



GFR02172217  
ESS

**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

**Sekce právní**

Č. j.: 21383/17/7700-10126-500852

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu  
Odvolacímu finančnímu ředitelství  
Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství  
Odboru právnímu Generálního finančního ředitelství  
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství  
Odboru nefiskálních agend Generálního finančního ředitelství  
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství  
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství

*Zasláno pouze elektronicky*

**Novela metodického pokynu Č.j. 18010/15/7100-40126-501823, ze dne 30. 12. 2015**

- (i) **odpovědi na metodické dotazy k § 136 DŘ a**
- (ii) **stanovisko ve věci uplatněné plné moci ve smyslu § 136 odst. 2 DŘ**

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) obdrželo podnět Finančního úřadu pro Olomoucký kraj k opětovnému zhodnocení některých odpovědí k ustanovení § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), jež byly uvedeny v přípisě č. j. 18010/15/7100-40126-508123. Tato problematika byla rovněž konzultována na poradě metodiků daňového procesu ve Smilovicích (konané ve dnech 11. až 13. 5. 2016) a následně také se zástupci Odboru 32 Ministerstva financí ČR.

Na základě získaných poznatků dospělo GFŘ k závěru, že je třeba některé odpovědi na metodické dotazy uvedené v č. j. 18010/15/7100-40126-508123, revidovat (i).

Současně dochází, na základě aktuální judikatury správních soudů, ke změně stanoviska GFŘ ve věci aplikace § 35 DŘ v souvislosti s ust. § 136 odst. 2 DŘ – posouzení uplatnění plné moci u správce daně (ii).

(i) **Revize odpovědí na metodické dotazy k § 136 DŘ**

**I. Uvedení situace**

**[Posouzení lhůty pro podání daňového přiznání]** V aplikační praxi dochází k obtížným situacím při posuzování lhůty pro podání daňového přiznání a při vyměření daně za situace, kdy je u správce daně uplatněna plná moc, která ve svém rozsahu zahrnuje zpracování a podání daňového přiznání poradcem<sup>1</sup> (dále jen „plná moc“<sup>2</sup>) a daňové

<sup>1</sup> V souladu s § 29 odst. 2 DŘ je za poradce považován daňový poradce nebo advokát.

<sup>2</sup> Může se jednat o plnou moc udělenou poradci pouze za účelem zpracování a podání daňového přiznání, ale i o plnou moc širšího rozsahu (např. tzv. „generální“ plnou moc).

přiznání podá nejen tento poradce, ale i sám daňový subjekt. V tomto dokumentu je odhlédnuto od naplnění podmínky § 136 odst. 2 DŘ v případě, že daňový subjekt má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

## II. Metodické řešení

**[Rozhodný okamžik]** Rozhodujícím pro posouzení lhůty pro podání daňového přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, je skutečný stav ke konci lhůty dle § 136 odst. 1 DŘ (dále jen „základní lhůta“).

Ke konci základní lhůty je třeba posoudit:

- 1) Naplnění podmínky dle § 136 odst. 2 DŘ (tj. otázku, zda byla u správce daně uplatněna plná moc udělená poradci).
- 2) Zda bylo v základní lhůtě podáno daňové přiznání (řádné, příp. opravné) a pokud ano, pak kdo je jeho podatelem (daňový subjekt sám nebo poradce).

V okamžiku konce základní lhůty je najisto postavené, zda daňový subjekt podal daňové přiznání sám, příp. požádal o prodloužení lhůty k podání daňového přiznání dle § 36 odst. 4 DŘ, nebo zda daňové přiznání nepodal a u správce daně byla uplatněna plná moc.

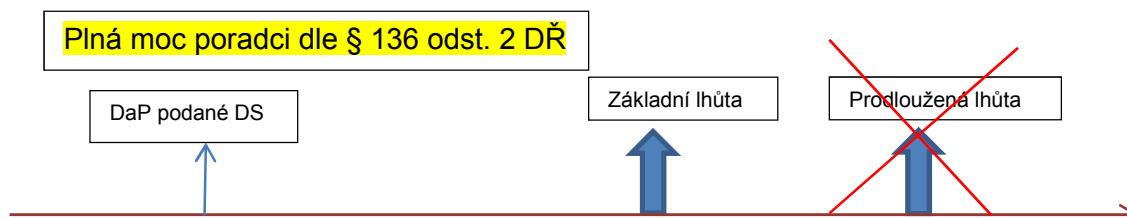
V průběhu základní lhůty, až do jejího skončení, může daňový subjekt své podání měnit, a to opravným daňovým přiznáním, proto je rozhodující poslední podané daňové přiznání (§ 138 DŘ).

### A/ Podání daňového přiznání v základní lhůtě

Pokud bude podáno daňové přiznání samotným daňovým subjektem (řádné, příp. opravné) v základní lhůtě, není rozhodující, zda byla u správce daně uplatněna plná moc, pokud poradce daňové přiznání v základní lhůtě nepodal.

Podle posledního daňového přiznání (řádného, příp. opravného) podaného v základní lhůtě bude určena lhůta pro podání daňového přiznání i den splatnosti daně dle § 135 odst. 3 DŘ (daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení) – mohou nastat tyto základní situace:

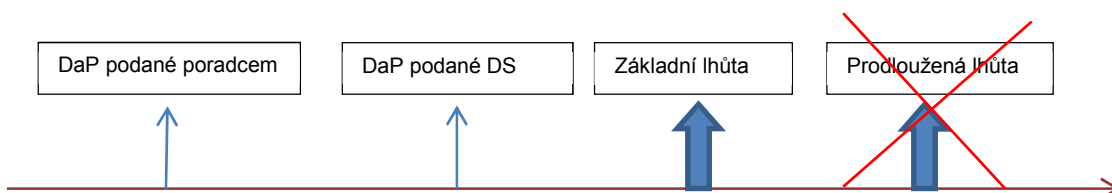
#### Situace 1:



Ačkoliv je splněna podmínka uplatněné plné moci u správce daně v základní lhůtě, je zřejmé, že daňové přiznání (dále jen „DaP“) zpracoval a podal sám daňový subjekt (dále též „DS“) a není tedy splněna podmínka, že daňové přiznání zpracovává a podává poradce (daňové přiznání totiž již bylo podáno samotným daňovým subjektem). Správce daně proto nečeká do uplynutí lhůty dle § 136 odst. 2 DŘ (dále jen „prodloužená lhůta“) na případné podání poradcem. Daň bude splatná k poslednímu dni základní lhůty.

**Situace 2:**

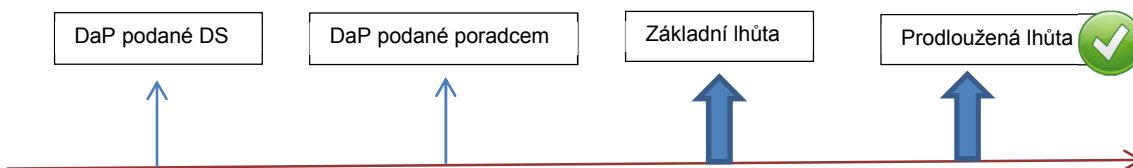
Plná moc poradci dle § 136 odst. 2 DŘ



Daňové přiznání bylo podané poradcem (při současném splnění podmínky uplatněné plné moci u správce daně v základní lhůtě), ale poslední podané DaP v základní lhůtě bylo podáno daňovým subjektem (opravné DaP). DS svým podáním deklaruje, že nesouhlasí s předchozím podáním poradce a využívá možnosti podat daňové přiznání sám. Daňovému subjektu svědčí pro podání daňového přiznání pouze základní lhůta. Daň proto bude splatná k poslednímu dni základní lhůty.

**Situace 3:**

Plná moc poradci dle § 136 odst. 2 DŘ



Poslední podané DaP v základní lhůtě (opravné DaP) bylo podáno poradcem (při současném splnění podmínky uplatněné plné moci u správce daně v základní lhůtě). DS využívá své zákonné možnosti – náprava případných chyb prostřednictvím opravného daňového přiznání, a to podáním učiněným poradcem. Pak jsou ovšem splněny všechny základní podmínky pro prodloužení lhůty dle § 136 odst. 2 DŘ a daň bude splatná k poslednímu dni prodloužené lhůty.

**Závěr A:**

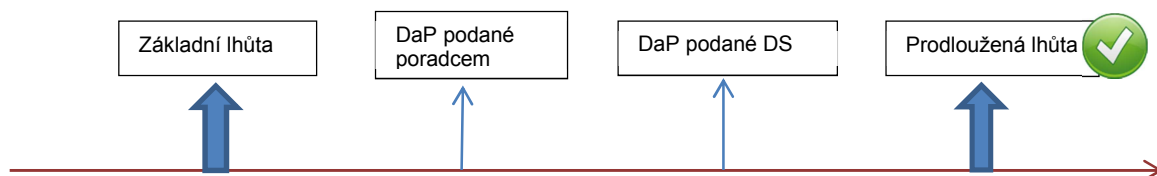
**Pokud daňové přiznání (poslední podané, tj. řádné, příp. opravné) v základní lhůtě podá daňový subjekt, žádné další kroky (udělení plné moci poradci a její uplatnění u správce daně, žádost o prodloužení lhůty dle § 36 odst. 4 DŘ), nemohou zvrátit nastalý stav a lhůta pro podání daňového přiznání a splatnost daně se bude odvíjet od lhůty stanovené v § 136 odst. 1 DŘ.**

**Případné další daňové přiznání podané po uplynutí základní lhůty (ať už podané daňovým subjektem nebo poradcem) může být dle situace posouzeno jako dodatečné daňové přiznání (podáno po lhůtě dle § 136 odst. 1 DŘ) apod.**

**B/ Podání daňového přiznání po uplynutí základní lhůty (u správce daně byla v základní lhůtě uplatněna plná moc udělená poradci a podání daňového přiznání bylo učiněno v prodloužené lhůtě)**

**Situace 4:**

Plná moc poradci dle § 136 odst. 2 DŘ

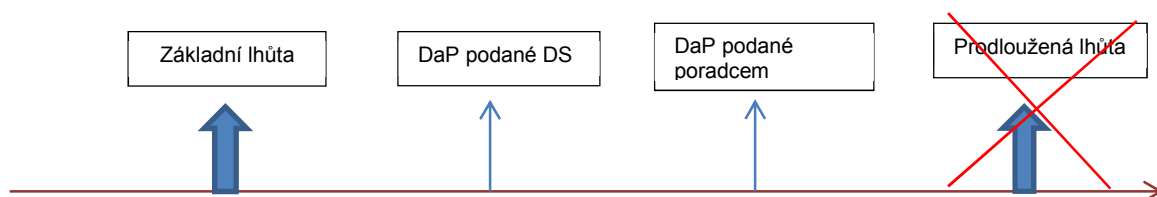


Jsou splněny podmínky § 136 odst. 2 DŘ, tzn. v základní lhůtě je u správce daně uplatněna plná moc udělená poradci a daňové přiznání (řádné) podal tento poradce. Za uvedených podmínek platí pro podání daňového přiznání prodloužená lhůta. V této lhůtě může být případně podáno i opravné daňové přiznání (poradcem nebo daňovým subjektem).

Za situace, kdy podmínky pro uplatnění prodloužené lhůty byly splněny a DS by následně zjistil chybu, kterou by dokázal sám opravit a učinil tak, byl by při přijetí jiného výkladu ze strany správce daně sankcionován za opožděné podání daňového tvrzení. Protože daňový řád takovouto situaci přímo neupravuje, je na místě přijmout závěr v souladu se zásadou *in dubio mitius* a daný případ posoudit tak, že podmínky pro zachování prodloužené lhůty byly splněny (řádné daňové přiznání podáno poradcem, uplatněna u správce daně plná moc v základní lhůtě) a na případné daňové přiznání podané daňovým subjektem nahlížet jako na opravné daňové přiznání, jemuž zůstává zachována prodloužená lhůta. Daň tak bude splatná k poslednímu dni prodloužené lhůty, byť podkladem pro vyměření bude v konečné fázi daňové tvrzení podané daňovým subjektem.

**Situace 5:**

Plná moc poradci dle § 136 odst. 2 DŘ



Řádné daňové přiznání podal (po uplynutí základní lhůty) sám daňový subjekt. Ačkoliv má daňový subjekt u správce daně v základní lhůtě uplatněnu plnou moc poradci, svým podáním deklaruje, že podání bude činit sám. Daňovému subjektu proto svědčí pro podání řádného daňového přiznání pouze základní lhůta. Správce daně nečeká do uplynutí prodloužené lhůty na případné podání poradcem. Daň je splatná k poslednímu dni základní lhůty dle podání učiněném DS. V případě naplnění zákonných podmínek správce daně uplatní sankci dle § 250 DŘ, příp. dle § 252 DŘ. DaP podané poradcem může být dle situace posouzeno jako dodatečné daňové přiznání apod.

**Závěr B:**

Pokud budou naplněny podmínky dle § 136 odst. 2 DŘ (platná plná moc poradci byla uplatněna u správce daně ve lhůtě dle § 136 odst. 1 DŘ a řádné daňové přiznání podá tento poradce), lhůta pro podání daňového přiznání a splatnost daně se bude odvíjet od lhůty stanovené v ust. § 136 odst. 2 DR a žádné následné kroky to nemohou zvrátit (výpověď plné moci po podání řádného daňového přiznání poradcem, následné podání daňového přiznání daňovým subjektem).

Na základě výše uvedených závěrů dochází ke změně některých odpovědí na metodické dotazy v přípisu č. j. 18010/15/7100-40126-508123, ze dne 30. 12. 2015, následovně:

***Dotaz č. 5: Daňový subjekt podá DAP již v průběhu měsíce února, pak před koncem března uplatní u správce daně plnou moc daňovému poradci ke zpracování a podání DAP.***

**Odpověď ODP GFŘ po revizi:**

Pokud jako jediný podá daňové přiznání v základní lhůtě sám daňový subjekt, není rozhodující, zda je následně u správce daně uplatněna plná moc poradci v základní lhůtě, (pokud tento poradce nepodá daňové přiznání v základní lhůtě). Správce daně nečeká po uplynutí základní lhůty do uplynutí prodloužené lhůty na případné podání daňového přiznání poradcem.

Pokud by v popsaném případě poradce podal (opravné) daňové přiznání **do** uplynutí základní lhůty, byla by daň splatná k poslednímu dni prodloužené lhůty – viz situace 3. Pokud by v popsaném případě poradce podal daňové přiznání **po** uplynutí základní lhůty, DaP podané poradcem není opravným, ale může být dle situace posouzeno jako dodatečné daňové přiznání apod.

***Dotaz č. 8: U správce daně je uplatněna řádně a včas plná moc v souladu s § 136 odst. 2 DŘ. Poradce podá příslušné řádné daňové tvrzení dne 21.6. Dne 30. 6. podá opravné daňové přiznání sám daňový subjekt. Otázka tedy zní, zda i v tomto případě lze považovat „prodlouženou“ lhůtu pro podání DAP za zachovanou.***

**Odpověď ODP GFŘ po revizi:**

Jsou splněny podmínky dané § 136 odst. 2 DŘ (v základní lhůtě uplatněna u správce daně plná moc udělená poradci, řádné daňové přiznání podáno tímto poradcem), lhůta pro podání daňového přiznání i den splatnosti daně se řídí § 136 odst. 2 DŘ, tj. uplatní se prodloužená lhůta. Žádné další kroky to nemohou zvrátit. Daňové přiznání podané samotným daňovým subjektem bude posouzeno jako „opravné daňové přiznání“ dle § 138 DŘ (viz situace 4). Daň bude vyměřena dle opravného daňového přiznání se splatností ke dni dle § 136 odst. 2 DŘ.

**DOTAZ - Z PORADY METODIKŮ VE SMILOVICÍCH (květen 2015) – str. 4 přípisu č. j. 18010/15/7100-40126-501823**

**Dotaz: Lhůta pro podání daňového tvrzení (§ 136 DŘ) - FÚ pro Královéhradecký kraj**

*Opakují se situace, kdy daňový subjekt zmocní poradce ke zpracování a podání daňového přiznání, příslušnou plnou moc uloží u správce daně, ale následně zjistí, že je pro něj výhodnější zachování neprodlouženého termínu pro podání daňového přiznání. V případě, kdy daňový subjekt podá takové přiznání sám, je toto přiznání vyměřeno v zákonném neprodlouženém termínu. Avšak problém nastává, pokud poradci svým jednáním naplní všechny podmínky pro vznik prodloužené lhůty pro podání daňového přiznání podle ustanovení § 136 odst. 2 DŘ a chtějí docílit lhůty neprodloužené až dodatečně. Pro tyto případy pak nastávají 2 situace:*

- ***Poradce podá daňové přiznání před uplynutím 3měsíční lhůty a poté, ale ještě před uplynutím této 3 měsíční lhůty podá daňové přiznání také sám daňový subjekt.***

#### **Odpořď ODP GFŘ po revizi:**

I když jsou na první pohled splněny podmínky daně § 136 odst. 2 DŘ (v základní lhůtě byla u správce daně uplatněna plná moc udělená poradci, řádné daňové přiznání bylo podáno tímto poradcem), daňový subjekt následně deklaruje, že bude daňové přiznání podávat sám a učiní tak v základní lhůtě prostřednictvím opravného daňového přiznání (viz situace 2). Daň bude vyměřena dle daňového přiznání daňového subjektu se splatností k poslednímu dni základní lhůty.

- ***Poradce podá daňové přiznání po uplynutí 3měsíční lhůty a poté, ale ještě před uplynutím 6 měsíční lhůty podá daňové přiznání také sám daňový subjekt.***

#### **Odpořď ODP GFŘ po revizi:**

Jsou splněny podmínky daně § 136 odst. 2 DŘ (v základní lhůtě byla u správce daně uplatněna plná moc udělená poradci, řádné daňové přiznání bylo podáno tímto poradcem), lhůta pro podání přiznání i pro splatnost daně se řídí § 136 odst. 2 DŘ, tj. uplatní se prodloužená lhůta. Žádné další kroky to nemohou zvrátit. Daňové přiznání podané samotným daňovým subjektem bude posouzeno jako „opravné daňové přiznání“ dle § 138 DŘ (viz situace 4). Daň bude vyměřena dle opravného daňového přiznání se splatností ke dni dle § 136 odst. 2 DŘ, tj. uplatní se prodloužená lhůta.

K dotazu: *Datum vyměření (příp. vzniku přeplatku) v případě podávání přiznání k daní z příjmů fyzických osob zástupcem (FU pro Kraj Vysočina) pro úplnost uvádíme, že problematika nesouladu mezi řádky 05 daňového přiznání (DPFO), příp. řádkem 08 daňového přiznání (DPPO) a podpisovou določkou – „údaje o podepisující osobě“ na poslední straně formuláře již byla revidována Novelou metodického materiálu č. j. 18010/15/7100-40126-501823, ze dne 30. 12. 2015 – vnitřně rozporné tvrzení ohledně podání a zpracování daňového přiznání daňovým poradcem (řádek 05 u daňového přiznání k DPFO, řádek 08 u daňového přiznání k DPPO), ze dne 1. 8. 2016, č. j. 51942/16/7700-10126-500852.*

### **III. Odůvodnění**

Zásadním pro posouzení celé věci je ustanovení § 136 odst. 2 DŘ.

#### **§ 136 odst. 1 DŘ:**

*„Daňové přiznání u daní vyměřovaných za zdaňovací období, které činí nejméně 12*

*měsíců, se podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.“*

### **§ 136 odst. 2 DŘ:**

*„Jde-li o daňový subjekt, který má zákonem uloženou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává a podává poradce, podává se daňové přiznání podle odstavce 1 nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc udělená tomuto poradci uplatněna u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty podle odstavce 1. Pokud v šestiměsíční lhůtě podle věty první tento poradce zemře nebo zanikne, zůstává tato lhůta zachována.“*

### **Z důvodové zprávy k § 136 DŘ:**

*„Podle odstavce 1 jsou daňové subjekty povinny podat daňové přiznání k dani stanovované za roční zdaňovací období v tradiční lhůtě tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Typickým příkladem daně vyměřované za zdaňovací období je daň z příjmů.*

*Pokud se jedná o daňový subjekt, který má mít na základě povinnosti uložené mu přímo zákonem účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož daňové přiznání zpracovává daňový poradce či advokát, a splnil podmínku uložení plné moci před uplynutím prvního termínu pro podání daňového přiznání a také daňové přiznání podává, je v odstavci 2 stanovena lhůta, v níž je daňový subjekt povinen daňové přiznání podat, na šest měsíců po skončení zdaňovacího období. Dále je zde upraveno, že tato šestiměsíční lhůta je daňovému subjektu zachována i v případě, že daňový poradce zemře nebo zanikne. Důvodem pro zachování tohoto zvýhodnění je zejména garance větší profesionality, jakož i předpokládaná náročnost materie, které se podané tvrzení týká...“*

Pro daňový subjekt tedy platí, že daňové přiznání je povinen podat nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Nemůže-li tak učinit v této lhůtě, ale je schopen tak učinit sám a chce tak učinit, může požádat správce daně o prodloužení lhůty k podání řádného daňového tvrzení až o 3 měsíce (§ 36 odst. 4 DŘ). Nemůže-li daňové přiznání zpracovat a podat daňový subjekt sám, nebo nechce-li, může využít ustanovení § 136 odst. 2 DŘ a zvolit si poradce, který za daňový subjekt daňové přiznání zpracuje a podá, a to v prodloužené lhůtě do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, a to za předpokladu, že plná moc pro tohoto poradce bude u správce daně uplatněna před uplynutím tříměsíční lhůty podle § 136 odst. 1 DŘ.

Je tedy zřejmé, že smyslem poskytnutí delší lhůty k podání daňového přiznání poradcem, je garance větší profesionality, předpokládaná náročnost materie, které se podané tvrzení týká, nikoliv samoučelné posunutí lhůty pro podání daňového tvrzení a stejně tak i posunutí dne splatnosti daně (daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení - § 135 odst. 3 DŘ).

Současně je zřejmé, že pokud daňové přiznání podal sám daňový subjekt, nejde v tomto případě o podání (a zřejmě ani o zpracování, jakkoli toto v praxi nemůže správce daně plně ověřit) poradcem, a tedy není naplněna podmínka dle § 136 odst. 2 DŘ, že daňové přiznání zpracovává a podává poradce – daňový subjekt jej totiž již podal sám.

Byť to zákon explicitně nestanoví, s přihlédnutím k uvedenému smyslu právní úpravy lze dovodit, že požadavkem na podání daňového přiznání poradcem se rozumí požadavek na podání daňového přiznání, dle kterého má být daň vyměřena, tj. zásadně řádného daňového přiznání. Lhůta pro podání daňového přiznání a splatnost daně se tak odvíjí od toho, kdo toto daňové přiznání podá (za splnění zákonných předpokladů).

Pro následně zjištěné chyby a omyly v řádném daňovém přiznání je procesně upraven postup v DŘ, a to § 141 (dodatečné daňové přiznání), příp. § 138 DŘ (opravné daňové přiznání).

Žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání se správce daně může věcně zabývat jen v případě, že daňové přiznání dosud nebylo podáno. Požádá-li však daňový subjekt o prodloužení lhůty až poté, co daňové přiznání podal, je namístě řízení o žádosti zastavit (Rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 126/2008-58).

Obdobně lze nahlížet i na případ, kdy daňový subjekt podá daňové přiznání (řádné) a následně udělí plnou moc poradci dle § 136 odst. 2 DŘ. Tato plná moc již nemůže dopadat na podání „řádného daňového přiznání“, neboť to již bylo podáno a nelze jej vzít zpět. („Podání, kterým je zahájeno řízení, může ten, kdo jej učinil, změnit nebo vzít zpět do doby, než je správcem daně vydáno rozhodnutí ve věci. Zpětvzetí podání je však nepřipustné u podání, k němuž je osoba zúčastněná na správě daní povinna buď přímo ze zákona, nebo na výzvu správce daně.“, § 73 odst. 4 DŘ). Co se týče potenciálního opravného daňového přiznání, na to je třeba nahlížet jako na výjimku z pravidla a nelze s ním proto a priori kalkulovat. To však samozřejmě nebrání poradci podat opravné daňové přiznání ještě v základní lhůtě, neboť před jejím uplynutím nemůže být vyměřeno ani daňové přiznání podané daňovým subjektem. Pokud to poradce učiní, a tedy ještě před uplynutím základní lhůty opravné daňové přiznání podá, splní tím proto podmínky pro aplikaci prodloužené lhůty, neboť k daňovému přiznání podanému daňovým subjektem se dle § 138 odst. 2 DŘ nepřihlíží.

#### **Dle § 138 DŘ platí:**

**(1)** „Před uplynutím lhůty k podání daňového přiznání nebo vyúčtování může daňový subjekt nahradit daňové přiznání nebo vyúčtování, které již podal, opravným daňovým přiznáním nebo opravným vyúčtováním.“

**(2)** „V řízení se dále postupuje podle tohoto opravného daňového přiznání nebo opravného vyúčtování a k předchozímu daňovému přiznání nebo vyúčtování se nepřihlíží. Takto lze nahradit i dodatečná daňová přiznání nebo dodatečná vyúčtování nebo již podaná opravná přiznání nebo opravná vyúčtování.“

GFŘ přistupuje ke změně metodiky z důvodu nastolení právní jistoty v čase jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně. Posouzením naplnění podmínek daných § 136 odst. 2 DŘ ke konci lhůty dle § 136 odst. 1 DŘ dojde ke snadnější spravovatelnosti podaných daňových přiznání a tím k posílení právní jistoty daňových subjektů. Důraz je přitom kladen na stav situace ke konci základní lhůty (tj. lhůty dle § 136 odst. 1 DŘ). Pokud jsou situace, které si „odporují“, např. u správce daně je uplatněna plná moc poradci k podání daňového přiznání a podání učiní daňový subjekt sám, je rozhodující to, že daňové přiznání bylo skutečně podáno, neboť uplatněním plné moci poradci není ani poté vyloučeno podání učiněné samotným daňovým subjektem.

V praxi se vyskytují zásadně 3 situace v souvislosti s uplatněním plné moci poradci dopadající na podání daňového přiznání:

- a/ plná moc poradci je u správce daně uplatněna dlouhodobě (např. generální plná moc),
- b/ daňový subjekt udělí plnou moc poradci po skončení zdaňovacího období (a sám nepodá daňové přiznání),
- c/ daňový subjekt udělí plnou moc poradci až poté, co sám podal daňové přiznání.

#### **K situaci a/**

Daňový subjekt si již nemusí být vědom, že je u správce daně uplatněna plná moc, která se rovněž vztahuje i na podání daňového přiznání. Nebo zcela záměrně nevyužije služeb poradce a podá daňové přiznání sám. Pokud by byl správce daně povinen vyčkat do uplynutí prodloužené lhůty na to, zda nepodá daňové přiznání (opravné) také daňový



poradce a teprve po uplynutí prodloužené lhůty by mohl daň vyměřit, pak by docházelo k situacím právní nejistoty, neboť pokud by poradce daňové přiznání nepodal, vyměřoval by daň správce daně zpětně k poslednímu dni základní lhůty dle přiznání podaného daňovým subjektem v základní lhůtě. Tím by docházelo k právní nejistotě (od uplynutí základní lhůty až do uplynutí prodloužené lhůty) a zbytečné prodlevě s vyměřením daně (neboť by v praxi bylo často vyměřováno zpětně k okamžiku uplynutí základní lhůty). Problematickým by pak bylo i vrácení daňového přeplatku v zákonné lhůtě vzniklého na základě vyměření daně dle daňového přiznání, jež podal sám daňový subjekt v základní lhůtě a o nějž daňový subjekt současně požádal, neboť by zde vznikla shodná prodleva jako u vyměření, rovněž nezaviněná správcem daně, který přeplatek vrací.

#### **K situaci b/**

Jedná se o typickou situaci, kterou predikuje ust. § 136 odst. 2 DŘ. Situaci, kdy daňový subjekt ví, že nebude sám podávat daňové přiznání, a proto zmocní poradce. Plnou moc uplatní u správce daně v základní lhůtě.

#### **K situaci c/**

Daňový subjekt nejprve sám podá daňové přiznání a posléze zmocní poradce. Tento poradce tak může jen opravit případné chyby a omyly v podaném přiznání (opravným, příp. dodatečným daňovým přiznáním). Tato situace neodpovídá úmyslu zákonodárce – umožnit daňovým subjektům, kteří nemohou nebo nechtějí podávat daňové přiznání sami v základní lhůtě, zmocnit poradce. Na tyto situace pamatuje v daňovém řádu institut opravného, případně dodatečného daňového přiznání.

Ve všech třech případech je u správce daně ke konci základní lhůty uplatněna plná moc poradci k podání daňového přiznání. Nicméně každá situace sleduje jiný cíl daňového subjektu. Smyslu citované právní úpravy a principům právní jistoty nejlépe odpovídá princip posuzování dle skutečného stavu ke konci základní lhůty – tj. pokud je u správce daně uplatněna plná moc poradci v základní lhůtě, ale daňový subjekt podá daňové přiznání sám – projevil tím svou vůli, že i přes uplatnění plné moci poradci, podá daňové přiznání sám. Podáním daňový subjekt totiž mimo jiné deklaruje, že je ochoten a schopen tak učinit sám. Případné opravy je možné řešit opravným, příp. dodatečným daňovým přiznáním, které může podat opět sám nebo jeho zplnomocněný zástupce. Správce daně po uplynutí základní lhůty nečeká na případné daňové přiznání poradce a daň vyměří.

Pro situace, pro něž explicitně není daná úprava v daňovém řádu (daňové přiznání podáno poradcem a následně v prodloužené lhůtě podáno daňové přiznání samotným daňovým subjektem – viz situace 4), byl zvolen výklad v souladu se zásadou *in dubio mitius*. Jeho aplikací nebude docházet k sankcionování daňového subjektu.

#### **(ii) Revize stanoviska ve věci uplatněné plné moci ve smyslu § 136 odst. 2 DŘ**

V reakci na aktuální judikaturu správních soudů vydává GFŘ z důvodu zajištění jednotného postupu finanční správy tento metodický pokyn, revidující dosavadní závěry.

#### **I. Uvedení situace**

**[Judikatura k § 136 odst. 2 DŘ]** Nejvyšší správní soud vydal koncem roku rozsudky č. j. 2 Afs 165/2016-26, ze dne 10. 11. 2016 a č. j. 6 Afs 243/2016-25, ze dne 22. 12. 2016. Městský soud v Praze vydal rozsudek č. j. 5 Af 12/2014-28, ze dne 7. 11. 2016.

Všechny tyto rozsudky odkazují na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 68/2015-35, ze dne 15. 5. 2015 (dále jen „**Rozsudek č. j. 4 Afs 68/2015-35**“). V Rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015-35 Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že „*Včasnost uplatnění plné moci udělené daňovému poradci pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se posuzuje i podle pravidel zachování lhůt v § 35 téhož zákona.*“

## II. Metodické řešení

**[Aplikace § 35 DŘ ve spojení s § 136 odst. 2 DŘ]** Včasnost uplatnění plné moci udělené daňovému poradci pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 2 DŘ se nadále, tj. ode dne vydání tohoto metodického pokynu, bude posuzovat podle pravidel zachování lhůt v § 35 DŘ.

Pro včasné uplatnění plné moci u správce daně dle § 136 odst. 2 DŘ proto postačí, bude-li plná moc poslední den 3měsíční lhůty předána k poštovní přepravě [§ 35 odst. 1 písm. b) DŘ], podána u jiného věcně příslušného správce daně (viz § 35 odst. 2 DŘ) atd.

## III. Odůvodnění

**[Dosavadní metodika GFR]** V *Prohlášení Generálního finančního ředitelství (Uplatnění plné moci udělené poradci před uplynutím tříměsíční lhůty pro podání daňového přiznání za účelem prodloužení této lhůty do 1. 7.)* ze dne 18. 4. 2011, č. j. 11477/11, Generální finanční ředitelství uvedlo, že při výkladu ustanovení § 136 odst. 2 DŘ je aplikace § 35 DŘ vyloučena.

V metodickém stanovisku GFR č. j. 18010/15/7100-40126-501823, ze dne 30. 12. 2015, nazvaném „*Odpověď na metodické dotazy k § 136 DŘ*“ byly v reakci na Rozsudek č. j. 4 Afs 68/2015-35 potvrzeny závěry uvedené v Prohlášení GFR č. j. 11477/11, tedy, že „*Postup Finanční správy ve věci uplatnění plné moci ve smyslu § 136 odst. 2 daňového řádu, se pod vlivem Rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015-35, nemění. Nejde o ustálenou judikaturu správních soudů. Při výkladu ustanovení § 136 odst. 2 daňového řádu je aplikace § 35 daňového řádu vyloučena.*“

V metodickém stanovisku GFR *K přeposílání plné moci příslušnému správci daně prostřednictvím e-mailové komunikace a k výkladu § 136 odst. 2 DŘ vs. § 35 DŘ*, č. j. 57510/16/7700-10126-013989, ze dne 18. 7. 2016, byly opětovně potvrzeny závěry uvedené v Prohlášení GFR č. j. 11477/11.

**[Judikatura]** V Rozsudku č. j. 4 Afs 68/2015-35 Nejvyšší správní soud dospěl k názoru, že „*Včasnost uplatnění plné moci udělené daňovému poradci pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se posuzuje i podle pravidel zachování lhůt v § 35 téhož zákona.*“

Městský soud v Praze ve svém rozsudku č. j. 5 Af 12/2014-28, ze dne 7. 11. 2016, se zabýval mimo jiné otázkou, zda na uplatnění plné moci dle § 136 odst. 2 DŘ u příslušného správce daně má být aplikováno ustanovení § 35 DŘ. Městský soud v Praze v tomto rozsudku citoval Rozsudek č. j. 4 Afs 68/2015-35, a tedy dospěl k závěru, že při uplatnění plných mocí dle § 136 odst. 2 bylo nutné zohlednit též § 35 DŘ.

Ke stejnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 165/2016-26, ze dne 10. 11. 2016 a v rozsudku č. j. 6 Afs 243/2016-25, ze dne 22. 12. 2016.

**[Změna metodiky GFŘ v návaznosti na judikaturu správních soudů]** Generální finanční ředitelství s ohledem na jednoznačnost textu příslušných ustanovení sice nesdílí právní názor vyjádřený ve výše citovaných rozsudcích ve věci aplikace § 35 DŘ ve spojení s § 136 odst. 2 DŘ, nicméně ve světle rozhodovací činnosti správních soudů již tento právní názor dále neobstojí, neboť lze zcela oprávněně očekávat, že v podobných kauzách budou soudy rozhodovat stejně.

JUDr. Eva Kostolanská  
ředitel sekce

Na vědomí: Odborům 32 a 39 Ministerstva financí