



Specializovaný finanční úřad

Sekce metodiky a řízení

Elektronicky podepsáno

Č. j.:

Vyřizuje:

Tel:

E-mail:

ID datové schránky:

Vyřádění k žádosti o stanovisko k elektronické archivaci dokladů

Vážený pane ,

Specializovanému finančnímu úřadu byl doručen Váš dotaz ze dne , zaevidovaný pod č.j. , ve kterém se dotazujete na problematiku elektronické archivace daňových dokladů pro účely daní uplatňovaných v České republice, zejména pro účely daně z přidané hodnoty a daních z příjmů a žádáte o odsouhlasení navrhovaného postupu archivace v souladu s § 35 a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a pro evidenci výdajů (nákladů) dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“).

Následně popisujete situaci, kdy společnost hodlá zavést nový systém archivace daňových dokladů, cílem kterého je nahradit daňové doklady elektronickými doklady, které budou uchovávány prostřednictvím cloudové / mobilní aplikace. Pomocí této aplikace budou archivovány také daňové doklady, které již byly v elektronické podobě obdrženy. Dále popisujete, jak tento proces bude probíhat. Zaměstnanec společnosti provede nákup a od dodavatele obdrží daňový doklad/účetku. Pomocí mobilní aplikace zaměstnanec daňový doklad vyfotí/ naskenuje do speciální aplikace, ve které bude konvertovaný daňový doklad uchován. Do aplikace budou nahrávány i elektronické daňové doklady. Doklady budou uchovávány včetně všech metadat dokazujících auditní stopu.

Dále popisujete konkrétní technické detaily a funkční popis systému, přičemž v tabulce uvádíte i popis auditní stopy k zajištění podmínek věrohodnosti, neporušenosti a čitelnosti dokladů. V poslední části Vašeho dotazu uvádíte, že Vaším cílem je archivovat daňové doklady pouze elektronicky a papírové doklady po jejich naskenování do aplikace hodláte skartovat.

K Vašemu dotazu sdělujeme:

Z pohledu Vašeho dotazu úvodem upozorňujeme na to, že pokud hovoříme o daňovém dokladu ve smyslu zákona o DPH a souvisejícího právního rámce včetně toho evropského, musí být splněno, že jde písemnost, která splňuje podmínky stanovené zákonem o DPH. A to jak v souvislosti s jejím vytavením, tak i v souvislosti povinnosti splnění zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, kdy je rozhodující „mít daňový doklad“ .

Z hlediska archivace daňových dokladů je třeba prvotně vycházet z ustanovení § 34, návazně pak i § 35 a § 35a zákona o DPH, které upravují jak způsob zajištění věrohodnosti původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti daňových dokladů, tak i obecná ustanovení o jejich uchovávání včetně uchovávání elektronického. Dále je nutné vycházet z Informace GFR k pravidlům fakturace ve vztahu k implementaci Směrnice EU/45/2010 do zákona o DPH č. j. 10148/13/7001-21000-506729 (dále jen „Informace“) a navazujících Nejčastějších dotazů k pravidlům fakturace.

Návazně tedy včetně z hlediska výkladového pak v případě konverze listinných daňových dokladů do elektronické podoby je potřeba dodržet, aby takto konvertované doklady vyhovely všem požadavkům kladeným na daňové doklady, jako je tedy především jejich věrohodnost, neporušenost obsahu a jeho čitelnost. Tudíž i po převodu z listinné do elektronické podoby (či naopak) by měl daňový doklad včetně souvisejících záležitostí komplexně vyhovět požadavkům zákona a navazující právní úpravy, tak jak je podrobně popsáno v již zmíněné Informaci GFR. Pro Váš případ tedy bude rozhodující, zda proces konverze zaručí, resp. zajistí, že elektronická forma daňového dokladu bude těmto požadavkům vyhovovat. Zjednodušeně řečeno, že při konverzi dokladu nebude narušen jeho obsah a nedojde k jeho porušení, bude čitelný. Bude tedy i důležité, aby při konverzi nebylo možno s dokladem manipulovat a elektronická podoba plně odrážela jeho písemnou formu.

Co se týká zákona o daních z příjmů, jak uvádíte, tento právní předpis převod daňových dokladů či účetních záznamů z listinné do elektronické podoby neupravuje, nicméně v souvislosti s daňovou uznatelností dotčených výdajů (nákladů) je nutné zdůraznit, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdánitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“*. V rovině důkazní pak je stěžejní účetnictví daňového subjektu (resp. i originální doklady vystavené konkrétním obchodním partnerem daňového subjektu), je-li účetní jednotkou, které musí být vedeno průkazně a v rozsahu a způsobem stanoveným v zákoně o účetnictví. Předmětné prokazování pak ze strany daňového subjektu zpravidla začíná předložením zaúčtovaných dokladů (zejména faktur, popř. smluv) od obchodního partnera – dodavatele předmětné služby či zboží.

Způsob prokazování je primárně záležitostí daňového subjektu, nicméně obecně lze uvést, že důkazní síla kopie daňového dokladu je nižší než důkazní síla originálu. Nearchivováním (skartací) originálních důkazních prostředků tak může daňový subjekt ztížit svou důkazní pozici vůči předmětným nákladům a dostat se do důkazní nouze.

V návaznosti na prokazování výdajů (nákladů) daňového subjektu pak také upozorňujeme na nutnost prokázat dané skutečnosti i ve vztahu k příjmům poplatníků (zaměstnanců) v souvislosti s jejich pracovními cestami (§ 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů).

Možnosti úschovy účetních záznamů jsou dále stanoveny v § 33 zákona o účetnictví:

2) *Účetní záznam může mít listinnou, technickou nebo smíšenou formu. Pro účely tohoto zákona se považuje za:*

- a) listinnou formu účetní záznam provedený na analogový nosič rukopisem, psacím strojem, tiskařskými nebo reprografickými technikami anebo tiskovým výstupním zařízením výpočetní techniky, jehož obsah je pro fyzickou osobu čitelný,
- b) technickou formu účetní záznam provedený elektronickým, optickým nebo jiným způsobem nespadajícím pod písmeno a), který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný,
- c) smíšenou formu účetní záznam v listinné formě obsahující též informace v technické formě pro fyzickou osobu nečitelné, který umožňuje jeho převedení do formy, v níž je jeho obsah pro fyzickou osobu čitelný.

(3) Účetní jednotka může provést převod účetního záznamu z jedné formy do jiné nové formy. Tímto převodem vzniká nový účetní záznam. V uvedeném případě je účetní jednotka povinna zajistit, že obsah účetního záznamu v nové formě je shodný s obsahem účetního záznamu v původní formě. Splnění uvedené povinnosti se má za prokázané, pokud účetní jednotka předloží účetní záznam v původní i nové formě a jejich obsah je shodný. Splnění této povinnosti však účetní jednotka může prokázat i jiným způsobem, který nezpochybní žádá z osob, které s převedeným záznamem pracují. V případě nezpochybnění průkaznosti převodu účetního záznamu žádnou z osob, které s převedeným záznamem pracují, se u účetních záznamů, které nejsou označeny skartačními znaky pro výběr nebo archiválii podle zvláštního právního předpisu, nevyžaduje předložení účetního záznamu v původní formě a pro záznamy v původní formě neplatí ustanovení § 31.

(4) Účetní záznam v technické nebo smíšené formě, se skartačními znaky „A“ nebo „V“ vzniklý z činnosti účetní jednotky, musí být ve formátu, který zaručí jeho neměnnost a umožní jeho následnou čitelnost pro fyzickou osobu. Pokud tuto podmínku nemůže účetní jednotka zabezpečit, převede takové účetní záznamy do listinné formy odpovídající době jejich vyřízení a opatří je náležitostmi originálu, a to nejpozději před jejich zařazením do výběru archiválií ve skartačním řízení nebo mimo něj; obdobně postupuje při nakládání s účetními záznamy přijatými účetní jednotkou v technické, případně smíšené formě, u účetních záznamů obsahujících uznávaný elektronický podpis včetně průkazného potvrzení v listinné formě o platnosti uznávaného elektronického podpisu v době přijetí účetního záznamu. Účetní jednotka je povinna disponovat účetními záznamy, kterými dokládá formu vedení účetnictví.

(5) Jednotlivý účetní záznam může být tvořen několika dílčími účetními záznamy. Všechna ustanovení o účetních záznamech podle tohoto zákona se týkají každého jednotlivého účetního záznamu včetně dílčích účetních záznamů i účetního záznamu vzniklého jejich seskupením.

(6) Na všechny formy účetního záznamu se, pokud tento zákon výslovně nestanoví jinak, pohlíží stejně; obsah všech účetních záznamů a jejich změny mají stejné důsledky, jsou-li provedeny v účetních záznamech ve formě podle odstavce 2 písm. b) a c), jako ve formě podle odstavce 2 písm. a).

(7) Účetní jednotky mohou vést účetní záznamy i ve formě, ve které je jejich obsah bez dalšího nečitelný; v tomto případě jsou povinny disponovat takovými prostředky, nosiči a vybavením (§ 4 odst. 10), které umožní provést převod účetních záznamů do formy, ve které je jejich obsah pro fyzickou osobu čitelný. Pro potřeby ověřování účetní závěrky auditorem (§ 20), jejího zveřejňování (§ 21a) a pro potřeby orgánů podle § 32 odst. 1 jsou účetní jednotky povinny na požádání umožnit oprávněným osobám seznámit se s obsahem jimi určených účetních záznamů v uvedené formě. Tyto povinnosti mají účetní jednotky po dobu, po kterou jsou povinny vést nebo uschovávat uvedené účetní záznamy. Stanovení těchto povinností na smluvním základě není dotčeno.

(8) V řízení ve věcech týkajících se účetnictví nebo vycházejících z účetnictví lze použít k důkazu průkazné účetní záznamy (§ 33a), které splňují požadavky tohoto zákona.

(9) Účetní jednotky jsou povinny zajistit ochranu účetních záznamů a jejich obsahu, použitých technických prostředků, nosičů informací a programového vybavení před jejich zneužitím, poškozením, zničením, neoprávněnou změnou, ztrátou nebo odcizením.“

Z výše uvedeného vyplývá z pohledu účetních předpisů, že převod dokladů do technické (elektronické) formy a jejich archivace v této formě je možný při splnění požadavků stanovených v zákoně o účetnictví. Jedním ze základních požadavků výše uvedeného převodu dokladů do technické formy (uvedeném v § 33 odst. 3 zákona o účetnictví) je předpoklad, že účetní jednotka bude schopna prokázat shodu dokladu v technické formě s originálem (tj. dokladem v původní formě), např. předložením účetního záznamu (stvrzenky, paragony, cestovní příkazy apod.) v původní i nové formě nebo způsobem jiným. Uvedené prokazování musí být schopna provést/zajistit sama daná účetní jednotka. Pro úplnost považujeme za nezbytné dodat, že existují i dokumenty, jejichž technické vlastnosti (např. ochranné prvky dokumentů ve formě reliéfního razítka, hologramu apod.) převod do technické formy a následné prokázání shody s originálem vylučují (neboť shodu s originálem není možné zajistit).

Dle našeho názoru je nezbytné ke každému archivovanému dokladu při převodu z listinné do technické (elektronické) formy připojit kvalifikované časové razítko a elektronický podpis (s odkazem na § 33 odst. 3 a § 11 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví), které prokazuje okamžik vzniku účetního dokladu a identifikuje osobu provádějící převod do technické formy.

Výše uvedený § 33 odst. 3 zákona o účetnictví mj. stanoví, že převodem vzniká nový účetní záznam a § 11 odst. 1 písm. d) tohoto zákona dále definuje, že účetní doklady jsou průkazné účetní záznamy, které musí obsahovat mj. okamžik vyhotovení účetního dokladu a podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ.

Z důvodu opatrnosti, mj. s ohledem na prokazování i jiných skutečností než povinností účetní jednotky vůči správci daně (např. vzhledem k potenciálním budoucím občanskoprávním sporům účetní jednotky apod.) lze však doporučit, aby při rozhodnutí o technické (elektronické) archivaci účetních dokladů, bylo zvaženo i paralelní uchování dokladů (či alespoň některých dokladů) v původní listinné podobě. Toto se týká zejména účetních dokladů, u kterých lze předpokládat, že při jejich převodu do technické formy, existuje relativně vyšší riziko zkreslení na nich uvedených údajů (lesklé dokumenty, dokumenty s překrývajícími se barvami, ručně psané dokumenty apod.). Ještě jednou si zde dovolujeme upozornit, že u určitého typu dokladů, které mají specifické vlastnosti (např. u výše uvedených dokumentů s ochrannými prvky), je převod do technické formy a následné zajištění prokázání shody s originálem vyloučeno.

Lze tedy uzavřít, že v zásadě se správce daně nebude negativně vymezovat vůči konverzi daňového dokladu z jedné formy do jiné. Nicméně, jak již je uvedeno výše, riziko může představovat samotný proces konverze, kdy v jeho rámci by nemělo dojít k tomu, aby „nová forma“ daňového dokladu nenaplnila podmínky kladené na daňový doklad.

Neboť je pravdou, že zákon a související výklad převod do elektronické podoby nevylučuje a nepodmiňuje ho uchováním listinné doklady. Nicméně je nutné vzít v úvahu, že tyto doklady jsou nutné pro případné prokazování uplatněného odpočtu a současně zákon o DPH vymezuje lhůtu pro uchování daňového dokladu. Tady by mělo platit, že během této lhůty bude daňový doklad „k dispozici“. Je tak věcí daňového subjektu a na jím zvolených technických možnostech, aby i do budoucna zajistil, že nedojde k porušení daňového dokladu, bude i dále zajištěna jeho věrohodnost a také čitelnost.

Stran možné skartace „papírových“ daňových dokladů uvádíme, že zákon o DPH ani navazující výklad nestanovují žádná pravidla pro jejich skartaci po jejich digitalizaci. Je tedy

také poté věci daňového subjektu, jaké zaujme v dané věci stanovisko a jak se interně vypořádá s možným rizikem s tím spojeným.

Co se týká technické stránky konverze, tak zákon o DPH nevymezuje konkrétní pravidla a podmínky či konkrétní nároky na technické řešení. Z pohledu zákona, tak ani správci daně nepřísluší osvědčovat, zda konkrétní způsob technického řešení vyhovuje dané situaci. Správce daně může pouze v intencích zákona konstatovat, že konverze mezi formou písemnou na elektronickou či naopak je možná, pokud bude zajištěno, že nedojde konverzí k zásahu do daňového dokladu a bude stále zajištěna jeho čitelnost, věrohodnost a neporušenost, tak aby tato elektronický forma splňovala veškeré atributy písemnosti, jež je možno v duchu zákona o DPH označit jako daňový doklad. A i když po konverzi bude elektronická forma uvedené splňovat v aktuálním čase, tak je nutné vzít v úvahu i budoucí dispozici, a to z pohledu povinnosti uchovávat daňový doklad po dobu, kterou stanoví zákon o DPH. Musí tedy i do budoucna v podstatě daňový subjekt technicky zajistit, že i v budoucnu bude disponovat patřičným technickým zázemím, aby po stanovenou dobu bylo zajištěno zobrazení dokladu bez porušení jeho čitelnosti, věrohodnosti a že nedojde k jeho porušení. Současně kromě samotného zákona o DPH je nutné vzít v úvahu ostatní právní předpisy, zejména tedy účetní.

S pozdravem

[REDACTED]