

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. V dalším textu se z důvodu omezeného rozsahu zaměřím 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,⁶⁵ 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 jde o dílčí součást elektronizace celé veřejné moci. Elektronizace veřejné moci není záležitostí pouze několika posledních let. Již v roce 2003 bylo zřízeno Ministerstvo informatiky⁶⁶ jako ústřední orgán státní správy pro informační a komunikační technologie, telekomunikace a poštovní služby.⁶⁷ Toto ministerstvo bylo sice krátce po svém zřízení zrušeno,⁶⁸ avšak jeho působnost nezanikla, ale převzalo ji zejména Ministerstvo vnitra, které je tak v současné době ústředním orgánem státní správy pro elektronickou identifikaci a služby vytvářející důvěru⁶⁹ a pro oblast informačních systémů

⁶⁵ 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 vysoutěžit nejlepší cenu dodávky. Správce daně se v takovém případě stane doslova rukojmím dodavatele.

⁶⁶ Zákon, kterým se provádějí některá opatření v soustavě ústředních orgánů státní správy a mění některé zákony.

⁶⁷ Zákon o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění k 1. lednu 2003.

⁶⁸ Zákon o některých opatřeních v soustavě ústředních orgánů státní správy, souvisejících se zrušením Ministerstva informatiky a o změně některých zákonů.

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

veřejné správy,⁷⁰ a dále plní koordinační úlohu pro informační a komunikační technologie.⁷¹ I před vznikem Ministerstva informatiky ale právní řád České republiky reagoval na některé dílčí aspekty elektronizace veřejné správy. Jako příklad lze tak uvést přijetí zákona upravujícího ochranu osobních údajů vedených v informačních systémech⁷² již v roce 1992 nebo pozdější zákon upravující informační systémy veřejné správy,⁷³ který nabyl 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 někdejšího 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 zajištění efektivní práce s elektronickými dokumenty a komunikace s orgány veřejné moci byl přijat zejména zákon, na jehož základě byly zavedeny datové schránky jako základní komunikační nástroj s orgány veřejné moci.⁷⁴ 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“.⁷⁵ Jako mediální zkratka pro vysvětlení jednotlivých složek eGovernmentu byla využita postavička eGON, jehož mozek tvoří základní registry veřejné sprá-

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

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

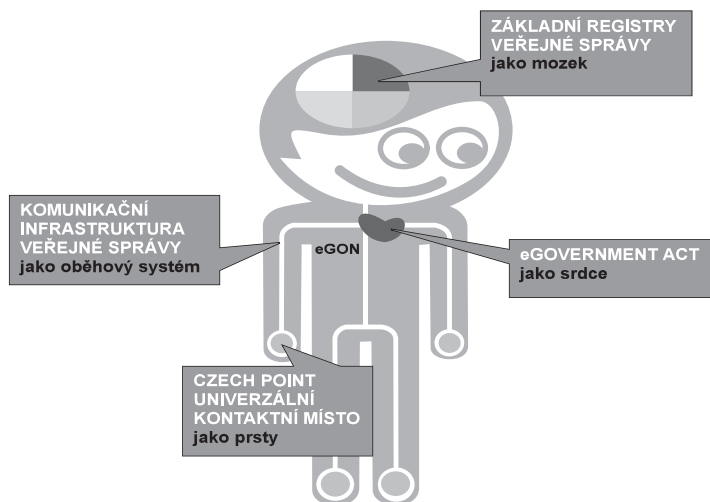
⁷² Zákon o ochraně osobních údajů v informačních systémech.

⁷³ Zákon o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů.

⁷⁴ Zákon o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

⁷⁵ 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.

vy, srdce tvoří zákon o eGovernmentu, prsty tvoří CzechPOINT a všechna tato centra spojuje komunikační infrastruktura veřejné správy tvořící jeho oběhový systém.⁷⁶



Obrázek 1: Schéma eGONa.

Zdroj: SMEJKAL, Vladimír, pozn. 76, str. 12.

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

⁷⁶ SMEJKAL, Vladimír. *Datové schránky v právním řádu ČR: Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, s komentářem*. Praha: ABE, 2009. ISBN 978-80-86284-78-1. str. 12.

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.⁷⁷ 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.⁷⁸ 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 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 nespécifické 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 ko-

⁷⁷ § 3 zákona o základních registrech.

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

munikačních 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.⁷⁹

Protože je tato kniha 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 textu, který by se zaměřoval obecně na elektronizaci veřejné správy, resp. veřejné moci, protože od rozboru této oblasti čistě z hlediska správy daní nelze očekávat zásadně jiné poznatky.

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 knihy.

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

⁷⁹ *Implementing Computerisation and Information Technology for Tax Administration*. London: Commonwealth Association of Tax Administrators, 2007. ISBN 978-0-9553540-2-1. str. 103.

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 samoučelná, a proto by měly být používány takové prostředky k dosažení plnění daňových povinností, aby byla minimalizována jak daňová mezera, tak administrativní náklady správce daně, 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 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**.²⁶⁰ 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 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.²⁶¹ Informační systém datových schránek je pak informačním systémem veřejné správy, který obsahuje informace o datových schránkách a jejich uživateli.²⁶²

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,²⁶³ 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 ovládání 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 knihu relevantní.

Každý si může pořídit vlastní server elektronické pošty, přičemž na libovolném serveru elektronické pošty je možné zřídit zásadně neomezený po-

²⁶⁰ § 42 daňového řádu.

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

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

²⁶³ Počítač, na kterém je uložena schránka elektronické pošty, může být v adrese také pouze identifikován i pomocí své IP adresy.

čet schránek.²⁶⁴ 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.

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 plné dispozici 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.

²⁶⁴ 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].).

Na rozdíl od správního řízení²⁶⁵ nelze při správě daní doručovat pomocí elektronické pošty, protože daňový řád její použití nepřipouští.²⁶⁶ Doručení prostřednictvím elektronické pošty lze připustit pouze výjimečně, při materiálním 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.²⁶⁷

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, systém elektronické pošty sám o sobě neposkytuje žádné prostředky umožňující ztotožnit držitele adresy elektronické pošty s jemu odpovídající reálnou fyzickou či právnickou osobou. 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 neurčitěho množství prvků komunikační infrastruktury²⁶⁸ patřících třetím stranám. Zprávu elektronické pošty tak lze do určité míry přirovnat k dopisnici,²⁶⁹ 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.²⁷⁰ Alternativně by mohl být problém

²⁶⁵ § 19 odst. 4 správního řádu.

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

²⁶⁷ ŠIMEK, Karel. § 39 Způsoby doručování. In: BAXA, Josef a kol., pozn. 223.

²⁶⁸ Zejména servery, ale i switche a další zařízení zajišťující provoz počítačových sítí.

²⁶⁹ Známější pojem pro dopisnici je korespondenční lístek.

²⁷⁰ § 101g odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném před 15. únorem 2017.

ztotožnění osoby s adresou elektronické pošty *de lege ferenda* vyřešen tak, že by takovou adresu elektronické pošty poskytoval přímo 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 přesměrovat na jinou adresu elektronické pošty. Tento přístup uplatňuje například Estonsko, které osobám s estonským identifikačním číslem zřizuje emailové adresy na doméně eesti.ee.²⁷¹ 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.²⁷² 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.²⁷³

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 váží 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 protiústavní.²⁷⁴ Po-

²⁷¹ Using @eesti.ee address. In: *Eesti.ee: Gateway to Estonia* [online]. Tallin: Information System Authority, 13. September 2017 [cit. 2018-07-01].

²⁷² MINISTERSTVO VNITRA. *Provozní řád ISDS*. Praha, 2018. str. 17.

²⁷³ 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].

²⁷⁴ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016 (publikováno pod č. 40/2017 Sb.), bod 73.

kud 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 zaslána 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,²⁷⁵ 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,²⁷⁶ 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 ani sám správce daně.²⁷⁷ Je ne-

²⁷⁵ 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].

²⁷⁶ BROOKSHEAR, J. Glenn, David T. SMITH a Dennis BRYLOW, pozn. 81, str. 539–541.

²⁷⁷ 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 sekvencním zpracování dat, což je způsob, jakým s nimi pracují dnešní počítače, je velmi obtížné roz-

pochybné, 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.²⁷⁸ Takové zproštění musí být výslovné, přičemž musí být uveden rozsah údajů a účelu zproštění.²⁷⁹ Podle Novákové by pak takové zproštění mohlo mít i generální povahu.²⁸⁰ 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.

ložit 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 dopady na 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.

²⁷⁸ § 52 odst. 2 daňového řádu.

²⁷⁹ § 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.

²⁸⁰ NOVÁKOVÁ, Petra. § 52 In: LICHNOVSKÝ, Ondřej a kol., pozn. 279, str. 198.

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 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“.⁴²⁴ Pro účely této knihy budu vycházet z toho, že **právo na ochranu soukromí sestává z práva osoby rozhodnout se podle vlastního uvážení, zda a v jakém rozsahu má**

⁴²⁴ S. a Marper proti Spojenému království, rozsudek velkého senátu Evropského soudu pro lidská práva ze dne 4. prosince 2008, stížnost č. 30562/04, § 66.

být její soukromí zpřístupněno jiným a z práva osoby bránit se takovým zásahům.⁴²⁵ Právo rozhodnout se podle vlastního uvážení, zda a v jakém rozsahu má být její soukromí zpřístupněno jiným, lze také jednodušeji označit jako právo na to „být nechán na pokoji“.⁴²⁶

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.⁴²⁷

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.⁴²⁸ Stejně tak přiznal právnickým osobám právo na ochranu důvěrnosti její korespondence.⁴²⁹ Skutečnosti, které jsou rozhodné pro stanovení výše daně, jsou daňovými subjekty zásadně považovány za informace, které by neměly být veřejné, protože by jejich vyjádřením mohlo dojít k ohrožení pozice daňového subjektu na trhu. I právnická osoba tedy má legitimní zájem na tom, aby informace o jejích 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.**

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 odpoví-

⁴²⁵ PAVLÍČEK, Václav, Ján GRÓNSKÝ, Jiří HŘEBEJKA, Věra JIRÁSKOVÁ, Jan KNĚŽÍNEK, Vladimír MIKULE, Petr MLŠNA, Václav PAVLÍČEK, Pavel PEŠKA, Vladimír SLÁDEČEK, Radovan SUCHÁNEK, Jindřiška SYLOVÁ a Pavel ZÁŘECKÝ. *Ústavní právo a státotvůda. II. Díl. Ústavní právo České republiky*. 1. úplné vyd. Praha: Leges, 2011. ISBN 978-80-87212-90-5. str. 517 a 518.

⁴²⁶ KMEC, Jiří, David KOŠAŘ, Jan KRATOCHVÍL a Michal BOBEK. *Evropská úmluva o lidských právech: komentář*. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-74003-65-3. str. 867.

⁴²⁷ Tamtéž.

⁴²⁸ *Société Colas Est a další proti Francii*, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 16. dubna 2002, stížnost č. 37971/97, § 41.

⁴²⁹ *Association for European Integration and Human Rights a Ekimdzchiev proti Bulharsku*, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 28. června 2007, stížnost č. 62540/00.

dajícím způsobem zaplatit. Veřejná moc proto **musí ze své podstaty vybírat daně**, které doslova tvoří její „*krevní oběh, bez kterého nemůže existovat*“.⁴³⁰ Pokud jde o strukturu příjmů veřejných rozpočtů, představují daně jejich nejvýznamnější složku⁴³¹ 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.⁴³²

Zásadně platí, že stát může zdanit cokoliv.⁴³³ Daňová politika zákonodárce z této skutečnosti důsledně vychází, a proto je stále rozšiřován okruh předmětů daní. Jednotlivé konstrukční prvky daní přitom mnohdy bývají poměrně složitě 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.⁴³⁴ Obdobně spotřební daně slouží mimo jiné k omezování škodlivých vlivů alkoholu, tabáku nebo emisí vznikajících při provozu automobilů. Deklarovaným hlavním cílem daně z hazardních her je pak ochra-

⁴³⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu Spojených států amerických, *Bull v. United States*, 295 U. S. 247 (1935).

⁴³¹ *Státní rozpočet 2019 v kostce: kapesní příručka Ministerstva financí ČR*. Praha: Ministerstvo financí, 2019. ISBN 978-80-7586-026-2. str. 16.

⁴³² 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.

⁴³³ TULÁČEK, Michal. Ústavní přezkum daní, aneb zdanit lze skoro cokoliv (zatím). In: ANTOŠ, Marek a Jan WINTNER (eds.). *Základní lidská práva a svobody*. Praha: Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta, 2015, str. 146–154. ISBN 978-80-87975-36-7.

⁴³⁴ 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.

na společnosti a hráčů před následky patologického hraní hazardních her.⁴³⁵ Aby mohly daně tyto funkce plnit, mají složité konstrukční prvky závisející 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 daně.⁴³⁶ Ani v takto jednoduchém případě by správce daně nebyl schopen sám o sobě zjistit výši daně, protože nemá jak určit výši příjmů 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.

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, kte-

⁴³⁵ 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.

⁴³⁶ 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.