřejné moci, fyzických i právnických osob a v určitých případech i ze zahraničí. V rámci všech těchto informačních kanálů si může správce daně opatřit informace na žádost. Pokud by však měl správce daně přístup k informacím pouze tímto způsobem, vedlo by to

⁵¹² Článek 1 odst. 2 Ústavy České republiky.

⁵¹³ Článek 288 Smlouvy o fungování Evropské unie.

⁵¹⁴ Nadřazenost plyne jak z článku 10 Ústavy, protože primární právo je tvořeno komplexem mezinárodních smluv, tak přímo z evropského práva, srov. rozsudek Evropského soudního dvora *Flaminio Costa v. E.N.E.L.*, C-6/64, EU:C:1964:66

⁵¹⁵ Spojením „daňový rezident“ mám na mysli definici v souladu s § 13 odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, tedy „osoba podléhající zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, sídla nebo místa vedení“, a nikoliv pojem daňový rezident podle zákona o daních z příjmů.

k neefektivitě, protože by se údaje vedené v informačních systémech správce daně nemohly automatizovaně aktualizovat podle toho, jaké údaje zjistí jiné orgány veřejné moci. Z tohoto důvodu si může správce daně opatřovat informace také automatizovaně, a to i tak, že přímo propojí své systémy se systémy poskytovatele informací.

Na vnitrostátní úrovni by se měl co možná uplatňovat právní princip předložení informací veřejné moci pouze jednou.⁵¹⁶ Projevem tohoto principu je mimo jiné to, že správce daně získává informace primárně z rejstříků a evidencí vedených jinými orgány veřejné moci, případně přímo od těchto orgánů, a až sekundárně od osob soukromého práva.⁵¹⁷ Automatizované poskytování informací podle daňového řádu může probíhat pouze na základě dohody správce daně a poskytovatele informací,⁵¹⁸ bez této dohody lze požadovat informace pouze na základě individuální výzvy. Daňový řád však nestanoví, jakou povahu taková dohoda má, ani pro ni nestanoví zvláštní právní úpravu. Povaze této dohody se nevěnuje ani dostupná finančněprávní odborná literatura.

Lze však využít poznatků správního práva, které obdobné dohody již tradičně zkoumá. Správní právo pro takové dohody používá pojmu veřejnoprávní smlouva, což je zvláštní institut umožňující dosáhnout cíle veřejné správy smluvní cestou.⁵¹⁹ Nejde o nový právní institut. Již prvorepubliková právní věda se otázkami veřejnoprávních smluv zabývala a uznávala jejich existenci v případech, kdy si zákon netroufá upravit všechny podrobnosti, protože nemůže předvídat všechny možné okolnosti a v takových případech by bylo spíše na škodu až nerozumné, kdyby zákon mohl určitou otázku upravovat pouze jediným způsobem.⁵²⁰ Veřejné právo tak podle Hoetzla není tvořeno pouze kogentními normami, ale obsahuje i normy dispozitivní,⁵²¹ přičemž však platí, že ujednáním stran lze nahradit pouze normu dispozitivní, protože kogentní norma se musí striktně aplikovat.⁵²² K těmto závěrům dospěla právní věda aniž by byly veřejnoprávní smlouvy podrobně upraveny *de lege*

⁵¹⁶ Srov. část 4.2.

⁵¹⁷ Srov. § 58 odst. 3 daňového řádu.

⁵¹⁸ § 58 odst. 2.

⁵¹⁹ HENDRYCH, Dušan a kol., pozn. 19, str. 237.

⁵²⁰ HOETZEL, Jiří. Akt správní. In: HÁCHA, Emil a kol., pozn. 216, str. 43.

⁵²¹ HOETZEL, Jiří. Akt správní. In: HÁCHA, Emil a kol., pozn. 216, str. 43.

⁵²² HOETZEL, Jiří. Akt správní. In: HÁCHA, Emil a kol., pozn. 216, str. 44.

lata. Současné správní právo je v poznání veřejnoprávních smluv tak daleko, že je jejich právní úprava kodifikována ve správním řádu. Ne každá dohoda ve veřejné správě ale musí být veřejnoprávní smlouvou. Správní právo vedle veřejnoprávních smluv rozeznává také veřejnoprávní ujednání.⁵²³ Ta se od veřejnoprávních smluv liší tím, že jsou nezávazná, a tedy také nevymahatelná.⁵²⁴

Prvotní otázkou, kterou je nutné vyřešit, je to, zda jsou vůbec v kontextu správy daní poznatky správního práva použitelné, když jde o jiný právní obor, a navíc je při správě daní explicitně vyloučeno použití správního řádu. Je nesporné, že daňové právo připouští některé otázky upravit dohodou, a tedy za určitých okolností dává prostor pro nalezení optimální úpravy práv a povinností smluvní cestou.⁵²⁵ Protože jde o úpravu práv a povinností, nemůže jít o pouhé nezávazné ujednání. **I v rámci správy daní tak lze nalézt smluvní vztahy zakládající, měnící či rušící práva.** Současně je však nutné konstatovat, že tyto vztahy trpí naprostou nedostatečností právní úpravy nad rámec obecného určení, čeho by se dohoda měla týkat. Mám za to, že dohoda o automatizovaném poskytování informací správci daně spadá do okruhu povinností vznikajících při správě daní, a proto není na místě přímo použít správní řád, ale je nutno vycházet z řádu daňového. Daňový řád neobsahuje ustanovení výslovně upravující veřejnoprávní smlouvy při správě daní, ani není k dispozici vhodná právní norma, kterou by bylo možné použít *a contrario* či *a fortiori*. Podle Boháče s Krasulovou, by se v případě právního institutu potřebného při správě daní, který však není upraven v daňovém řádu, ale je upraven toliko ve správním řádu, měl použít právní institut obsažený ve správním řádu.⁵²⁶ S tímto závěrem lze souhlasit pouze, pokud by mělo jít o analogické použití správního řádu. Rozhodně je nutné odmítnout subsidiární použití správního řádu, které by bylo jak v rozporu s výslovným ustanovením daňového řádu,⁵²⁷ tak s judikaturou v této věci.⁵²⁸ **Pokud by byl správní řád subsidiárně použit v případě každé mezery v daňovém řádu, pak by se**

⁵²³ HENDRYCH, Dušan a kol., pozn. 19, str. 279.

⁵²⁴ Tamtéž.

⁵²⁵ V oblasti poskytování informací jde dále například o § 54 odst. 2 daňového řádu. Někteří autoři považují za smluvní institut i sjednání daně podle § 98 odst. 4 daňového řádu (srov. BAXA, Josef. § 98 Pomůcky a sjednání daně. In: BAXA, Josef a kol., pozn. 225).

⁵²⁶ BOHÁČ, Radim a Hana KRASULOVÁ, pozn. 373, str. 105.

⁵²⁷ § 262 daňového řádu.

⁵²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6Afs 264/2016-44 ze dne 11. května 2017 a nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. února 2019.

správní řád nakonec musel použit subsidiárně v plném rozsahu správy daní, což by ale bylo v přímém rozporu s tím, že se při správě daní správní řád nepoužije.

Lze tak konstatovat, že **žádná právní norma na veřejnoprávní smlouvy podle daňového řádu nedopadá**, a tedy jde podle Melzerovy klasifikace mezer v právu o mezeru pravou, která je vždy také mezerou otevřenou.⁵²⁹ Tato meze je v právním řádu obsažena již od vydání daňového řádu a jde tak o mezeru počáteční.⁵³⁰ V případě počáteční mezery je podstatné rozhodnout, zda jde o mezeru vědomou či nevědomou. Mám za to, že zákonodárce nevynechal právní úpravu veřejnoprávních smluv v oblasti správy daní záměrně, protože pro to nesvědčí ani důvodová zpráva,⁵³¹ ani tento záměr není popsán v dostupné komentářové literatuře. Z tohoto důvodu lze mít za to, že jde o mezeru nevědomou.⁵³² Protože jde o počáteční nevědomou pravou mezeru, je nutné ji zaplnit, a to, pokud možno, analogií,⁵³³ protože ta v daném případě zásadně není nepřipustná.⁵³⁴ V tomto případě lze uvažovat o analogickém použití kodifikované právní úpravy veřejnoprávních smluv podle správního řádu. Mám za to, že takové **analogické použití ustanovení správního řádu daňový řád nevylučuje, protože nejde o použití automatické, ale o *ad hoc* nalézané vyplnění nevědomé mezery v daňovém řádu**, který je sice velmi komplexním předpisem, ale jak konstatuje Baxa, přesto **daňový řád není a ani nemůže být předpisem dokonalým**, a tak nelze zcela vyloučit jeho dotváření analogickým použitím jiných právních předpisů, protože by jinak nemohl být dodržen ústavní princip zákonného postupu orgánů veřejné moci.⁵³⁵ Navíc tímto postupem nedojde k tomu, že by institut již v daňovém řádu zakotvený, byl nahrazen či subsidiární aplikací modifikován právním institutem obsaženým ve správním řádu,⁵³⁶ protože daňový řád právní úpravu těchto smluv neobsahuje. Možnost vycházet z doktrinárních závěrů správního práva ohledně

⁵²⁹ MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: Úvod do právní argumentace*. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-149-9. str. 222-225.

⁵³⁰ MELZER, Filip, pozn. 529, str. 230.

⁵³¹ Důvodová zpráva In: VLÁDA, pozn. 316, zejména str. 46 a 47.

⁵³² MELZER, Filip, pozn. 529, str. 231 a 232.

⁵³³ MELZER, Filip, pozn. 529, str. 232 až 247.

⁵³⁴ Nejde ani o vymezení skutkové podstaty trestného činu, ani nejde o uložení nové povinnosti. Srov. KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C.H. Beck, 1995. Beckovy právnické učebnice. ISBN 80-717-9028-1. str. 173, či GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. akt. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-454-1. str. 189.

⁵³⁵ BAXA, Josef. § 262 Vztah ke správnímu řádu. In: BAXA, Josef a kol., pozn. 225.

⁵³⁶ Takové nahrazení či modifikace jsou zásadně vyloučeny § 262 daňového řádu. Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6Afs 264/2016-44, pozn.528.

veřejnoprávních smluv pak přímo vyplývá z analogického použití norem správního práva.

Po zjištění, že lze při správě daní analogicky použít normy správního práva týkající se veřejnoprávních smluv, je však nutné vrátit se k otázce, zda je vůbec dohoda o automatizovaném poskytování informací veřejnoprávní smlouvou, nebo zda jde o pouhé veřejnoprávní ujednání upravující pouze technickou stránku poskytování informací. Protože jsou touto dohodou upravovány záležitosti výkonu správy daní, tedy finanční veřejné správy, a protože je jednou stranou dohody správce daně, nepřichází v úvahu, aby dohoda měla soukromoprávní charakter. Pokud jde o to, zda jde o veřejnoprávní smlouvu nebo veřejnoprávní ujednání, mám za to, že tato dohoda naplňuje znaky veřejnoprávní smlouvy, a to z následujících důvodů. Předně se dohodou nahrazuje individuální výzva, která je rozhodnutím podle daňového řádu.⁵³⁷ Dále na základě této dohody může dojít k prolomení zákonné povinnosti mlčenlivosti, například bankovního tajemství. Každá z těchto skutečností sama o sobě by podle mého názoru postačovala k přijetí závěru, že v daném případě **nemůže jít o právně nezávazné veřejnoprávní ujednání.**

Podle charakteru smluvních stran rozlišuje správní právo tři druhy veřejnoprávních smluv – smlouvy koordinační, subordinační a zvláštní typ subordinační smlouvy, kdy jsou obě strany smlouvy jiné entity než subjekty veřejné správy. V případě dohody o automatizovaném poskytování údajů je jednou ze smluvních stran vždy správce daně, tedy orgán veřejné moci. Druhou smluvní stranou však může být jak jiný orgán veřejné moci (jde tedy o smlouvu koordinační), tak entita, která není subjektem veřejné správy, například již zmíněná banka, pak jde o smlouvu subordinační. Rozebíraná dohoda tak může být uzavřena ve dvou modalitách, které se liší podle toho, kdo má informace správci daně poskytovat.

Při uzavírání dohody se plně uplatní základní zásady správy daní, obdobně jako se při uzavírání veřejnoprávních smluv uplatňují základní zásady činnosti správních orgánů,⁵³⁸ například zásada přiměřenosti⁵³⁹ a hospodárnosti⁵⁴⁰. Současně

⁵³⁷ § 109 odst. 2 daňového řádu.

⁵³⁸ KOLMAN, Petr. Veřejnoprávní smlouvy (vybrané otázky). *Správní právo*. 2007, **XL**(4-5), 252-264. ISSN 0139-6005. str. 258.

⁵³⁹ §5 odst. 3 daňového řádu.

platí, že správce daně nemůže požadovat informace, kterými disponuje sám, a stejně tak se nemůže obracet na jiné subjekty než orgány veřejné moci, pokud tyto orgány požadovanými informacemi disponují.⁵⁴¹

Uzavření dohody nelze vynucovat. S ohledem na to, že jde o smluvní institut, uplatní se zde autonomie vůle, alespoň pokud jde o to, zda bude dohoda uzavřena či nikoliv. Výjimku však tvoří dále popsání případy, kdy má správce daně ze zákona přístup k evidencím jiného orgánu veřejné moci, ten pak nemá možnost uzavření dohody odmítnout. Pokud daný subjekt nebude mít zájem dohodu uzavřít, může se na něj správce daně obrátit jednorázovými výzvami. Na druhou stranu mám za to, že **pokud správce daně pojme záměr získávat pravidelně informace od určitého subjektu, měl by s ohledem na zásadu přiměřenosti tomuto subjektu uzavření dohody nabídnout**, aby jej co nejméně zatěžoval pravidelnými výzvami, a měl by tak učinit i s ohledem na zásadu hospodárnosti, protože výzva k poskytnutí informací je rozhodnutím, a tedy kvalifikovaným aktem správce daně. Pokud však tento subjekt neprojeví zájem dohodu uzavřít a pokud současně není jiný možný zdroj takových informací, může podle mého názoru správce daně vydávat pravidelně výzvy, protože není jiný způsob, který by více šetřil práva tohoto subjektu, a přitom umožňoval dosáhnout sledovaného cíle.

Daňový řád stanoví, že předmětem dohody je rozsah a způsob poskytování informací. Rozsahem se rozumí okruh informací, které mají být vyměňovány. Z důvodu ochrany práv třetích osob nelze v rámci této dohody určit širší rozsah informací, než který by bylo možné požadovat v individuální výzvě, protože by tím jinak mohlo docházet k obcházení zákona.⁵⁴² Způsob poskytování pak zahrnuje jak **frekvenci poskytování informací, tak technické podmínky jejich poskytování.**

Samotná právní úprava kontraktace podle správního řádu⁵⁴³ je bez dalšího analogicky použitelná i v případě dohod podle daňového řádu, což platí i pro právní úpravu změny obsahu veřejnoprávní smlouvy, její výpovědi nebo zrušení.⁵⁴⁴ Stejně

⁵⁴⁰ § 7 odst. 2 daňového řádu.

⁵⁴¹ § 58 odst. 3 daňového řádu.

⁵⁴² § 159 odst. 2 správního řádu *per analogiam* a § 165 odst. 2 správního řádu *per analogiam*.

⁵⁴³ § 163 a 164 daňového řádu.

⁵⁴⁴ § 166 an. správního řádu.

tak není problematické analogické použití ustanovení správního řádu o procesním postupu při rozhodování sporů ze smlouvy a při přezkumu souladu veřejnoprávní smlouvy s právními předpisy.⁵⁴⁵ Bohužel však takto jednoduše nelze analogicky založit příslušnost pro rozhodování sporů ze smlouvy a pro přezkum souladu smlouvy s právními předpisy. Analogickým použitím ustanovení správního řádu⁵⁴⁶ by došlo ke změně pravomoci a působnosti orgánu veřejné moci, což je podle Gerlocha nepřipustné.⁵⁴⁷ Spory z veřejnoprávní smlouvy však v praxi mohou nastat, a **pokud právo připouští právní institut smluvního typu, mělo by být schopné tyto spory řešit.** Nabízí se proto vycházet z hierarchie orgánů veřejné moci a svěřit tuto příslušnost nadřízenému orgánu. V případě koordinačních smluv jde o společně nadřízený orgán, je-li takový, a pokud takový orgán není, pak by se měly dohodnout ústřední správní úřady, které jsou jim nadřízené.⁵⁴⁸ V případě subordinační smlouvy by pak rozhodování sporu ze smlouvy mělo být svěřeno orgánu, který by rozhodoval o odvolání proti individuální výzvě k poskytnutí informací. Na druhou stranu je podle Melzera i v **případě kompetenčních ustanovení na místě použít analogii, pokud jde o otevřenou mezeru v zákoně,**⁵⁴⁹ což je i zde popisovaný případ, jak bylo vyloženo výše. V takovém případě by bylo možné dojít k obdobnému závěru o příslušnosti analogickým použitím ustanovení správního řádu o příslušnosti k řešení sporů z veřejnoprávních smluv.

I když zásadně není nikdo povinen uzavřít dohodu o automatizovaném poskytování informací správci daně, pokud tak učiní, **stane se pro něj tato dohoda závazná a tato dohoda mu tak založí oznamovací povinnost.** Zatímco v případě neuposlechnutí individuální výzvy k poskytnutí informace bez dostatečné omluvy může správce daně uložit vyzvanému pořádkovou pokutu, pokud tím závažně stěžuje nebo maří správu daní,⁵⁵⁰ tak v případě neplnění dohody tuto pořádkovou pokutu uložit nelze, protože oznamovací povinnost nevznikla na základě výzvy. Mám ale za to, že ani **není možné uložit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy,**⁵⁵¹

⁵⁴⁵ § 165 správního řádu.

⁵⁴⁶ Konkrétně § 169 správního řádu.

⁵⁴⁷ GERLOCH, Aleš, pozn. 534, str. 189.

⁵⁴⁸ § 133 odst. 2 a 3 správního řádu *per analogiam*.

⁵⁴⁹ MELZER, Filip, pozn. 529, str. 238.

⁵⁵⁰ § 247 odst. 2 daňového řádu.

⁵⁵¹ § 247a daňového řádu.

protože oznamovací povinnost v tomto případě nezaložil ani zákon, ani správce daně, ale je založena dohodou, tedy veřejnoprávní smlouvou. Správce daně v důsledku porušení této dohody od ní ani nemůže odstoupit. Přestože se subsidiárně použijí ustanovení občanského zákoníku, jeho ustanovení o odstoupení od smlouvy se nepoužijí.⁵⁵² Vyloučena však nejsou ustanovení o náhradě škody, přičemž v případě porušení smluvní povinnosti se uplatní objektivní odpovědnost.⁵⁵³ Mám za to, že správce daně ani nemůže vydat individuální výzvu k poskytnutí informací, které mají být poskytovány na základě dohody, pokud si tuto možnost v dohodě výslovně nevymínil, protože by tím popíral obsah dohody ohledně způsobu poskytování informací. Pokud se správce daně zaváže, že informace bude získávat nějakým způsobem, neměl by se je pokoušet získávat způsobem jiným. Z tohoto důvodu by měl správce daně v dohodě o automatizovaném poskytování informací pamatovat na možnost výpovědi dohody z důvodu jejího neplnění, protože v opačném případě by mu nezbylo než podat návrh na zrušení smlouvy z důvodu ochrany veřejného zájmu.⁵⁵⁴

Vedle obecného přístupu správce daně do registru obyvatel na základě vyžádání⁵⁵⁵ se některým finančním orgánům stanoví možnost přímého přístupu do registru obyvatel. Jde zejména o orgány Finanční správy České republiky,⁵⁵⁶ orgány Celní správy České republiky⁵⁵⁷ a o obecní a krajské úřady v postavení správce místních poplatků.⁵⁵⁸ V případě jednotlivých orgánů veřejné moci, kterým je umožněn přístup k údajům uvedeným v registru obyvatel, se standardně vymezuje i okruh údajů, ke kterým mají tyto orgány přístup, a to taxativním výčtem.⁵⁵⁹ Tento postup byl zvolen i v případě přístupu obecních a krajských úřadů v roli správce místních

⁵⁵² § 170 správního řádu *per analogiam*.

⁵⁵³ § 2913 občanského zákoníku.

⁵⁵⁴ § 167 odst. 1 písm. d) správního řádu *per analogiam*.

⁵⁵⁵ § 57 odst. 1 daňového řádu.

⁵⁵⁶ § 18 odst. 1 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky.

⁵⁵⁷ § 58 odst. 1 písm. a) zákona o Celní správě České republiky.

⁵⁵⁸ § 16 odst. 1 písm. a) a § 16 odst. 2 zákona o místních poplatcích.

⁵⁵⁹ Srov. např. § 122a odst. 2 zákona o silničním provozu, § 60 odst. 12 živnostenského zákona, § 41a odst. 2 zákona o pozemních komunikacích, § 183a odst. 4 školského zákona, § 17a odst. 2 energetického zákona, § 12j odst. 2 zákona o státním zastupitelství či § 175a zákona o soudech a soudcích. V současné době je sice v meziresortním připomínkovém řízení návrh zákona o změně zákonů související s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci (srov. MINISTERSTVO VNITRA. *Návrh zákona o změně zákonů související s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci*. Praha: Úřad vlády, 2019. Čj. MV-141013/LG-2018.), který tato tzv. „čerpací“ ustanovení ruší, ale podle mého názoru nezdůvodňuje dostatečně to, že tato opatření již nejsou zapotřebí.

poplatků do registru obyvatel.⁵⁶⁰ Naopak v případě orgánů Finanční správy České republiky, stejně jako orgánů Celní správy České republiky, byl zvolen princip opačný, kdy se těmto orgánům umožnil přístup ke všem údajům, které jsou v registru obyvatel vedeny.⁵⁶¹ Nejde však o přístup ojedinělý, protože byl zvolen například i v případě Policie České republiky,⁵⁶² čemuž ostatně odpovídá i důvodová zpráva k zákonu o Celní správě České republiky, která inspiraci zákonem o Policii České republiky výslovně přiznává.⁵⁶³ V případě plného přístupu orgánů Finanční správy České republiky do registru obyvatel ale důvodová zpráva pouze konstatuje, že orgány Finanční správy České republiky mají mít přístup do registru obyvatel (a do dalších registrů) v plném rozsahu, a tedy není třeba uvádět výčet jednotlivých údajů, když by ten stejně plně odpovídal výčtu uvedeném přímo v zákoně o základních registrech.⁵⁶⁴ Podle důvodové zprávy navíc opuštěním principu taxativního výčtu údajů, ke kterým mají orgány Finanční správy České republiky přímý přístup, nemělo dojít k věcnému posunu, protože již podle dřívější právní úpravy měly územní finanční orgány přístup ke všem údajům vedeným v registru obyvatel.⁵⁶⁵ To však není pravda, protože územní finanční orgány měly takto přístup pouze k referenčním údajům,⁵⁶⁶ zatímco orgány Finanční správy České republiky mají vedle referenčních údajů registru obyvatel přístup i k dalším údajům vedeným v registru obyvatel, tedy zejména k provozním údajům, které jinak v tomto režimu zpřístupňovány nejsou,⁵⁶⁷ aniž by byl tento věcný posun jakkoliv odůvodněn.

Z výše uvedeného vyplývá, že **přístup jednotlivých správců daně do základních registrů bývá explicitně normován v ustanovení, které stanoví oprávnění daného orgánu při výkonu určité agendy přistupovat automatizovaně do základních registrů, rejstříků nebo seznamů.** Je však takové ustanovení nutné?

⁵⁶⁰ § 16 odst. 2 zákona o místních poplatcích.

⁵⁶¹ § 18 odst. 1 písm. a) zákona o Finanční správě České republiky a § 58 odst. 1 písm. a) zákona o Celní správě České republiky.

⁵⁶² § 66 odst. 2 zákona o Policii České republiky.

⁵⁶³ Důvodová zpráva In: VLÁDA. *Vládní návrh na vydání zákona o Celní správě České republiky*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2011. Sněmovní tisk 452/0, 6. volební období. str. 78.

⁵⁶⁴ Důvodová zpráva In: VLÁDA. *Vládní návrh na vydání zákona o Finanční správě České republiky*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2011. Sněmovní tisk 450/0, 6. volební období. str. 33.

⁵⁶⁵ Tamtéž.

⁵⁶⁶ § 15a odst. 1 písm. a) a § 15a odst. 2 zákona o územních finančních orgánech.

⁵⁶⁷ § 18 odst. 4 zákona o základních registrech.

Správu daní nevykonávají pouze zmíněné orgány Finanční správy České republiky, orgány Celní správy České republiky či obecní úřady, ale vykonávají ji i další orgány veřejné moci, například Státní fond kinematografie. V zákoně o audiovizí, který upravuje jím spravované audiovizuální poplatky, však není zakotven přístup fondu do registru obyvatel v souvislosti se správou audiovizuálních poplatků. Je tak nutné vyřešit otázku, zda má Státní fond kinematografie do tohoto registru přístup alespoň prostřednictvím obecného ustanovení o poskytování informací správci daně podle daňového řádu.⁵⁶⁸

Mám za to, že na základě individuální žádosti o poskytnutí informací vydané správcem daně má tento správce daně možnost získat konkrétně určenou informaci, a to i v případě, kdy zákon nestanoví, že má přístup do určitého rejstříku nebo seznamu, ve kterém se taková informace nachází. Pokud jde o automatizovaný přístup k informacím, je rozhodné, zda mají být poskytovány osobní údaje nebo nikoliv. Z výše citovaných ustanovení jednotlivých předpisů, upravujících přístup k údajům v různých evidencích, je patrný záměr zákonodárce, explicitně určovat, ke kterým údajům má daný orgán veřejné moci bez dalšího nárok přistupovat, a ke kterým nikoliv. **Uzavření dohody o automatizovaném poskytování osobních údajů bez zákonného podkladu pro automatizovaný přístup do dané evidence by bylo obcházením zákona. Na druhou stranu, pokud jde o přístup k informacím, které nejsou osobními údaji, a tedy nepodléhají této zvýšené ochraně, pak podobný záměr zákonodárce vysledovat nelze, a proto mám za to, že uzavření takové dohody bez dalšího nic nebrání.**

Doposud byly popsány vnitrostátní prostředky automatizovaného přístupu správce daně k informacím. Správa daní v dnešní globalizované době však překračuje státní hranice a správce daně tak nevystačí pouze s vnitrostátními prostředky pro jejich správu. Existuje více důvodů, proč je při správě daní nutné disponovat informacemi o skutečnostech, ke kterým došlo v zahraničí, ať již jde o ověření informací v souvislosti se zamezením dvojího zdanění, nebo v důsledku vyvážení zisků a eroze základu daně, na které se zaměřuje projekt BEPS organizovaný

⁵⁶⁸ § 57 odst. 1 daňového řádu.

OECD.⁵⁶⁹ Důvodem pro získávání informací ze zahraničí však může být i skutečnost, že jsou do České republiky poskytovány služby ze zahraničí prostřednictvím sítě Internet, například může jít o poskytování služby zprostředkování ubytování, přičemž pro správu daní v tuzemsku by mohlo být významné znát osoby, jejichž ubytovací služby byly zprostředkovány. To obecně vede ke dvěma typům přeshraničního automatizovaného přístupu správce daně k informacím, a sice k přístupu k informacím, kterými disponují zahraniční správci daně, resp. zahraniční orgány veřejné moci, a k přístupu k informacím, kterými disponují zahraniční osoby soukromého práva.

Pokud jde o přístup k informacím, kterými disponují zahraniční správci daně, resp. zahraniční orgány veřejné moci, je využíváno institutů mezinárodní spolupráce při správě daní, mezi nimiž klíčové místo zaujímá výměna informací zahrnující také automatickou výměnu informací. Při ní se automatizovaným způsobem bez předchozí žádosti vyměňuje v pravidelných intervalech vymezený okruh informací, které má daňový orgán buď přímo k dispozici, nebo které má povinnost si opatřovat od třetích osob. Na rozdíl od vnitrostátního automatizovaného přístupu správce daně k informacím neprobíhá mezinárodní výměna informací tak, že by měl správce daně neomezený přístup do zahraničních databází, ve kterých by mohl podle své potřeby vyhledat informace. Namísto toho se při mezinárodní spolupráci používá spíše výměna předem určených datových sad, tak jak vyplývá z vymezení automatické výměny informací podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.⁵⁷⁰ Sjednání přímého přístupu do zahraničních databází sice nelze *a priori* vyloučit, avšak s ohledem na to, že je daňová mlčenlivost vysoce chráněnou hodnotou i v zahraničí, nepovažují takovou možnost za pravděpodobnou. Pokud už vznikne potřeba přeshraničního přístupu do databází, je spíše postupováno tak, že je pro tyto účely vytvořena zvláštní databáze, která obsahuje předepsané informace a není tak nutné přeshraničně přímo přistupovat do národních databází.⁵⁷¹

Mezinárodní spolupráce při správě daní představuje harmonizovanou oblast evropského práva. V oblasti nepřímých daní je mezinárodní spolupráce při správě

⁵⁶⁹ OECD, pozn. 51.

⁵⁷⁰ § 12a zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁵⁷¹ Např. čl. 19 nařízení o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní.

daní upravena ve dvou nařízeních,⁵⁷² obdobně je správní spolupráce v oblasti cel upravena v několika nařízeních.⁵⁷³ Spolupráci při správě zbývajících daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění upravuje směrnice DAC, kterou transponuje zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní.

Vedle toho Česká republika uzavřela řadu mezinárodních smluv, na základě kterých lze provádět mezinárodní spolupráci při správě daní. Jde zejména o smlouvy o zamezení dvojímu zdanění,⁵⁷⁴ smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech⁵⁷⁵ a o Štrasburskou úmluvu. Českou republiku dále zavazují mezinárodní smlouvy, které v této oblasti uzavřela Evropská unie.⁵⁷⁶ S ohledem na skutečnost, že se jednotlivé bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nebo o výměně informací v daňových záležitostech mohou v detailech lišit, vycházím v této práci z modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění⁵⁷⁷ a modelové smlouvy OECD o výměně informací v daňových záležitostech.⁵⁷⁸

Mezinárodní smlouvy vymezují, zda může vedle výměny informací na žádost probíhat i automatizovaná výměna informací, ale zásadně nevymezují okruhy automaticky vyměňovaných informací.⁵⁷⁹ Tento rozsah bývá zpravidla dojednáno v separátním dokumentu označeném jako dohoda příslušných orgánů,⁵⁸⁰ který mezi sebou uzavírají tzv. příslušné orgány, tedy orgány jednotlivých smluvních stran. Za

⁵⁷² Nařízení o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Nařízení o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní.

⁵⁷³ Např. nařízení, kterým se stanoví celní kodex Unie nebo nařízení, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie.

⁵⁷⁴ Srov. čl. 26 In: OECD, pozn. 491.

⁵⁷⁵ Takzvané smlouvy TIEA – Tax Information Exchange Agreement, uzavřené zejména s tzv. daňovými ráji. V současné době jsou smlouvy TIEA uzavřeny s následujícími státy: Britské Panenské ostrovy, rychtářství Jersey, Bermudy, ostrov Man, rychtářství Guernsey, republika San Marino, Kajmanské ostrovy, Andorrské knížectví, Bahamské společenství, Monacké knížectví, Cookovy ostrovy a Aruba.

⁵⁷⁶ Např. Dohoda mezi evropským společenstvím a švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru ve znění Pozměňovacího protokolu k Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným ve směrnici Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru.

⁵⁷⁷ OECD, pozn. 491.

⁵⁷⁸ OECD, pozn. 507.

⁵⁷⁹ Výjimku tvoří citované mezinárodní smlouvy, které uzavřela Evropská unie za členské státy, aby rozšířila působnost směrnice DAC 2 i na některé nečlenské státy Evropské unie.

⁵⁸⁰ Srov. např. Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech provádějící Štrasburskou úmluvu podepsaná ministrem financí jako příslušným orgánem dne 29. října 2014.

Českou republiku je příslušným orgánem zpravidla ministr financí nebo jeho zmocněný zástupce.⁵⁸¹ Vláda tyto dohody nepovažuje za mezinárodní smlouvy, ale pouze za prováděcí technický dokument bez právní závaznosti.⁵⁸² Já s tímto názorem však nesouhlasím. Právní řád sice nevymezuje pojem mezinárodní smlouva, avšak lze vyjít z definice uvedené ve vládní směrnici pro sjednávání, vnitrostátní projednávání, provádění a ukončování platnosti mezinárodních smluv. **Mezinárodní smlouvou je „každé písemné ujednání, bez ohledu na jeho formu a název, které Česká republika sjednává s jedním nebo více státy, případně s jednou nebo více mezinárodními vládními organizacemi, a z něhož pro smluvní strany vznikají práva a závazky podle mezinárodního práva.“**⁵⁸³ Mám za to, že pokud se orgány veřejné moci jednoho státu dohodnou v souladu s mezinárodní smlouvou s orgány veřejné moci jiného státu na tom, jak bude prováděna mezinárodní smlouva, pak tím vzniknou práva a závazky, vymezující okruh vyměňovaných informací a způsob jejich výměny. Jde o obdobnou situaci, jako u vnitrostátního automatizovaného přístupu k informacím, u kterého jsem ze stejných důvodů došel k tomu, že uzavřená dohoda má povahu veřejnoprávní smlouvy.⁵⁸⁴ To současně musí znamenat, že výše zmíněné dohody upravující mezinárodní spolupráci při správě daní představují rámcové mezinárodní smlouvy. Protože jde podle mého názoru o mezinárodní smlouvy, je nutné klasifikovat, zda jde o mezinárodní smlouvy prezidentské, vládní nebo resortní. Mám za to, že vymezením okruhu informací, které mají být mezinárodně vyměňovány, dochází k úpravě povinnosti mlčenlivosti správce daně, a tím i k zásahu do soukromí daňových subjektů. K takovému zásahu je však třeba zákona.⁵⁸⁵ **Protože tak jde o věc, jejíž úprava je vyhrazena zákonu, musí takovou mezinárodní smlouvu ratifikovat parlament.**⁵⁸⁶ **To z dané mezinárodní smlouvy činí smlouvu prezidentskou.**⁵⁸⁷

⁵⁸¹ Např. příloha B Štrasburské úmluvy nebo čl. 3 odst. 1 písm. h) bod ii) Smlouvy mezi Českou republikou a Chilskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

⁵⁸² VLÁDA. *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní a zrušuje se zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015. Sněmovní tisk 651/0, 7. volební období. str. 61.

⁵⁸³ Čl. 1 odst. 2 In: VLÁDA. *Směrnice vlády pro sjednávání, vnitrostátní projednávání, provádění a ukončování platnosti mezinárodních smluv*. Praha: Úřad vlády, 2004. Příloha usnesení vlády č. 131 ze dne 11. února 2004.

⁵⁸⁴ Srov. argumentaci na str. 119.

⁵⁸⁵ Čl. 10 odst. 2 a 3 Listiny ve spojení s čl. 4 Listiny.

⁵⁸⁶ Čl. 49 písm. e) Ústavy.

V praxi však tyto dohody jako prezidentské smlouvy dojednávány nejsou a je k nim, jak bylo uvedeno výše, přistupováno jako k prostým technickým dohodám. To by bylo možné pouze v případě, že by se smluvní státy dohody o mezinárodní spolupráci při správě daní necítily být vázány touto dohodou. V takovém případě bych však vůbec neviděl smysl uzavření takové dohody. Současně lze konstatovat, že dohody příslušných orgánů v současné podobě nemohou samy o sobě mít přímý právní účinek, protože nejde o dohody podle čl. 10 Ústavy. Právní předpisy pak tyto dohody označují jako dokument k provedení mezinárodní smlouvy, přičemž s jejich existencí spojují pouze to, zda daný stát spadá do okruhu států, se kterými probíhá určitý druh automatické výměny informací.⁵⁸⁸ Jak jsem však uvedl, **nepovažuji tento přístup za správný.**

Pokud jde o přeshraniční přístup správce daně k informacím, kterými disponují osoby soukromého práva, pak lze teoreticky k tomuto účelu využít stávající ustanovení daňového řádu o poskytování informací, protože ta nejsou omezena územně, ale pouze účelem, tedy okruhem informací, které musí být potřebné pro správu daní vykonávanou daným správcem daně, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.⁵⁸⁹ Správce daně tak může podle tohoto ustanovení požadovat poskytnutí informací například od zmíněného zahraničního zprostředkovatele ubytování, aby od něj získal informace o poplatnících daně z příjmů fyzických nebo právnických osob, případně místního poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt. Mám však za to, že **bez aktivní součinnosti této zahraniční osoby jde o možnost spíše teoretickou**, protože daňový řád sice umožňuje takovou osobu vyzývat k poskytnutí informací, avšak v případě, kdy tato osoba nebude součinná, nastane zásadní problém s vymahatelností povinnosti poskytnout informace. Správce daně by v případě nevyhovění výzvě k poskytnutí informací sice mohl uložit pokutu až do výše 500 000 Kč,⁵⁹⁰ avšak v současné době není zásadně navázána mezinárodní spolupráce, která by umožňovala takovou pokutu vymáhat.⁵⁹¹ Ideálním řešením by

⁵⁸⁷ Čl. 2 odst. 2 písm. a) In: VLÁDA, pozn. 583.

⁵⁸⁸ § 13zb odst. 1 písm. b) zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁵⁸⁹ § 57 a § 9 odst. 3 daňového řádu.

⁵⁹⁰ § 247 a 247a daňového řádu.

⁵⁹¹ Na tyto pokuty je problematické vztáhnout zákon o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, protože uložené sankce podle daňového řádu zpravidla naplní podmínky pro

bylo dosažení mezinárodního konsenzu na zajištění vymahatelnosti této informační povinnosti, nebo alespoň na rozšíření automatické výměny informací o údajích, které souvisejí s přeshraničním poskytováním či zprostředkováním služeb prostřednictvím sítě Internet. Pokud takového konsenzu nebude možné dosáhnout, bylo by také možné uvažovat o tom, že by *de lege ferenda* mohlo jako zvláštní druh sankce být zavedeno zveřejňování informací o subjektech, které nevyhověly výzvě k poskytnutí informací. Toto opatření by však nemuselo mít stejný účinek na všechny takové subjekty. Zatímco v případě subjektů, které si zakládají na svém dobrém veřejném vnímání, by hrozba takového zveřejnění mohla působit účinněji než peněžité sankce, tak v případě jiných subjektů by naopak takové zveřejnění mohlo být autoritativním potvrzením, že spolupráce právě s tímto zprostředkovatelem povede k ochraně identity tuzemského daňového subjektu. Proto mám za to, že by **mělo být spíše usilováno o dosažení zmíněného mezinárodního konsenzu.**

3.4.3 Sledování činnosti daňových subjektů v reálném čase

Správce daně má k dispozici různé prostředky, pomocí kterých může překonat informační asymetrii tak, aby mohl stanovit daň ve správné výši. Ať již jde o daňové tvrzení, jako základní zdroj informací, vlastní vyhledávací činnost, různé kontrolní postupy či o privilegovaný přístup k informacím od jiných osob, včetně zahraničních orgánů.

Přesto tyto informační prostředky nemusí být dostatečné a v praxi se ukazuje, že ani za jejich pomoci není správce daně schopen efektivně zabránit daňovým únikům. Proto daňový řád ukládá podnikajícím daňovým subjektům **záznamní povinnost**⁵⁹² spočívající ve vedení záznamů o uskutečněných hotovostních platbách, pokud takovou evidenci hotovostních plateb neukládá jiný zákon.⁵⁹³ Pokud by ani tato záznamní povinnost nepostačovala, má správce daně v konkrétním individuálním případě pravomoc uložit daňovému subjektu rozhodnutím další záznamní

odmítnutí poskytnutí mezinárodní spolupráce (srov. např. § 17 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek).

⁵⁹² Srov. např. GORDON, Richard K. *Law of Tax Administration and Procedure*. In: THURONYI, Victor, ed. *Tax Law Design and Drafting: Volume 1*. Washington: International Monetary Fund, 1996. ISBN 1-55775-587-6. str. 104.

⁵⁹³ § 97 odst. 1 daňového řádu.

povinnosti.⁵⁹⁴ Správce daně se k takovému postupu může uchýlit tehdy, když „[b]ez vedení těchto záznamů a při absenci speciální právní úpravy, kterou byl např. zákon o registračních pokladnách, lze jen těžko prokázat, že údaje tvrzené daňovým subjektem na základě obecně vedeného účetnictví se shodují s realitou. Správce daně však k tomuto instrumentu sáhne pouze v případech, kdy celková činnost daňového subjektu vykazuje známky úmyslného krácení daně, zejména tehdy, kdy se daný živnostník pohybuje v neustálé ztrátě, přitom má ‚plný lokál‘.“⁵⁹⁵ V žádném případě ale takovou povinnost není možné ukládat paušálně. Finanční úřad uložil bez konkrétního podezření na krácení daně veterinárnímu lékaři jako daňovému subjektu záznamní povinnost spočívající v tom, že měl „do sešitu v tvrdé vazbě s předem očíslovanými stranami nepřerušovanou číselnou řadou zapisovat každého zákazníka (tj. jméno osoby, kterou přijme ve své provozovně se zvířetem) a nejpozději před jeho odchodem z provozovny zapsat pořadové číslo zákazníka jedinou nepřerušovanou číselnou řadou v jednom roce, datum a hodinu návštěvy, druh zvířete (u psa a kočky jejich plemeno a barvu), název provedeného veterinárního výkonu a jeho cenu, druh, množství a cenu účtovaného léčiva, celkovou přijatou částku atp.“⁵⁹⁶ Takto uloženou záznamní povinnost posoudil soud jako nepřiměřeně zatěžující.⁵⁹⁷

Ani zákonná záznamní povinnost spočívající v evidenci hotovostních plateb a individuálně uložená záznamní povinnost v případě konkrétního podezření, že dochází ke krácení daně, však nemusí postačovat k tomu, aby byla informační asymetrie překonána. Údaje zaznamenané při plnění záznamní povinnosti totiž mohou být relativně snadno falšovány. Z tohoto důvodu se zákonodárce uchýlil k invazivnímu narušení soukromí daňových subjektů zavedením oznamování tržeb v reálném čase prostřednictvím (elektronické) evidence tržeb. Jak bylo uvedeno v kapitole 2, nejde ani o opatření, které by bylo ve světě ojedinělé, ale ani o jediné opatření, které se standardně používá pro sledování činnosti daňových subjektů v reálném čase. Druhým obvykle sledovaným okruhem údajů jsou údaje o vystavených fakturách. Údaje o vystavených fakturách však v České republice v současné době nejsou v reálném čase sledovány.

⁵⁹⁴ § 97 odst. 2 daňového řádu.

⁵⁹⁵ Důvodová zpráva k § 97 In: VLÁDA, pozn. 316, str. 67 (2. část sněmovního tisku).

⁵⁹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7Afs 14/2010-104 ze dne 29. prosince 2011.

⁵⁹⁷ Tamtéž.

Evidence tržeb spočívá v povinnosti poplatníků daní z příjmů fyzických a právnických osob zasílat správci daně informace o uskutečněných evidovaných tržbách. Evidovanou tržbou se rozumí tržba, která má formální náležitosti a která zakládá rozhodný příjem.⁵⁹⁸ Formální náležitosti naplní zejména tržba, která je uskutečněna hotovostní platbou, šekem nebo směnkou.⁵⁹⁹ Rozhodným příjmem je pak zásadně příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním. Takto vymezená evidence tržeb víceméně odpovídá záznamní povinnosti, kterou měly daňové subjekty již dříve *ex lege*, a sice povinnost zaznamenávat hotovostní transakce uskutečněné v rámci jejich podnikání. Tuto evidenci musí vést každý podnikatel a musí ji na vyžádání ukázat správci daně například při daňové kontrole. V tomto směru evidence tržeb nepřinesla nic zásadně nového, snad jen s výjimkou evidence plateb uskutečněných prostřednictvím platebních karet (dnes již zrušeno), směnek a šeků. Nové je ale to, že tyto informace nečekají v pokladní knize, až si správce daně vzpomene a navštíví daňový subjekt za účelem kontroly. Informace o platbách jsou online odesílány správci daně. To mimo jiné znamená, že se ztíží, či úplně znemožní, zpětná úprava záznamů v evidenci plateb.

Nejde o první pokus zamezit obcházení povinnosti vést záznamní povinnost o přijatých hotovostních platbách. Stejného cíle se v minulosti snažil zákonodárce dosáhnout zavedením **registračních pokladen**.⁶⁰⁰ Tato zařízení měla ukládat informace o provedených hotovostních platbách ve fiskální paměti, jejíž obsah nemá být daňový subjekt schopen změnit. Základní rozdíl oproti evidenci tržeb měl spočívat v tom, že údaje uložené ve fiskální paměti registračních pokladen neměly být v reálném čase zasílány správci daně, ale mělo se s nimi nakládat obdobně jako se záznamy zapsanými při plnění záznamní povinnosti, tedy se s nimi správce daně mohl seznámit až při kontrolním postupu u daného daňového subjektu. Registrační pokladny však nakonec nikdy nebyly zavedeny.⁶⁰¹

Nepřiznané tržby umožňují podnikat bez přiznaných nákladů, protože základ daní z příjmů vychází zásadně z rozdílu příjmů a výdajů (resp. výnosů a nákladů). To

⁵⁹⁸ § 4 zákona o evidenci tržeb.

⁵⁹⁹ Původně formální náležitosti naplnila i platba prostřednictvím platební karty.

⁶⁰⁰ Zákon o registračních pokladnách.

⁶⁰¹ Část sedmá zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

vede nejen k daňovým únikům, ale navíc to umožňuje nelegální zaměstnávání pracovníků. Zároveň se naplno projevuje efekt zdanění hloupých, který vede k neochotě platit libovolnou daň.⁶⁰² Tento trend je pro stát zhoubným. Ani evidence tržeb, ani registrační pokladny však samy o sobě nejsou schopny docílit toho, že záznamy o hotovostních platbách skutečně budou odpovídat reálně uskutečněným platbám. Tato opatření tak sama o sobě pouze zajišťují to, že jednou evidované údaje již nebudou zpětně měněny, protože je velmi obtížné docílit jejich změny, ať již proto, že jsou uloženy ve fiskální paměti, kterou je možné upravit pouze za součinnosti s odborníkem, nebo dokonce přímo v systémech správce daně, ke kterým nemá daňový subjekt přístup vůbec a musel by pro jejich změnu hledat spřízněnou úřední osobu správce daně. Tento kritický moment ale lze překonat zapojením veřejnosti do fáze mezi uskutečněním hotovostní platby a jejím zaevidováním, a to alespoň v případech, kdy tuto platbu neprovedla osoba spřízněná s daňovým subjektem. Proto je obvyklé, že je spolu s evidencí tržeb zavedena povinnost vydat a případně i převzít účtenku, a že je umožněno oznamování nesrovnalostí při jejich vystavování a že jsou účtenky slosovateľné v rámci loterie.⁶⁰³

Zasílání informací správci daně v reálném čase představuje zdroj informací, který je nesrovnatelný s ostatními zdroji, které má správce daně k dispozici, protože všechny ostatní zdroje informací mu umožňují se seznámit s ekonomickými aktivitami daňového subjektu až *ex post*. Srovnatelným nástrojem, i když logisticky náročnějším, by byla pouze osobní účast úředních osob správce daně přímo při činnostech daňového subjektu, například v rámci vyhledávací činnosti správce daně. V jiných oblastech právní regulace, například v oblasti nakládání s lihem nebo provozování hazardních her se pak navíc používá přenos obrazu z kamer namířených na místa, kde dochází ke sledovaným aktivitám.⁶⁰⁴ Přenos obrazu z kamer však sám o sobě nestačí k vyhodnocování činností sledovaného subjektu, protože musí být dále analyzován, aby z něj byly získány informace použitelné pro výkon dozoru. Naopak

⁶⁰² I když je nutné přiznat, že ještě vyšší neochotu platit daně způsobuje ne zcela hospodárné nakládání s veřejnými prostředky. Srov. BOHÁČ, Radim a Michal RADVAN, pozn. 431, str. 39.

⁶⁰³ Srov. např. Počinje nacionalna kampanja i nagradna igra "BEZ RAČUNA SE NE RAČUNA". In: *Ministarstvo financija: Porezna uprava* [online]. Zagreb: Porezna uprava, c2016 [cit. 2019-06-14].

⁶⁰⁴ Srov. § 72 zákona o hazardních hrách a § 10 odst. 3 písm. b) zákona o povinném značení lihu.

v případě evidence tržeb jsou informace rovnou poskytovány ve strojově čitelné podobě, a tedy je lze rovnou bez dalšího strojově analyzovat.

Evidence tržeb je opatření, které je samo o sobě velmi kontroverzní a nemá celospolečenskou podporu.⁶⁰⁵ To byl také důvod, proč skupina poslanců podala u Ústavního soudu návrh na zrušení zákona o evidenci tržeb nebo *in eventum* některých jeho částí.⁶⁰⁶ Navrhovatelé opřeli návrh o řadu argumentů, avšak pro účely této práce se zaměřím pouze na ty, které se vztahují ke sledování činnosti všech daňových subjektů v reálném čase. Zásadním argumentem v tomto směru je to, že povinnost evidovat tržby dopadá na každého, a to ve stejném rozsahu, což ve svém důsledku porušuje zásadu rovnosti, protože je různě ekonomicky výkonným subjektům ukládána stejně zatěžující povinnost.⁶⁰⁷ Tato nerovnost má být tak výrazná, že zasahuje do práva podnikat.⁶⁰⁸ Bez bližší argumentace pak navrhovatelé tvrdili, že evidence tržeb zasahuje do práva vlastnit majetek, protože jde o daňové opatření, a to dle nich vždy zasahuje do práva vlastnit majetek.⁶⁰⁹ Právo podnikat pak mělo být dále narušeno tím, že daňové subjekty musely investovat do zavedení a provozu vykazování tržeb, přičemž se ve stejnou dobu jejich nemalá část musela potýkat s jiným obdobným opatření, a sice s povinností podávat kontrolní hlášení pro účely daně z přidané hodnoty.⁶¹⁰ Dále evidence tržeb podle navrhovatelů zasahuje do práva

⁶⁰⁵ O tom ostatně svědčí i to, že se část odpůrců tohoto opatření nejprve sdružila v neformální iniciativě Radostné Česko bez EET, která následně přerostla do politické strany Radostné Česko, která kandidovala do Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky ve volbách v roce 2017. Tato politická strana však získala pouze mizivou podporu 0,07 % (srov. Volby do Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky konané ve dnech 20.10. – 21.10.2017 (promítnuto usnesení NSS): Celkové výsledky hlasování. In: *Volby.cz* [online]. Praha: Český statistický úřad, c2017, 17/02/2019 [cit. 2019-02-17].). Dále o tom svědčí jak obstrukce při přijímání zákona o evidenci tržeb (srov. stenoáznam sněmovní debaty při přijímání tohoto zákona In: Sněmovní tisk 513: VI. n. z. o evidenci tržeb – EU. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [cit. 2019-06-14].), tak při pokusu o jeho novelizaci (srov. např. 775 pozměňovacích návrhů podaných poslancem Zbyněkem Stanjurou. STANJURA, Zbyněk. SD 2646. In: *Pozměňovací a jiné návrhy k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2019, str. 19-172.).

⁶⁰⁶ KOUDELKA, Zdeněk. *Návrh na zrušení zákona*. Brno, 2016.

⁶⁰⁷ KOUDELKA, Zdeněk, pozn. 606, str. 10.

⁶⁰⁸ Tamtéž.

⁶⁰⁹ Tamtéž.

⁶¹⁰ KOUDELKA, Zdeněk, pozn. 606, str. 11.

na ochranu soukromí, přičemž zvyšuje pravděpodobnost, že získané údaje uniknou a budou zneužity.⁶¹¹

Ústavní soud dovodil, že evidence tržeb sama o sobě nezasahuje do práva vlastnit majetek.⁶¹² Pokud jde o zásah samotné evidence tržeb do práva podnikat, použil Ústavní soud v souladu se svou ustálenou judikaturou test racionality, kdy je posuzováno, zda nebylo zasaženo do esenciálního obsahu tohoto práva, tedy zda nebylo právo podnikat zcela popřeno, a pokud k takovému zásahu nedošlo, zda jde o rozumné řešení, které nemusí být nutně „nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější nebo nejmoudřejší“⁶¹³. Ústavní soud dovodil, že evidence tržeb právo na podnikání nepopírá.⁶¹⁴ Nadto Ústavní soud dospěl k závěru, že evidence tržeb sleduje legitimní cíl⁶¹⁵ a že jde o řešení, které je z ústavního hlediska rozumné.⁶¹⁶ Ústavní soud posuzoval i zásah do práva podnikat na základě synergického efektu evidence tržeb a kontrolního hlášení, zejména s ohledem na to, zda tato dvě opatření nemají tzv. rdousící efekt. Ústavní soud však neshledal, že by evidence tržeb měla rdousící efekt, protože nevytváří bariéru pro podnikání, tedy pro výkon garantovaného základního práva.⁶¹⁷

Ústavní soud dále evidenci tržeb dále posuzoval z hlediska zásahu do práva na soukromí a do práva na informační sebeurčení, tedy práva na určení, zda a jak mají být údaje o jeho soukromí zpřístupněny jiným osobám. Jak bylo rozebráno v části 3.4.1, používá se při hodnocení zásahu do soukromí test proporcionality, který spočívá v přísnějším hodnocení, než jaké je prováděno v rámci testu racionality. Ústavní soud, konzistentně s výše uvedenými závěry testu rozumnosti ohledně zásahu do práva podnikat, dovodil, že je evidence tržeb ve vztahu k zásahu do soukromí daňových subjektů opatřením, které není svévolné a které je legitimní.⁶¹⁸ Ústavní soud při posuzování proporcionality evidence tržeb vzal v úvahu nejen normy vyplývající ze samotného zákona o evidenci tržeb, ale vzal v úvahu i širší kontext,

⁶¹¹ Tamtéž.

⁶¹² Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 ze dne 12. prosince 2017 (publikováno pod č. 8/2018 Sb.), bod 67.

⁶¹³ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, bod 71.

⁶¹⁴ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, bod 77.

⁶¹⁵ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, bod 78.

⁶¹⁶ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, bod 79.

⁶¹⁷ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, bod 81.

⁶¹⁸ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, bod 87.

zejména zásadu nezbytného zpracování osobních údajů a ochrany informací zakotvených v daňovém řádu a informační výlukou v zákoně o svobodném přístupu k informacím.⁶¹⁹ Ústavní soud nepovažoval za proporcionální povinnost evidovat transakce uskutečněné, zjednodušeně řečeno, prostřednictvím platebních karet, protože tyto platby jsou již v elektronické podobě přístupné správci daně evidovány z toho důvodu, že jde o bezhotovostní platby.⁶²⁰ Současně však Ústavní soud připouští, že pokud by skutečně určitý druh plateb nebylo možné v praxi dohledat ve stávajících evidencích, bylo by je možné evidovat.⁶²¹ V ostatním je však podle Ústavního soudu evidence tržeb proporcionálním opatřením ve vztahu k zásahu do práva na soukromí a zejména ve vztahu k právu na informační sebeurčení.⁶²²

Pro úplnost je nutné dodat, že významná část soudců Ústavního soudu ve svém odlišném stanovisku dospěla k tomu, že evidence tržeb představuje protiústavní opatření, protože je pro mnoho daňových subjektů – podnikatelů příslovečnou poslední kapkou vedoucí k rozhodnutí přestat podnikat.⁶²³ Podle disentujících soudců je pak evidence tržeb opatřením, které zasahuje do vlastnického práva, práva svobodně podnikat, narušující rovnost a zasahující do informačního sebeurčení.⁶²⁴ Zásah do práva podnikat je pak podle disentujících soudců tak intenzivní, že toto právo zcela popírá, nebo případně maskuje zásah do jiných práv, která s dotčeným hospodářským právem nesouvisejí, což by mělo vést k použití testu proporcionality, namísto testu racionality.⁶²⁵ Uvedené argumenty jsou jistě silné a závažné. Mám však za to, že jsou spíše politického než právního rázu, a proto by je měl diskutovat zákonodárce, a nikoliv Ústavní soud. Evidence tržeb jistě podnikání ztěžuje, ostatně jako jakékoliv administrativní opatření, avšak neznemožňuje jej, ani jej nečiní sice teoreticky možným, ale přitom fakticky nesnesitelným. Z tohoto důvodu mám za to,

⁶¹⁹ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, bod 88.

⁶²⁰ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, body 95 a 96.

⁶²¹ Tamtéž.

⁶²² Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, bod 103.

⁶²³ Odlišné stanovisko soudců Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře k výroku IV nálezu In: Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, část II.

⁶²⁴ Odlišné stanovisko soudců Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře k výroku IV nálezu In: Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, část IV.

⁶²⁵ Odlišné stanovisko soudců Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře k výroku IV nálezu In: Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, část III.

že pokud by Ústavní soud zákon o evidenci tržeb zrušil s argumentem poslední kapky, tak by narušil dělbu moci, protože by toto opatření nezrušil pro rozpor s ústavním pořádkem, ale pouze pro rozpor s vlastním politickým přesvědčením. To je ale role, která přísluší moci zákonodárné, a nikoliv moci soudní.

Přesto lze v odlišném stanovisku nalézt právně zajímavou úvahu vztahující se k rozebírané problematice sledování činnosti daňových subjektů v reálném čase. Evidence tržeb podle disentujících soudců sice nepřinesla zásadně nové povinnosti, ani nerozšířila okruh těch stávajících, ale zásadně změnila rychlost poskytování těchto informací, jejich dostupnosti správci daně a výrazně je centralizovala, což jsou všechno zásahy, které by do práva na informační sebeurčení zasáhnout mohly.⁶²⁶ Lze také souhlasit s tvrzením disentujících soudců, že hodnota informací se mění v čase, a proto evidence tržeb vede k intenzivnějšímu zásahu do práva na soukromí, protože je zásadní rozdíl, zda jsou informace poskytovány například jednou ročně nebo zda jsou poskytovány okamžitě, což má vliv i na jejich možnou zneužitelnost.⁶²⁷

Základní argument disentujících soudců se opírá o narušení práva na informační sebeurčení, a proto se v následujícím textu zaměřím na tento dílčí aspekt práva na respektování soukromého a rodinného života. **Právo na sebeurčení spočívá v právu na „rozhodnutí jednotlivce, jak žít svůj život, což je ústředním konceptem liberalismu jako politické filozofie.“**⁶²⁸ Právo na informační sebeurčení je garantováno jak čl. 8 Evropské úmluvy o lidských právech, tak čl. 10 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

Právo na informační sebeurčení však není homogenní, ale projevuje se různě v různých sférách dotčeného subjektu. Ústavní soud rozlišuje soukromou a sociální sféru, kterou následně ještě dělí na společenskou, občanskou a profesionální sféru.⁶²⁹ Naprosté informační sebeurčení se uplatňuje pouze ve sféře soukromé,⁶³⁰ naopak sociální sféra reflektuje „sociální povahu základních práv, resp. [odráží] fakt, že

⁶²⁶ Odlišné stanovisko soudců Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře k výroku IV nálezů In: Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, část IV.

⁶²⁷ Tamtéž.

⁶²⁸ KMEC, Jiří, David KOSAŘ, Jan KRATOCHVÍL a Michal BOBEK, pozn. 425, str. 869.

⁶²⁹ Nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 23/05 ze dne 26. července 2007, bod 33.

⁶³⁰ Nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 23/05, pozn. 629, bod 34.

*jednotlivec žije ve společenství a vstupuje s ostatními jeho členy do komunikace, přičemž skrze své chování, ba dokonce skrze své samotné bytí, ovlivňuje ostatní členy společenství*⁶³¹, a tedy zde neplatí naprosté informační sebeurčení a naopak v těchto sférách lze do tohoto práva proporcionálně zasahovat.⁶³² Proporcionálními zásahy se rozumí zásahy, které buď sledují ochranu jiného základního práva, nebo sledují naplnění legitimního zájmu státu, a činí tak takovým způsobem, že ob stojí v testu proporcionality.

Z uvedeného plyne, že v souladu s ústavním pořádkem lze do práva na informační sebeurčení zasáhnout pouze takovým prostředkem, které nezasahuje do soukromé sféry jedince, které sleduje legitimní zájem státu, jež vyplývá z ústavního řádu, a které je v návaznosti na jednotlivé kroky testu proporcionality způsobilé tohoto zájmu dosáhnout (tedy není svévolné), nemá žádnou alternativu, která by tohoto zájmu dosáhla při menším zásahu do práva na informační sebeurčení (tedy je potřebné), a které ob stojí při porovnání závažnosti v kolizi stojícího práva na informační sebeurčení s tímto zájmem. Toto porovnání pak musí vycházet z empirických, systémových, kontextových a hodnotových argumentů.⁶³³

Opatření, kterým je možné sledovat činnost daňových subjektů, jistě zasahuje do práva na informační sebeurčení, a to jak v případě sledování *ex post*, tak v případě sledování v reálném čase. Liší se sice intenzita tohoto zásahu, ale v obou případech platí, že dotčený subjekt musí sdělovat informace o sobě, aniž by se mohl rozhodnout, zda tak činit chce. Evidence tržeb je opatřením, které umožňuje sledovat činnost daňových subjektů v reálném čase, a tedy intenzivně zasahuje do práva na informační sebeurčení. Cílem evidence tržeb je podle vyjádření vlády narovnání podnikatelského prostředí a lepší správa daní ve všech segmentech trhu, bez ohledu na velikost subjektů.⁶³⁴ S ohledem na to, že jsou daňové příjmy zásadní pro existenci státu a s ohledem na to, že nerovnost na trhu vyvolaná tím, že daňové povinnosti ve skutečnosti dopadají pouze na některé subjekty, lze cíle tohoto opatření považovat za

⁶³¹ Nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 23/05, pozn. 629, bod 35.

⁶³² Tamtéž.

⁶³³ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS. ze dne 12. října 1994.

⁶³⁴ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16, pozn. 612, bod 16.

legitimní. Pokud však není naléhavý zájem na tom, shromáždit sbírané informace v krátkém čase na jednom místě,⁶³⁵ pak nejde o opatření, které by představovalo nejmenší možnou intenzitu zásahu do práva na informační sebeurčení. Obdobného efektu by totiž bylo možné dosáhnout za pomoci registračních pokladen s fiskální pamětí, kdy by také docházelo k nezměnitelnému zaznamenání hotovostních transakcí, aniž by však byly tyto informace centrálně shromažďovány na jednom místě.⁶³⁶ Ve vztahu k právu na informační sebeurčení se tak přikláním spíše k disentujícím soudcům.

3.4.4 Vytěžování dat a profilování

Vytěžování dat neboli „*data mining*“ představuje skupinu postupů a technik sloužících k analýze souboru dostupných dat a k objevení nových zajímavých nebo důležitých souvislostí mezi jednotlivými informacemi skrytě obsaženými v tomto souboru. Takto lze získat nové využitelné informace, které by jinak mohly zůstat nepovšimnuty.⁶³⁷ Právní věda nezkoumá ani techniky, které lze při vytěžování dat využít, ani s tím související problematiku přípravy vstupních dat a interpretace výsledků,⁶³⁸ a proto se jim zde nebudu podrobně věnovat, ale pouze ve stručnosti představím základní úlohy, které lze pomocí vytěžování dat řešit, včetně některých okruhů informací, které je možné při správě daní vytěžovat z dat dostupných správci daně.

Při vytěžování dat se standardně řeší dva typy úloh, a sice úlohy prediktivní, jejichž cílem je nalézt hodnotu doposud neznámé tzv. cílové veličiny v závislosti na známých informacích, a úlohy deskriptivní, jejichž cílem je odhalit souvislosti mezi

⁶³⁵ Takový zájem například stojí na pozadí kontrolního hlášení, které slouží k tomu, aby byly v krátkém čase získány informace o všech peněžních tocích v ekonomice, aby bylo možné nalézt ty články distribučního řetězce, které se podílejí na tzv. karuselovém podvodu.

⁶³⁶ Do práva na informační sebeurčení by naopak bylo méně zasahováno v případě, kdy by se dotčený subjekt mohl rozhodnout, jak se informacemi o něm má naložit. Bylo by tak možné zavést hybridní systém, kdy by mohl daňový subjekt buď evidovat tržby v registrační pokladně s fiskální pamětí (decentralizované, ale nákladnější řešení), nebo by je mohl zasílat online v rámci systému evidence tržeb.

⁶³⁷ GUADAMUZ, Andrés a Diane CABELL. *Analysis of UK/EU Law on Data Mining in Higher Education Institutions*. 2013. DOI: 10.2139/ssrn.2254481. str. 3.

⁶³⁸ Jakkoliv je tato problematika zajímavá, je předmětem zájmu jiných oborů, například statistiky nebo umělé inteligence.

vlastnostmi posuzované entity.⁶³⁹ Oba typy úloh mají svůj praktický význam při správě daní. Příkladem deskriptivní úlohy je riziková analýza, ze které vyplyne okruh rizikových daňových subjektů, na které je tak možné lépe zacílit kontrolní postupy, případně lze pomocí ní kupříkladu odhalit existenci zapojení daňového subjektu do škodlivého daňově-optimalizačního schématu, např. do karuselového podvodu.⁶⁴⁰ Pomocí prediktivních úloh je pak například možné vytvořit pomůcky použitelné při daňovém řízení. Zdrojem informací pro oba typy úloh mohou být zejména údaje obsažené v daňových tvrzeních, kontrolních hlášeníh či v evidenci tržeb, ale i informace z jiných zdrojů, například získané při automatické výměně informací v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní,⁶⁴¹ ze základních registrů či z dalších evidencí dostupných správci daně.

Vytěžování dat představuje systematickou analýzu velkých objemů dostupných dat, které byly získány z různých zdrojů. Tato data zpravidla obsahují významné informace o daňových subjektech a o jejich vnitřních poměrech. Z tohoto důvodu je třeba věnovat pozornost tomu, zda a jakým způsobem právo vytěžování dat o daňových subjektech reguluje. Pokud jsou vytěžována data týkající se fyzických osob, pak je třeba navíc vzít v úvahu ochranu osobních údajů. Právě v oblasti ochrany osobních údajů ale v poslední době došlo k zásadní proměně právní úpravy, která již není komplexně upravena českým zákonem,⁶⁴² ale je upravena zejména evropským právem v nařízení GDPR. Vytěžování dat o fyzických osobách naplňuje definici zpracování osobních údajů podle nařízení GDPR,⁶⁴³ protože jde o operaci či soustavu operací, které jsou systematicky prováděny s údaji, které se váží k určitým

⁶³⁹ ŽELEZNÝ, Filip, Jiří KLÉMA a Olga ŠTEPÁNKOVÁ. Strojové učení v dobývání znalostí. MAŘÍK, Vladimír, Olga ŠTEPÁNKOVÁ a Jiří LAŽANSKÝ. *Umělá inteligence (4)*. Praha: Academia, 2003. ISBN 80-200-1044-0. str. 358-359.

⁶⁴⁰ K podstatě karuselového podvodu srov. ŠEVČÍK, Michael. K využitelnosti údajů potřebných pro správu daně při potírání karuselových podvodů. *Státní zastupitelství*. 2017, **2017**(1), 25-28. ISSN 1214-3758.

⁶⁴¹ K některým automaticky vyměňovaným informacím, které by mohly být vhodné pro vytěžování dat, srov. HRDLÍČKA, Lukáš. Právní úprava oznámení zůstatku a hodnoty oznamovaného účtu jako mezera v zákoně o mezinárodní spolupráci při správě daní. *Daně a finance*. 2017, **25**(2), 11-15. ISSN 1801-6006.

⁶⁴² Šlo o zákon o ochraně osobních údajů.

⁶⁴³ Čl. 4 bod 2 nařízení GDPR.

identifikovaným nebo identifikovatelným fyzickým osobám. Správce daně tak má při vytěžování dat postavení správce podle tohoto zákona.⁶⁴⁴

S účinností od 25. května 2018⁶⁴⁵ se v oblasti ochrany osobních údajů začalo používat nařízení GDPR, které nahradilo jak dosavadní směrnici o ochraně osobních údajů,⁶⁴⁶ tak i zákon o ochraně osobních údajů. Zatímco však směrnice o ochraně osobních údajů upravovala v návaznosti na primární právo Evropské unie⁶⁴⁷ ochranu osobních údajů pouze při výkonu činností, které spadají do oblasti působnosti práva Evropské unie,⁶⁴⁸ samotný zákon o ochraně osobních údajů působnost omezenou neměl a vztahoval se tak na veškeré činnosti při zpracování osobních údajů. Z tohoto důvodu se stala vysoce aktuální otázka, kde oblast působnosti práva Evropské unie začíná a kde končí,⁶⁴⁹ protože je nařízení GDPR sekundárním právním předpisem stejně jako zrušená směrnice, a proto se musí pohybovat *secundum et intra legem* primárního práva Evropské unie. Ani v jeho případě tak nelze překročit omezení dané primárním právem, a proto se i nařízení GDPR použije pouze při výkonu činností, které spadají do působnosti práva Evropské unie.⁶⁵⁰ Nejprve je tedy nutné posoudit, zda vůbec správa daní, jejíž součástí je i vytěžování dat, spadá do působnosti tohoto nařízení.

Je nepochybné, že v případech, kdy Evropská unie vydala právní předpisy v oblasti správy daní, jde zejména o správu daně z přidané hodnoty⁶⁵¹ a spotřebních daní,⁶⁵² a dále předpisy v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní⁶⁵³

⁶⁴⁴ Čl. 4 bod 7 nařízení GDPR. Z důvodu přehlednosti je v tomto textu správce podle nařízení GDPR označen jako správce osobních údajů.

⁶⁴⁵ Čl. 99 odst. 2 nařízení GDPR.

⁶⁴⁶ Směrnice o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů.

⁶⁴⁷ Čl. 16 Smlouvy o fungování Evropské unie.

⁶⁴⁸ Čl. 3 odst. 2 směrnice o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů.

⁶⁴⁹ SYLLOVÁ, Jindřiška. *Lisabonská smlouva: komentář*. Praha: C.H. Beck, 2010. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-339-4, str. 238.

⁶⁵⁰ Čl. 2 odst. 2 nařízení GDPR.

⁶⁵¹ Zejména směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty implementovaná zákonem o dani z přidané hodnoty.

⁶⁵² Zejména směrnice o obecné úpravě spotřebních daní implementovaná zákonem o spotřebních daních.

⁶⁵³ Směrnice DAC implementovaná zákonem o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Nařízení o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty a nařízení o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní.

a mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek,⁶⁵⁴ spadá příslušná právní úprava do oblasti působnosti práva Evropské unie. Na druhou stranu například v případě správy majetkových daní⁶⁵⁵ nebo daně z hazardních her⁶⁵⁶ se evropský prvek zásadně nepoužije. Lze tak shrnout, že **nařízení GDPR bez dalšího komplexně správu daní nepostihuje**. Mimo oblast působnosti nařízení se nařízení GDPR použije obdobně, pokud jde o zpracování osobních údajů, které probíhá zcela nebo částečně automatizovaně.⁶⁵⁷ Alespoň v některých oblastech správy daní, například právě při vytěžování dat, se tak standardy ochrany osobních údajů podle nařízení GDPR uplatní.

Druhým omezením aplikovatelnosti nařízení GDPR je skutečnost, že ochrana osobních údajů svědčí pouze fyzickým osobám.⁶⁵⁸ Nařízení GDPR se tak zásadně neuplatní na daňové subjekty, které jsou právníckými osobami. To však neznamená, že se ve vztahu k těmto daňovým subjektům nařízení GDPR nepoužije nikdy. V případě, že by byla vytěžována data, která se týkají fyzických osob, se kterými je takový daňový subjekt nějakým způsobem svázán, například jeho statutární orgán,⁶⁵⁹ bylo by nutné dodržet povinnosti plynoucí z nařízení GDPR při zpracování osobních údajů o těchto fyzických osobách, a tedy přeneseně i při zpracování údajů o daňových subjektech, se kterými jsou spojeny, byť by šlo o právnícké osoby. Z tohoto důvodu budu dále hovořit nikoliv o daňových subjektech, ale pouze o subjektech údajů, kterými budu rozumět jak fyzické osoby, které jsou daňovými subjekty, tak i další fyzické osoby, které mohou být předmětem vytěžování dat.

Na vytěžování dat o fyzických osobách se dále vztahuje Úmluva o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat.⁶⁶⁰ Tato úmluva

⁶⁵⁴ Směrnice o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření implementovaná zákonem o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.

⁶⁵⁵ Daň z nemovitých věcí podle zákona o dani z nemovitých věcí, daň silniční podle o dani silniční a daň z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁵⁶ Zákon o dani z hazardních her.

⁶⁵⁷ § 4 odst. 2 písm. a) zákona o zpracování osobních údajů.

⁶⁵⁸ Čl. 1 odst. 1 nařízení GDPR.

⁶⁵⁹ Analýza založená na informacích o statutárním orgánu daňového subjektu by například mohla sloužit jako podklad pro odhad spolehlivosti tohoto subjektu.

⁶⁶⁰ Úmluva o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat se v souladu s dodatečným prohlášením České republiky k této úmluvě (srov. sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 28/2005 Sb. m. s.) použije i při neautomatizovaném zpracování osobních údajů.

zavazuje smluvní státy k tomu, aby ve svém právním řádu zakotvily, že osobní údaje, které jsou předmětem automatizovaného zpracování, musí být získány a zpracovány poctivě a v souladu se zákony, shromažďovány pro stanovené a oprávněné účely a nesmí jich být použito způsobem neslučitelným s těmito účely, že zpracování musí být přiměřené, týkající se účelů, pro něž byly uloženy na nosiče, nesmí přesahovat tyto účely, musí být přesné, a pokud je to potřebné, musí tyto údaje být udržované v aktuálním stavu a konečně musí být uchovávány ve formě umožňující zjistit totožnost subjektů po dobu nikoliv delší, než je třeba pro účely, pro něž jsou údaje shromažďovány.⁶⁶¹ Úmluva dále stanoví že na ochranu osobních údajů uložených v automatizovaných souborech dat je nutné učinit vhodná bezpečnostní opatření proti náhodnému nebo neoprávněnému zničení nebo náhodné ztrátě, jakož i proti neoprávněnému přístupu, změnám nebo šíření.⁶⁶² Všem subjektům údajů musí být umožněno zjistit existenci automatizovaného souboru údajů, jeho hlavní účely, jakož i totožnost a obvyklé sídlo nebo hlavní pracoviště správce souboru údajů, získávat v přiměřených intervalech a bez přílišných průtahů nebo nákladů potvrzení o tom, zda jsou v automatizovaných souborech dat uloženy osobní údaje, které se jich týkají, tyto údaje jim musí být sděleny ve srozumitelné formě, podle povahy případu, jim musí být umožněno docílit opravy nebo vymazání těchto údajů, jestliže byly zpracovány v rozporu s vnitrostátním právním řádem smluvního státu a mají mít opravný prostředek, není-li vyhověno jejich žádosti o potvrzení, sdělení, opravení nebo vymazání údajů.⁶⁶³ Tato práva nelze omezit s výhradou omezení na základě zákona, která představují nezbytná opatření v demokratické společnosti v zájmu ochrany bezpečnosti státu, veřejné bezpečnosti, měnových zájmů státu nebo potírání trestné činnosti nebo z důvodu ochrany subjektu údajů nebo práv či svobod jiných osob.⁶⁶⁴ Subjektům údajů pak může být přiznána i širší ochrana.⁶⁶⁵ K provedení Úmluvy o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat nebyl přijat žádný zvláštní zákon.

⁶⁶¹ Čl. 5 Úmluvy o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat.

⁶⁶² Čl. 7 Úmluvy o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat.

⁶⁶³ Čl. 8 Úmluvy o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat.

⁶⁶⁴ Čl. 9 Úmluvy o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat.

⁶⁶⁵ Čl. 11 Úmluvy o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat.

V oblasti nakládání s osobními údaji při správě daní zakotvuje základní pravidla přímo daňový řád.⁶⁶⁶ Ten jako jednu ze základních zásad správy daní stanoví zásadu zpracování osobních a dalších údajů správcem daně,⁶⁶⁷ podle které správce daně může zpracovávat osobní a další údaje, pokud jsou tyto údaje potřebné pro správu daní, a to pouze v nutném rozsahu.⁶⁶⁸ Na rozdíl od obecné úpravy ochrany osobních údajů se zásada shromažďování osobních a dalších údajů správcem daně uplatní nejen ve vztahu k fyzickým osobám, ale také ve vztahu k právnickým osobám.

Podle daňového řádu má správce daně pravomoc provádět vytěžování dat v rámci vyhledávací činnosti, a to v rozsahu odpovídajícím zásadě zpracování osobních a dalších údajů správcem daně.⁶⁶⁹ Daňový řád dále vymezuje pomůcky, kterými mohou být zejména porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.⁶⁷⁰ Při tom ale nestanoví způsoby, jakými si má správce daně opatřit podklady pro provedení takového porovnání, ani neomezuje způsob tvorby vlastních poznatků správce daně. Správce daně by však měl využít takovou techniku, která je pro daný účel nejvhodnější a nejehospodárnější,⁶⁷¹ což může být realizováno právě analýzou dat, které má správce daně již k dispozici. Mám proto za to, že **při vytváření pomůcek lze využít technik vytěžování dat, a to i mimo vyhledávací činnost, byť to daňový řád nestanovuje výslovně.**

Daňová mlčenlivost⁶⁷² se pak vztahuje jak na informace, které jsou podkladem pro vytěžování dat, tak na informace, které z vytěžování vyplynou, protože v obou případech jde o informace o poměrech jiných osob. Samotný postup vytěžování dat při správě daní není nad rámec výše uvedeného upraven ve zvláštní právní úpravě.

⁶⁶⁶ BAXA, Josef. § 9 (Neveřejnost správy daní a úřední postup správce daně). In: BAXA, Josef a kol., pozn. 225.

⁶⁶⁷ Zásada také bývá označována jako „zásada týkající se rozsahu oprávnění správce daně ke shromažďování údajů při správě daní“, srov. BAKEŠ, Milan a kol., pozn. 25, str. 260-261.

⁶⁶⁸ § 9 odst. 3 daňového řádu. Před novelou daňového řádu provedenou zákonem, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zpracování osobních údajů, upravovala nikoliv zpracování, ale shromažďování. Faktický obsah zásady však zůstal zásadně stejný.

⁶⁶⁹ Zejména § 78 odst. 3 písm. c) daňového řádu.

⁶⁷⁰ § 98 odst. 3 písm. c) a d) daňového řádu.

⁶⁷¹ Srov. zásadu hospodárnosti v § 7 odst. 2 daňového řádu a dále § 39 odst. 3 rozpočtových pravidel.

⁶⁷² § 52 an. daňového řádu.

Okruh zdrojů informací, které mohou být využity pro získání vstupních dat pro vytěžování, závisí do značné míry na konkrétním správci daně. Důvodem je to, že vedle zdrojů údajů podle daňového řádu⁶⁷³ mají někteří správci daně ze zákona k dispozici automatizovaný přístup do některých evidencí a registrů.⁶⁷⁴

Vytěžování dat souvisí s pojmem **profilování**, které představuje jakoukoliv formu automatizovaného zpracování osobních údajů spočívající v jejich použití k hodnocení některých osobních aspektů vztahujících se k fyzické osobě, zejména k rozboru nebo odhadu aspektů týkajících se mimo jiného ekonomické situace, chování a spolehlivosti.⁶⁷⁵ Zpracováním se pak rozumí jakákoliv operace s osobními údaji, prováděná ať už s či bez pomoci automatizovaných postupů.⁶⁷⁶

Přímo ve vztahu k profilování stanoví nařízení GDPR, že subjekt údajů má právo nebýt předmětem žádného rozhodnutí založeného výhradně na automatizovaném zpracování, včetně profilování, které má pro něho právní účinky nebo se ho obdobným způsobem významně dotýká.⁶⁷⁷ Formulace článku upravujícího toto právo je v kombinaci s jeho nadpisem nevhodná. Zatímco z textu článku plyne, že profilování je podmnožinou automatizovaného zpracování, a samotné právo se týká rozhodnutí založeného na automatizovaném zpracování, tak z nadpisu plyne, že je profilování podmnožinou pojmu rozhodování, což by znamenalo, že je jeho obsahem jak právo nebýt předmětem rozhodování založeného výhradně na automatizovaném zpracování osobních údajů, tak právo nebýt předmětem profilování samotného. Není tak jasné, co je obsahem tohoto práva, protože oba možné významy se značně liší. Při aplikaci interpretační zásady *rubrica non est lex*, srovnání různých jazykových verzí nařízení a při přihlédnutí k bodu odůvodnění č. 71 nařízení GDPR, který sice nemá normativní význam, ale poskytuje podpůrné argumenty pro interpretaci jednotlivých ustanovení nařízení, lze ale dojít k jednoznačnému závěru, že **právo nebýt předmětem automatizovaného individuálního rozhodování, včetně profilování, je nutné interpretovat tak, že se vztahuje k určitému rozhodnutí,**

⁶⁷³ Ať již jde o podání osob zúčastněných na správě daní nebo o informace poskytované správci daně podle § 57 daňového řádu.

⁶⁷⁴ Srov. např. § 18 zákona o Finanční správě České republiky nebo § 58 zákona o Celní správě České republiky.

⁶⁷⁵ Čl. 4 bod 4 nařízení GDPR.

⁶⁷⁶ Čl. 4 bod 2 nařízení GDPR.

⁶⁷⁷ Čl. 22 odst. 1 nařízení GDPR.

případně jinému opatření, ale nezahrnuje právo na vyloučení samotného profilování. Současně umožňuje toto právo subjektu údajů domáhat se toho, aby jednotlivá rozhodnutí, která pro něj mají právní účinky nebo která se jej jinak obdobným způsobem významně dotýkají, byla založena i na základě jiné činnosti, než je pouze na profilování. Jak je uvedeno výše, pojem rozhodnutí ve smyslu nařízení GDPR zahrnuje i další opatření. Takovým opatřením může být například provedení daňové kontroly nebo delegace daňového subjektu k jinému správci daně. V případě, že správce osobních údajů provádí automatizované rozhodování či profilování, musí být subjekty údajů informovány o tom, že k automatizovanému rozhodování či profilování dochází. Spolu s tím musí subjekty údajů obdržet smysluplné informace týkající se použitého postupu vytěžování, významu zpracování pro subjekt údajů a předpokládaných důsledků pro tento subjekt.⁶⁷⁸

Nařízení GDPR zakotvuje i další zásady zpracování osobních údajů a práva subjektů. Při zpracování osobních údajů je nutné dodržovat zásady zákonnosti, korektnosti a transparentnosti zpracování, zásadu omezení účelu zpracování, zásadu minimalizace zpracovávaných údajů, zásadu přesnosti zpracovávaných údajů, zásadu omezení uložení zpracovávaných údajů a zásadu integrity a důvěrnosti zpracovávaných údajů.⁶⁷⁹ Vyloučit některou z těchto zásad v adaptační legislativě zásadně není možné. Na těchto zásadách jsou pak založena jednotlivá práva subjektů údajů, a sice právo na transparentní informace, sdělení a postupy pro výkon práv subjektů (zahrnující také povinnost poskytnout informaci o tom, že dochází k automatizovanému rozhodování),⁶⁸⁰ právo subjektu údajů na přístup k jeho osobním údajům,⁶⁸¹ právo na opravu osobních údajů,⁶⁸² právo na výmaz, takzvané právo být zapomenut,⁶⁸³ právo na omezení zpracování,⁶⁸⁴ právo na přenositelnost údajů,⁶⁸⁵ právo vznést námitku proti zpracování osobních údajů⁶⁸⁶ a konečně výše popsané právo nebýt předmětem žádného rozhodnutí založeného výhradně na

⁶⁷⁸ Čl. 13 odst. 2 písm. f) a čl. 14 odst. 2 písm. g) nařízení GDPR.

⁶⁷⁹ Čl. 5 nařízení GDPR.

⁶⁸⁰ Čl. 12 nařízení GDPR.

⁶⁸¹ Čl. 15 nařízení GDPR.

⁶⁸² Čl. 16 nařízení GDPR.

⁶⁸³ Čl. 17 nařízení GDPR.

⁶⁸⁴ Čl. 18 nařízení GDPR.

⁶⁸⁵ Čl. 20 nařízení GDPR.

⁶⁸⁶ Čl. 21 nařízení GDPR.

automatizovaném zpracování, včetně profilování. **Na rozdíl od zásad lze tato práva v adaptační legislativě omezit**, pokud takové omezení respektuje podstatu základních práv a svobod a představuje nezbytné a přiměřené opatření v demokratické společnosti s cílem zajistit mimo jiného důležitý cíl obecného zájmu Evropské unie nebo členského státu. Tímto cílem může být zejména hospodářský nebo finanční zájem Evropské unie či členského státu, a to včetně daňových záležitostí.⁶⁸⁷

Právo nebýt předmětem žádného rozhodování založeného výhradně na automatizovaném zpracování, včetně profilování, dále omezuje samo nařízení GDPR v případech, kdy právo Evropské unie nebo členského státu povoluje takové rozhodnutí, resp. opatření, pokud jsou zároveň stanovena vhodná opatření zajišťující ochranu práv a svobod a oprávněných zájmů subjektů údajů.⁶⁸⁸ Na nařízení GDPR navazuje adaptační legislativa nahrazující dřívější zákon o ochraně osobních údajů a novelizující daňový řád. Dosavadní zásada shromažďování osobních a dalších údajů správcem daně byla rozšířena tak, aby zahrnovala nejen shromažďování údajů, ale také veškeré další zpracování údajů. Na druhou stranu byla omezena některá práva subjektů údajů. Konkrétně správce daně v roli správce osobních údajů není povinen poskytovat subjektům údajů informace o tom, že dochází ke zpracování jejich osobních údajů, a tedy ani není povinen je informovat o tom, že dochází k automatizovanému rozhodování či profilování. To však správci daně nebrání fakultativně o zpracování subjekty údajů informovat.⁶⁸⁹ Dále není povinen omezit zpracování osobních údajů v případě, že subjekt údajů popírá jejich správnost nebo vznesl námitku proti tomuto zpracování a konečně může správce daně provádět výkon správy daní výhradně na základě automatizovaného zpracování osobních údajů.⁶⁹⁰ To ve svém důsledku znamená, že **při správě daní se neuplatní právo nebýt předmětem žádného rozhodování založeného výhradně na automatizovaném zpracování, včetně profilování.**

⁶⁸⁷ Čl. 23 odst. 1 písm. e) nařízení GDPR.

⁶⁸⁸ Čl. 22 odst. 2 písm. b) nařízení GDPR.

⁶⁸⁹ Důvodová zpráva In: VLÁDA. *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zpracování osobních údajů*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2018. Sněmovní tisk 139/0, 8. volební období. str. 168.

⁶⁹⁰ § 59a odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Jak bylo popsáno výše, představuje vytěžování dat různé postupy a techniky, při kterých jsou strojově analyzovány vstupní informace tak, aby z nich byla dovozena informace nová. Čistě z technického pohledu je při vytěžování dat lhostejné, zda dochází k vytěžování dat o fyzických osobách nebo o právnických osobách. Z pohledu práva však na vytěžování dat dopadají zcela jiná pravidla právě podle toho, koho se vytěžování týká. Důvodem pro odlišný právní režim je již zmíněná skutečnost, že zatímco fyzickým osobám svědčí ochrana osobních údajů, tak v případě právnických osob se taková ochrana neuplatní. To však neznamená, že vytěžování dat o právnických osobách není právem vůbec regulováno, protože jde stále o zásah správce daně do jejich vnitřní sféry, přičemž i těmto osobám do určité míry svědčí ochrana před takovými zásahy.⁶⁹¹

Zásada zpracování osobních a dalších údajů správcem daně⁶⁹² se, jak již plyne z jejího názvu, vztahuje jak na osobní údaje, tak i na další údaje. Osobními údaji jsou pak veškeré údaje o identifikované nebo identifikovatelné fyzické osobě.⁶⁹³ Z toho pomocí jazykového výkladu plyne, že dalším údajem ve smyslu citované zásady jsou tedy libovolné údaje, které se netýkají identifikované či identifikovatelné fyzické osoby. Dalšími údaji tak mohou být údaje o neidentifikované a neidentifikovatelné fyzické osobě, o právnické osobě, nebo může jít o údaje, které neváží k žádné osobě, ale váží se například k určité věci,⁶⁹⁴ ovladatelné přírodní síle atd. **Okruh dalších údajů, které správce daně může zpracovávat je tak omezen pouze jejich potřebností a využitelností při správě daní.**

Protože se v tomto případě nezpracovávají osobní údaje, neuplatní se právní úprava obsažená v nařízení GDPR, ani v navazujících předpisech. Na druhou stranu se i v tomto případě uplatní výše popsané instituty daňového řádu, protože ty jsou formulovány bez ohledu na právní formu daňového subjektu.

Z uvedeného plyne, že **správce daně může vedle dalších technik získávání informací o daňových subjektech provádět vytěžování dat, a dokonce by tak i činit měl, pokud je tak schopen hospodárněji získat poznatky z informací, které**

⁶⁹¹ Srov. argumentaci na str. 101.

⁶⁹² § 9 odst. 3 daňového řádu.

⁶⁹³ Čl. 4 odst. 1 nařízení GDPR.

⁶⁹⁴ Ne nutně v právním smyslu.

má již ve svém držení. Může však vytěžováním dat získávat **pouze takové údaje, které mají význam pro správu daní,** což je univerzální princip platný jak pro vytěžování dat o fyzických osobách, tak pro vytěžování dat o právnických osobách a jednotkách bez právní osobnosti.

3.5 Odpovědnost za selhání nástrojů poskytnutých správcem daně k sestavení a podání daňového tvrzení

Jak bylo zmíněno v kapitole 2.3.3, patří mezi zahraniční trendy předvyplňování daňového tvrzení, protože orgány veřejné moci mají k dispozici velké množství údajů o daňovém subjektu a jeho dani, která má být stanovena. Pokud však bude takový systém zaveden, pak musí být současně vyřešena otázka, kdo ponese odpovědnost za úplnost a správnost předvyplněných údajů a za výsledné podané tvrzení. I pokud by ale správce daně daňové tvrzení nepředvyplňoval, může stále poskytovat vyšší komfort daňovým subjektům tím, že jim zpřístupní interaktivní formuláře, ve kterých daňový subjekt pouze vyplní rozhodné údaje a ostatní kolonky formuláře, zejména výši tvrzené daně, spočte sám formulář. I v takovém případě může dojít k tomu, že interaktivní formulář spočte chybně výsledek a daňový subjekt v důsledku toho zaplatí daň v chybné výši.

V předchozím odstavci bylo prezentováno několik případů, kdy by mohl nástroj správce daně selhat. Nejde přirozeně o úplný výčet, ten by patrně ani nebylo možné sestavit, ale přesto je nejprve nutné vymezit alespoň některé případy selhání nástrojů poskytnutých správcem daně, aby následně bylo možné posoudit, kdo by měl nést odpovědnost za důsledky daného selhání.

Prvním okruhem selhání nástroje poskytnutého správcem daně může být **neúplný soubor předvyplněných údajů.** Podstatou tohoto selhání je skutečnost, že správce daně poskytne nástroj, ve kterém předvyplní pouze některé vstupní údaje. Existují tak jiné vstupní údaje, které správce daně nepředvyplnil, ať již proto, že jimi nedisponuje, nebo proto, že je nemá ve formě vhodné k předvyplnění, anebo k jejich absenci došlo z důvodu technické chyby. Již na první pohled je zřejmé, že až na výjimky bude okruh informací, kterými správce daně disponuje, vždy neúplný, a to z důvodu informační asymetrie mezi správcem daně a daňovým subjektem. Z tohoto důvodu je tak otázkou, zda lze v tomto případě vůbec hovořit o selhání nástroje

poskytnutého správcem daně, když jde vlastně o nevyhnutelnou vlastnost každého nástroje, který bude nabízet předvyplnění údajů, protože správce daně nikdy nemůže mít úplnou informaci o situaci daňového subjektu. Kdyby takovou úplnou informaci měl, pak je otázkou, nakolik by vlastně bylo účelné stanovit daňovému subjektu povinnost tvrdit údaje rozhodné pro stanovení daně. Lze tak shrnout, že **v případě, kdy nástroj poskytnutý správcem daně předvyplní některé, avšak ne všechny údaje rozhodné pro stanovení daně, nezbavuje to daňový subjekt povinnosti tvrdit všechny údaje.** Za případné z toho vzešlé chybné tvrzení daně tak právně odpovídá daňový subjekt, protože ten má povinnost tvrdit správné a úplné údaje rozhodné pro stanovení daně a zaplatit daň ve správné výši.

Druhým okruhem selhání nástroje poskytnutého správcem daně může být **chybné předvyplnění údajů.** Podstatou tohoto selhání je předvyplnění nesprávného údaje, ať již jde o chybu systému, údaj, který byl správcem daně již jako nepřesný získán, nebo údaj, který byl chybně klasifikován, a proto byl předvyplněn do jiného pole. Popsané chyby jsou velmi podobné výše popsanému prvnímu okruhu chyb, protože i v tomto případě leží primární odpovědnost na daňovém subjektu a předvyplněné údaje slouží zejména jako pomůcka pro daňový subjekt, avšak předvyplnění údajů nenahrazuje jejich tvrzení. Mám současně za to, že je nerozhodné, jakou má chyba v předvyplněných údajích příčinu, zda ji způsobil sám správce daně nebo zda ji způsobil třetí osoba, která mu poskytla nesprávné údaje. I v tomto případě tedy mám za to, že **chyby tohoto typu nezbavují daňový subjekt ani povinnosti tvrdit správné a úplné údaje rozhodné pro stanovení daně, ani povinnosti zaplatit daň ve správné výši.**

Třetím okruhem selhání nástroje poskytnutého správcem daně pak může být **provedení chybného výpočtu nad správnými vstupními údaji.** V takovém případě daňový subjekt využije nástroj poskytnutý správcem daně a buď do něj sám vyplní vstupní údaje, ze kterých se spočte výše jednotlivých konstrukčních prvků daně, nebo využije toho, že mu byly tyto vstupní údaje předvyplněny. V obou případech však platí, že do nástroje budou vloženy všechny údaje potřebné pro správné spočtení výsledné daně, avšak přesto tento nástroj vypočítá výslednou daň chybně a v důsledku toho daňový subjekt také zaplatí daň v chybné výši. Tento případ není tak triviální, jako případy výše popsané.

Pokud by chybu způsobil nástroj, který si vyvinul daňový subjekt sám, nebo který si za tím účelem opatřil od soukromého dodavatele, například v rámci účetního systému, byla by v návaznosti na uplatnění principu, že je to právě daňový subjekt, kdo má povinnost tvrdit a zaplatit daň ve správné výši, odpovědnost daňového subjektu tak jasná, že by ani by nebylo nutné vést úvahy o tom, zda za chybně tvrzenou či zaplacenou daň nese odpovědnost daňový subjekt nebo někdo jiný. Mám za to, že v tomto případě není případné činit rozdíly mezi tím, zda nástroj pochází od správce daně nebo někoho jiného, a proto je na popsaném principu nutné setrvat i v případě, kdy daný nástroj poskytne správce daně. Lze tak konstatovat, že **odpovědnosti za chybně tvrzenou nebo zaplacenou daň nezavazuje daňový subjekt ani ta skutečnost, že k jejímu vypočtení použil nástroj poskytnutý správcem daně.**

Pokud by však selhal nástroj dodaný dodavatelem, který je osobou soukromého práva, mohl by na něm daňový subjekt uplatnit soukromoprávní odpovědnost za škodu, pokud by nějaká škoda vznikla. Jak je to však v případě nástroje poskytnutého správcem daně? S ohledem na skutečnost, že je odpovědnost za škodu vzniklou při výkonu státní moci upravena zvláštními předpisy, je nutné posoudit, zda poskytnutí takového nástroje je výkonem státní moci nebo nikoliv, protože ne každá činnost vykonávaná orgánem veřejné moci je výkonem státní moci ve smyslu zákona o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci.⁶⁹⁵ Pokud by o výkon veřejné moci nešlo, uplatnily by se obecné soukromoprávní předpisy o náhradě škody a správce daně by byl, alespoň pokud jde o otázky týkající se selhání jím poskytnutého nástroje, ve stejném postavení jako jakákoliv osoba, která poskytuje nějaký softwarový nástroj, ať již úplatně, nebo bezúplatně. Pokud by však šlo o výkon státní moci, pak by úvahy o možné odpovědnosti za škodu musely zahrnovat i to, zda lze takovou škodu subsumovat pod některou z jejích skutkových podstat podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Proto nejprve provedu posouzení toho, zda se při poskytnutí takového nástroje *de lege lata* jedná nebo nejedná o výkon státní moci.

⁶⁹⁵ VOJTEK, Petr a Vít BÍČÁK. *Odpovědnost státu za škodu při výkonu veřejné moci*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2017. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-670-8. str. 8 až 19.

Pojem státní moc je neurčitým právním pojmem, který není zákonem vymezen. Správci daně *de lege lata* žádný právní předpis nepředepisuje poskytovat nástroj jakým je například systém EPO poskytovaný orgány Finanční správy České republiky. Ani skutečnost, že výkon určité činnosti předepisuje orgánu veřejné moci zákon, by však sama o sobě nemusela znamenat, že jde v daném případě o výkon státní moci, jak se ukazuje například na výplatě přiznaných dávek, kdy stát sice má povinnost tuto činnost poskytovat, avšak současně při ní nemá vrchnostenské postavení, byť samo rozhodování o přiznání dávky je vrchnostenským výkonem státní moci.⁶⁹⁶ Stejně tak by mohlo být pojímáno poskytnutí elektronického formuláře pro účely vytvoření daňového tvrzení v elektronické podobě, kdy sice návazné stanovení daně na základě podaného daňového tvrzení je vrchnostenským výkonem státní moci, ale samotné poskytnutí tohoto formuláře je pouze nevrchnostenskou službou, kterou orgán veřejné moci poskytuje v duchu zásady vstřícnosti, tedy jedné ze základních zásad správy daní.⁶⁹⁷

Tyto úvahy by však směřovaly jiným směrem, pokud by povinnost poskytovat takový nástroj stanovil zákon a pokud by současně nebylo možné využívat alternativních nástrojů dodávaných jinou osobou. Takový případ není těžké si představit, protože takto měla být původně realizována povinnost podávat kontrolní hlášení,⁶⁹⁸ avšak v návaznosti na výsledek připomínkového řízení nakonec od toho bylo upuštěno a bylo připuštěno podávání kontrolních hlášení i jiným způsobem.⁶⁹⁹

Alternativně by mohlo být poskytnutí nástroje k vyplnění daňového tvrzení chápáno jako realizace povinnosti zpřístupnit formulářové podání moderními prostředky, a tedy jako součást vrchnostenské činnosti správce daně. V takovém případě by poskytnutí nástroje pro sestavení formulářového podání bylo výkonem státní moci, a tedy by bylo možné uvažovat o odpovědnosti státu podle zákona o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci. V případě odpovědnosti státu

⁶⁹⁶ VOJTEK, Petr a Vít BÍČÁK, pozn. 695, str. 16.

⁶⁹⁷ § 6 odst. 4 daňového řádu.

⁶⁹⁸ Čl. II bod 1 In: MINISTERSTVO FINANCÍ. *Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb*. Praha: Ministerstvo financí, 2015. Č. j. MF-16086/2015/32-1.

⁶⁹⁹ Čl. II bod 1 In: VLÁDA. *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015. Sněmovní tisk 514/0, 7. volební období. str. 3.

za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci se uplatní absolutní objektivní odpovědnost,⁷⁰⁰ a tedy se stát nemůže této odpovědnosti žádným způsobem zprostit.⁷⁰¹ Aby však bylo možné tuto odpovědnost uplatnit, musí být kumulativně naplněny tři podmínky, a sice (i) musí být naplněna jedna ze dvou skutkových podstat, buď musí jít o vydání nezákonného rozhodnutí nebo o nesprávný úřední postup, (ii) musí vzniknout škoda nebo nemajetková újma a konečně (iii) musí existovat příčinná souvislost mezi vydáním nezákonného rozhodnutí či nesprávným úředním postupem a vznikem škody či nemajetkové újmy. Současně platí, že splnění podmínek musí být bezpečně prokázáno a nepostačí tak to, že jsou prokázány s určitou pravděpodobností.⁷⁰²

Pokud jde o klasifikaci skutkové podstaty, je nutné konstatovat, že poskytnutí chybného nástroje k sestavení formulářového podání není vydáním jakéhokoliv rozhodnutí, tedy ani vydáním nezákonného rozhodnutí. Pod pojem vydání rozhodnutí podle zákona o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci sice spadá nejen vydání rozhodnutí samotného, ale i jemu předcházející přípravné činnosti vedoucí k vydání rozhodnutí, které se v tomto rozhodnutí projeví a vedou tak k jeho nezákonnosti,⁷⁰³ avšak nástroj pro vyplnění a sestavení formulářového podání nelze podle mého názoru podřadit ani pod tyto přípravné činnosti. Klasifikovat selhání nástroje poskytnutého správcem daně jako nesprávný úřední postup je však problematické, protože nesprávným úředním postupem je „*porušení pravidel předepsaných právními normami pro počínání státního orgánu při jeho činnosti, a to zejména takové, které nevede k vydání rozhodnutí.*“⁷⁰⁴ Jak ale bylo uvedeno výše, *de lege lata* žádný právní předpis nepředepisuje správci daně poskytovat takový nástroj a tím spíše ani nepředepisuje jakost takového nástroje. Protože v souladu s výchozí premisou jde v daném případě o výkon státní moci, není na místě použít obecné prevenční ustanovení podle občanského zákoníku.⁷⁰⁵ V daném případě je tak použitelná pouze zásada hospodárnosti jako základní zásada správy daní, podle které

⁷⁰⁰ § 2 zákona o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci.

⁷⁰¹ VOJTEK, Petr a Vít BIČÁK, pozn. 695, str. 31.

⁷⁰² VOJTEK, Petr a Vít BIČÁK, pozn. 695, str. 31.

⁷⁰³ VOJTEK, Petr a Vít BIČÁK, pozn. 695, str. 147.

⁷⁰⁴ VOJTEK, Petr a Vít BIČÁK, pozn. 695, str. 147.

⁷⁰⁵ § 2900 občanského zákoníku.

správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.⁷⁰⁶ Byť jde o obecné ustanovení vyjadřující spíše právní princip, přesto v tomto případě jde o dostatečně určitou právní normu, k jejímuž porušení by v daném případě mohlo dojít. Lze tak shrnout, že **pokud je poskytování nástroje pro vyplňování formulářových podání výkonem státní moci, pak by selhání takového nástroje mohlo být nesprávným úředním postupem ve smyslu zákona o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci.**

Sama klasifikace jednání jako nesprávný úřední postup však nestačí, protože současně musí pro uplatnění odpovědnosti státu za škodu způsobenou výkonem státní moci tato škoda vůbec vzniknout. Zákon o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci sám pojmy škoda a nemajetková újma nevymezuje a namísto toho odkazuje na jejich vymezení podle občanského zákoníku.⁷⁰⁷ Podle občanského zákoníku je škodou újma na jmění,⁷⁰⁸ přičemž se nahrazuje pouze skutečná škoda a ušlý zisk.⁷⁰⁹ „Skutečnou škodou je nutno rozumět takovou újmu, která znamená zmenšení majetkového stavu poškozeného oproti stavu před škodnou událostí a která představuje majetkové hodnoty, jež je třeba vynaložit k uvedení věci do předešlého stavu. Ušlý zisk je v podstatě ušlým majetkovým prospěchem a spočívá v nenastalém zvětšení (rozmnožení) majetku poškozeného, které bylo možno – kdyby nebylo škodné události – důvodně očekávat s ohledem na pravidelný běh věci.“⁷¹⁰ K tomu judikatura dodává, že „[š]koda (jako kategorie občanského práva) se chápe jako újma, která nastala (se projevuje) v majetkové sféře poškozeného, je objektivně vyjádřitelná všeobecným ekvivalentem, tj. penězi a je tedy – nedochází-li k naturální restituci – napravitelná poskytnutím majetkového plnění, především poskytnutím peněz.“⁷¹¹ Účelem náhrady škody je vyrovnání rozdílu, mezi stavem ke kterému došlo v důsledku vzniku škody, a stavem, ke kterému by došlo, kdyby škoda nevznikla.⁷¹² Škoda pak může spočívat i ve vzniku dluhu, přičemž v takovém případě má škůdce

⁷⁰⁶ § 7 odst. 2 daňového řádu.

⁷⁰⁷ § 26 zákona o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci.

⁷⁰⁸ § 2984 odst. 1 občanského zákoníku.

⁷⁰⁹ § 2952 občanského zákoníku.

⁷¹⁰ VOJTEK, Petr a Vít BIČÁK, pozn. 695, str. 66.

⁷¹¹ Stanovisko občanskoprávního kolegia Nejvyššího soudu ČSSR sp. zn. Cpj 87/70 ze dne 18. listopadu 1970 (publikováno pod č. 55/1971 Sb. rozh. obč.).

⁷¹² BEZOUŠKA, Petr. § 2894 [Povinnost nahradit újmu] In: HULMÁK, Milan, Václav BEDNÁŘ, Petr BEZOUŠKA a kol. *Občanský zákoník VI: Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014)*. Praha: C. H. Beck, 2014. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-287-8. str. 1498.

povinnost poškozeného dluhu zprostit nebo mu poskytnout náhradu.⁷¹³ Pokud jde o nemajetkovou újmu, musel by zákon výslovně stanovit, že je škůdce povinen ji odčinit.⁷¹⁴ Protože tak zákon v tomto případě nestanoví, nebudu se dále povinností odčinit nemajetkovou újmu zabývat. V návaznosti na popsanou chybu nástroje správce daně, kdy by došlo k tvrzení a zaplacení daně v chybné výši, připadá v úvahu škoda v důsledku následků porušení povinností při správě daní, tedy zejména úrok z prodlení⁷¹⁵ a případně penále⁷¹⁶. V případě, že byla uhrazena vyšší daň, připadá v úvahu také škoda ve výši odpovídající „ceně peněz“⁷¹⁷, vzniklá v důsledku toho, že daňový subjekt nemohl disponovat svými prostředky.

Třetí podmínka, příčinná souvislost mezi nesprávným úředním postupem a vznikem škody, spočívá v tom, že musí platit, že by škoda vůbec nevznikla, pokud by k nesprávnému úřednímu postupu nedošlo.⁷¹⁸ Nesprávný úřední postup nemusí být jedinou příčinou vzniku škody, příčin může být více, avšak stále musí jít o tak významný činitel přispívající ke vzniku škody, že bez něj by ke vzniku škody vůbec nedošlo.⁷¹⁹ Těchto více okolností vedoucích ke vzniku škody může buď působit souběžně, nebo se mohou řetězit, tedy jedna navazovat na druhou tak těsně, že již z prvotní příčiny je možné dovodit souvislost se vznikem škody.⁷²⁰ Na druhou stranu z uvedeného plyne, že pokud by ke vzniku škody došlo i v případě, kdy by k nesprávnému úřednímu postupu nedošlo, byla by příčinná souvislost přerušena a stát by v takovém případě za vzniklou škodu neodpovídal i kdyby došlo k nesprávnému úřednímu postupu. Mám za to, že **i v případě, kdy by teoreticky bylo selhání nástroje poskytnutého správcem daně posouzeno jako nesprávný úřední postup a pokud by současně došlo ke vzniku škody, pak stejně ve většině případů nebude dána dostatečná příčinná souvislost mezi vznikem škody a nesprávným úředním postupem.** To platí zejména pro penále, které vzniká pouze

⁷¹³ § 2952 občanského zákoníku.

⁷¹⁴ § 2894 odst. 2 občanského zákoníku. Občanský zákoník ještě stanoví, že povinnost odčinit nemajetkovou újmu je možné ujednat, to je však právní úprava, která se podle mého názoru ve veřejném právu nepoužije.

⁷¹⁵ § 252 daňového řádu.

⁷¹⁶ § 251 daňového řádu.

⁷¹⁷ Např. MANKIW, N. Gregory, pozn. 27, str. 591.

⁷¹⁸ Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 25Cdo 2286/2003 ze dne 29. června 2004.

⁷¹⁹ Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 25Cdo 2286/2003, pozn. 718.

⁷²⁰ VOJTEK, Petr a Vít BÍČÁK, pozn. 695, str. 68 a 69.

v důsledku doměření daně z moci úřední,⁷²¹ ke kterému zásadně nemůže dojít, aniž by daňový subjekt dostal příležitost závadný stav napravit sám.⁷²² Tato skutečnost podle mého názoru **přerušuje příčinnou souvislost**, protože by ke vzniku penále nedošlo, pokud by daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání. V případě ostatních možných příčin vzniku škody by bylo nutné podrobně posoudit okolnosti konkrétního případu, zejména skutečnost, zda byly uplatněny kontrolní postupy, například postup k odstranění pochybností.⁷²³

Vedle odpovědnosti státu za škodu podle zákona o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci je přímo v daňovém řádu zakotven úrok z neoprávněného jednání správce daně,⁷²⁴ který představuje paušalizovanou náhradu škody. Podmínkou pro vznik tohoto úroku je změna, zrušení nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně.⁷²⁵ I když tak zákon výslovně nestanoví,⁷²⁶ mám za to, že i v tomto případě musí být dána příčinná souvislost, avšak tentokrát mezi nesprávným úředním postupem a zrušením, změnou či prohlášením nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Nepostačí tak pouhé konstatování, že k nesprávnému úřednímu postupu došlo, ale musí to být právě ten důvod, proč bylo rozhodnutí zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, nebo z této nesprávnosti musí vyplývat nepřetržitá posloupnost okolností, které nakonec vedly ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti.

Osobně však mám bez ohledu na výše uvedené za to, že **selhání nástroje poskytnutého správcem daně není nesprávným úředním postupem, protože poskytnutí takového nástroje není výkonem státní moci, ale jde o pouhou službu veřejnosti**. Důvodem pro tento názor je zejména skutečnost, že správce daně nemá povinnost takový nástroj poskytovat a daňový subjekt jej nemá povinnost využívat. To by znamenalo, že by se případná škoda posuzovala podle obecných předpisů občanského práva a zákon o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci by se neuplatnil. V úvahu připadá uplatnění odpovědnosti za škodu z důvodu porušení

⁷²¹ § 251 odst. 4 daňového řádu.

⁷²² § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu.

⁷²³ § 89 daňového řádu.

⁷²⁴ § 254 daňového řádu.

⁷²⁵ Tamtéž. Úrok vzniklý v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti není v posuzovaném případě relevantní.

⁷²⁶ Obdobně tak ale nestanoví ani v § 5 zákona o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci.

zákona,⁷²⁷ kdy by oním porušeným zákonem mohla být buď zmíněná zásada hospodárnosti podle daňového řádu, nebo obecná prevenční povinnost podle občanského zákoníku.⁷²⁸ V takovém případě by se neuplatnila absolutní objektivní odpovědnost, ale naopak by se vyžadovalo zavinění, tedy alespoň nedbalost. Patrně by se však neuplatnilo ustanovení o škodě z provozní činnosti,⁷²⁹ obdobně jako se neuplatní pro činnost města.⁷³⁰ I v případě posuzování odpovědnosti za škodu podle občanského zákoníku by však musela vedle vzniku škody být také prokázána příčinná souvislost mezi pochybením správce daně a vzniklou škodou.⁷³¹ Možné uplatnění soukromoprávní odpovědnosti však přesahuje zaměření této práce, protože jde o problematiku občanského, a nikoliv finančního práva, a proto se jím v podrobnostech nebudu zabývat.

Konečně posledním zde diskutovaným okruhem selhání nástroje poskytnutého správcem daně je **chyba při přenosu podání se správně tvrzenou daní**. Při tomto selhání nástroj poskytnutý správcem daně správně sestaví podání, případně také spočte daň ve správné výši, pokud je takovou funkcí vybaven, avšak selže při přenosu takového podání správci daně. Buď tento nástroj daňovému subjektu oznámí, že nastala chyba a podání se vůbec nepodařilo odeslat, nebo tento nástroj podání zdánlivě odešle, oznámí daňovému subjektu, že je podání odesláno, avšak ve skutečnosti podání není dodáno do interních systémů správce daně. Pro správce daně tak takové podání fakticky neexistuje. V obou případech není daňový subjekt zproštěn povinnosti daň zaplatit včas a ve správné výši. Selhání nástroje poskytnutého správcem daně však může mít vliv na povinnost učinit včas podání.

V případě, kdy systém správce daně oznámí daňovému subjektu chybu, v jejímž důsledku nelze učinit podání, má podle mého názoru daňový subjekt povinnost zvolit jiný komunikační prostředek, který zákon v daném případě připouští pro učinění podání. Pokud by však takový komunikační prostředek neexistoval nebo nebyl k dispozici, byl by daňový subjekt povinen činit nemožné, což

⁷²⁷ § 2910 občanského zákoníku.

⁷²⁸ § 2900 občanského zákoníku.

⁷²⁹ § 2924 občanského zákoníku.

⁷³⁰ Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 20Co 392/2001 ze dne 3. dubna 2002.

⁷³¹ BEZOUŠKA, Petr. § 2910 Porušení zákona In: HULMÁK, Milan, Václav BEDNÁŘ, Petr BEZOUŠKA a kol., pozn. 712, str. 1510 a násl.

je obecně nežádoucí. Pokud by takto bylo znemožněno podání jiné písemnosti než daňového tvrzení, bylo by možné podat žádost o navrácení lhůty v předešlý stav.⁷³² Této žádosti však nelze vyhovět v případě, kdy by měla být v předešlý stav navrácena lhůta pro podání daňového tvrzení.⁷³³ Povinnost uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně nevzniká, pokud zpoždění nepřesáhlo 5 pracovních dnů.⁷³⁴ Je těžko představitelné, že by po dobu 5 pracovních dnů nebyl nástroj správce daně uveden alespoň do takové základní podoby, aby umožnil učinit podání. Přesto tuto skutečnost není možné vyloučit. V takovém případě by při striktním výkladu daňového řádu mělo dojít k uložení pokuty za opožděné tvrzení daně. Mám ale současně za to, že takovýto trvajících výpadek jediného systému, kterým lze učinit podání správci daně, je porušením právní povinnosti takový systém provozovat, a tedy by šlo o nesprávný úřední postup správce daně, který by mohl vést k uplatnění odpovědnosti za škodu při výkonu státní moci. Ještě dříve by však mohl ministr financí tuto pokutu hromadně prominout, a tedy by žádná škoda nemusela ani vzniknout.⁷³⁵ Celkově však tento postup nepovažuji za optimální, protože by negativní důsledky pochybení správce daně neměly dopadat na daňový subjekt. Jednou z možností, jak se tomuto negativnímu efektu vyhnout by mohlo být konstatování, že právní úprava vyloučení navrácení lhůty v předešlý stav nepočítá s tou okolností, že je fakticky nemožné učinit podání, a tedy obsahuje nevědomou otevřenou počáteční mezeru, kterou je třeba zaplnit.⁷³⁶ Z tohoto důvodu by podle mého názoru bylo možné **uplatnit analogii a navrácení lhůty v předešlý stav v takovém případě povolit, přesto že obecně je v případě daňových tvrzení její povolení vyloučeno**. Alternativně je možné vznik pokuty vyloučit, protože jde pouze o sekundární následek nesplnění primární povinnosti. Pokud však není možné primární povinnost plnit, pak by tato primární povinnost měla zaniknout, nebo alespoň po dobu nemožnosti plnění být odložena. Celkově ale platí, že právní stav v této věci je neuspokojivý, zejména když postupně dochází k dalšímu a dalšímu omezování komunikačních kanálů, kterými je možné činit podání vůči správci daně. I když tak na tyto případy může dopadnout zejména

⁷³² § 37 daňového řádu.

⁷³³ § 37 odst. 4 písm. c) daňového řádu.

⁷³⁴ § 250 odst. 1 daňového řádu.

⁷³⁵ § 260 daňového řádu.

⁷³⁶ MELZER, Filip, pozn. 529, str. 232 až 247.

hromadné prominutí pokuty, stejně mám za to, že by **zákon *de lege ferenda* měl na takový stav pamatovat a měl by stanovit jasná procesní pravidla, jak postupovat.**

V případě zdánlivého odeslání podání, které navíc systém správce daně potvrdil, již podle mého názoru daňový subjekt **splnil vše, co byl povinen učinit.** Nelze tak vůči němu uplatnit sankce, protože nedošlo k porušení primární povinnosti, v jejímž důsledku by mohla vzniknout povinnost sekundární. Přesto je třeba se vyrovnat s tím, že správce daně nedisponuje daným podáním. Daňový řád tuto situaci žádným způsobem neupravuje. Inspiraci však lze najít v ostatních procesních předpisech, které znají institut rekonstrukce spisu.⁷³⁷ Mám za to, že rekonstrukci spisu může, resp. přímo musí, správce daně provést, i když k tomu nemá výslovnou právní úpravu. Ta by však měla být *de lege ferenda* do daňového řádu doplněna. Správce daně může při rekonstrukci spisu po daňovém subjektu požadovat součinnost,⁷³⁸ avšak pouze do té míry, aby ho co nejméně zatěžoval.⁷³⁹ Mám současně za to, že by bylo možné analogicky použít postup k odstranění pochybností⁷⁴⁰ a vyzvat daňový subjekt k poskytnutí podání znovu.

3.6 Shrnutí kapitoly

V této kapitole byly podrobně rozebrány jednotlivé právní aspekty elektronizace správy daní v úzkém smyslu. Nejprve bylo s ohledem na ústavní zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí dovozeno, že elektronizace správy daní musí probíhat v souladu s právními normami pramenícími z právních předpisů nejméně se silou zákona, případně pramenících z podzákoného právního předpisu vydaného na základě zákona a v jeho mezích. To neznamena, že právní úprava musí kazuisticky vymezovat každou podrobnost elektronizovaných právních institutů, zejména v případě, kdy jsou tyto podrobnosti stejné jako v případě právních institutů neelektronizovaných. To by vedlo k zaplevelování právního řádu nepotřebnými právními normami a činilo by to právní řád nepřehledným. Skutečnost, zda má být určitá podrobnost elektronizovaného právního institutu upravena zvláštní právní

⁷³⁷ § 26 vyhlášky o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy, § 97 exekučního řádu, § 97 notářského řádu.

⁷³⁸ § 6 odst. 2 daňového řádu.

⁷³⁹ § 7 odst. 2 daňového řádu.

⁷⁴⁰ § 89 daňového řádu.

normou nebo nikoliv však musí plynout alespoň z rámcové představy o tom, jak má být elektronizovaný právní institut konstruován a jak má fungovat, a z následné analýzy potřebnosti zvláštních právních norem. Právní úprava by pak co možná neměla vynucovat použití konkrétních technologií, protože s ohledem na překotný vývoj v oblasti informačních a komunikačních technologií by taková právní úprava rychle zastarala. Navíc by mohlo hrozit to, že se správce daně stane „rukojmím“ dodavatele konkrétní technologie, jejíž použití právní úprava vynucuje. Na příkladu elektronické dražby podle daňového řádu pak bylo předvedeno, že naopak není vhodné k elektronizaci právního institutu přistupovat bez předchozí analýzy zamýšleného řešení.

Používání informačních a komunikačních technologií při správě daní je pro správce daně výhodné, protože mu šetří administrativní náklady a vede k efektivnější práci se získanými informacemi. Důvodem je zejména to, že správce daně není odkázán na jednu kopii údajů o daňovém subjektu a efektivněji může navzájem propojovat informace získané při správě různých daní s informacemi získanými od dalších orgánů a osob. K tomu, aby bylo možné s informacemi takto efektivně pracovat, je však nutné, aby i daňové subjekty komunikovaly se správcem daně elektronicky. Zatímco však některé subjekty možnost elektronické komunikace se správcem daně samy vyhledávají, protože to šetří náklady i jim, tak jiné daňové subjekty se jí spíše vyhýbají, ať již proto, že nechtějí správci daně usnadňovat správu svých daní, nebo jednoduše proto, že nejsou k elektronické komunikaci schopny z důvodu nedostatečných znalostí, schopností nebo vybavení. Proto je nutné elektronizaci prosazovat. To je možné dvěma způsoby, buď donucením, nebo pozitivní motivací. Platné české daňové právo je založeno spíše na vynucování elektronizace, příznačná je v tomto směru tzv. elektropokuta. Obecně však platí, že motivace používat určitý nástroj u daňových subjektů roste, pokud v jeho používání vidí smysl, kterým je v případě daní efektivní zabezpečení financování smysluplných činností veřejné moci. Výzkumy navíc ukazují, že při prosazování plnění daňových povinností je cíle lépe dosahováno zaměřením se na daňové subjekty, které povinnosti plnit chtějí a plní je v alespoň základní míře. Těmto subjektům je možné efektivně pomoci plnit jejich povinnosti lépe, zatímco u daňových subjektů, které apriorně plnění daňových povinností odmítají, je výrazně nižší šance na to, aby své chování uvedly do souladu s požadavky regulace. Současně platí, že by elektronizace správy

daní měla být prosazována či vynucována se zřetelem na to, aby byl zvýšen výběr daní ve správné výši, a přitom byla snižována administrativní zátěž jak pro správce daně, tak pro daňové subjekty. Zejména vynucování by nemělo být samoučelné, tedy probíhající pouze s ohledem na to, aby byly povinnosti plněny, bez ohledu na to, zda přispívají ke zvýšení výběru daní.

Základním elektronickým komunikačním prostředkem při správě daní jsou datové schránky, ať již jde o jejich použití k doručování nebo podání. V prostředí sítě Internet však datové schránky mezi základní komunikační prostředky nepatří, protože prvenství patří elektronické poště (tzv. e-mail). Elektronická pošta se ale při správě daní spíše nepoužívá. Důvodem je to, že některé její základní vlastnosti jsou v příkrém rozporu s požadavky na komunikační prostředky použité při správě daní. Ve zprávě elektronické pošty je možné podvrhnout jak adresu odesílatele, tak údaj o odeslání zprávy. Zprávy jsou navíc přenášeny jako otevřené zásilky. Konečně se zpráva elektronické pošty může při doručování ztratit a bez součinnosti příjemce zprávy nelze určit, zda byla zpráva doručena do schránky elektronické pošty adresáta. To činí problematickým využití elektronické pošty jak pro doručování, tak pro podání. Výše uvedené problémy však lze překonat, například použitím šifrování, elektronického podpisování nebo předchozím udělením souhlasu správcem daně s použitím elektronické pošty.

Mám ale za to, že správce daně musí zřídit elektronickou podatelnu schopnou přijímat podání učiněné elektronickou poštou, zejména zpráv elektronické pošty podepsané uznávaným elektronickým podpisem. Vedle elektronické podatelny schopné přijímat zprávy elektronické pošty pak může správce daně fakultativně zřídit elektronické podatelny schopné přijímat jiná elektronická podání.

Problémem elektronické pošty jsou nevyžádané zprávy, tzv. spam. Standardně se proti spamu používají nástroje, které neumožní doručení zpráv, které naplní při automatizované analýze obsahu zprávy znaky spamu. Při správě daní však takový nástroj na elektronické podatelně využít nelze, vždy musí být zajištěno, že došlou zprávu elektronické pošty vyhodnotí úřední osoba správce daně, která posoudí, zda v daném případě jde o podání nebo nikoliv.

Elektronizace správy daní nezávisí pouze na tom, že daňové subjekty komunikují se správcem daně elektronicky. Sama elektronická komunikace nemusí snižovat administrativní náklady správce daně a daňových subjektů, protože také závisí na obsahu komunikace. Obsah podání by měl být co možná standardizovaný a srozumitelný pro informační systémy správce daně. Myšlenka standardizace podání není nová, v neelektronickém světě se běžně za tím účelem používají formuláře, prostřednictvím kterých se činí tzv. formulářová podání. Formulářová podání mají svůj odraz v elektronickém světě, jsou jimi datové soubory v předepsaném výměnném datovém formátu, pomocí kterého je možné vyjádřit informace v podobě, která je automatizovaně zpracovatelná počítačem. Právním problémem, který s použitím takového výměnného datového formátu souvisí, je však to, jak tento formát učinit právně závazným. Protože je povinnost činit podání v předepsaném výměnném datovém formátu povinností chovat se určitým způsobem určenou zpravidla osobám soukromého práva, musí takovou povinnost stanovit zákon. Zákon však nemůže přímo stanovat technické podrobnosti použitých výměnných datových formátů do takových podrobností, jaké jsou zapotřebí pro vytváření datových zpráv, a proto musí být zajištěn jiný způsob jejich publikace. V současné době jsou výměnné datové formáty publikovány správcem daně, a to prostřednictvím sítě Internet. To však není v souladu s požadavky judikatury, protože je nelze soudně abstraktně přezkoumat, zda nestanovují povinnosti nad rámec zákona. Vedle toho pak považuji za problematické také to, že je zpětně obtížné zjistit, jakou podobu měla specifikace výměnného datového formátu k určitému dni. Tím, že výměnný datový formát vymezuje jednotlivý správce daně, pak může teoreticky dojít k tomu, že u jedné daně spravované více správci daně může existovat více takových formátů, což zvyšuje administrativní náklady daňových subjektů.

De lege ferenda by se tak měl způsob jejich vyhlásování změnit. Jak bylo již zmíněno, není vhodné výměnné datové formáty vyhlášovat přímo zákonem, protože jde o ryze technický popis. Mám však za to, že ze stejného důvodu není vhodné je publikovat ani prostřednictvím vyhlášky. Požadavkům judikatury by však bylo učiněno za dost, pokud by buď zákon umožnil provést abstraktní soudní přezkum vyhlášených výměnných datových formátů, nebo pokud by byly tyto formáty vyhlášovány právním předpisem *sui generis*, přičemž by tento právní předpis mohl být publikován ve zvláštní sbírce. Tím by byla také zajištěna možnost zjištění podoby

specifikace takového formátu k libovolnému dni. Výměnné datové formáty by pak mělo publikovat Ministerstvo financí, obdobně jako tak činí u formulářů pro formulářová podání.

Také hromadné sdělování informací při správě daní má svá specifika, pokud se provádí pomocí informačních a komunikačních technologií. Tradičním způsobem hromadného sdělování informací je jejich zveřejnění buď na elektronické desce, nebo v tisku. Oba tyto způsoby mají společné to, že je zpětně dohledatelné, jaká informace byla v daný den zveřejněna. V případě zveřejňování informací prostřednictvím sítě Internet však tato informace nemusí zůstat zachována, protože obsah internetových stránek se může měnit doslova s každým jejich načtením. S ohledem na charakter sdělovaných informací je však žádoucí, aby bylo možné zpětně najít, jaká informace byla v určitém období sdělována, protože na těchto informacích často závisí správné plnění daňových povinností.

Správce daně zpracovává informace v informačních systémech, což jsou relativně složité počítačové systémy, jejich údržba nemusí být snadná. I z tohoto důvodu jsou tyto systémy zpravidla dodávány externím subjektem a správce daně si je netvoří sám. To však s sebou také může přinést nutnost externí technické podpory od dodavatele tohoto systému nebo jiné osoby, která se na podporu těchto systémů specializuje. Protože však externí pracovníci zajišťující správu informačního systému nejsou úředními osobami správce daně, ani zpravidla nevykonávají činnost pro jiný subjekt, vůči kterému by byla prolomena povinnost mlčenlivosti podle daňového řádu, nemohou se seznamovat s údaji podléhajícími povinnosti mlčenlivosti. Alespoň v rozsahu toho, kdy by se bylo možné při správě informačního systému seznámit s takto chráněnými údaji, musí správce daně *de lege lata* zabezpečit správu tohoto systému úředními osobami správce daně. Z obdobných důvodů je pak problematické i využívání cloudových služeb, protože je obtížné zajistit zachování povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu.

Správce daně při správě daní pracuje s velkým množstvím informací o daňových subjektech a jejich daňových povinnostech. Při elektronickém zpracování informací navíc platí, že jsou tyto informace snadno duplikovatelné, předatelné třetí osobě a je výrazně snadnější tyto informace podrobit systematické analýze, na rozdíl od informací, které má správce daně pouze v listinné podobě.

Informace o daňových subjektech lze subsumovat pod pojmy **osobní údaje a další údaje**. V obecné rovině je mezi těmito pojmy zásadní rozdíl, protože ochrana osobních údajů, která přísluší pouze fyzickým osobám, vyvěrá přímo z Listiny a plyne také z mezinárodních lidskoprávních smluv. Rozsah ochrany osobních údajů pak plyne zejména z nařízení GDPR a ze související národní adaptační legislativy. Nařízení GDPR stanoví, že osobní údaje lze při výkonu veřejné moci **zpracovávat**, tedy zásadně libovolně s nimi nakládat, pouze na základě zákonného zakotvení tohoto zpracování a pouze pokud je zpracování nezbytné pro splnění úkolu prováděného při výkonu veřejné moci. Naopak informace o právnických osobách a o jednotkách bez právní osobnosti, které se zároveň neváží i k nějaké fyzické osobě, povahu osobních údajů nemají a obecně jim proto nepřísluší tak široký standard ochrany. Naopak platí, že mnoho informací je povinně zveřejňováno v různých rejstřících nebo na jejich webovských stránkách.

V kontextu správy daní se však mezi osobními a jinými druhy údajů zásadně nečiní rozdíl, protože se jejich zpracování řídí **zásadou zpracování osobních a dalších údajů správcem daně**, která patří mezi základní zásady správy daní. Podle této zásady může správce daně shromažďovat osobní a jiné údaje, ale pouze v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní, kterým je **správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady**.

Zásada zpracování osobních a dalších údajů správcem daně stanoví meze **účelu**, pro který správce daně může tyto informace zpracovávat. Z široké pravomoci správce daně provádět vyhledávací činnost *a fortiori* plyne, že všechny informace, které správce daně získá, získal za účelem dosažení správy daní, a to bez ohledu na konkrétní daň, při jejíž správě tyto informace získal. Správce daně tak může údaje získané při správě jedné daně použít v kontextu jiné daně. To platí jak pro údaje o fyzických osobách, tak pro údaje o právnických osobách.

Zároveň ale platí, že **údaje získané při správě daní nelze použít pro činnost nesouvisející se správou daní**, protože by došlo jak k porušení zásady zpracování osobních a dalších údajů správcem daně, tak k porušení povinnosti mlčenlivosti. Pokud tedy orgán veřejné moci, který je správcem daně, vykonává i nedaňové agendy (například obecní úřad), musí nastavit vnitřní informační toky tak, aby nedocházelo k výměně informací mezi těmito dvěma činnostmi. Zejména to znamená, že musí

dojít k personálnímu oddělení těchto činností a tyto na sobě musí fungovat do značné míry nezávisle. Lze hovořit o nutnosti vybudování **čínské zdi** mezi výkonem daňové a nedaňové působnosti.

Elektronizace správy daní přinesla správci daně také nové způsoby, jak získávat informace o daňových subjektech potřebné pro správu daní. Správce daně tak může informace automatizovaně získávat od jiných orgánů veřejné moci a třetích osob, případně také ze zahraničí. Podmínky automatizovaného poskytování informací správci daně jsou vymezeny v dohodě mezi správcem daně a poskytovatelem údajů. V případě vnitrostátního poskytování informací má tato dohoda povahu veřejnoprávní smlouvy, která však nemá v daňovém řádu podrobnou právní úpravu, což považuji za chybu. Je tak nutné analogicky používat vybrané instituty správního řádu. V případě mezinárodní automatické výměny informací jsou pak podmínky výměny informací vymezeny v dohodách příslušných orgánů, které sice nejsou sjednávány jako mezinárodní smlouvy, avšak podle mého názoru o mezinárodní smlouvy jde a měly by být ratifikovány parlamentem, protože se dotýkají věcí, jejichž úprava je vyhrazena zákonu.

Vedle automatizovaného získávání informací od jiných orgánů nebo osob získává správce daně informace také pomocí sledování činnosti daňových subjektů v reálném čase. Jde o zvláštní druh záznamní povinnosti, který však představuje velmi vysokou míru intenzity zásadu do soukromí daňového subjektu a do jeho práva na informační sebeurčení. Proto lze takové opatření zavést pouze tehdy, pokud nebude zasazeno do soukromé sféry daňového subjektu, tedy nejintimnější sféry soukromí, pokud toto opatření bude sledovat legitimní zájem státu, jež vyplývá z ústavního pořádku, a pokud bude současně splněno to, že toto opatření bude způsobilé tohoto zájmu dosáhnout a nemá žádnou alternativu, která by tohoto zájmu dosáhla při menším zásahu do práva na informační sebeurčení. Současně toto opatření musí obstát při porovnání závažnosti v kolizi stojícího práva na informační sebeurčení s tímto zájmem. Pokud by tyto podmínky nesplňovalo, šlo by o opatření protiústavní.

Z již získaných informací pak lze jejich systematickou analýzou, tzv. vytěžováním, získat další informace o daňových subjektech, a to včetně informací, které samotnému subjektu nemusí být známy. Pokud se toto vytěžování dotýká fyzických nebo právnických osob, ať již jde o daňové subjekty nebo ne, představuje

takové zpracování zásah do soukromí této osoby, který by měl být proporcionální. Tomu odpovídá zásada zpracování osobních a dalších údajů správcem daně podle daňového řádu, podle které správce daně může osobní a jiné údaje sice zpracovávat, ale pouze v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Pokud se vytěžované informace dotýkají fyzických osob, lhostejno zda jde o daňové subjekty nebo ne, je nutné dále postupovat v souladu s právní úpravou ochrany osobních údajů. Při zpracování tak musí být dodrženy zásady plynoucí z nařízení GDPR a musí být šetřena práva subjektů údajů plynoucí z tohoto nařízení. I když se nařízení GDPR zásadně použije pouze v oblasti působnosti práva Evropské unie, plyne z adaptační legislativy, že se toto nařízení uplatní v celém rozsahu správy daní. Daňový řád navíc stanoví, že se při správě daní se neuplatní právo subjektu údajů nebýt předmětem rozhodování založeného výhradně na automatizovaném zpracování, včetně profilování. Správce daně tak zásadně může založit své rozhodnutí či opatření výlučně na automatizovaném zpracování osobních údajů či profilování. Může tak například vytěžovat údaje o daňových subjektech a na základě toho automatizovaně určovat ty, u kterých bude provedena daňová kontrola. I přes omezení některých práv plynoucích z nařízení GDPR však vždy musí být při vytěžování dat šetřena práva vyplývající zejména z Úmluvy o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat.

Posledním zde zkoumaným právním aspektem byla odpovědnost správce daně za selhání jím poskytnutých nástrojů k vyplnění daňového tvrzení a k jeho podání. Takové nástroje správci daně poskytují již dnes, přičemž mohou také obsahovat předvyplněné údaje získané správcem daně při správě daní. Není však nepředstavitelné, že takový systém selže, v důsledku čehož může dojít k vypočtení a následnému zaplacení daně v nesprávné výši. Zásadně může tento nástroj selhat různými způsoby, může například předvyplňovat pouze některé údaje, případně mohou být předvyplněny ve špatných polích, například mohou být údaje o výši jednoho druhu příjmu předvyplněny v poli pro jiný druh příjmu. V tomto případě nese odpovědnost za chybně tvrzenou daň z toho vzešlou daňový subjekt, protože on je tím, kdo v důsledku informační asymetrie jako jediný zná údaje, které mají být tvrzeny. Předvyplnění těchto údajů nenahrazuje jejich tvrzení, jde pouze o službu, která má daňovému subjektu usnadnit vyplnění daňového tvrzení, ale je to vždy daňový subjekt, kdo potvrzuje správnost takto tvrzených údajů. Nástroj správce daně

však může selhat i takovým způsobem, že ze správně vložených vstupních údajů chybně vypočte daň. I v tomto případě nese daňový subjekt odpovědnost za chybně tvrzenou a případně zaplacenou daň, protože on je tím, kdo podání činí a má jej před podáním zkontrolovat. Na druhou stranu by bylo možné uvažovat o tom, že by stát odpovídal za případnou škodu z toho vzniklou, protože by mohlo jít o nesprávný úřední postup ve smyslu zákona o odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci. Mám však za to, že poskytnutí takového nástroje je pouhou službou veřejnosti a nejde tak o výkon státní moci. V takovém případě by v případě selhání takového nástroje nemohlo jít o nesprávný úřední postup. Konečně pokud by nástroj poskytnutý správcem daně selhal při přenosu podání správci daně, pak mám za to, že vůči daňovému subjektu nelze uplatnit sankce za to, že nepodal daňové tvrzení.

4 Právní principy elektronizace správy daní

V předchozích kapitolách byl teoreticky vymezen pojem elektronizace správy daní a byly prozkoumány jednotlivé právní aspekty elektronizace správy daní v úzkém smyslu. S ohledem na teoretické zaměření této práce se však nelze omezit pouze na právní rozbor konkrétních právních problémů, které z elektronizace správy daní vyplývají. Z tohoto rozboru totiž nevyplývá, ani vyplývat nemůže, proč mají tyto právní aspekty takovou podobu, jakou mají. Proto je nutné učinit krok k obecnějšímu konceptu, a sice postoupit od pravidel k zásadám a principům. Předmětem této kapitoly je tak otázka, zda existují právní zásady a principy, které jsou vlastní elektronizaci správy daní v úzkém smyslu a pokud existují, jaký mají obsah.

4.1 Obecně k právním principům

Než bude možné hovořit o právních principech či právních zásadách, je nutné je vymežit a posoudit vzájemný vztah těchto pojmů. Zatímco Knapp používá pojmu právní zásady,⁷⁴¹ tak v novější teoretickoprávní literatuře je používán spíše pojem právní principy.⁷⁴² S ohledem na skutečnost, že jde o pojmy synonymní,⁷⁴³ budu v této práci používat pojem právní princip.

Právním principem je pravidlo představující řídicí ideu právní regulace, které je součástí právního řádu.⁷⁴⁴ Na rozdíl od právních norem nejsou právní principy nutně absolutní, a tedy v případě kolize dvou právních principů nedojde k jejich vzájemnému vyloučení, kdy by se použil buď jeden, nebo druhý, ale namísto toho je jejich rozpor vyřešen poměrováním, kdy se na daný případ určitý právní princip uplatní pouze v té míře, která co nejméně naruší jiný právní princip.⁷⁴⁵ Schematicky lze rozdíl mezi právní normou a právním principem ilustrovat následujícím způsobem

⁷⁴¹ KNAPP Viktor, pozn. 534, str. 137.

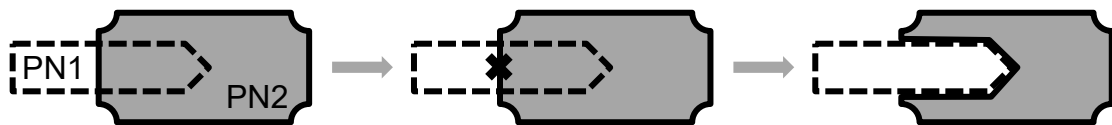
⁷⁴² GERLOCH Aleš, pozn. 534, str. 34; WINTR, Jan. *Říše principů: Obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha: Karolinum, 2006. ISBN 80-246-1246-1.; KÜHN, Zdeněk. *Aplikace práva ve složitých případech: k úloze právních principů v judikatuře*. Praha: Karolinum, 2003. ISBN 80-246-0483-3.

⁷⁴³ MARKOVÁ, Hana. Právní principy a jejich role ve finančním právu. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 35.

⁷⁴⁴ MARKOVÁ, Hana. Právní principy a jejich role ve finančním právu. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 34.

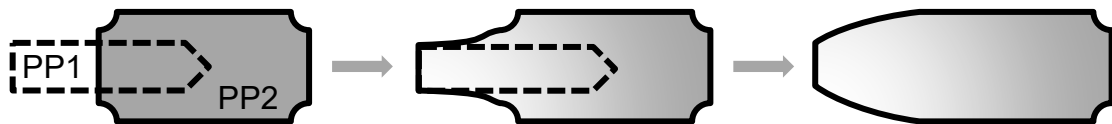
⁷⁴⁵ KOUBA, Stanislav, pozn. 42, str. 61 a 62.

uvedeným na obrázku 5. Pro daný případ jsou použitelné právní normy PN1 a PN2, které jsou tak ve vzájemné kolizi. Protože se však může uplatnit pouze jediná z nich, a to z důvodu bezrozpornosti právního řádu,⁷⁴⁶ musí se uplatnit některé z kolizních pravidel. Nechť je právní norma PN1 ve vztahu k posuzované skutečnosti zvláštní právní normou stejné právní síly jako právní norma PN2. V takovém případě se na základě aplikace kolizního pravidla *lex specialis derogat legi generali* uplatní pouze právní norma PN1 a právní norma PN2 se vůbec nepoužije. Současně zůstane patrná jasná hranice mezi starým a novým pravidlem.⁷⁴⁷



Obrázek 5: Schéma kolize právních norem PN1 a PN2.⁷⁴⁸

Pokud by však nešlo o kolizi právních norem, ale právních principů, byla by situace zásadně jiná, jak je schematicky vyjádřeno na obrázku 6. V případě, kdy jsou aplikovatelné dva právní principy PP1 a PP2, dojde k jejich propojení a vyhlazení, přičemž se původní právní principy uplatní v té míře, ve které do sebe co nejméně navzájem zasahují.⁷⁴⁹



Obrázek 6: Schéma kolize právních principů PP1 a PP2.⁷⁵⁰

Pro účely nalézání právních principů je však nutné nejen vyjít z výše popsaného intuitivního popisu, ale je nutné zavést rigorózní definici právního principu a stanovit metodologii hledání právních principů.

V této práci vyjdu z Wintrovy definice právního principu, podle které je právní princip „*pravidlem vyjádřitelným kondicionální normativní větou, která je základem, zhuštěným vyjádřením normativního obsahu, právního institutu, zákona,*

⁷⁴⁶ WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013. ISBN 978-80-87284-36-0. str. 70 a násl.

⁷⁴⁷ KOUBA, Stanislav, pozn. 42, str. 66.

⁷⁴⁸ Tamtéž.

⁷⁴⁹ Tamtéž.

⁷⁵⁰ Tamtéž.

*právního odvětví nebo právního řádu jako celku.*⁷⁵¹ Kondicionální normativní věta není věta podmínková, jak by se mohlo zdát z doslovného překladu tohoto pojmu, ale jde o požadavek, aby daná normativní věta měla nejen dispozici, tedy stanovila to, co má být, ale musí mít také hypotézu, tedy musí stanovit, kdy se uplatní, na jaké faktické situace se vztahuje.⁷⁵² Právní principy mohou být obecné, tedy platné pro celý právní řád, nebo odvětvové, vztahující se pouze k vymezenému právnímu odvětví.

Pokud jde o metodologii nalézání právních principů, vyjdu v této práci z metodických pokynů navržených Wintrem k identifikaci odvětvových právních principů. Zkoumaným odvětvím je oblast právních aspektů elektronizace správy daní v úzkém smyslu. Oblast právních aspektů elektronizace správy daní však není svébytným právním odvětvím, jde přinejlepším pouze o dílčí podobor daňového práva, a tedy je toto východisko nutno přizpůsobit této skutečnosti. V praxi by to ale nemělo činit problém, protože je relativně snadné odlišit, co je elektronizací správy daní v úzkém smyslu, a co jí není, a tedy je možné odlišit i právní oblast, která jí pokrývá.

Základním východiskem by podle Wintra měly být principy vymezující dané právní odvětví, tedy principy, které zhuštěně vyjadřují jeho hlavní myšlenky a odlišují jej od odvětví ostatních.⁷⁵³

Dále Wintr doporučuje vycházet z jurisprudence, která tyto základní právní principy popisuje zejména v učebnicích daného právního odvětví.⁷⁵⁴ V tomto směru je však problematické to, že se systematickému studiu právních aspektů elektronizace správy daní v úzkém smyslu česká jurisprudence nevěnuje. Věnuje se však podrobně jak právním principům finančního práva,⁷⁵⁵ tak i principům daňového práva.⁷⁵⁶ Vedle

⁷⁵¹ WINTR, Jan, pozn. 742, str. 105.

⁷⁵² WINTR, Jan, pozn. 742, str. 103.

⁷⁵³ WINTR, Jan, pozn. 742, str. 114.

⁷⁵⁴ Tamtéž.

⁷⁵⁵ KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, zejména str. 34 až 43 a dále např. str. 121 až 127, 144 a 145, 184 až 186 a další.

⁷⁵⁶ KOUBA, Stanislav, pozn. 42.

toho se jurisprudence zabývá právními aspekty elektronizace veřejné správy obecně,⁷⁵⁷ a tedy lze jako inspirační zdroj využít i literaturu z této oblasti.

Třetím až pátým metodickým pokynem formulovaným Wintrem je sledování vnitřního členění právních odvětví a výchozích principů jednotlivých jeho částí, získávání jednotlivých principů cestou zdola od jednotlivých zákonů, zejména kodexů a klíčových zákonů odvětví, a analýza relevantní judikatury.⁷⁵⁸ Těmto tématům se věnovala kapitola 3, a proto bude využito poznatků, ke kterým jsem v této kapitole dospěl.

Šestý Wintrův metodický pokyn pak stanoví postup, jak nalezený právní princip popsat. Nalezený právní princip je třeba stručně charakterizovat a určit jeho význam, přičemž je vhodné také upozornit i na ideje stojící za tímto principem.⁷⁵⁹

Obdobně jako v jiných vědách mohou být nalézány právní principy deskriptivní nebo normativní.⁷⁶⁰ Deskriptivní právní principy popisují právní principy, které lze *de lege lata* nalézt v právním řádu, a to bez hodnotových soudů. Nalezení deskriptivního právního principu bez dalšího znamená, že dané právní odvětví je nějakým způsobem konstruováno, což však nemusí znamenat, že musí jít o jedinou možnou konstrukci a že jde o konstrukci nezměnitelnou. Normativní právní princip naopak *de lege ferenda* předepisuje určité uspořádání, a to na základě hodnotových soudů. Nalezení normativního právního principu tedy znamená, že by dané právní odvětví mělo být nějakým způsobem uspořádáno, i když tak nutně nemusí být uspořádáno nyní. Mělo by jít ale o uspořádání, které je z hodnotového hlediska nejvhodnější, a tedy by mělo být směřováno k jeho naplnění, pokud tento princip ještě není naplněn, a pokud již naplněn je, neměly by se od něj právní normy daného odvětví zásadně odchylovat. Nejde samozřejmě o kategorie navzájem striktně oddělené – určitý právní princip může mít normativní i deskriptivní charakter. Takový princip by byl hodnotově zakotvený, byl by s ohledem na sledovanou hodnotu nejvhodnější, a přitom by již měl odraz v platném právu.

⁷⁵⁷ POMAHAČ, Richard a kol., pozn. 14, str. 183 až 222; MATES, Pavel a SMEJKAL Vladimír, pozn. 77.

⁷⁵⁸ WINTR, Jan, pozn. 742, str. 114.

⁷⁵⁹ Tamtéž.

⁷⁶⁰ Srov. např. MANKIW, N. Gregory, pozn. 27, str. 53.

4.2 Právní principy obecně se vztahující k eGovernmentu

Jak již bylo popsáno výše, je elektronizace správy daní v úzkém smyslu součástí elektronizace veřejné správy jako celku. I v oboru elektronizace veřejné správy byly formulovány právní principy. S ohledem na zaměření této práce nebudu tyto právní principy nalézat a formulovat, to je úkolem specializované literatury zabývající se tématem eGovernmentu. V této práci se tak zaměřím pouze na posouzení toho, nakolik se tyto právní principy projevují v elektronizaci správy daní v úzkém smyslu. Protože jde o součást elektronizace veřejné správy, bylo by *a priori* možné předpokládat, že se právní principy elektronizace veřejné správy bez dalšího použijí také v oblasti elektronizace správy daní. V důsledku specifík správy daní však tento apriorní závěr neplatí v plném rozsahu.

Za základní právní princip eGovernmentu považují princip **preference elektronizace** (eG 1).⁷⁶¹ Jde o právní princip, jehož obsahem je požadavek na to, aby byla co možná upřednostňována elektronizovaná komunikace, a to jak mezi osobami soukromého práva a orgány veřejné moci, tak v rámci těchto orgánů nebo mezi orgány veřejné moci navzájem, aby co nejvíce agend bylo možné provádět vzdáleně bez nutnosti fyzické přítomnosti. Sledovanou hodnotou je efektivita, protože takovýto způsob komunikace šetří náklady, a to jak materiální, tak personální a je i časově efektivní. Tento právní princip však nezahrnuje požadavek na to, aby byly jiné komunikační kanály vyloučeny. Proto vedle něj stojí právní princip **elektronizace jako volby** (eG 2).⁷⁶² Podle tohoto právního principu by mělo být na rozhodnutí každého, zda chce nebo nechce využívat prostředky elektronizace, a pokud se je rozhodne používat, měl by mít možnost zvolit takové prostředky či takový komunikační kanál, který bude považovat za nejvhodnější. Sledovanou hodnotou je zejména svoboda jednotlivce a právo na informační sebeurčení.

Princip preference elektronizace se v oblasti elektronizace správy daní zásadně uplatní, a to v několika různých podobách. Pokud jde o komunikaci správce daně a osob zúčastněných na správě daní, je elektronická forma komunikace

⁷⁶¹ EVROPSKÁ KOMISE, pozn. 169, str. 4.

⁷⁶² Tamtéž.

prostřednictvím datových schránek preferovaným kanálem komunikace na dálku.⁷⁶³ S tím také souvisí zásada hospodárnosti⁷⁶⁴ jako jedné ze základních zásad správy daní, která se v oblasti komunikace projevuje tak, že by správce daně měl volit takový komunikační prostředek, který bude nejméně nákladný. I když tak daňový řád nestanoví zvláštní právní úpravu pro komunikaci různých správců daně či správců daně a jiných orgánů veřejné moci, je s ohledem na minimalizaci nákladů vhodné, aby i v těchto případech byly používány prostředky elektronické komunikace. Pokud jde o použití elektronické pošty při správě daní, tak bylo v části 3.2.1 podrobně rozebráno, že je pro doručování při správě daní spíše nevhodná, avšak bylo by ji možné použít pro podání. Daňový řád navíc stanoví zvláštní postup potvrzení podání pro případ, kdy podání není opatřeno uznávaným elektronickým podpisem.⁷⁶⁵ I v případě elektronické pošty je tak *de lege lata* respektován právní princip preference elektronizace. Tento princip je však podle mého názoru porušován faktickým přístupem orgánů Finanční správy České republiky, které použití elektronické pošty pro účely podání vylučují. Sice namísto toho tyto orgány nabízejí zvláštní platformu pro elektronickou komunikaci při správě daní, portál EPO, avšak přesto mám za to, že vyloučení elektronické pošty pro účely podání porušuje princip preference elektronizace.

Princip preference elektronizace se projevuje také v případě elektronizace právních institutů. V případě některých právních institutů se výslovně stanoví, že je jeho elektronizovaná forma preferovaná a má se použít namísto formy neelektrizované. Neelektrizovanou formu je v takovém případě možné použít pouze výjimečně, například v případě nenadálých technických problémů. Příkladem takového institutu, byť z oblasti nesespecifických oblastí elektronizace správy daní, je dražba při daňové exekuci.⁷⁶⁶

Naopak princip elektronizace jako volby se v případě elektronizace správy daní použije v užším rozsahu. Pokud jde o poskytování informací správci daně, není předepsána forma komunikace, a tedy je možné na výzvu k poskytnutí informací

⁷⁶³ Srov. § 39 daňového řádu.

⁷⁶⁴ § 7 odst. 2 daňového řádu.

⁷⁶⁵ § 71 odst. 3 daňového řádu.

⁷⁶⁶ § 194a odst. 1 daňového řádu.

reagovat jakýmkoliv způsobem přípustným podle daňového řádu.⁷⁶⁷ V případě patrně nejčastějšího podání, a sice formulářového podání při správě daní, je však princip elektronizace jako volby zásadním způsobem opuštěn. Daňový řád totiž stanoví, že vymezená formulářová podání musí být podána elektronicky v předepsaném formátu a struktuře v případě, kdy má daňový subjekt nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku nebo zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.⁷⁶⁸ Nedodržení formy, formátu a struktury sice není bez dalšího vadou podání,⁷⁶⁹ ale je případně postihnutelné tzv. „elektropokutou“, tedy zvláštní skutkovou podstatou pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.⁷⁷⁰ Ze skutečnosti, že se princip elektronizace jako volby při správě daní uplatní pouze do určité míry, lze usuzovat, že musí existovat jiný právní princip, který naopak vede k omezení této volby při správě daní.

Aby bylo dosaženo co nejvyšší efektivity a byla snižována administrativní náročnost komunikace s orgány veřejné moci, uplatňuje se právní princip **jednoho předložení informace veřejné moci** (eG 3).⁷⁷¹ Tento právní princip, který má také určité dílčí projevy *de lege lata*, například pokud jde o údaje uvedené v základních registrech, požaduje, aby byla právní úprava koncipována tak, že jakmile je některému orgánu veřejné moci předložena určitá informace, pak by ji již ani tento, ani jiný orgán veřejné moci neměl znovu vyžadovat od osob soukromého práva. S tím souvisí právní princip **sdílení informací mezi orgány veřejné moci** (eG 4),⁷⁷² který umožňuje existenci právního principu eG 3. Právní úprava by měla umožňovat co nejefektivnější sdílení poskytnutých informací mezi orgány veřejné moci, protože pouze tak může být dosaženo efektivní veřejné správy. Právní princip eG 4 je v přirozeném konfliktu s právními principy zajišťujícími ochranu osobních a jiných údajů. S těmito principy dále souvisí právní princip **transparentnosti** (eG 5),⁷⁷³ na základě kterého by měl mít subjekt údajů přístup k tomu, jaké údaje jsou o něm zpracovávány a měl by případně mít možnost je upravit. To se týká nejen osobních

⁷⁶⁷ § 71 odst. 1 daňového řádu.

⁷⁶⁸ § 72 odst. 4 daňového řádu.

⁷⁶⁹ § 74 odst. 4 daňového řádu a rozsudek NSS čj. 2Afs 25/2015-38, pozn. 331, bod 25.

⁷⁷⁰ § 247a odst. 2 daňového řádu.

⁷⁷¹ EVROPSKÁ KOMISE, pozn. 169, str. 4.

⁷⁷² Tamtéž.

⁷⁷³ Tamtéž.

údajů, ale i všech ostatních údajů. Stejně tak by na základě tohoto právního principu měl mít každý možnost sledovat procesy uvnitř orgánů veřejné moci, které se ho týkají.

Při správě daní se do značné míry uplatňuje princip jednoho předložení informace veřejné moci. Základními projevy tohoto právního principu je omezení povinnosti ohlašovat změny v registračních údajích⁷⁷⁴ a zákaz vyžadovat od osob zúčastněných na správě daní poskytnutí informací, kterými disponuje buď správce daně nebo jiný orgán veřejné moci.⁷⁷⁵ Přesto ale není tento právní princip naplněn dokonale. V samotném registračním řízení sice není třeba oznamovat změny, avšak pouze pokud jde o údaje, které správce daně může automatizovaně získat z rejstříků a evidencí, do nichž má zřízen automatizovaný přístup.⁷⁷⁶ Z toho vyplývá, že skutečnost, že má jiný orgán veřejné moci k dispozici určitou informaci neznamena bez dalšího to, že stejnou informaci nebude po daňovém subjektu vyžadovat i správce daně. Pokud tedy orgán veřejné moci držící požadovanou informaci tuto informaci automatizovaně nezpřístupňuje správci daně, pak bude správce daně i nadále požadovat její poskytnutí od daňového subjektu. Již nyní má *de lege lata* správce daně široký přístup do různých rejstříků a evidencí s možností automatizovaného přístupu,⁷⁷⁷ a tedy spočívá naplňování principu jednoho předložení informace veřejné moci zejména v tom, aby byly systémy správce daně konstruovány tak, aby umožňovaly automatizované napojení na rejstříky a evidence co nejširšího okruhu držitelů informací. Vedle oznámení změn v registračních údajích je však zcela neřešena otázka prvotního poskytnutí registračních údajů. V takovém případě daňový řád nestanoví, že lze v přihlášce k registraci vyžadovat pouze údaje, které si správce daně nemůže sám opatřit, byť by šlo pouze o informace, které by si mohl opatřit automatizovaně. Mám za to, že i v tomto případě by mělo být postupováno stejně jako v případě oznamování změn, a tedy by *de lege ferenda* mělo být zakázáno vyžadovat poskytnutí informací, které již veřejná moc drží, s výjimkou informací identifikujících daňový subjekt. Pokud jde o právní úpravu poskytování informací správci daně, tak zákaz požadovat od osob soukromého práva informace, které lze získat od jiného

⁷⁷⁴ § 127 odst. 4 daňového řádu.

⁷⁷⁵ § 58 odst. 3.

⁷⁷⁶ § 127 odst. 4 daňového řádu.

⁷⁷⁷ Srov. část 3.4.1.

orgánu veřejné moci, považují za dostatečné naplnění právního principu jednoho předložení informace orgánu veřejné moci.

Při správě daní dochází ke specifickému sběru dat od daňového subjektu prostřednictvím daňového tvrzení. V případě informací požadovaných v daňovém tvrzení není stanoveno omezení, které by znemožňovalo požadovat informace, kterými již správce daně disponuje. Daňové tvrzení je sice základním prostředkem k překonání informační asymetrie mezi správcem daně a daňovým subjektem,⁷⁷⁸ avšak to neznamená, že orgány veřejné moci nedisponují žádnými údaji, které jsou relevantní pro stanovení daně, a tedy jsou také požadovány v daňovém tvrzení. Takovými údaji například mohou být údaje z evidence tržeb, údaje z centrální evidence účtů, údaje z katastru nemovitostí nebo například údaje z výkaznictví v hazardních hrách⁷⁷⁹. Přesto takto získané informace nemusí poskytnout ucelené údaje o situaci daňového subjektu a tím i o obsahu jednotlivých konstrukčních prvků daně. Chybějící údaje se například mohou týkat různých úlev a osvobození. Z tohoto důvodu patrně nelze zcela rezignovat na povinnost daňového subjektu tvrdit skutečnosti rozhodné pro stanovení daně. Na druhou stranu lze tyto údaje alespoň daňovému subjektu prezentovat v předpřipravené formě, aby mohly být tyto údaje daňovým subjektem v ideálním případě pouze potvrzeny a podány. Z tohoto důvodu je jedním z trendů elektronizace správy daní zavedení předvyplněných daňových tvrzení.⁷⁸⁰ Daňový řád *de lege lata* sice nezakotvuje povinnost správce daně předvyplňovat daňová tvrzení, avšak současně takovému postupu ani nebrání.

Protože jsou údaje získané při správě daní chráněny tzv. daňovou mlčenlivostí, nelze zcela naplnit právní princip sdílení informací mezi orgány veřejné moci. Ten se uplatní při poskytování informací správci daně, a to buď velmi široce pokud jde o obecné informace,⁷⁸¹ nebo restriktivně pokud jde o vymezené informace zasahující do jiné zákonem uložené nebo uznané povinnosti mlčenlivosti, jakou je například bankovní tajemství.⁷⁸² I přes toto rozlišení však lze konstatovat, že pokud jde

⁷⁷⁸ Srov. část 3.4.1.

⁷⁷⁹ Vyhláška o způsobu oznamování a zasílání informací a přenosu dat provozovatelem hazardních her, rozsahu přenášených dat a jiných technických parametrech přenosu dat.

⁷⁸⁰ Srov. část 2.3.3.

⁷⁸¹ § 57 an. daňového řádu.

⁷⁸² Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 4Afs 177/2016-35, pozn. 506.

o poskytování informací správci daně, je právní princip sdílení informací mezi orgány veřejné moci *de lege lata* naplněn. Pokud jde však o poskytování informací správcem daně, je tento právní princip ve striktním rozporu s povinností mlčenlivosti podle daňového řádu,⁷⁸³ a proto je toto poskytování velmi omezeno na taxativně vymezené případy.⁷⁸⁴

Právní princip transparentnosti se pak při správě daní uplatní zejména obecnou možností nahlížet do spisu a do osobních daňových účtů.⁷⁸⁵ S právním principem transparentnosti může v určitých případech kolidovat zájem na řádném stanovení a výběru daní, což daňový řád *de lege lata* reflektuje rozdělením spisu na části, přičemž zásadně nelze nahlédnout do vyhledávací části spisu.⁷⁸⁶ Daňový řád vedle toho stanoví obecnou právní úpravu **daňové informační schránky**,⁷⁸⁷ což je nástroj umožňující vzdálený přístup k informacím obsaženým ve spisu a na osobních daňových účtech daňového subjektu. Odlišná slova, kterými je vyjádřeno právo nahlížet do spisu a právo na přístup k informacím v daňové informační schránce, vedou k jednomu z možných výkladů, že právní úprava daňové informační schránky nepředepisuje, aby byly jejím prostřednictvím přímo přístupné písemnosti obsažené ve spisu, ale že postačí informovat o jejich obsahu nebo pouze o jejich existenci. Tento výklad podporuje navíc ta skutečnost, že daňovou informační schránku je správce daně povinen zpřístupnit pouze v případě, kdy je k tomu technicky vybaven.⁷⁸⁸ To nemusí znamenat jen to, že daňovou informační schránku správce daně buď poskytuje, nebo neposkytuje, ale může to také znamenat, že ji poskytuje v rozsahu, který je pro něj aktuálně možný, a tedy jejím prostřednictvím legitimně nemusí poskytovat přístup k samotným písemnostem, pokud k tomu není technicky vybaven, ale může pouze informovat o tom, že spis tyto písemnosti obsahuje. To však považuji za nedostatečné, protože i s ohledem na to, že vybranou působnost mohou někteří správci daně vykonávat na celém území České republiky,⁷⁸⁹ může dojít k tomu, že bude za účelem seznámení se písemnostmi obsaženými ve spisu nutné cestovat

⁷⁸³ § 52 an. daňového řádu.

⁷⁸⁴ § 53 a § 54 daňového řádu.

⁷⁸⁵ § 66 an. daňového řádu.

⁷⁸⁶ Tamtéž.

⁷⁸⁷ § 69 daňového řádu.

⁷⁸⁸ § 69 odst. 1 daňového řádu.

⁷⁸⁹ § 8 odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky a § 6 odst. 2 zákona o Celní správě České republiky.

i stovky kilometrů. Proto by v duchu právního principu transparentnosti měl daňový řád *de lege ferenda* stanovit, že má být na dálku umožněno nahlížení do spisu, což by vylučovalo výklad v tom směru, že postačí pouze poskytnout informace o obsahu spisu bez jeho vzdáleného zpřístupnění.

Právní princip **začlenění a dostupnosti** (eG 6)⁷⁹⁰ spočívá v požadavku na to, aby právní úprava elektronizace veřejné správy pamatovala na potřeby různých znevýhodněných skupin, jako například starších osob, osob s postižením nebo osob z jazykové menšiny. Tyto skupiny nesmí být vyloučeny faktickými překážkami z elektronizace například tím, že by určité služby veřejné moci byly poskytovány pouze prostřednictvím aplikací nezpůsobitelných pro používání zrakově postiženými osobami. Na základě aplikace tohoto principu by stejně tak neměla být přijímána právní regulace, která počítá s tím, že je každý stejně technicky zdatný. Tento princip se tak doplňuje s principem eG 2, protože vedle možnosti nevyužít elektronizovaného prostředku pro komunikaci s orgánem veřejné moci by mělo právo předvídat použití prostředků sice elektronických, avšak co možná jednoduchých, pokud jde o jejich použití.

I když v praxi bohužel může nastat situace, kdy je v důsledku konstrukce daně určitá skupina zdaněna jinak než jiné skupiny,⁷⁹¹ je zásadně nepřijatelné, aby se takové rozdíly projevíly i při správě daní. Z tohoto důvodu neobsahují daňové právní předpisy ustanovení, které by bylo s právním principem začlenění a dostupnosti v rozporu, snad s výjimkou již zmíněné povinné elektronizace v případě formulářových podání, které není vstřícné osobám s menší počítačovou gramotností. I vůči těmto osobám by však měla být právní úprava vstřícná.

Na základě právního principu **otevřenosti** (eG 7)⁷⁹² by se orgány veřejné moci měly otevřít veřejnosti a sdílet s nimi informace, a to ideálně formou otevřených dat. Tento právní princip je realizován zejména zákonem o svobodném přístupu

⁷⁹⁰ EVROPSKÁ KOMISE, pozn. 169, str. 4.

⁷⁹¹ Srov. např. STAUDT, Nancy C. Taxing Housework. In: INFANTI, Anthony C. a Bridget J. CRAWFORD, ed. *Critical Tax Theory: An Introduction*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, str. 162-169. ISBN 978-0-521-73492-9. nebo KNAUER, Nancy J. The Internal Revenue Code as Sodomy Statute. In: CRAWFORD, Bridget J. a Anthony C. CRAWFORD, ed. *Critical Tax Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, str. 192-199. ISBN 978-0-521-73492-9.

⁷⁹² Tamtéž.

k informacím. Současně by však tento právní princip měl vést k minimalizaci výluk z práva na informace pouze na případy opravdu nezbytné. Hodnotou sledovanou tímto právním principem je nejen efektivita (například možnost propojení registru smluv s obchodním rejstříkem umožňuje nalézt podezřelé vazby mezi soukromým sektorem a orgány veřejné moci), ale je jím také zájem na tom, aby informace shromážděné z veřejných prostředků byly opravdu veřejným statkem, který bude sloužit veřejnosti.

Stejně jako v případě právního principu sdílení informací mezi orgány veřejné moci je i princip otevřenosti v rozporu s daňovou mlčenlivostí, a proto se při správě daní spíše neuplatní. Na druhou stranu, pokud jde o zveřejňování informací, které se netýkají konkrétního řízení, uplatní se princip otevřenosti v plném rozsahu. Obecně platí, že informace zveřejňované správcem daně musí být bez ohledu na jejich primární způsob zveřejnění přístupné i prostřednictvím sítě Internet.⁷⁹³

Právní princip **preference propojitelnosti** (eG 8)⁷⁹⁴ stanoví požadavek na to, aby elektronizace veřejné správy byla prováděna takovými prostředky, které lze bez větších nákladů propojit s jinými orgány veřejné moci či se systémy osob soukromého práva. Právo by tak mělo upřednostňovat taková řešení, která umožní hladké napojení takových systémů. Sledovanou hodnotou je pak opět efektivita. S právním principem eG 8 souvisí právní princip **přeshraničního přístupu** (eG 9),⁷⁹⁵ který princip eG 8 rozšiřuje na přeshraniční případy – elektronizace veřejné správy by měla být prováděna tak, aby umožnila mezinárodní propojení v rámci Evropské unie.

Jak bylo rozvedeno výše, je při správě daní využíváno automatizovaného přístupu správce daně do rejstříků a evidencí jiných orgánů veřejné moci, a dokonce osob také soukromého práva, například bank. Aby byl takový přístup možný, je nutné uplatňovat právní princip propojitelnosti, který tak je v těchto ustanoveních implicitně přítomen. Stejně tak je princip propojitelnosti nutné aplikovat při určování formátu pro formulářová podání, který musí být formátem otevřeným a strojově čitelným.⁷⁹⁶ Princip propojitelnosti lze vysledovat i v případě evidence tržeb, protože zákon o evidenci tržeb nepředpokládá poskytování informací prostřednictvím proprietárních

⁷⁹³ Srov. část 3.2.3.

⁷⁹⁴ EVROPSKÁ KOMISE, pozn. 169, str. 4.

⁷⁹⁵ Tamtéž.

⁷⁹⁶ Srov. část 3.2.2.

zařízení, na jejichž dodávku by měl monopol správce daně nebo určitá jím pověřená osoba. Princip přeshraničního přístupu je pak uplatňován v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní pomocí společné komunikační sítě.⁷⁹⁷

Právní princip **bezpečnosti a integrity dat** (eG 10)⁷⁹⁸ spočívá požadavku na zamezení neoprávněného přístupu k údajům a jejich neoprávněné změny.

Z důvodu povinnosti zachovávat daňovou mlčenlivost se právní princip bezpečnosti a integrity dat musí projevit při správě daní ve zvýšené míře. Daňový řád výslovně stanoví povinnost odpovídající tomuto právnímu principu.⁷⁹⁹

Právní princip **technologické neutrality** (eG 11)⁸⁰⁰ reaguje na to, že vývoj v oblasti informačních a komunikačních technologií je velmi překotný, což je v rozporu s požadavky na stabilitu práva, pokud by mělo právo tento vývoj následovat. Z tohoto důvodu by právní úprava neměla předepisovat používání určitých technologií.

I tento právní princip je při správě daní dodržen, daňové zákony nepředepisují použití konkrétní technologie pro plnění stanovených povinností.

Dalším právním principem je právní princip **rovnocennosti elektronického právního jednání** (eG 12).⁸⁰¹ Podle tohoto principu by neměl být činěn rozdíl mezi právním jednáním v elektronické a v listinné podobě a stejně by mělo být přístupováno i k elektronickému podpisu.

Ani v případě právního principu rovnocennosti elektronického právního jednání nedochází k rozporu s právní úpravou *de lege lata*, protože se uplatní nařízení eIDAS, které tento princip vynucuje z pozice evropského práva. Z tohoto důvodu by případný konflikt s tímto právním principem vedl nutně k tomu, že by rozporná národní úprava musela do značné míry ustoupit.

⁷⁹⁷ § 27 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

⁷⁹⁸ EVROPSKÁ KOMISE, pozn. 169, str. 4.

⁷⁹⁹ § 55 odst. 1 daňového řádu.

⁸⁰⁰ Srov. např. body odůvodnění č. 26 a 27 nařízení eIDAS.

⁸⁰¹ Srov. např. čl. 25 nařízení eIDAS.

Konečně lze dovést právní princip **zákazu přírážky za elektronizovaný úkon orgánu veřejné moci** (eG 13). Přírážka za provedení elektronizovaného úkonu orgánu veřejné moci by naplnila teoretické znaky poplatku.⁸⁰² Základ pro tento právní princip lze proto dovést z ústavní maximy, podle které lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona.⁸⁰³ Pokud by již taková přírážka byla na provedení elektronizovaného úkonu orgánu veřejné moci uvalena, musela by být zákonem předvídaná. Nepříjemná tak byla praxe katastrálních úřadů, které přijímaly platbu správního poplatku platební kartou, avšak vybíraly spolu s tím zákonem nepředvídanou přírážku označovanou jako „transakční poplatek“.⁸⁰⁴ Mám však za to, že ani není žádoucí obdobný transakční poplatek legalizovat tím, že by byl zakotven v zákoně, například v zákoně o správních poplatcích. Naopak lze v právním řádu sledovat tendenci elektrizované úkony orgánu veřejné moci podrobit výhodnějšímu zpoplatnění, jako se například děje v případě elektronického platebního rozkazu⁸⁰⁵ nebo v případě vydání stejnopisu vytištěného na tiskárně počítače.⁸⁰⁶ Tento právní princip lze vysledovat také v navrženém zákoně o právu na digitální služby, který obsahuje novelu zákona o správních poplatcích zavádějící slevu na poplatek za úkon provedený na elektronickém formuláři.⁸⁰⁷ Tato tendence je v souladu s tím, že v konečném důsledku elektronizace určitého právního institutu šetří čas a další prostředky všech zúčastněných stran, a proto by nebylo vhodné zavést demotivační prvek, kterým by zvláštní zpoplatnění elektronizovaného právního institutu jistě bylo. Navíc i postup podle neelektronizovaného právního institutu s sebou nese náklady, například v případě hotovostních plateb je třeba zabezpečit ochranu peněz před jejich odcizením. Současně by zavedení přírážky za elektronizovaný úkon orgánu veřejné moci do značné míry popíralo dříve uvedené právní principy eGovernmentu.

⁸⁰² KARFÍKOVÁ, Marie a Radim BOHÁČ. Daňové právo. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 152.

⁸⁰³ Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

⁸⁰⁴ Platební karty. In: ČÚZK: Katastrální úřad pro Jihočeský kraj [online]. České Budějovice: ČÚZK, c2016, 11.01.2016 [cit. 2019-04-22]. [Citováno podle internetového archivu Internet Archive Wayback Machine].

⁸⁰⁵ Položka 2 sazebníku soudních poplatků In: Příloha zákona o soudních poplatcích.

⁸⁰⁶ Položka 3 písm. a) sazebníku správních poplatků In: Příloha zákona o správních poplatcích.

⁸⁰⁷ § 21 In: KOŘANOVÁ, Barbora, Martin KUPKA, Ivan BARTOŠ a kol. *Návrh poslanců Barbory Kořanové, Martina Kupky, Ivana Bartoše, Pavla Jelínka, Pavla Kováčika, Jana Chvojky, Jana Bartoška, Heleny Langšádlové, Věry Kovářové a dalších na vydání zákona o právu na digitální služby a o změně některých zákonů*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2019. Sněmovní tisk 447/0, 8. volební období.

Pokud jde o oblast správy daní, platí, že zákon nestanovuje žádnou formu přírážky za provedení elektronizovaného úkonu, a tedy i tento právní princip je dodržen.

Všechny právní principy eG 1 až eG 13 jsou normativními právními principy a v případě, kdy jim právní úprava neodpovídá, mělo by dojít *de lege ferenda* k legislativním změnám, které by co možná naplnily cíle sledované těmito principy při respektování jiných právních principů a zájmů, se kterými by případně mohlo dojít ke kolizi. To se týká zejména povinnosti dodržet daňovou mlčenlivost.

4.3 Právní principy elektronizace správy daní v úzkém smyslu

Vedle právních principů, které se obecně vztahují k eGovernmentu, a tedy se do značné míry uplatní i v případě elektronizace správy daní v úzkém smyslu, lze nalézt také právní principy, které jsou vlastní pouze elektronizaci správy daní.

Již výše bylo při posuzování právního principu eG 2, tedy elektronizace jako volby, konstatováno, že se tento právní princip uplatní při správě daní pouze do určité míry. Naopak lze při správě daní ve vztahu k formulářovým podáním rozpoznat právní princip **vynucování elektronizovaného institutu** (ESD 1). Existenci tohoto právního principu dokládá právě konstrukce tzv. elektropokuty⁸⁰⁸ navázané na povinnost vymezených daňových subjektů činit formulářová podání elektronicky v předepsaném formátu a struktuře. Povinnost podávat formulářová podání elektronicky měla nejprve být zavedena bez tohoto donucovacího prostředku,⁸⁰⁹ avšak před nabytím účinnosti novely daňového řádu byla v daňovém řádu zakotvena nová pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, která jako jednu ze skutkových podstat obsahovala právě pokutu za porušení povinnosti učinit podání v elektronické podobě.⁸¹⁰ Podle důvodové zprávy sice jde o opatření trestající a nikoliv

⁸⁰⁸ Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 247a odst. 2 daňového řádu.

⁸⁰⁹ Čl. III zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

⁸¹⁰ Čl. VI bod 21 zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

vynucovací,⁸¹¹ ale to je nutné chápat tak, že tato pokuta neslouží k vynucení podání elektronického podání v jednotlivém případě. V delším časovém horizontu je však zjevně záměrem zákonodárce vynutit takové chování, za které nebude tato pokuta ukládána, tedy v tomto případě vynutit používání elektronizované verze institutu. Tento princip nemá vnější projev pouze v podobě pokuty, ale projevuje se také jinými procesními následky, jako například neúčinností podání.⁸¹² V takovém případě se namísto pokuty uplatní následek nepodání daného podání. I tento postup má za cíl vynutit určité chování, a to za použití mírnějšího prostředku.

Je obtížné nalézt hodnotové zakotvení tohoto právního principu, protože podle mého názoru odporuje jak výše uvedeným právním principům elektronizace veřejné správy (zejména právnímu principu eG 2), tak není jasný vztah k některým základním zásadám správy daní, jako například zásadě vstřícnosti či zásadě hospodárnosti. Proto tento právní princip považuji za právní princip deskriptivní – jeho projev lze nalézt *de lege lata* v právním řádu, aniž by byl hodnotově odůvodněn hlouběji než naléhavou potřebou zajistit určité chování.

Jak bylo rozebráno v části 2.3.3, není nevyhnutelně nutné podporovat elektronizaci správy daní pomocí jejího vynucování. Naopak je možné zrcadlově k právnímu principu ESD 1 formulovat právní princip **pozitivní motivace k využívání elektronizovaného institutu** (ESD 2), tedy podpory elektronizace nerepresivními prostředky. V části 2.3.3 byly popsány příklady opatření naplňujících tento princip obvyklé v zahraničí. V Itálii tak například používání systému elektronické fakturace vede ke kratší době pro vrácení nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty. Pozitivní motivace však nemusí spočívat pouze v rychlejším vrácení peněžních prostředků. V kapitole 2.3.3 byly dále popsány případy, kdy dobrovolné používání elektronických systémů pro správu daní vede ke snížení pravděpodobnosti uplatnění kontrolních postupů vůči daňovému subjektu, případě Švédský příklad, kde byl systém správce daně pro sběr údajů z fakturace sestaven tak, že jej drobní podnikatelé mohli současně používat jako svůj základní účetní software.

⁸¹¹ Důvodová zpráva In: VLÁDA. *Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2014. Sněmovní tisk 252/0, 7. volební období. str. 239

⁸¹² Např. § 101a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

Právní princip ESD 2 se však začíná projevovat i v České republice. Například podle aktuálního návrhu Ministerstva financí zaslaného do meziresortního připomínkového řízení by mělo dojít v případě učinění elektronického podání k prodloužení lhůty pro podání daňového tvrzení.⁸¹³

Právní princip ESD 2 zdánlivě porušuje právní princip rovnosti, tedy ústavní maximu, že si je každý před zákonem roven. S tím však nelze souhlasit. Ústavní princip neakcesorické rovnosti (tedy rovnosti nenavázané na realizaci jiného ústavního práva) podle čl. 1 Listiny neznamena rovnost absolutní, ale jde o rovnost relativní. To znamená, že s daňovými subjekty ve stejném postavení má být nakládáno stejně a s daňovými subjekty v rozdílném postavení má být naopak nakládáno rozdílně.⁸¹⁴ Rozlišovat mezi daňovými subjekty je tedy možné, ale současně toto rozlišování nesmí být svévolné, ale musí být řádně odůvodněno a musí mít racionální vztah k účelu zákona.⁸¹⁵ **Mám za to, že zájem na včasném a řádném plnění daňových povinností představuje legitimní cíl právní regulace a stejně tak je podle mého názoru legitimním cílem právní regulace zajištění toho, aby správa daní probíhala co nejefektivnějšími prostředky.** V takovém případě je tedy přijatelné rozdělit daňové subjekty na ty, které daňové povinnosti plní efektivně, a na ty ostatní a v návaznosti na to přistupovat k daňovým subjektům v první skupině preferenčním způsobem.

Daně představují nezbytný institut pro existenci státu. Nevylučují proto *a priori* použití represivních prostředků k vynucování plnění daňových povinností. Už z toho důvodu, že veřejná moc je zde pro obyvatele státu a nikoliv naopak, a protože mezi hlavní zájmy, které by měl stát chránit, patří svoboda, by však nemělo jít o prostředky základní, ale naopak by mělo jít o krajní prostředky pro případ, kdy není možné splnění daňových povinností zajistit mírnějšími prostředky. Proto mám za to, že by měl zákonodárce zohlednit před právním principem ESD 1 nejprve právní princip ESD 2.

⁸¹³ Čl. I bod 49 In: MINISTERSTVO FINANCÍ. *Návrh zákona, kterým se mění daňový řád a související zákony*. Praha: Úřad vlády, 2019. Čj. MF-7816/2019/32-15.

⁸¹⁴ TULÁČEK, Michal, pozn. 65, str. 3.

⁸¹⁵ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 7/03, pozn. 64.

Analýzou předpisů daňového práva lze nalézt právní princip týkající se zavádění nových elektronizovaných právních institutů nebo přeměny těch stávajících do elektronizované podoby. Při zavádění elektronizace se uplatňuje právní princip **postupného zavádění elektronizované podoby právního institutu** (ESD 3). Dokladem pro tento právní princip je například právní úprava platby daně platební kartou,⁸¹⁶ omezení povinnosti oznamovat změny registračních údajů v případě, kdy má správce daně zřízen automatizovaný přístup k určitému rejstříku nebo evidenci⁸¹⁷ nebo daňové informační schránky.⁸¹⁸ Tento princip se projevuje i v nespecifických oblastech elektronizace správy daní, například na již zmíněném příkladu elektronické dražby.⁸¹⁹ Podstatou tohoto právního principu je právní úprava s odloženým zavedením nové podoby právního institutu až na dobu, kdy bude daný správce daně technicky vybaven pro jeho řádné poskytování. Důvodem pro takový postup je zejména skutečnost, že správcem daně může být zásadně libovolný orgán veřejné moci,⁸²⁰ přičemž ani nemusí jít o orgán podřízený Ministerstvu financí. I v případě správců daně podřízených Ministerstvu financí však jde zejména o dvě relativně nezávislé soustavy správních orgánů, a sice o orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky. Tyto soustavy orgánů samy spravují jimi používané informační a komunikační technologie,⁸²¹ což mimo jiné znamená, že ani v případě správců daně spadajících do resortu Ministerstva financí nemusí dojít k jednotnému zavedení určité technologie. V takovém případě je buď možné stanovit dostatečnou legisvakaci a současně povinnost správce daně zavést daný právní institut, nebo je možné vycházet z popisovaného právního principu ESD 3. Obdobně jako v případě právního principu ESD 1 je však právní princip ESD 3 založen spíše na praktické potřebě, než že by sledoval určitou hodnotu. Proto ani tento princip nemůže sloužit jako vodítko pro ideální právní úpravu, ke které by mělo být *de lege ferenda* směřováno. Navíc tento právní princip může zvyšovat právní nejistotu ohledně toho, jaká právní úprava se má vlastně v daný okamžik aplikovat.⁸²² Z tohoto důvodu nelze

⁸¹⁶ § 51 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

⁸¹⁷ § 127 odst. 4 daňového řádu.

⁸¹⁸ § 69 an. daňového řádu.

⁸¹⁹ § 194a odst. 1 daňového řádu.

⁸²⁰ § 10 odst. 1 daňového řádu.

⁸²¹ K možnostem outsourcingu srov. část 3.3.

⁸²² TULÁČEK, Michal. Zveřejňování informací správcem daně jako zdroj nejistoty v podnikatelském prostředí. In: ŠRAMKOVÁ, Dana, Michal JANOVEC a Jiří VALDHANS (eds.). *DNY PRÁVA 2017* –

právní princip ESD 3 označit za normativní, a jde tak pouze o právní princip deskriptivní.

Na příkladu elektronické dražby se však ukazuje, že právní princip ESD 3 může vést i k tomu, že se skutečné řešení problémů odsouvá na později, aniž by došlo k důkladnému rozmyšlení odpovídající právní úpravy, což není žádoucí.⁸²³

Konečně v části 3.5 byla argumentace založena na existenci právního principu **odpovědnosti daňového subjektu** (ESD 4). Tento princip vychází z právního principu autoaplikace daňového práva⁸²⁴ a spočívá v tom, že bez ohledu na to, kdo způsobil selhání nástroje použitého daňovým subjektem k vytvoření podání a k vypočtení daně, je to právě daňový subjekt, kdo za takové selhání odpovídá. Daňový subjekt se tak odpovědnosti zásadně nemůže zříct, ani ji převést na jinou osobu, a vůči této jiné osobě může případně uplatnit pouze regresní nárok. I tento právní princip je ze své povahy normativním právním principem.

4.4 Shrnutí kapitoly

V této kapitole byl vymezen pojem právního principu jako pravidla představujícího řídicí ideu právní regulace, které je součástí právního řádu. Na rozdíl od právní normy představující elementární pravidlo chování, které buď platí nebo neplatí, však právní princip v případě kolize s jiným právním principem nemusí ustoupit zcela, ale může se uplatnit v té míře, v jaké co nejméně zasahuje do jiného principu. Právní principy mohou být buď deskriptivní, tedy principy, které lze zjevně *de lege lata* pozorovat v právním řádu, aniž by nutně musely mít nějaké hlubší hodnotové ukotvení, nebo mohou být normativní, kdy vyjadřují určitou hodnotu, ke které by právní řád měl *de lege ferenda* směřovat.

Právní principy mohou být buď platné pro celý právní řád, nebo mohou mít užší platnost a může tak jít o odvětvové principy. Toto odvětví může být různě široké,

DAYS OF LAW 2017. Část III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí. 1 vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018, Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, svazek č. 614, str. 350-362. ISBN 978-80-210-8974-7.

⁸²³ Blíže k tomu na str. 55 a násl.

⁸²⁴ KARFÍKOVÁ, Marie a Radim BOHÁČ. Daňové právo. In: KARFÍKOVÁ, Marie a kol., pozn. 1, str. 167.

přičemž v návaznosti na zaměření této práce jsou relevantní právní principy elektronizace veřejné správy a právní principy elektronizace správy daní. S ohledem na skutečnost, že je elektronizace správy daní podmnožinou elektronizace veřejné správy, bylo by *a priori* možné předpokládat, že se právní principy elektronizace veřejné správy bez dalšího použijí i v oblasti elektronizace správy daní. Z podrobnější analýzy jednotlivých právních principů však vyplynulo, že to platí pouze do určité míry.

V tabulce je 1 uveden přehled posuzovaných právních principů elektronizace veřejné správy s uvedením, zda se jedná o normativní nebo deskriptivní právní princip a s vyznačením toho, zda se tento princip uplatní při správě daní.

Označení	Název	Druh	Uplatní se
eG 1	Preference elektronizace	Normativní	Uplatní se
eG 2	Elektronizace jako volba	Normativní	Upozaděn (kolize s právním principem ESD 1)
eG 3	Jedno předložení informace veřejné moci	Normativní	Uplatní se
eG 4	Sdílení informací mezi orgány veřejné moci	Normativní	Uplatní se částečně (kolize s daňovou mlčenlivostí)
eG 5	Transparentnost	Normativní	Uplatní se
eG 6	Začlenění a dostupnost	Normativní	Uplatní se
eG 7	Otevřenost	Normativní	Uplatní se částečně (kolize s daňovou mlčenlivostí)
eG 8	Preference propojitelnosti	Normativní	Uplatní se
eG 9	Přeshraniční přístup	Normativní	Uplatní se
eG 10	Bezpečnost a integrita dat	Normativní	Uplatní se
eG 11	Technologická neutralita	Normativní	Uplatní se
eG 12	Rovnocennost elektronického právního jednání	Normativní	Uplatní se
eG 13	Zákaz přírážky za elektronizovaný úkon orgánu veřejné moci	Normativní	Uplatní se

Tabulka 1: Přehled právních principů elektronizace veřejné správy

Lze shrnout, že se právní principy, kterými se řídí elektronizace veřejné správy, zásadně uplatní i při elektronizaci správy daní. Výjimku tvoří právní principy, jejichž podstatou je sdílení informací. S ohledem na povinnost zachovávat daňovou mlčenlivost tyto právní principy musí ustoupit do pozadí. Nejsou však zcela popřeny, protože se uplatní alespoň jednosměrně, tedy pokud jde o tok informací ke správci daně. Zvláštní případ pak představuje popření principu elektronizace jako volby, protože v českém daňovém právu je elektronizace spíše vynucována. Princip elektronizace jako volby není popřen z důvodu kolize s některým z právních principů daňového práva, ale jde o politiku současného českého zákonodárce. Jak se však ukázalo při analýze právních principů elektronizace správy daní, nemusí jít o jediný způsob, jak prosazovat elektronizaci správy daní, protože je možné postupovat i cestou pozitivní motivace k využívání elektronizovaného institutu. Přehled právních principů elektronizace správy daní je uveden v tabulce 2.

Označení	Název	Druh
ESD 1	Vynucování elektronizovaného institutu	Deskriptivní
ESD 2	Pozitivní motivace k využívání elektronizovaného institutu	Normativní
ESD 3	Postupné zavádění elektronizované podoby právního institutu	Deskriptivní
ESD 4	Odpovědnost daňového subjektu	Normativní

Tabulka 2: Přehled právních principů elektronizace správy daní

5 Závěr

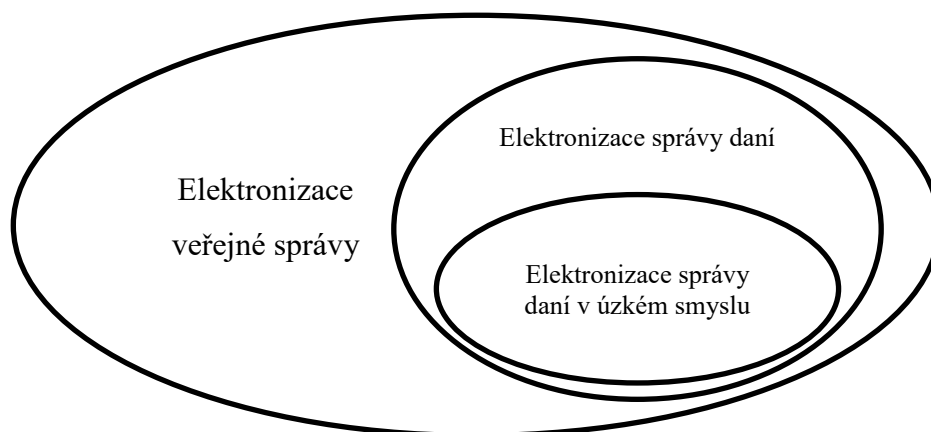
Cílem této práce bylo prozkoumání jednotlivých právních aspektů elektronizace správy daní. Za tím účelem byly v úvodu vytyčeny čtyři výzkumné otázky, které konkretizovaly předmět právního výzkumu. V této závěrečné kapitole na tyto výzkumné otázky na základě výsledků výzkumu odpovím.

5.1 Výsledky výzkumu

První výzkumnou otázkou byla otázka, **co je elektronizace správy daní, v čem spočívá a zda se překrývá s elektronizací veřejné správy obecně.** Elektronizace správy daní je neprávnickým jevem, který souvisí se správou daní. V nejširším pojetí jde o **využívání informačních a komunikačních technologií při správě daní**, pokud jde o elektronizaci správy daní ve statickém smyslu, nebo o **proces zavádění těchto technologií**, pokud jde o elektronizaci správy daní v dynamickém smyslu. V této práci jsem podrobně nezkoumal elektronizaci správy daní v dynamickém smyslu, a proto budu v dalším textu popisovat pouze elektronizaci správy daní ve statickém smyslu.

Tu lze rozdělit na dvě základní oblasti. První oblastí je elektronizace správy daní v úzkém smyslu, která spočívá ve **využívání informačních a komunikačních technologií při správě daní specifickým způsobem, který se neuplatní v jiné oblasti veřejné moci, nebo se zde uplatní ve zcela marginální míře.** Příkladem jsou například formulářová podání ve formátu a struktuře stanoveném správcem daně. Naopak využívání informačních a komunikačních technologií při správě daní, které nespadá do takto vymezené elektronizace správy daní v úzkém smyslu, představuje **nespecifické oblasti elektronizace správy daní.** Jde o oblasti, které nejsou vlastní správě daní a uplatní se i v dalších oblastech elektronizace veřejné správy, například doručování pomocí datových schránek.

Z uvedeného plyne, že pojem elektronizace správy daní nemá totožný obsah jako elektronizace veřejné správy. Protože je však správa daní součástí veřejné správy, i když součástí relativně specifickou, musí být také elektronizace správy daní podmnožinou elektronizace veřejné správy obecně.



Obrázek 7: Vztah elektronizace veřejné správy a elektronizace správy daní

Současně však platí, že stejně jako má správa daní specifika, která ji odlišují od ostatní veřejné správy, má i elektronizace správy daní svá specifika odlišující ji od obecné elektronizace veřejné správy. Proto má smysl výše uvedené dělení na elektronizaci správy daní v úzkém smyslu a na nespécifické oblasti elektronizace správy daní.

Hlavní faktor, který odlišuje správu daní od obecné správy, a který má současně zásadní odraz v elektronizaci správy daní, je nutnost zohlednit povinnost mlčenlivosti, která je výrazně silnější než například mlčenlivost správních orgánů podle správního řádu. Současně je pro správu daní typický sběr informací o daňových subjektech, aby mohla být překonána informační asymetrie mezi nimi a správcem daně. Použití informačních a komunikačních technologií umožňuje s těmito informacemi zacházet výrazně efektivněji, pokročile je analyzovat, pracovat s neomezeným počtem jejich kopií, integrovat je s informacemi z dalších zdrojů nebo je například vyměňovat se zahraničím. To však s sebou nese intenzivní zásah do soukromí daňových subjektů.

Elektronizace správy daní není tématem, které by se řešilo pouze v České republice. Naopak, jde o téma řešené doslova po celém světě, přičemž je možné čerpat inspiraci ze zahraničních zkušeností, například pokud jde o předvyplňování daňových tvrzení.

Druhou výzkumnou otázkou byla otázka, **jaké právní aspekty má elektronizace správy daní v oblastech specifických pouze pro správu daní.** Obecně lze konstatovat, že elektronizace správy daní musí mít oporu v právních normách pramenících ze zákona nebo z podzákonného právního předpisu vydaného na základě zákona a v jeho mezích. Tato právní úprava by neměla vynucovat konkrétní technické řešení a neměla by zbytečně kazuisticky upravovat podrobnosti elektronizovaného právního institutu v případech, kdy lze zjevně přímo nebo alespoň obdobně použít právní úpravu jeho neelektronizované podoby. S tím v protikladu však stojí požadavek právní jistoty, protože vždy musí být zřejmé, jaké právní normy vyplývají z právní úpravy. Vždy je tak při tvorbě právní úpravy zapotřebí mít představu o tom, jakým způsobem má být elektronizovaný právní institut aplikován, aby nebyla přijata blanketní právní úprava, ze které nebude jasné, kdo má jakým způsobem postupovat, zejména pokud má být nedodržení této právní úpravy deliktem, za který hrozí delikt.

S ohledem na intenzivní zásah do soukromí plynoucí z efektivního zpracování informací má elektronizace správy daní nejen finančněprávní aspekty, ale má také aspekty **ústavněprávní**, protože zasahuje do práva na ochranu soukromí a práva na informační sebeurčení, která jsou garantovaná Listinou. Tato práva svědčí nejen daňovým subjektům, které jsou fyzickými osobami, ale do značné míry i **svědčí i právníckým osobám.**

Právní aspekty elektronizace správy daní se dotýkají několika základních oblastí. Jde zejména o oblast komunikace mezi správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daní, dalšími osobami a jinými orgány veřejné moci, včetně orgánů zahraničních. Dále jde o zpracování údajů o daňových subjektech v informačních systémech a z toho vyplývající zásahy do soukromí daňových subjektů. V neposlední řadě je pak také aktuální otázka odpovědnosti správce daně za selhání jím poskytnutých nástrojů.

Pokud jde o oblast komunikace mezi správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daní, dalšími osobami a jinými orgány veřejné moci, včetně orgánů zahraničních, lze konstatovat, že na rozdíl od jiných oblastí elektronizace veřejné moci je v rámci elektronizace správy daní problematické používat **elektronickou poštu pro doručování.** Jde nejen o problém *de lege lata*, ale s ohledem na otevřený

charakter zpráv elektronické pošty znemožňující dodržení povinnosti mlčenlivosti podle daňového řádu a s ohledem na absenci prokazatelného doložení toho, že zpráva byla doručena, by byl problém takové doručování umožnit také *de lege ferenda*. Platí totiž, že bez součinnosti daňového subjektu by doručování elektronickou poštou vůbec nemohlo být realizováno. Tato součinnost by musela spočívat jednak v překlenutí otevřenosti zprávy elektronické pošty, ať již poskytnutím veřejného klíče pro šifrování zpráv, nebo souhlasu s použitím elektronické pošty při komunikaci. Dále by tato součinnost musela spočívat v potvrzování doručení zprávy. I v případě umožnění doručování elektronickou poštou by nebylo možné takto doručovat osobám, se kterými doposud správce daně nekomunikoval, a také by tento nástroj selhal v případě daňového subjektu, který by neplnil své daňové povinnosti. Pokud jde o podání, není elektronická pošta vyloučena. Naopak musí správce daně zřídit elektronickou podatelnu, která bude schopna zprávy elektronické pošty přijímat.

Aby byla elektronická komunikace efektivní, lze pro tzv. formulářová podání stanovit výměnný datový formát, zákon jej označuje jako formát a struktura datové zprávy, který bude povinně používán při komunikaci se správcem daně. Tento výměnný datový formát musí být **otevřený**, protože by jinak nebyla naplněna základní zásada správy daní, a sice zásada procesní rovnosti, a dále musí být **strojově čitelný**, protože jinak by jej správce daně nemohl automatizovaně zpracovat. Výměnný datový formát určuje správce daně, avšak podle mého názoru by jej **měl stanovovat stejný orgán, který určuje formuláře pro formulářová podání**, tedy Ministerstvo financí, protože by pro jednotlivý formulář měl existovat pouze jeden výměnný datový formát, bez ohledu na to, kolik je různých správců určité daně. Určení výměnného datového formátu se děje *de lege lata* jeho prostým zveřejněním na internetových stránkách správce daně. To však judikatura považuje za problematické a *de lege ferenda* požaduje, aby byl tento formát **určen právním předpisem**. Mám za to, že tento požadavek má racionální základ, avšak nepovažuji za vhodné, aby byl tento formát vyhlášen ve Sbírce zákonů. V každém případě by *de lege ferenda* měl být zaveden **prokazatelný způsob publikace** tohoto formátu, aby bylo možné zpětně zjistit, jaký obsah měla specifikace tohoto formátu k určitému dni. Pokud jde o propůjčení formy právního předpisu, mám za to, že by stačilo namísto toho **umožnit abstraktní přezkum specifikace výměnného datového formátu soudem**. Pokud by však měl být tento formát určen v právním předpise, pak by mohlo

jít o **právní předpis *sui generis***, vyhlášený ve zvláštní sbírce určené pro podobné technické dokumenty, kterým byla propůjčena forma právního předpisu, i když jimi materiálně nejsou.

Problém zpětného určení obsahu zveřejněné informace se však týká i dalších informací, které jsou prostřednictvím sítě Internet neadresně sdělovány osobám zúčastněným na správě daní. V případech, kdy jsou na internetových stránkách zveřejňovány informace zveřejněné také na úřední desce správce daně, je archivace těchto informací zajištěna archivací dokumentů svěřených z úřední desky. V případě informací, které jsou zveřejněny pouze prostřednictvím sítě Internet, ale taková archivace bez dalšího zajištěna není. Z tohoto důvodu není vhodné, aby informace, u kterých hrozí, že bude nutné zpětně prokazovat jejich obsah, byly zveřejněny pouze tímto způsobem. **Je proto vhodnější, aby tyto informace byly publikovány, například alespoň ve věstníku, jakým je Finanční zpravodaj.**

Údaje, které zpracovává správce daně při správě daní, jsou uloženy v informačních systémech. Ty jsou zpravidla externě dodávány, avšak s ohledem na povinnost mlčenlivosti podle daňového řádu **není možné, aby externí dodavatel prováděl správu informačního systému, při které by se mohl seznámit s údaji, kterých se mlčenlivost týká.** Tuto správu by tak měly vykonávat **pouze úřední osoby správce daně.**

Mezi správcem daně a daňovým subjektem existuje informační asymetrie, zpravidla pouze daňový subjekt disponuje údaji, na základě kterých lze stanovit daň ve správné výši. Z tohoto důvodu se pro správu daní používá zvláštní procesní předpis, který toto specifikum zohledňuje, a na základě kterého správce daně získává velké množství informací o daňových subjektech. Současně jsou však tyto informace nadstandardně chráněny proti neoprávněnému přístupu nebo proti zneužití. Přesto dochází do zásahu do práva na soukromí daňových subjektů garantovaných Listinou, a proto je nutné při zavádění každého takového opatření provést **test proporcionality** a posoudit, zda není do tohoto práva zasaženo nepřiměřeně. Obecně platí, že **informace získané při správě určité konkrétní daně mohou být použity při správě všech daní,** není tak nutné mezi jednotlivé spravované daně stavět příslovečnou „čínskou zed“. Tu je však nutné stavět mezi jednotlivé součásti orgánu veřejné moci, pokud jedna vykonává působnost správce daně a jiná vykonává jinou

působnost, například jde o obecní úřady. **I v případě získání informací ze zahraničí za použití institutů mezinárodní spolupráce při správě daní se na získané informace, které v poskytujícím státě podléhaly povinnosti mlčenlivosti, použije povinnost mlčenlivosti podle daňového řádu.**

Správce daně tradičně získával informace od jiných orgánů veřejné moci a od jiných osob než daňového subjektu na základě individuální výzvy k poskytnutí informací. S pomocí informačních a komunikačních technologií však může správce daně získávat informace automatizovaně, na základě dohody s poskytovateli, která má povahu **veřejnoprávní smlouvy nahrazující výzvu, která je rozhodnutím podle daňového řádu.** Daňový řád neobsahuje právní úpravu veřejnoprávních smluv a vylučuje subsidiární aplikaci správního řádu. Podle mého názoru se i přes tuto výlukou použije právní úprava veřejnoprávních smluv podle správního řádu *per analogiam*. Podle mého názoru by měl správce daně uzavření takové veřejnoprávní smlouvy nabídnout poskytovateli údajů vždy, když od něj očekává pravidelnější poskytování určitých informací. V případě orgánů veřejné moci stanoví zpravidla jednotlivé zákony, k jakým rejstříkům a evidencím, případně k jakým údajům z nich, mají jednotlivé orgány veřejné moci automatizovaný přístup. Mám za to, že **pokud jde o poskytování osobních údajů, mohou orgány veřejné moci uzavřít se správcem veřejnoprávní smlouvu na poskytování informací z rejstříků a evidencí pouze tehdy, pokud zákon výslovně stanoví správci daně pravomoc automatizovaně do nich přistupovat.**

Obdobně lze dohodnout automatickou výměnu informací mezi příslušnými orgány podle jednotlivých mezinárodních smluv upravujících mezinárodní spolupráci při správě daní. **Podle mého názoru jsou však ve vztahu k těmto dohodám příslušných orgánů tyto mezinárodní smlouvy v postavení rámcových smluv a samotné dohody příslušných orgánů mají být podle Ústavy ratifikovány parlamentem.**

Správce daně také získává informace přímo od daňových subjektů. Při tom není omezen pouze na informace obsažené v daňovém tvrzení, ale může vycházet z informací získaných na základě zákonem nebo správcem daně uložené **záznamní povinnosti.** Ta může spočívat nejen v průběžném vedení záznamů, které budou případně v budoucnu zkontrolovány a využity v daňovém řízení, ale s využitím

informačních a komunikačních technologií může spočívat ve sledování činnosti daňových subjektů v reálném čase, jako v případě evidence tržeb. To však současně přináší **nejintenzivnější možný zásah do práva na soukromí a na informační sebeurčení**. Z tohoto důvodu je třeba při každém zavedení takového opatření posoudit proporcionalitu takového zásahu. Je **nepřípustné zasahovat do soukromé sféry daňového subjektu, a tedy lze takto zasahovat pouze do sociální sféry daňového subjektu** (ta zahrnuje společenskou, občanskou a profesionální sféru). **Zásah do sociální sféry soukromí daňového subjektu v důsledku zaváděného opatření pak musí obstát v testu proporcionality.**

Bez ohledu na způsob, jakým správce daně získá informace o daňovém subjektu, může následně tyto informace analyzovat. Při tom je možné využít technik **vytěžování dat** (tzv. *data mining*). Pravomoc správce daně provádět vytěžování dat vyplývá z pravomoci provádět vyhledávací činnost a je současně podpořena daňovým řádem, který je jedním z adaptačních zákonů pro nařízení GDPR. Mám za to, že vytěžování dat není pouze možností, jak pracovat s daty, ale s ohledem na minimalizaci administrativní zátěže daňových subjektů, jiných orgánů veřejné moci a jiných osob, je **správce daně povinen provést vytěžování dat vždy, když to povede k hospodárnějšímu získání poznatků z informací, které má již ve svém držení.**

Posledním zkoumaným právním aspektem elektronizace správy daní byla odpovědnost za selhání nástroje poskytnutého správcem daně k sestavení daňového tvrzení. Bez ohledu na to, o jak sofistikovaný nástroj půjde, **vždy leží odpovědnost za obsah podání a správnost výše zaplacené daně na daňovém subjektu**. Současně mám za to, že **poskytování takového nástroje je službou veřejnosti, a nikoliv výkonem veřejné moci**. Pokud by tak v souvislosti se selháním tohoto nástroje vznikla škoda, nebylo by proto na místě aplikovat právní úpravu odpovědnosti státu za škodu při výkonu veřejné moci.

Třetí výzkumnou otázkou byla otázka, zda **je v oblastech specifických pouze pro správu daní de lege lata právní úprava v oblasti elektronizace správy daní dostatečná**. Odpověď na tuto výzkumnou otázku má dvě roviny. Tou první je otázka, zda ty aspekty elektronizace správy daní, které jsou *de lege lata* upraveny v právním řádu, jsou upraveny správně, nebo zda je nutná jejich revize. Druhou rovinou je pak

otázka, zda by *de lege ferenda* neměly být upraveny také další právní aspekty elektronizace správy daní, tedy zda nějaký aspekt zásadním způsobem v platném právním řádu upraven není nebo zda jeho právní úprava nevyvolává otázky, které by bylo vhodné řešit změnou právní úpravy.

V této práci jsem uvedl několik příkladů toho, kdy je právní úprava nedostatečná až chybná. Na příkladu jsem ukázal, že je chybné elektronizovat právní institut bez alespoň základní představy o tom, jakým způsobem má elektronizovaný právní institut v praxi fungovat. Zásadní problém lze spatřovat v právní úpravě **vyhlašování formátu a struktury pro formulářová podání**, protože v případě stávající právní úpravy, která neumožňuje jejich abstraktní soudní přezkum, lze mít zásadní pochyby o její ústavnosti. Za zásadní také považuji nejasný vztah k právní úpravě **veřejnoprávních smluv** při správě daní, což může vést k interpretačním a aplikačním problémům při sporech o výklad dohod o automatizovaném poskytování informací správci daně. V oblasti mezinárodní výměny informací pak považuji za dlouhodobě neudržitelný postup přijímání **dohod příslušných orgánů**, na základě kterých je vymezován okruh informací, které budou mezinárodně vyměňovány, a které nejsou uzavírány jako řádné mezinárodní smlouvy ratifikované Parlamentem. Pokud jde o **evidenci tržeb** pak mám za to, že toto opatření nadměrně zasahuje do práva na informační sebeurčení, protože by bylo možné dosáhnout menšího zásahu do tohoto práva zavedením alternativy, a sice registračních pokladen, přičemž by daňový subjekt měl mít volbu, zda použije buď registrační pokladny, které jsou sice nákladnější na pořízení a provoz, ale méně intenzivně zasahují do práva na informační sebeurčení, nebo použije evidenci tržeb, která sice větší měrou zasáhne do práva na informační sebeurčení, avšak provoz náklady na pořízení a provoz budou nižší. Konečně je nežádoucí absence právní úpravy pro případ, kdy **selžou veškeré prostředky elektronické komunikace se správcem daně, které má daňový subjekt k dispozici pro podání daňového tvrzení**. Daňový řád v takovém případě požaduje nemožné a neumožňuje požádat o navrácení lhůty v předešlý stav.

Naopak pokud jde o právní úpravu, která sice není nedostatečná až chybná, ale kterou považuji za vhodnou řešit, spadá sem podle mého názoru otázka právního zakotvení **Finančního zpravodaje**, protože některé zákony spoléhají na jeho existenci a předepisují publikaci vybraných informací v něm, aniž by zákon výslovně

stanovoval, který orgán veřejné moci jej má vydávat a jakým způsobem bude zajištěna jeho publikace a archivace. Dále by bylo vhodné posoudit možnost umožnění **externí správy informačních systémů správce daně**. Vůči externím správcům informačních systémů by bylo možné prolomit povinnost mlčenlivosti podle daňového řádu, za obdobných podmínek, jako je tak možné učinit vůči dalším osobám nebo orgánům veřejné moci. V neposlední řadě pak platí, že by zákonodárce mohl zákonem upravit povinnost správce daně **předvyplňovat daňová tvrzení** s tím, že by současně mohl na toto předvyplnění navázat samovyměření daně pro případ, kdy daňový subjekt nevyužije možnost změny v předvyplněném formuláři, například proto, že nemá žádné další příjmy, o kterých by správce daně neměl informace. V takovém případě by mimo jiné bylo postaveno na jisto, že předvyplňování daňového tvrzení není pouhou službou veřejnosti, ale jde o výkon veřejné správy. V souvislosti s možností selhání nástroje poskytnutého správcem daně k sestavení a podání daňového tvrzení bylo upozorněno na skutečnost, že k selhání může dojít po přijetí podání, kdy jej tento nástroj v důsledku selhání může ztratit. V této souvislosti by měl daňový řád obsahovat právní úpravu **rekonstrukce spisu**, aby bylo možné zákonem předvídaným způsobem na takový problém reagovat a vyřešit jej. Bez takové právní úpravy totiž nemusí být jasné, kdo má za rekonstrukci spisu odpovědnost a jaká práva a povinnosti má při tomto postupu daňový subjekt. V případě **registračního řízení** by mohl daňový řád stanovit, že ani v prvotním registračním podání není nutné uvádět údaje, které může správce daně automatizovaně zjistit z rejstříků a seznamů, do kterých má zřízení přístup, s výjimkou údajů identifikujících daňový subjekt, který učinil podání. V případě **daňové informační schránky** by bylo vhodné výslovně stanovit, že je možné se jejím prostřednictvím seznámit přímo s dokumenty uloženými ve spisu. Dále by mohl daňový řád výslovně stanovit, že se pro **úřední desku** použije subsidiárně správní řád, pokud zde opravdu existuje zájem na tom, aby se správní řád v tomto případě použil.

Čtvrtou výzkumnou otázkou byla otázka, **zda se v oblastech specifických pouze pro správu daní řídí elektronizace správy daní stejnými právními principy, jako elektronizace veřejné správy**. Elektronizace správy daní představuje zvláštní oblast elektronizace veřejné správy, a proto lze očekávat, že se při ní uplatní stejné právní principy, pokud se nedostanou do kolize se specifickými právními principy vyplývajícími ze zvláštní povahy správy daní. Představil jsem 13 právních

principů, které se vztahují k elektronizaci veřejné správy (tedy eGovernmentu) obecně. Z těchto 13 právních principů se 10 z nich uplatní při správě daní v plné míře.

Jde o právní principy:

- Preference elektronizace (eG 1)
- Jedno předložení informace veřejné moci (eG 3)
- Transparentnost (eG 5)
- Začlenění a dostupnost (eG 6)
- Preference propojitelnosti (eG 8)
- Přeshraniční přístup (eG 9)
- Bezpečnost a integrita dat (eG 10)
- Technologická neutralita (eG 11)
- Rovnocennost elektronického právního jednání (eG 12)
- Zákaz přírážky za elektronizovaný úkon orgánu veřejné moci (eG 13)

Další dva právní principy se uplatní pouze do určité míry, protože kolidují s povinností mlčenlivosti podle daňového řádu. V obou případech jde o právní principy týkající se výměny a poskytování informací:

- Sdílení informací mezi orgány veřejné moci (eG 4)
- Otevřenost (eG 7)

S ohledem na aktuální způsob prosazování elektronizace správy daní se pak spíše neuplatní právní princip **elektronizace jako volba** (eG 2), protože je upozaděn právním principem elektronizace správy daní **vynucování elektronizovaného institutu** (ESD 1), což však považuji za koncepční chybu v přístupu českého zákonodárce k elektronizaci správy daní. Současně platí, že i když je právní princip eG 2 upozaděn, neznamená to, že není s elektronizací správy daní *per se* kompatibilní.

Vedle již popsaného právního principu ESD 1 byly identifikovány další tři právní principy elektronizace správy daní:

- Pozitivní motivace k využívání elektronizovaného institutu (ESD 2)
- Postupné zavádění elektronizované podoby právního institutu (ESD 3)
- Odpovědnost daňového subjektu (ESD 4)

Jak však bylo uvedeno výše, není právní princip **pozitivní motivace k využívání elektronizovaného institutu** (ESD 2) v České republice bohužel zatím příliš patrný. V zahraničí je však obvyklý a podle návrhu novely daňového řádu, která je nyní v meziresortním připomínkovém řízení, dochází i v tuzemsku k příklonu tímto směrem.

Lze tak shrnout, že se sice obecné právní principy elektronizace veřejné správy v obecné rovině při elektronizaci správy daní uplatní, avšak vedle toho existují další právní principy, které jsou specifické pouze pro oblast elektronizace správy daní.

5.2 Budoucí výzkum

V této práci jsem představil elektronizaci správy daní a její právní aspekty. Jde však o téma tak rozsáhlé, že bylo zapotřebí předmět výzkumu zúžit na záležitosti vztahující se k jednotlivým výzkumným otázkám. Z tohoto důvodu zůstala řada dalších otázek neprozkoumána, přestože jde o zajímavá témata, která by si však vyžádala provedení samostatného výzkumu. Níže představím nejzákladnější směry, kterými by bylo možné navázat na témata, kterých se tato práce dotkla, a které by bylo vhodné dále rozvíjet.

Po vymezení elektronizace správy daní byl předmět výzkumu zúžen pouze na zkoumání elektronizace správy daní ve statickém smyslu, tedy zkoumání právních aspektů důsledků využívání informačních a komunikačních technologií při správě daní. Zavádění těchto technologií však s sebou také nese složité právní problémy, a proto by bylo vhodné provést samostatný právní výzkum, jehož předmětem by byla elektronizace správy daní v dynamickém smyslu.

Druhým směrem zúžení předmětu práce bylo zaměření se pouze na elektronizaci správy daní v úzkém smyslu, a tedy vyloučení nespécifických oblastí elektronizace správy daní. Tyto oblasti nebyly podrobeny zkoumání, protože nejsou jedinečné pro správu daní, ale jejich právní aspekty zasahují také do jiných právních oblastí. To však neznamená, že jsou ve všech právních oblastech tyto právní aspekty stejné, určitě existují specifika plynoucí ze zvláštní povahy správy daní, a proto by i tyto oblasti by bylo vhodné podrobit samostatnému výzkumu, a to zejména s důrazem na komparativní hledisko.

V částech 3.1 a 4.3 bylo zmíněno prosazování elektronizace správy daní. Prosazování elektronizace správy daní by bylo vhodné zkoumat také jako multioborový jev na pomezí práva, sociologie a etiky, protože otázka nejvhodnějšího prosazování určitého chování není otázka ryze právní, ale je pro právo zásadní. Tento výzkum by bylo možné provést za pomoci empiricky získaných údajů o úspěšnosti jednotlivých opatření k prosazování elektronizace správy daní.

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

Monografie a komentářová literatura

- ALINK, Matthijs a Victor van KOMMER. *Handbook on Tax Administration*. Second rev. ed. Amsterdam: IBFD, 2015. ISBN 978-90-8722-340-3.
- ARORA, Sanjeev a Boaz BARAK. *Computational Complexity: A Modern Approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009. ISBN 978-0521424264.
- BABČÁK, Vladimír, Karin PRIEVOZNÍKOVÁ a Miroslav ŠTRKOLEC. *Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii*. Bratislava: Eurokódex, 2012. ISBN 978-80-89447-86-2.
- BABČÁK, Vladimír, Karin ČAKOCI a Miroslav ŠTRKOLEC. *Finančné právo na Slovensku*. Bratislava: Miroslav Mračko, EPOS, 2017. ISBN 978-80-562-0191-6.
- BAKEŠ, Milan. *Teoretické otázky finančního práva*. Praha: Univerzita Karlova, 1979.
- BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michael KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BAKKER, Anuschka a Sander KLOOSTERHOF, ed. *Tax Risk Management: From risk to opportunity*. Amsterdam: IBFD, 2010. ISBN 978-90-8722-070-9.
- BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]*. Wolters Kluwer [cit. 2017-9-6]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN 2336-517X.
- BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.
- BOHÁČ, Radim a Hana KRASULOVÁ. *Zákon o dani z hazardních her: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-481-2.
- BROOKSHEAR, J. Glenn, David T. SMITH a Dennis BRYLOW. *Informatika*. Brno: Computer Press, 2013. ISBN 978-80-251-3805-2.
- DAMOHOŘSKÝ, Milan, Jaroslav DROBNÍK, Martin SMOLEK, Vojtěch STEJSKAL a Michal SOBOTKA. *Právo životního prostředí*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-747-2.
- EVANS, David, Justin ZOBEL a Paul GRUBA. *How to Write a Better Thesis*. Third ed. Cham: Springer, 2014. ISBN 978-3-319-04285-5. DOI: 10.1007/978-3-319-04286-2.
- GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 6. akt. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. ISBN 978-80-7380-454-1.

- GORDON, Richard K. Law of Tax Administration and Procedure. In: THURONYI, Victor, ed. *Tax Law Design and Drafting: Volume 1*. Washington: International Monetary Fund, 1996, str. 95-134. ISBN 1-55775-587-6.
- GREEN, Stuart P. Tax Evasion as Crime. In: BHANDARI, Monica, ed. *Philosophical Foundations of Tax Law*. Oxford: Oxford University Press, 2017, str. 57-78. ISBN 978-0-19-879843-9.
- HÁCHA, Emil, Antonín HOBZA, Jiří HOETZEL, František WEYR a Karel LAŠTOVKA, ed. *Slovník veřejného práva Československého: Svazek I. A až Ch*. Brno: Polygrafia, 1929.
- HEEKS, Richard. *Implementing and Managing eGovernment: An International Text*. London: SAGE Publications, 2006. ISBN 07-619-6791-5.
- HENDRYCH, Dušan, Taisia ČEBIŠOVÁ, Martin KOPECKÝ, Vladimír MIKULE, Richard POMAHÁČ, Helena PRÁŠKOVÁ, Josef STAŠA a Vladimír VOPÁLKA. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7179-254-3.
- HOLMES, Stephen a Cass R. SUNSTEIN. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999. ISBN 978-0-393-32033-6.
- HRABÁK, Jan a Tomáš NAHODIL. *Správní řád: Výkladové poznámky* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2018-1-12]. ASPI_ID KO500_2004CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN 2336-517X.
- HULMÁK, Milan, Václav BEDNÁŘ, Petr BEZOUŠKA a kol. *Občanský zákoník VI: Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014)*. Praha: C. H. Beck, 2014. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-287-8.
- Implementing Computerisation and Information Technology for Tax Administration*. London: Commonwealth Association of Tax Administrators, 2007. ISBN 978-0-9553540-2-1.
- KARFÍKOVÁ, Marie, Milan BAKEŠ, Radim BOHÁČ, Michael KOHAJDA, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Petr NOVOTNÝ, Pavlína VONDRÁČKOVÁ a Roman VYBÍRAL. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. Právní monografie. ISBN 978-80-7552-935-0.
- KMEC, Jiří, David KOSAŘ, Jan KRATOCHVÍL a Michal BOBEK. *Evropská úmluva o lidských právech: komentář*. Praha: C.H. Beck, 2012. ISBN 978-80-74003-65-3.
- KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: C.H. Beck, 1995. Beckovy právnické učebnice. ISBN 80-717-9028-1.
- KNAUER, Nancy J. The Internal Revenue Code as Sodomy Statute. In: CRAWFORD, Bridget J. a Anthony C. CRAWFORD, ed. *Critical Tax Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, str. 192-199. ISBN 978-0-521-73492-9.
- KNĚŽÍNEK, Jan, Petr MLSNA a Josef VEDRAL. *Příprava návrhů právních předpisů: Praktická pomůcka pro legislativce*. Praha: Úřad vlády ČR, 2010. ISBN 978-80-7440-023-0.

- KOUBA, Stanislav. *Systém principů daňového práva*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-685-4.
- KÜHN, Zdeněk. *Aplikace práva ve složitých případech: k úloze právních principů v judikatuře*. Praha: Karolinum, 2003. ISBN 80-246-0483-3.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej, Roman ONDRÝSEK, Petra NOVÁKOVÁ, Eva KOSTOLANSKÁ a Tomáš ROZEHNAL. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.
- LAU, Linda K., ed. *Managing Business with SAP: Planning, Implementation and Evaluation*. Hershey: Idea Group, 2005. ISBN 1-59140-378-2.
- MANKIW, N. Gregory. *Zásady ekonomie*. Praha: Grada publishing, 2009. ISBN 80-7169-891-1.
- MAŘÍK, Vladimír. Rozpoznávání. In: MAŘÍK, Vladimír, Olga ŠTĚPÁNKOVÁ, Jiří LAŽANSKÝ, Jiří HOŘEJŠ, Miroslav KUBÁT, Petr ŠTEPÁNEK a Zdeněk ZDRÁHAL. *Umělá inteligence (1)*. Praha: Academia, 2004, str. 145-167. ISBN 80-200-0496-3.
- MATES, Pavel a Vladimír SMEJKAL. *E-government v České republice: Právní a technologické aspekty*. 2. podst. přepr. a rozš. vyd. Praha: Leges, 2012. ISBN 978-80-87576-36-6.
- MELZER, Filip. *Metodologie nalézání práva: Úvod do právní argumentace*. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-149-9.
- MONTESQUIEU, de. *The Complete Works of M. de Montesquieu: Translated from the French in Four Volumes*. Volume the First. London: Evans, 1777, lii, 419 s.
- OECD. *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. 2002. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>
- OECD, RADA EVROPY. *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*. Paříž: OECD Publishing, 2011. ISBN 978-92-64-11560-6. DOI: 10.1787/9789264115606-en
- OECD. *Improving access to bank information for tax purposes*. Paříž: OECD Publications, 2000. ISBN 92-641-7649-7. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/improvingaccesstobankinformationfortaxpurposes.htm>
- OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014: Full version*. Paříž: OECD Publishing, 2015. ISBN 978-92-64-23902-9. DOI: 10.1787/9789264239081-en
- OECD. *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information Under a TIEA*. 2015. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Model-Protocol-TIEA.pdf>
- OECD. *Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD, 2015. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>

- OECD. *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work*. Paris: OECD Publishing, 2016. ISBN 978-92-64-25645-3. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264256453-en>.
- OECD. *Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing, 2017. ISBN 978-92-64-27912-4. ISSN 2307-7727, DOI: 10.1787/tax_admin-2017-en.
- PAVLÍČEK, Václav, Ján GRÓNSKÝ, Jiří HŘEBEJK, Věra JIRÁSKOVÁ, Jan KNĚŽÍNEK, Vladimír MIKULE, Petr MLSNA, Václav PAVLÍČEK, Pavel PEŠKA, Vladimír SLÁDEČEK, Radovan SUCHÁNEK, Jindřiška SYLLOVÁ a Pavel ZÁŘECKÝ. *Ústavní právo a státověda. II. Díl. Ústavní právo České republiky*. 1. úplné vyd. Praha: Leges, 2011. ISBN 978-80-87212-90-5.
- PAYNE, James L. *Costly Returns: The Burdens of the U. S. Tax System*. San Francisco: Institute for Contemporary Studies, 1993. ISBN 1-55815-215-6.
- PILNÝ, Ivan. *Digitální ekonomika: Žít, nebo přežít*. Brno: BizBooks, 2016. ISBN 978-80-265-0481-8.
- POMAHAČ, Richard. *Základy teorie veřejné správy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011. ISBN 978-80-7380-330-8.
- POMAHAČ, Richard, Robert BAŤA, Jakub HANDRLICA a David ŠPAČEK. *Veřejná správa*. Praha: C. H. Beck, 2013. ISBN 978-80-7400-447-6.
- PRAŽÁK, Jiří. *Rakouské právo správní. Část 1, Všeobecná část práva správního*. Praha: Jednota právnická, 1905.
- RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo*. Brno: Doplněk, 2008. ISBN 978-80-7239-230-8.
- SAMUELSON, Paul A. a William D. NORDHAUS. *Ekonomie*. 18. vydání. Praha: NS Svoboda, 2007. ISBN 978-80-205-0590-3.
- SEJKORA, Tomáš. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-226-4.
- SELDON, Arthur, A. R. ILERSIC, D. R. MYDDELTON, Christie DAVIES, Anthony CHRISTOPHER a HOUGHTON. *Tax Avoidance: The economic, legal and moral inter-relationships between avoidance and evasion*. London: Institute of Economic Affairs, 1979. IEA Readings. ISBN 0-255-36126-2.
- SHAW, Jonathan, Joel SLEMROD a John WHITING. Administration and Compliance. In: MIRRLEES, James, Stuart ADAM, Timothy BESLEY, Richard BLUNDELL, Stephen BOND, Robert CHOTE, Malcolm GAMMIE, Paul JOHNSON, Gareth MYLES a James POTERBA. *Dimension of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, 2013, str. 1100-1162. ISBN 978-0-19-955375-4.
- SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-060-2.
- SLÁDEČEK, Vladimír, Vladimír MIKULE, Radovan SUCHÁNEK a Jindřiška SYLLOVÁ. *Ústava České republiky: Komentář*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-590-9.

- SMEJKAL, Vladimír. *Datové schránky v právním řádu ČR: Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, s komentářem*. Praha: ABF, 2009. ISBN 978-80-86284-78-1.
- STAUDT, Nancy C. Taxing Housework. In: INFANTI, Anthony C. a Bridget J. CRAWFORD, ed. *Critical Tax Theory: An Introduction*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009, str. 162-169. ISBN 978-0-521-73492-9.
- SYLLOVÁ, Jindřiška. *Lisabonská smlouva: komentář*. Praha: C.H. Beck, 2010. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-339-4.
- VALEŠOVÁ, Renata a Jaroslav HRADIL. *Zákon o veřejných dražbách: Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-777-6.
- VESELÝ, Jan, Adam RAKOVSKÝ, Petr MIKŠOVSKÝ a Radka ŠIMKOVÁ. *Zákon o veřejných dražbách: Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2001. ISBN 80-7179-348-5.
- VOJTEK, Petr a Vít BIČÁK. *Odpovědnost státu za škodu při výkonu veřejné moci*. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2017. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-670-8.
- WINTR, Jan. *Říše principů: Obecné a odvětvové principy současného českého práva*. Praha: Karolinum, 2006. ISBN 80-246-1246-1.
- WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013. ISBN 978-80-87284-36-0.
- ŽELEZNÝ, Filip, Jiří KLÉMA a Olga ŠTEPÁNKOVÁ. Strojové učení v dobývání znalostí. MARÍK, Vladimír, Olga ŠTEPÁNKOVÁ a Jiří LAŽANSKÝ. *Umělá inteligence (4)*. Praha: Academia, 2003. ISBN 80-200-1044-0.

Články a příspěvky ve sbornících

- ALLINGHAM, Michael G. a Agnar SANDMO. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*. 1972, **1**(3-4), 323-338. DOI: 10.1016/0047-2727(72)90010-2. ISSN 0047-2727.
- AZARIAN, Reza. Social Ties. *Acta Sociologica*. 2010, **53**(4), 323-338. DOI: 10.1177/0001699310379437. ISSN 0001-6993.
- BERGMAN, Marcelo. Criminal Law and Tax Compliance in Argentina: Testing the Limits of Deterrence. *International Journal of the Sociology of Law*. 1998, **26**(1), 55-74. ISSN 0194-6595.
- BOHÁČ, Radim a Michal RADVAN. Vnímání daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění ve světle jejich ústavních aspektů. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. **2015**(2), 36-39. ISSN 1211-9946.
- DIRKIS, Michael. Looking Beyond Australia's Horizon: The Internationalisation of Australia's Domestic Taxation Information Gathering and Debt Collection Powers. In: WALPOLE, Michael a Chris EVANS, ed. *Tax Administration: Safe Harbours and New Horizons*. Birmingham: Fiscal Publications, 2008, str. 79-97. ISBN 978-190620102-9.
- GUADAMUZ, Andrés a Diane CABELL. *Analysis of UK/EU Law on Data Mining in Higher Education Institutions*. 2013. DOI: 10.2139/ssrn.2254481
- HIGHFIELD, Richard. Pre-Populated Income Tax Returns: The Next "Big Thing" in Reform of the Administration of Australia's Personal Income Tax System?. In:

- MCKERCHAR, Margaret a Michael WALPOLE, ed. *Further Global Challenges in Tax Administration*. Birmingham: Fiscal Publications, 2006, str. 331-357. ISBN 0-9545048-6-0.
- HRDLIČKA, Lukáš. Právní úprava oznámení zůstatku a hodnoty oznamovaného účtu jako mezera v zákoně o mezinárodní spolupráci při správě daní. *Daně a finance*. 2017, **25**(2), 11-15. ISSN 1801-6006.
- HRDLIČKA, Lukáš. Právní úprava zdanění příjmů fyzických osob ze sdílení volného času a vozidla s využitím digitálních platforem. In: PICHRT, Jan, BOHÁČ, Radim a MORÁVEK, Jakub. *Sdílená ekonomika – sdílený právní problém*. 1 vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, str. 163-172. ISBN 978-80-7552-874-2.
- JAMES, Simon, John HASSELDINE, Peggy HITE a Marika TOUMI. Developing a Tax Compliance Strategy for Revenue Services. *Bulletin for international fiscal documentation*. 2001, **55**(4), 158-164. ISSN 0007-4624.
- KLAMO, Josef. P2P lending z pohledu českého finančního práva. In: PICHRT, Jan, BOHÁČ, Radim a MORÁVEK, Jakub. *Sdílená ekonomika – sdílený právní problém*. 1 vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, str. 173-184. ISBN 978-80-7552-874-2.
- KOHAJDA, Michael a Jiří MORAVEC. Legal aspects of bitcoin under the Czech law. *Daně a finance*. 2016, **24** (4), 36-46. ISSN 1801-6006.
- KOLMAN, Petr. Veřejnoprávní smlouvy (vybrané otázky). *Správní právo*. 2007, **XL**(4-5), 252-264. ISSN 0139-6005.
- PETERKA, Jiří a Jan PODANÝ. Problematika elektronického podpisu v soudní praxi. *Právní rozhledy*. 2010, **18**(19), 689-700. ISSN 1210-6410.
- PETERKA, Jiří a Jan PODANÝ. Problematika podání k soudu prostřednictvím datové schránky. *Bulletin advokacie*. 2013, **2013**(1-2), 23-35. ISSN 1210-6348.
- PIECH, Marek. Quo vadis?. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2018, **2018**(1), ISSN 1211-9946.
- SECO, Antonio. BLOCKCHAIN: Concepts and potential applications in the tax area (1/3). *CIAT: Inter-American Center of Tax Administrators* [online]. Panama City: CIAT, c2017 [cit. 2018-02-18]. Dostupné z: <https://www.ciat.org/blockchain-concepts-and-potential-applications-in-the-tax-area-13/?lang=en>
- STEVENI, John a Paul SMITH. Blockchain – will it revolutionise tax?. *PwC: Tax blog* [online]. PwC, c2012-2018, 01 July 2016 [cit. 2018-02-18]. Dostupné z: <http://pwc.blogs.com/tax/2016/07/blockchain-will-it-revolutionise-tax.html>
- ŠEVČÍK, Michael. K využitelnosti údajů potřebných pro správu daně při potírání karuselových podvodů. *Státní zastupitelství*. 2017, **2017**(1), 25-28. ISSN 1214-3758.
- TULÁČEK, Michal. Ústavní přezkum daní, aneb zdanit lze skoro cokoliv (zatím). In: ANTOŠ, Marek a Jan WINTR (eds.). *Základní lidská práva a svobody*. Praha: Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, 2015, str. 146-154. ISBN 978-80-87975-36-7.
- TULÁČEK, Michal. Vybrané ústavněprávní aspekty daní a jejich uchopení v judikatuře a praxi. *Daně a právo v praxi*. 2016, **21**(6), 2-6. ISSN 1211-7293.

- TULÁČEK, Michal. Právo na soukromí v kontextu správy daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. *Daně a finance*, 2016, **24** (supplementum), 70-80. ISSN 1801-6006.
- TULÁČEK, Michal. Výměna zpráv podle zemí jako nástroj k omezení eroze základu daně z příjmů. In: MRKÝVKA, Petr, CZUDEK, Damian a VALDHANS, Jiří. *DNY PRÁVA 2016 – DAYS OF LAW 2016: Část II. Rekodifikace daní z příjmů. (90 let od Englišovy daňové reformy)*. Brno: Masarykova univerzita, 2017, Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, svazek č. 583, str. 352-366. ISBN 978-80-210-8553-4.
- TULÁČEK, Michal. Vytěžování dat o daňových subjektech správcem daně se zřetelem na novou právní úpravu ochrany osobních údajů. *Daně a finance*, 2017, **25** (3), 12-18. ISSN 1801-6006.
- TULÁČEK, Michal. Elektronická dražba podle daňového řádu. *Daně a finance*, 2017, **25** (4), 33-40. ISSN 1801-6006.
- TULÁČEK, Michal. Vázanost správce daně účelem, ke kterému byly získány informace o daňovém subjektu. In: BABČÁK, Vladimír, POPOVIČ, Adrián, ROMÁNOVÁ, Anna a ŠTIEBEROVÁ, Ivana. *I. Slovensko-České dni daňového práva. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Recenzovaný zborník vedeckých prác*. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, str. 367-374. ISBN 978-80-8152-584-1.
- TULÁČEK, Michal. Airbnb, Couchsurfing a jiné služby zprostředkovávající ubytování v kontextu místních poplatků. In: PICHRT, Jan, BOHÁČ, Radim a MORÁVEK, Jakub. *Sdílená ekonomika – sdílený právní problém*. 1 vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017, str. 185-195. ISBN 978-80-7552-874-2.
- TULÁČEK, Michal. Formulářová podání podle daňového řádu ve světle aktuální judikatury. *DAUC*, 2018, **2018** (3), nestránkováno. ISSN 2533-4484.
- TULÁČEK, Michal. Nakládání s informacemi vyměňovanými při mezinárodní spolupráci při správě daní. *Acta Universitatis Carolinae. Iuridica*, 2018, **64** (1), 101-109. ISSN 0323-0619. DOI 10.14712/23366478.2017.43.
- TULÁČEK, Michal. Zveřejňování informací správcem daně jako zdroj nejistoty v podnikatelském prostředí. In: ŠRAMKOVÁ, Dana, Michal JANOVEC a Jiří VALDHANS (eds.). *DNY PRÁVA 2017 – DAYS OF LAW 2017. Část III. Stabilita a stabilizace podnikatelského prostředí*. 1 vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2018, Spisy Právnické fakulty Masarykovy univerzity, řada teoretická, svazek č. 614, str. 350-362. ISBN 978-80-210-8974-7.
- VYBÍRAL, Roman a TULÁČEK, Michal. Automatická výměna informací oznamovaných finančními institucemi. *Daně a finance*, 2016, **24** (4), 17-22. ISSN 1801-6006.
- WOLFOVÁ, Jitka. Komparace exekuce podle daňového řádu a exekučního řádu zejména v otázce zahájení řízení. *Komorní listy*. 2015, **7**(24), 25-29. ISSN 1805-1081.

2. Seznam použitých internetových zdrojů

- Application Program Interface. In: *FOLDOC: Free Online Dictionary of Computing* [online]. London: Howe, c1985, 1995-02-15 [cit. 2018-11-10]. Dostupné z: <http://foldoc.org/Application+Program+Interface>
- BERNERS-LEE, Tim, Roy T. FIELDING a Larry MASINTER. Uniform Resource Identifier (URI): Generic Syntax. In: *IETF Tools* [online]. Fremont: The Internet Engineering Task Force, 2005, 2005 [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: <https://tools.ietf.org/html/rfc3986>
- BRICKLIN, Daniel. Early Days. In: *VisiCalc: Information from its creators, Dan Bricklin and Bob Frankston* [online]. Daniel Bricklin, c1999-2018 [cit. 2018-09-27]. Dostupné z: <http://www.danbricklin.com/history/saiearly.htm>
- Celní správa České republiky* [online]. Praha: Generální ředitelství cel [cit. 2018-02-10]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/>
- Centrální adresa* [online]. Praha: Česká pošta, c2000-2018 [cit. 2018-02-10]. Dostupné z: <https://www.postaonline.cz/cadrvd/>
- DOSTÁL, Dalibor. Z datových schránek mizí zprávy bez varování, podnikatelé jsou překvapení. In: CZECHTRADE. *BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. Praha: Mladá fronta, c1997-2018, 26. 2. 2016 [cit. 2018-07-01]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/z-datovych-schranek-mizi-zpravy-bez-varovani-podnikatele-jsou-neprijemne-prekvapeni-69867.html>
- Elektronická podání pro finanční správu. FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2018 [cit. 2018-09-27]. Dostupné z: https://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_epo/epo2/uvod/vstup.faces
- EXEKUTORSKÁ KOMORA ČESKÉ REPUBLIKY. *PORTÁLDRAŽEB.CZ: Exekutorská komora České republiky* [online]. Brno: Exekutorská komora ČR, c2009 [cit. 2018-09-29]. Dostupné z: <http://www.portaldrazeb.cz/>
- Extensible Markup Language (XML)* [online]. Cambridge: World Wide Web Consortium, 2016 [cit. 2019-05-25]. Dostupné z: <https://www.w3.org/XML/>
- Extensible Markup Language (XML) 1.0 (Fifth Edition). In: WORLD WIDE WEB CONSORTIUM. *W3C* [online]. Cambridge: World Wide Web Consortium, c2019, 26 November 2008 [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: <https://www.w3.org/TR/2008/REC-xml-20081126/>
- EYNON, Rebeca. *Breaking Barriers to eGovernment: Overcoming obstacles to improving European public services. Modinis study*. Oxford, 2006, 149 str. Dostupné také z: <http://ec.europa.eu/idabc/servlets/Doc600f.pdf?id=27391>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Seznam podání, na něž se hledí jako na podání bez vady, jsou-li učiněna jinak než elektronicky, ačkoli měla být učiněna elektronicky (dle § 74 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů)*. [Praha]. Dostupné také z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/Seznam-podani-dle-74-odst-4-DR_2017-08-01.pdf
- Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa, c2013-2017 [cit. 2018-02-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/>

- Finanční zpravodaj. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí, c2005-2013 [cit. 2018-02-10]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj>
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. ADIS – automatizovaný daňový informační systém: Detail ISVS. In: MINISTERSTVO VNITRA. *Informační systém o informačních systémech veřejné správy* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra, c2015 [cit. 2018-02-20]. Dostupné z: <https://www.sluzby-isvs.cz/ISoISVS/Views/IS2VS/ISVSDetail.aspx?action=get&idISVS=bd14a438-1474-4ccd-9e11-b467011028ce&back=0>
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace k přidělení vlastního čísla plátce zahraničním provozovatelům hazardních her*. Praha, 2017. Čj. 8986/17/7500-30090-208802. Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-ZDHH-Info-k-prideleni-VCP.pdf>
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Pokyn GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy*. Praha, 2015. Čj. 156035/15/7100-40123-050030. Dostupné také z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-24.pdf
- Generální finanční ředitelství: Kontakty. In: *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa České republiky, c2013-2018 [cit. 2019-01-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/kontakty/generalni-financni-reditelstvi>
- Harmonizované peněžní agregáty České republiky. ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Česká národní banka* [online]. Praha: Česká národní banka, c2003-2018 [cit. 2018-02-21]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/statistika/menova_bankovni_stat/stat_mb_met/stat_mb_harmon_agregaty.html
- Id card. In: *E-estonia: e-identity* [online]. [cit. 2018-09-19]. Dostupné z: <https://e-estonia.com/solutions/e-identity/id-card>
- Jaké požadavky musí splňovat uznávaný elektronický podpis použitelný v aplikacích Daňového portálu?. In: *EPodpora: Technická podpora aplikací Daňového portálu* [online]. Praha: Finanční správa [cit. 2018-09-20]. Dostupné z: <http://epodpora.mfcr.cz/cs/seznam-okruhu/elektronicka-podani-epo/jake-pozadavky-musi-splnovat-uznavany-el-4340>
- KLENSIN, John C. Simple Mail Transfer Protocol. In: *IETF Tools* [online]. Fremont: The Internet Engineering Task Force, 2008 [cit. 2017-11-02]. Dostupné z: <https://tools.ietf.org/html/rfc5321>
- Kontaktujte nás. In: *Celní správa České republiky* [online]. Praha: Celní správa České republiky [cit. 2019-01-26]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/onas/kontakty/Stranky/kontaktujte-nas.aspx>
- Kontakty. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí, c2005-2013 [cit. 2019-01-26]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/kontakt>
- Kontrolní hlášení DPH platné od 1.1.2016. In: GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České*

- republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2018-02-10]. Dostupné z: http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_detail.faces?zkratka=DPHKH1
- KOSAŘ, David. Jak správně citovat judikaturu ESLP I.: Základní principy. In: *Jiné právo* [online]. [s.l.], 4. května 2010 [cit. 2019-06-13]. Dostupné z: <http://jinepravo.blogspot.com/2010/05/jak-spravne-citovat-judikaturu-eslp-i.html>
- KOUDELKA, Zdeněk. *Návrh na zrušení zákona*. Brno, 2016. Dostupné také z: https://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Navrhy/Pl_US_26_16_navrh.pdf
- MII. Kvůli EET zavřelo 3000 hospod, zuří podnikatelé. Ministerstvo: Je to jinak. In: *Blesk.cz: Zprávy* [online]. Praha: CZECH NEWS CENTER, c2001-2018, 8. 1. 2018 [cit. 2018-05-02]. Dostupné z: <https://www.blesk.cz/clanek/zpravy-udalosti/516958/kvuli-eet-zavrelo-3000-hospod-zuri-podnikatele-ministerstvo-je-to-jinak.html>
- MIKULECKÁ, Šárka. Muž zavalil dotazy obec Seč, zastupitelé rezignovali. In: *Deník.cz* [online]. [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: <http://www.denik.cz/pardubicky-kraj/muz-obec-zavalil-dotazy-zastupitele-rezignovali-20140116-ojk2.html>
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Pokyn D-349, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, jejímž prostřednictvím je činěno podání specifikované v § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., a která je zároveň odesílána správci daně prostřednictvím datové schránky*. Praha, 2010. Čj. 43/128 673/2010-431. Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-349.pdf>
- MINISTERSTVO FINANCÍ. *Agenda A385: Daňové řízení vykonávané územními finančními orgány* [online]. Správa základních registrů. Praha, 2011. Dostupné také z: <https://rpp-ais.egon.gov.cz/gen/agendy-detail/>
- MINISTERSTVO VNITRA. *Informační systém o informačních systémech veřejné správy* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra, c2015 [cit. 2018-02-21]. Dostupné z: <https://www.sluzby-isvs.cz/ISoISVS/>
- MINISTERSTVO VNITRA. *Komentář k zákonu č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů: Co je a co není informační systém veřejné správy* [online]. Verze 2.00. Praha: Ministerstvo vnitra, 2009 [cit. 2018-02-20]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/soubor/co-je-a-co-neni-isvs.aspx>
- MINISTERSTVO VNITRA. *Provozní řád ISDS*. Praha, 2018. Dostupné také z: https://www.datoveschranky.info/documents/1744842/1746058/provozni_rad_isds.pdf/a49d0691-d02d-44fd-8068-c158599de574
- MINISTERSTVO VNITRA, MINISTERSTVO FINANCÍ a NÁRODNÍ BEZPEČNOSTNÍ ÚŘAD. *Strategický rámec Národního cloud computingu: eGovernment cloud ČR*. Verze 50.0. Praha, 2016. Schválené usnesením vlády č. 1050 ze dne 28. listopadu 2016. Dostupné také z: <https://www.databaze-strategie.cz/cz/mv/strategie/strategicky-ramec-narodniho-cloud-computingu-egovernment-cloud-cr?typ=download>

- MOORE, Keith. Simple Mail Transfer Protocol (SMTP) Service Extension for Delivery Status Notifications (DSNs). In: *IETF Tools* [online]. Fremont: The Internet Engineering Task Force, 2003 [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: <https://tools.ietf.org/html/rfc3461>
- Obecný popis struktury souborů a rozhraní pro třetí strany společného technického zařízení správců daně (Podatelny EPO)*. Dostupné také z: http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/PodatelnEPO.pdf
- PETERKA, Jiří. Co nabízí Internet?: Služby Internetu. In: *eArchiv.cz: Archiv článků a přednášek Jiřího Peterky* [online]. 1997 [cit. 2018-01-12]. Dostupné z: <http://www.earchiv.cz/a704t200/a704t204.php3>
- PETERKA, Jiří. Jak se podepisuje s novou elektronickou občankou?. In: *Lupa.cz: Server o českém internetu* [online]. Praha: Internet Info, 2018, 16. 7. 2018 [cit. 2018-09-19]. Dostupné z: <https://www.lupa.cz/clanky/jak-se-podepisuje-s-novou-elektronickou-obcankou/>
- Platba kartou. In: *ČÚZK: Katastrální úřad pro Jihočeský kraj* [online]. České Budějovice: ČÚZK, c2018, 12.01.2018 [cit. 2018-11-18]. Dostupné z: <https://www.cuzk.cz/Urady/Katastralni-urady/Katastralni-urady/Katastralni-urad-pro-Jihocesky-kraj/O-uradu/Aktuality/platba-kartou.aspx>
- Platební karty. In: *ČÚZK: Katastrální úřad pro Jihočeský kraj* [online]. České Budějovice: ČÚZK, c2016, 11.01.2016 [cit. 2019-04-22]. [Citováno podle internetového archivu Internet Archive Wayback Machine] Dostupné z: <http://web.archive.org/web/20171028215722/http://cuzk.cz/Urady/Katastralni-urady/Katastralni-urady/Katastralni-urad-pro-Jihocesky-kraj/O-uradu/Aktuality/Platebni-karty.aspx>.
- Počínje nacionalna kampanja i nagradna igra "BEZ RAČUNA SE NE RAČUNA". In: *Ministarstvo financija: Porezna uprava* [online]. Zagreb: Porezna uprava, c2016 [cit. 2019-06-14]. Dostupné z: https://www.porezna-uprava.hr/HR_Fiskalizacija/Stranice/UzmiteRacunBezRacunaSeNeRacuna.aspx
- Popis struktury souborů. In: *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2019, 26.04.2019 [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces
- Portáldražeb.cz: Exekutorská komora České republiky* [online]. Brno: Exekutorská komora České republiky [cit. 2018-02-10]. Dostupné z: <http://www.portaldrazeb.cz/>
- Povinně zveřejňované informace dle vyhlášky č. 259/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby Finanční správy České republiky*. [Praha], [2016]. Dostupné také z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-organy-financni-spravy/povinne-zverejnovane-informace-dle-vyhlasiky-259_2012.pdf
- Practical Tips. In: *ID.ee* [online]. [cit. 2018-09-19]. Dostupné z: <https://www.id.ee/index.php?id=30479>
- PRICEWATERHOUSECOOPERS LLP. *How blockchain technology could improve the tax system*. 2016. Dostupné také z:

<https://www.pwc.co.uk/issues/futuretax/how-blockchain-technology-could-improve-tax-system.html>

Přehled ISVS. MINISTERSTVO VNITRA. *Informační systém o informačních systémech veřejné správy* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra, c2015 [cit. 2018-09-30]. Dostupné z: <https://www.sluzby-isvs.cz/ISoISVS/Views/IS2VS/ISVSList.aspx?action=getSeznam&clearFilter=True>

Příznání k dani z přidané hodnoty platné od 1.1.2011. In: GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2018 [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: https://adisdpr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_detail.faces?zkratka=DPHDP3

Sněmovní tisk 513: Vl. n. z. o evidenci tržeb – EU. In: *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [cit. 2019-06-14]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&T=513>

Soubor definující strukturu písemnosti: Kontrolní hlášení DPH platné od 1.1.2016. In: GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2017 [cit. 2018-02-10]. Dostupné z: http://adisepo.mfcr.cz/adis/jepo/schema/dphkh1_epo2.xsd

[Soubor definující strukturu písemnosti ke stažení]: [Kontrolní hlášení DPH platné od 1.1.2016]. In: *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2019, 1.4.2019 [cit. 2019-05-01]. Dostupné z: http://adisepo.mfcr.cz/adis/jepo/schema/dphkh1_epo2.xsd

Státní rozpočet 2019 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí ČR. Praha: Ministerstvo financí, 2019. ISBN 978-80-7586-026-2. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/rozpocet-v-kostce>

Struktury XML souborů EPO. In: GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Daňový portál: Elektronické služby Finanční správy České republiky* [online]. Praha: Generální finanční ředitelství, 2018 [cit. 2018-02-10]. Dostupné z: http://adisepo.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/epo2_info/popis_struktury_seznam.faces

THE UNICODE CONSORTIUM. *The Unicode® Standard: Version 12.0 – Core Specification*. Mountain View: Unicode, 2019. ISBN 978-1-936213-22-1. Dostupné také z: <https://www.unicode.org/versions/Unicode12.0.0/UnicodeStandard-12.0.pdf>

Using @eesti.ee address. In: *Eesti.ee: Gateway to Estonia* [online]. Tallin: Information System Authority, 13. September 2017 [cit. 2018-07-01]. Dostupné z: https://www.eesti.ee/eng/topics/riigiportaali_abi/ametliku_e_posti_seadistamine

Volby do Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky konané ve dnech 20.10. – 21.10.2017 (promítnuto usnesení NSS): Celkové výsledky hlasování. In: *Volby.cz* [online]. Praha: Český statistický úřad, c2017, 17/02/2019 [cit. 2019-02-17]. Dostupné z: <https://volby.cz/pls/ps2017nss/ps2?xjazyk=CZ>

Základní kontakty. In: *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo vnitra, c2019 [cit. 2019-01-26]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/dotazy.aspx>

ZVÁRA, Karel. Proč jsou EET a kontrolní hlášení špatná. In: *Svobodný svět* [online]. PeTaX, c2015-2019, 29. 9. 2016 [cit. 2019-05-25]. Dostupné z: <https://www.svobodny-svet.cz/3239/proc-jsou-eet-a-kontrolni-hlaseni-spatna.html>

3. Seznam použitých právních předpisů

Předpisy vydané na území České republiky

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 35/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 37/1992 Sb., o jednacím řádu pro okresní a krajské soudy, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 256/1992 Sb., o ochraně osobních údajů v informačních systémech, ve znění pozdějších předpisů.

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

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

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

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

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 283/1993 Sb., o státním zastupitelství, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (zákon o silničním provozu), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 6/2002 Sb., o soudech, soudcích, přísedících a státní správě a o změně některých dalších zákonů (zákon o soudech a soudcích), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 517/2002 Sb., kterým se provádějí některá opatření v soustavě ústředních orgánů státní správy a mění některé zákony.

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

Vyhláška č. 125/2004 Sb., kterou se stanoví vzor poplatkového hlášení a vzor poplatkového přiznání pro účely výpočtu poplatku za odebrané množství podzemní vody, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon).

Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů (zákon o registračních pokladnách), ve znění do 31. prosince 2007.

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 110/2007 Sb., o některých opatřeních v soustavě ústředních orgánů státní správy, souvisejících se zrušením Ministerstva informatiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 273/2008 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 111/2009 Sb., o základních registrech, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby.

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

Zákon č. 254/2011 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů.

Zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, ve znění pozdějších předpisů.

- Vyhláška č. 123/2012 Sb., o poplatcích za vypouštění odpadních vod do vod povrchových, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 256/2012 Sb., o podrobnostech výkonu spisové služby, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 396/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 496/2012 Sb., o audiovizuálních dílech a podpoře kinematografie a o změně některých zákonů (zákon o audiovizu), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 18/2014 Sb., o stanovení podmínek postupu při elektronické dražbě, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
- Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 79/2017 Sb., o stanovení struktury a formátu oznámení podle zákona o střetu zájmů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní.
- Zákon č. 183/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich a zákona o některých přestupcích, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 305/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 306/2017 Sb., o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní, ve znění pozdějších předpisů.
- Vyhláška č. 10/2019 Sb., o způsobu oznamování a zasílání informací a přenosu dat provozovatelem hazardních her, rozsahu přenášených dat a jiných technických parametrech přenosu dat.
- Zákon č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů.

Zákon č. 111/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zpracování osobních údajů.

Evropské právo (vyjma mezinárodních smluv)

Smlouva o fungování Evropské unie. Konsolidované znění smlouvy publikováno v Úř. věst. C 202, 7. června 2016.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. října 1995 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů, ve znění pozdějších předpisů. [směrnice o ochraně osobních údajů]

Nařízení Rady (ES) č. 515/97 ze dne 13. března 1997 o vzájemné pomoci mezi správními orgány členských států a jejich spolupráci s Komisí k zajištění řádného používání celních a zemědělských předpisů.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS, ve znění pozdějších předpisů.

Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření, ve znění pozdějších předpisů

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS ve znění pozdějších předpisů. [směrnice DAC]

Nařízení Rady (EU) č. 389/2012, o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, ve znění pozdějších předpisů.

Nařízení Rady (EU) č. 216/2013 ze dne 7. března 2013 o elektronickém vydávání Úředního věstníku Evropské unie.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 ze dne 23. července 2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES. [nařízení eIDAS]

Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2015/2446 ze dne 28. července 2015, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, pokud jde o podrobná pravidla k některým ustanovením celního kodexu Unie.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů). [nařízení GDPR]

Mezinárodní smlouvy a další mezinárodněprávní akty

Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod vyhlášená pod č. 209/1992 Sb., ve znění pozdějších protokolů. [Evropská úmluva o lidských právech]

- Úmluva o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat vyhlášená pod č. 115/2001 Sb. m. s.
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o dodatečném prohlášení České republiky k Úmluvě o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat, otevřená k podpisu ve Štrasburku dne 28. ledna 1981, vyhlášená pod č. 28/2005 Sb. m. s.
- Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 2/2014 Sb. m. s. [Štrasburská úmluva]
- Dodatečné prohlášení České republiky k Úmluvě o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat vyhlášená pod č. 28/2005 Sb. m. s.
- Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Bermud o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 48/2012 Sb. m. s.
- Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Jersey o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 51/2012 Sb. m. s.
- Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Guernsey o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 2/2013 Sb. m. s.
- Dohoda mezi Českou republikou a Ostrovem Man o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 3/2013 Sb. m. s.
- Dohoda mezi Českou republikou a Republikou San Marino o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 4/2013 Sb. m. s.
- Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Britských Panenských ostrovů o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 6/2013 Sb. m. s.
- Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Kajmanských ostrovů o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 90/2013 Sb. m. s.
- Dohoda mezi vládou České republiky a vládou Andorrského knížectví o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 33/2014 Sb. m. s.
- Dohoda mezi Českou republikou a Bahamským společenstvím o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 34/2015 Sb. m. s.
- Dohoda mezi Českou republikou a Monackým knížectvím o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 17/2016 Sb. m. s.
- Dohoda mezi Českou republikou a Cookovými ostrovy o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 34/2016 Sb. m. s.
- Dohoda mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím ve vztahu k Arubě o výměně informací v daňových záležitostech vyhlášená pod č. 41/2016 Sb. m. s.
- Smlouva mezi Českou republikou a Chilskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku vyhlášená pod č. 5/2017 Sb. m. s.
- Dohoda mezi evropským společenstvím a švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným směrnicí rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru publikovaná v Úř. věst. L 385, 29. prosince 2004.

Pozměňovací protokol k Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným ve směrnici Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru publikovaného v Úř. věst. L 333, 19. prosince 2015.

Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech provádějící Štrasburskou úmluvu podepsaná ministrem financí jako příslušným orgánem dne 29. října 2014. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mcaa-a-spolecny-standart>

Návrhy právních předpisů a související dokumenty

EVROPSKÁ KOMISE. *Návrh NAŘÍZENÍ EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY, kterým se zřizuje jednotná digitální brána pro poskytování informací, postupů, asistenčních služeb a služeb pro řešení problémů a kterým se mění nařízení (EU) č. 1024/2012*. Brusel: Úřad pro publikace Evropské unie, 2017. COM(2017) 256 final. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52017PC0256>

KOŘANOVÁ, Barbora, Martin KUPKA, Ivan BARTOŠ a kol. *Návrh poslanců Barbory Kořanové, Martina Kupky, Ivana Bartoše, Pavla Jelínka, Pavla Kováčika, Jana Chvojky, Jana Bartoška, Heleny Langšádlové, Věry Kovářové a dalších na vydání zákona o právu na digitální služby a o změně některých zákonů*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2019. Sněmovní tisk 447/0, 8. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=447&CT1=0>

MALINA, Zdeněk, Jaroslav SUCHÁNEK, Karel JEŽEK a kol. *Návrh poslanců Federálního shromáždění Z. Maliny, J. Suchánka, K. Ježka, J. Sokola, M. Mušky, P. Hrivíka, I. Ryndy, J. Minky, V. Novitzkého, J. Moroviče, L. Kudláčka, S. Kučery, zákona o informačních systémech a ochraně informací, se kterými tyto systémy nakládají*. Praha: Federální shromáždění České a Slovenské federativní republiky, 1992. Tisk 1319, volební období 1990–1992. Dostupné také z: http://www.psp.cz/eknih/1990fs/tisky/tl1319_00.htm

MINISTERSTVO FINANCÍ. *Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb*. Praha: Ministerstvo financí, 2015. Čj. MF-16086/2015/32-1.

MINISTERSTVO FINANCÍ. *Návrh zákona, kterým se mění daňový řád a související zákony*. Praha: Úřad vlády, 2019. Čj. MF-7816/2019/32-15. Dostupné také z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNBCDG9DUC>

MINISTERSTVO FINANCÍ. *Návrh zákona o dani z vybraných internetových služeb*. Praha: Ministerstvo financí, 2019. Čj. MF-7508/2019/32-4.

MINISTERSTVO VNITRA. *Návrh vyhlášky o podrobnostech výkonu spisové služby*. Praha: Úřad vlády, 2012. Čj. MV-23902/LG-2012. Dostupné také z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=RACK8UCGW970>

MINISTERSTVO VNITRA. *Návrh zákona o změně zákonů související s další elektronizací postupů orgánů veřejné moci*. Praha: Úřad vlády, 2019. Čj. MV-141013/LG-2018. Dostupné také z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNBC6E7FLR>

- STANJURA, Zbyněk. SD 2646. In: *Pozměňovací a jiné návrhy k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2019, str. 19-172. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=8&ct=205&ct1=6>
- VLÁDA. *Vládní návrh zákona daňový řád*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2008. Sněmovní tisk 685/0, 5. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>
- VLÁDA. *Vládní návrh na vydání zákona o Finanční správě České republiky*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2011. Sněmovní tisk 450/0, 6. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=450&CT1=0>
- VLÁDA. *Vládní návrh na vydání zákona o Celní správě České republiky*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2011. Sněmovní tisk 452/0, 6. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=452&CT1=0>
- VLÁDA. *Vládní návrh zákonného opatření Senátu o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů*. Praha: Senát Parlamentu České republiky, 2013. Senátní tisk 184, 9. funkční období. Dostupné také z: <http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/htmlhled?action=doc&value=70004>
- VLÁDA. *Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2014. Sněmovní tisk 252/0, 7. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=252&CT1=0>
- VLÁDA. *Vládní návrh zákona o evidenci tržeb*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015. Sněmovní tisk 513/0, 7. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>
- VLÁDA. *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015. Sněmovní tisk 514/0, 7. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=514&CT1=0>
- VLÁDA. *Vládní návrh zákona o dani z hazardních her*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015. Sněmovní tisk 579/0, 7. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=579&CT1=0>
- VLÁDA. *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní a zrušuje se zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2015. Sněmovní tisk 651/0, 7. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=651&CT1=0>
- VLÁDA. *Vládní návrh zákona a, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, zákon č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších*

předpisů, a zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2016. Sněmovní tisk 764/0, 7. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=764&CT1=0>

VLÁDA. *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zpracování osobních údajů.* Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2018. Sněmovní tisk 139/0, 8. volební období. Dostupné také z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=139&CT1=0>

VLÁDA. *Legislativní pravidla vlády.* Praha: Úřad vlády, 2018. Schválená usnesením vlády č. 188 ze dne 19. března 1998, ve znění pozdějších změn. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/jednani-vlady/legislativni-pravidla/LEGISLATIVNI-PRAVIDLA-VLADY_platne-od-1-2-2018.pdf

VLÁDA. *Směrnice vlády pro sjednávání, vnitrostátní projednávání, provádění a ukončování platnosti mezinárodních smluv.* Praha: Úřad vlády, 2004. Příloha usnesení vlády č. 131 ze dne 11. února 2004. Dostupné také z: https://kormoran.vlada.cz/usneseni/usneseni_webtest.nsf/0/66A3199D7D65F6EFC12571B6006F8DF4

VÝBOR ÚSTAVNĚ PRÁVNÍ SNĚMOVNY LIDU a VÝBOR ÚSTAVNĚ PRÁVNÍ SNĚMOVNY NÁRODŮ. Praha: Federální shromáždění České a Slovenské federativní republiky, 1992. Tisk 1465, volební období 1990–1992. Dostupné také z: http://www.psp.cz/eknih/1990fs/tisky/t1465_00.htm

4. Seznam použité judikatury a aktů orgánů veřejné moci

Ústavní soud České republiky

Nález sp. zn. Pl. ÚS. ze dne 12. října 1994 (publikováno pod č. 214/1994 Sb. a N 46/2 Sb. NU 57).

Nález sp. zn. III. ÚS 257/98 ze dne 21. ledna 1999 (publikováno pod č. N 10/13 Sb. NU 65)

Nález sp. zn. IV. ÚS 23/05 ze dne 26. července 2007 (publikováno pod č. N 111/46 Sb. NU 41).

Nález sp. zn. Pl. ÚS 1/08 ze dne 20. května 2008 (publikováno pod č. 251/2008 Sb., N 91/49 Sb. NU 273).

Nález sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016.

Nález sp. zn. Pl. ÚS 26/16 ze dne 12. prosince 2017 (publikováno pod č. 8/2018 Sb.).

Nález sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22. února 2019

Nejvyšší správní soud České republiky

Rozsudek čj. 1Afs 73/2011-167 ze dne 21. ledna 2014 (publikováno pod č. 3016/2014 Sb. NSS).

Rozsudek čj. 6As 68/2014-21 ze dne 25. června 2014.

Rozsudek čj. 9As 223/2015-35 ze dne 15. prosince 2015 (publikováno pod č. 3351/2016 Sb. NSS).

Rozsudek čj. 4Afs 177/2016-35 ze dne 25. října 2016.

Rozsudek čj. 2As 330/2016-39 ze dne 23. února 2017.

Rozsudek čj. 2Afs 25/2015-38 ze dne 3. ledna 2018.

Rozsudek čj. 6Afs 264/2016-44 ze dne 11. května 2017

Nejvyšší soud České republiky

Stanovisko občanskoprávního kolegia Nejvyššího soudu ČSSR sp. zn. Cpj 87/70 ze dne 18. listopadu 1970 (publikováno pod č. 55/1971 Sb. rozh. obč.).

Usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 25Cdo 2286/2003 ze dne 29. června 2004.

Městský soud v Praze a krajské soudy

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 20Co 392/2001 ze dne 3. dubna 2002.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové čj. 52A 76/2014-97 ze dne 13. února 2015.

Evropský soud pro lidská práva

Ferrazzini proti Itálii, rozsudek velkého senátu ze dne 12. července 2001, stížnost č. 44759/98

Société Colas Est a další proti Francii, rozsudek ze dne 16. dubna 2002, stížnost č. 37971/97.

Association for European Integration and Human Rights a Ekimdzhiiev proti Bulharsku, rozsudek ze dne 28. června 2007, stížnost č. 62540/00.

S. a Marper proti Spojenému království, rozsudek velkého senátu ze dne 4. prosince 2008, stížnost č. 30562/04

Zahraníční soudy

Rozsudek Nejvyššího soudu Spojených států Amerických, *Bull v. United States*, 295 U. S. 247 (1935).

Akty orgánů veřejné moci

Přípis Nejvyššího správního soudu čj. Tm 114/2018-4 ze dne 22. února 2018.

5. Seznam ostatních zdrojů

Programová prohlášení Vlády

BABIŠ, Andrej. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 2018a. Dostupné také z: <https://www.vlada.cz/cz/jednani-vlady/programove-prohlaseni-vlady-162319/>

BABIŠ, Andrej. *Programové prohlášení vlády České republiky*. Praha: Vláda České republiky, 2018b. Dostupné také z: <https://www.vlada.cz/assets/jednani-vlady/programove-prohlaseni/Programove-prohlaseni-vlady-cerven-2018.pdf>

ČALFA, Marián. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda Československé socialistické republiky, 1989. Dostupné také z: <https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1990-1992-csfr/marian-calfa-1/ppv-1989-1990-calfa1.pdf>

ČALFA, Marián. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České a Slovenské Federativní Republiky, 1990. Dostupné také z: <https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1990-1992-csfr/marian-calfa-2/ppv-1990-1992-calfa2.pdf>

FISCHER, Jan. *Programové prohlášení vlády ČR*. Praha: Vláda České republiky, [2009]. Dostupné také z: <https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2007-cr/jan-fischer/ppv-2009.pdf>

GROSS, Stanislav. *Programové prohlášení vlády České republiky*. Praha: Vláda České republiky, [2004]. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/stanislav-gross/Programove-prohlaseni-vlady-Ceske-republiky_1.pdf

KLAUS, Václav. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 1992. Dostupné také z: <https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1990-1992-cr/vaclav-klaus/ppv-Klaus-1992-1996.pdf>

KLAUS, Václav. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, [1996]. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/vaclav-klaus-2/Programove-prohlaseni-vlady_1.pdf

NEČAS, Petr. *Programové prohlášení Vlády České republiky*. Praha: Vláda České republiky, 2010. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/Programove_prohlaseni_vlady.pdf

PAROUBEK, Jiří. *Programové prohlášení vlády Jiřího Paroubka*. Praha: Vláda České republiky, 2005. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/jiri-paroubek/Programove-prohlaseni-vlady-Jiriho-Paroubka_1.pdf

- PITHART, Petr. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 1990. Dostupné také z: <https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1990-1992-cr/petr-pithart/ppv-1990-1992-pithart.pdf>
- RUSNOK, Jiří. *Programové prohlášení vlády ČR*. Praha: Vláda České republiky, [2013]. Dostupné také z: <https://www.vlada.cz/assets/media-centrum/tema/Programove-prohlaseni-vlady-20130802.pdf>
- SOBOTKA, Bohuslav. *Programové prohlášení Vlády České republiky*. Praha: Vláda České republiky, 2014. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/media-centrum/dulezite-dokumenty/programove_prohlaseni_unor_2014.pdf
- STRÁSKÝ, Jan. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České a Slovenské Federativní Republiky, 1992. Dostupné také z: <https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1990-1992-csfr/jan-strasky/ppv-1992-strasky.pdf>
- ŠPIDLA, Vladimír. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 2002. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/vladimir-spidla/Programove-prohlaseni-vlady_1.pdf
- TOPOLÁNEK, Mirek. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, [2006]. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/mirek-topolanek-1/Programove-prohlaseni-vlady_1.pdf
- TOPOLÁNEK, Mirek. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, [2007]. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/mirek-topolanek-2/Programove-prohlaseni-vlady_1.pdf
- TOŠOVSKÝ, Josef. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 1998. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/josef-tosovsky/Programove-prohlaseni-vlady_1.pdf
- ZEMAN, Miloš. *Programové prohlášení vlády*. Praha: Vláda České republiky, 1998. Dostupné také z: https://www.vlada.cz/assets/clenove-vlady/historie-minulych-vlad/prehled-vlad-cr/1993-2010-cr/milos-zeman/Programove-prohlaseni-vlady_1.pdf

Jiné programové dokumenty a akční plány

- EVROPSKÁ KOMISE. *Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů: Evropský akční plán „eGovernment“ na období 2011-2015. Využívání IKT na podporu inteligentní, udržitelné a inovativní veřejné správy*. Brusel, 2010, (KOM(2010) 743 v konečném znění).

EVROPSKÁ KOMISE. *Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů: Akční plán EU pro „eGovernment“ na období 2016–2020. Urychlování digitální transformace veřejné správy.* Brusel, 2016, (COM(2016) 179 final).

KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ. *Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů: Akční plán „eGovernment“ v rámci iniciativy i2010: Urychlování zavádění elektronické veřejné správy v Evropě ve prospěch všech.* Brusel, 2006, (KOM(2006) 173 v konečném znění).

ÚŘAD VLÁDY ČR. *Akční plán pro rozvoj digitálního trhu.* Praha, [2015]. Dostupné také z: <https://www.databaze-strategie.cz/cz/urad-vlady/strategie/akcni-plan-pro-rozvoj-digitalniho-trhu>

ÚŘAD VLÁDY ČESKÉ REPUBLIKY. *Akční plán pro Společnost 4.0.* Praha, 2017, 87 str. Schváleno usnesením vlády č. 684 ze dne 25. září 2017, materiál čj. OVA 989/17.

A Seznam zkratk

Sb.Sbírka zákonů

Sb. HMP.....Sbírka právních předpisů hlavního města Prahy

Sb. MS.....Sbírka instrukcí a sdělení Ministerstva spravedlnosti České republiky

Sb. NSS.....Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Sb. NU.....Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu

Sb. rozh. obč.Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu, rozhodnutí ve věcech občanskoprávních, obchodních a správních

Úř. věst.....Úřední věstník Evropské unie

B Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma eGONa. Zdroj: SMEJKAL, Vladimír, pozn. 79, str. 12.....	21
Obrázek 2: Zdroje dat využívané v jednotlivých zemích v roce 2015. Hodnota vyznačená v grafu odpovídá počtu států, které daný typ informací využívají.....	41
Obrázek 3: Oblasti, ve kterých správci daně používají pokročilé metody analýzy dat podle výzkumu Fóra OECD pro správu daní (FTA) v roce 2015. Celkem bylo posuzováno 16 států. Hodnota vyznačená v grafu odpovídá počtu států, které používají pokročilé metody analýzy dat v dané oblasti.	41
Obrázek 4: Kategorie příjmů používané při předvyplnění daňových tvrzení u daně z příjmů fyzických osob v roce 2015. Hodnota vyznačená v grafu odpovídá počtu států, které daný druh příjmů předvyplňují.....	44
Obrázek 5: Schéma kolize právních norem PN1 a PN2.	167
Obrázek 6: Schéma kolize právních principů PP1 a PP2.	167
Obrázek 7: Vztah elektronizace veřejné správy a elektronizace správy daní.....	189

C Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled právních principů elektronizace veřejné správy	185
Tabulka 2: Přehled právních principů elektronizace správy daní	187

Právní aspekty elektronizace správy daní

Abstrakt:

Tématem práce jsou právní aspekty využívání informačních a komunikačních technologií při správě daní. Správa daní je specifickou oblastí veřejné správy, a proto lze předpokládat, že se tato specifika projeví také při elektronizaci správy daní. Základním rozdílem mezi správou daní a veřejnou správou obecně je způsob práce s informacemi, protože správa daní je založena na překonávání informační asymetrie mezi správcem daně a daňovým subjektem. Při správě daní je proto více než v jiných oblastech veřejné správy nutné chránit informace, protože bez jejich účinné ochrany by se ještě více snížila ochota daňových subjektů je správci daně sdělovat.

V úvodu práce jsou položeny 4 výzkumné otázky: (1.) Co je elektronizace správy daní, v čem spočívá a překrývá se s elektronizací veřejné správy obecně? (2.) Jaké právní aspekty má elektronizace správy daní v oblastech specifických pouze pro správu daní? (3.) Je v oblastech specifických pouze pro správu daní *de lege lata* právní úprava elektronizace správy daní dostatečná? (4.) Řídí se v oblastech specifických pouze pro správu daní elektronizace správy daní stejnými právními principy, jako elektronizace veřejné správy?

Struktura práce sleduje tyto výzkumné otázky. Nejprve je rozebrána a vymezena elektronizace správy daní jako neprávní jev. Elektronizace správy daní není pouze teoreticky vymezena, ale je nalezen a popsán její současný obsah a trendy, jejichž zavedení je pravděpodobné. Následně jsou zkoumány jednotlivé právní aspekty elektronizace správy daní, a to jak v obecné rovině, tak se zaměřením na vybrané právní problémy v oblasti elektronické komunikace při správě daní, externí správy informačních systémů správce daně, zásahů do soukromí při správě daní a odpovědnosti za selhání nástrojů poskytnutých správcem daně k sestavení daňového tvrzení. Pozornost je pak věnována také posouzení uplatnění právních principů elektronizace veřejné správy při elektronizaci správy daní a formulaci právních principů vlastních elektronizaci správy daní.

Klíčová slova:

správa daní; finanční právo; informační a komunikační technologie v právu

Legal Aspects of Tax Administration Electronisation

Abstract:

The topic of the thesis focuses on legal aspects of the use of information and communications technologies in tax administration. Tax administration is a specific area of public administration. Therefore, one would assume that its specifics are reflected in the tax administration electronisation as well. The basic difference between the tax administration and general public administration is in the way of handling information. One of the main tasks of tax administration is to overcome an information asymmetry between tax offices and taxpayers. Therefore, it is necessary to protect the information collected during tax administration. The protection must be more effective than in other areas of public administration, as with an ineffective protection of information, the willingness of taxpayers to communicate them to the tax authorities would be significantly hindered.

In the thesis, there are 4 research questions formulated: (1) What is the tax administration electronisation, what does it embody and how does it overlap with the general public administration electronisation? (2) What are the legal aspects of tax administration electronisation in its tax related specific areas? (3) Does the current law suffice in the tax related specific areas of tax administration electronisation? (4.) Are its tax related specific areas governed by the same legal principles as the general public administration electronisation?

This thesis's structure follows these research questions. First, the electronisation of tax administration is analysed and defined as a non-legal phenomenon. Moreover, its current content and trends, which are likely to be implemented, are identified and described. Subsequently, individual legal aspects of the tax administration electronisation are examined, both in general and with a focus on selected legal issues. These issues cover areas of electronic communication in tax administration, outsourcing of the tax information systems management, intrusion into the privacy of the taxpayers during tax administration, and liability for failure of instruments provided by the tax office used for filling tax returns. Finally, there are

analysed legal principles of general public administration electronisation and their applicability in the tax administration electronisation. Finally, there are formulated legal principles governing the tax administration electronisation.

Keywords:

tax administration; financial law; information and communications technologies in law