

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



GFR01806415
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 18010/15/7100-40126-501823

Vyřizuje:

Tel:

E-mail:

Všem finančním úřadům
Specializovanému finančnímu úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství
Odboru 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí
Odboru 39 – Správní činnosti Ministerstva financí

Zasláno pouze elektronicky - AVIS

Odpověď na metodické dotazy k § 136 DŘ

Generální finanční ředitelství, Odbor právní a daňového procesu, obdržel dne 18. 2. 2015 e-mailem dotaz od Oddělení daňového procesu Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj. Jsou popsány situace, kdy daňový subjekt včas uplatní plnou moc podle § 136 odst. 2 DŘ, již zmocňuje daňového poradce ke zpracování a podání daňového přiznání, ovšem přiznání k dani podá sám, a to po uplatnění plné moci, nebo před uplatněním plné moci.

Protože se v daňovém řízení nejedná o situace zcela nové, byl proveden mezi všemi finančními úřady průzkum správní praxe, v rámci tohoto průzkumu finanční úřady zaslaly Odboru právnímu a daňového procesu i další popisy nastalých věcně příbuzných situací.

Shodou okolností došlo také k vydání ojedinělého rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS ze dne 15. 5. 2015 č. j. 4 Afs 68/2015 – 35), který posuzoval otázku uplatnění plné moci u správce daně. Také na tento rozsudek byl GFR doručen jeden dotaz od finančního úřadu.

Po posouzení celé věci, zhodnocení dlouhodobé správní praxe orgánů Finanční správy, jakož i po konzultaci s Odbory 32 a 39 Ministerstva financí, uvádí Odbor právní a daňového procesu toto své stanovisko:

V daňovém řízení, a tedy i v situacích popsaných tazateli, je nutné respektovat ustanovení § 28 odst. 6 DŘ. Podle tohoto ustanovení je jednání zmocnitele (daňového subjektu) vždy rozhodující. Uplatnění plné moci podle § 136 odst. 2 DŘ není přechodem všech práv a povinností týkajících se podání přiznání k dani na daňového poradce, nýbrž jde stále jen o jednu z eventuality jednání daňového subjektu. K zániku možnosti podání přiznání k dani daňovým poradcem v prodloužené lhůtě nedochází jen zrušením plné moci, ale daňový

subjekt může svým jednáním dát správci daně najevo, že v uvedené věci jedná sám, není povinen to zmocněnci sdělit a ani správce daně není povinen zabývat se vztahem mezi zmocnitelem a zmocněncem. Pokud jedná daňový subjekt ve věci podání přiznání k dani sám, je toto jednání rozhodující, a pokud tak daňový subjekt jedná i přes uplatněnou plnou moc, lze předpokládat, že tak činí ve svém zájmu. Správce daně není oprávněn toto rozhodující jednání zpochybňovat.

Pokud podá přiznání k dani sám daňový subjekt, je třeba postupovat podle § 136 odst. 1 DŘ a daň vyměřit v neprodloužené lhůtě, včetně možných sankčních dopadů, např. dle § 250 DŘ, nebo § 252 DŘ, resp. je třeba postupovat podle níže uvedených situací. Níže uvedené závěry ale nelze pokládat za úplně všeobecně platné, neboť se jedná o zestručněný popis a je třeba vždy zvážit specifika každého případu.

Ohledně dotazů a správní praxe Odbor právní a daňového procesu dále uvádí:

ZÁKLADNÍ SITUACE Z DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ, které byly předmětem dotazů finančních úřadů

1. *existence uplatněné plné moci zmocňující daňového poradce zpracovávat a podávat daňová přiznání jménem daňového subjektu, přičemž takto zastoupený daňový subjekt sám podá daňové přiznání v obecné základní lhůtě pro podání řádného daňového tvrzení.*

Odpověď Odboru právní a daňového procesu (dále „OPDP GFŘ“):

Včas podané DAP, jde o lhůtu základní zákonnou dle § 136 odst. 1 DŘ. Pokud by se však vyskytly pochybnosti o správnosti údajů v řádku 05 DAP, je třeba k odstranění nesouladu, resp. odstranění konkrétní pochybnosti o správnosti údaje v ř. 05 využít postup k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 DŘ (a Metodické pomůcky Č. j.: 65447/14/7100-40124-011654).

2. *existence uplatněné plné moci zmocňující daňového poradce zpracovávat a podávat daňová přiznání jménem daňového subjektu, přičemž takto zastoupený daňový subjekt sám podá daňové přiznání ve zvláštní prodloužené lhůtě pro podání řádného daňového tvrzení.*

Odpověď OPDP GFŘ:

Pozdě podané DAP, jde o lhůtu základní zákonnou dle § 136 odst. 1 DŘ.

3. *včasné uplatnění plné moci zmocňující daňového poradce ke zpracování a podání daňového přiznání jménem daňového subjektu v obecné základní tříměsíční lhůtě u správce daně, vypovězení plné moci daňovému poradci po uplynutí obecné základní lhůty a následné podání daňového přiznání daňovým subjektem ve zvláštní prodloužené lhůtě.*

Odpověď OPDP GFŘ:

Pozdě podané DAP, jde o lhůtu základní zákonnou dle § 136 odst. 1 DŘ.

4. *včasné uplatnění plné moci zmocňující daňového poradce „A“ ke zpracování a podání daňového přiznání jménem daňového subjektu v obecné základní tříměsíční lhůtě u správce daně, vypovězení plné moci daňovému poradci „A“ po uplynutí obecné základní lhůty a udělení obsahově shodné plné moci daňovému poradci „B“, který daňové přiznání jménem daňového subjektu podá.*

Odpověď OPDP GFŘ:

Pozdě podané DAP, jde o lhůtu základní zákonnou dle § 136 odst. 1 DŘ.

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 OPDP GFŘ:

§ 136 odst. 2 DŘ stanovuje, že uplatněním plné moci, se daňové přiznání podává nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V popsaném případě však DAP bylo podáno daňovým subjektem. Protože vůle DS je vyjádřena jak podáním DAP, tak uplatněním plné moci, je nutno připustit, že pokud by DAP podal daňový poradce, bylo by vyměření daně provedeno v prodloužené lhůtě podle § 136 odst. 2 DŘ. Pokud by ale poradce přiznání nepodal, nebyla by splněna podmínka pro prodloužení lhůty k podání DAP a vyměřit daň by bylo nutné v neprodloužené lhůtě podle § 136 odst. 1 DŘ. S tím je však provázána problematika vrácení přeplatku správcem daně po lhůtě stanovené § 155 odst. 3 DŘ a samozřejmě i otázka úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 DŘ. Protože text DŘ nedává jasnou odpověď k postupu SD k vyměření daně v této situaci, doporučujeme, aby správci daně komunikovali s daňovým subjektem, případně i se zmocněným daňovým poradcem, informovali je o možných eventualitách dalšího řízení, a podle jejich vyjádření v řízení postupovali.

6. DAP zpracuje daňový poradce, ale DAP je podáno z datové schránky daňového subjektu ve lhůtě do 1. 4. 2015.

Odpověď OPDP GFŘ:

Pokud u správce daně není včas uplatněna plná moc, tak bylo DAP podáno včas a oprávněnou osobou v základní zákonné lhůtě (§ 136 odst. 1 DŘ). Pokud je u správce daně včas uplatněna plná moc a v řádku 05 DAP uvedeno „ano“, je třeba k odstranění nesouladu, resp. odstranění konkrétní pochybnosti o správnosti údaje v ř. 05 využít postup k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 DŘ (a Metodické pomůcky Č. j.: 65447/14/7100-40124-011654).

7. DS předloží SD v průběhu března PM udělenou daňovému poradci ke zpracování a podání přiznání k DPPO za rok 2014, je tak splněna podmínka pro podání přiznání k DPPO ve lhůtě 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Daňový poradce podal přiznání dne 31.3.2015 (DAP podáno prostř. daňového portálu se ZAREP daňového poradce, v řádku 08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce: ANO, v údajích o podepisující osobě je uveden opět daňový poradce a kód podepisující osoby 4b). Vzhledem k plné moci uložené před 1.4.2015 lze daňovou povinnost vyměřit až po 1.7.2015. Dne 4.5.2015 bylo správci daně doručeno podání ve věci zrušení plné moci k zastupování a žádost o vrácení přeplatku na DPPO.

Odpověď OPDP GFŘ:

Daňový subjekt plnou moc zrušil, vyměřit je nutné ve lhůtě dle § 136 odst. 2 DŘ. Pokud daňový poradce v souladu s plnou mocí řádně a včas zpracoval a podal DAP, nelze pokládat toto DAP vypovězením plné moci bez dalšího za neplatné, či opožděné. O jinou situaci by šlo, pokud by potom DS sám následně podal opravné DAP. To by nahradilo DAP podané poradcem, ovšem nesplnilo by již podmínky § 136 odst. 2 DŘ a bylo by přiznáním opožděným.

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 OPDP GFŘ:

Nebyla by splněna podmínka podání DAP poradcem, vyměřeno bude ve lhůtě dle § 136 odst. 1 DŘ, podle posledního podaného DAP.

9. U správce daně je řádně a včas uplatněna plná moc na zpracování a podání DAP s časovým omezením – např. do 1.7.:

- Dne 1.7. podá DAP poradce, avšak obsahuje vady. Je otázkou, komu správce daně zašle výzvu dle § 74 DŘ vydanou dne 10.7.

Odpověď OPDP GFŘ:

Podle § 74 odst. 1 DŘ bude výzva zaslána tomu, kdo podání učinil, což je v kontextu s ustanovením § 136 odst. 2 DŘ poradce, který DAP zpracovává a podává. Daňový subjekt je lépe o takové výzvě neformálně vyrozumět.

- Daňové přiznání není v prodloužené lhůtě podáno. Komu zašle správce daně výzvu dle § 145 odst. 1 DŘ?

Odpověď OPDP GFŘ:

K podání DAP bude vyzván DS, podmínky pro lhůtu podle § 136 odst. 2 DŘ splněny nebyly, vyměřeno bude k 1.4.

DVA DOTAZY SVOJÍ PODSTATOU PŘÍBUZNÉ - Z PORADY METODIKŮ VE SMILOVICÍCH (květen 2015)

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.*

Odpověď OPDP GFŘ:

Nebyla by splněna podmínka podání DAP poradcem, vyměřeno bude ve lhůtě dle § 136 odst. 1 DŘ, podle posledního podaného DAP.

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

Odpověď OPDP GFŘ:

Nebyla by splněna podmínka podání DAP poradcem, vyměřeno bude ve lhůtě dle § 136 odst. 1 DŘ, podle posledního podaného DAP.

Dotaz: Datum vyměření (příp. vzniku přeplatku) v případě podávání přiznání k dani z příjmů fyzických osob zástupcem (FÚ pro Kraj Vysočina)

Jaký vliv na datum vyměření má způsob vyplnění řádku 05 DAP k DPFO (ř. 05 DaP – „DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování, která byla

uplatněna u správce daně před uplynutím neprodloužené lhůty: ANO/NE“) v případě, kdy u správce daně je před uplynutím neprodloužené lhůty uložena plná moc pro daňového poradce (plná moc „generální“ nebo plná moc pro zpracování a podání daňového přiznání), v podpisové doložce jsou uvedeny údaje o zástupci, podání je podepsáno zástupcem, ovšem na řádku 05 je uvedeno „NE“, tedy informace, že daňové přiznání nezpracovává a nepodává daňový poradce – má tato informace vliv na datum vyměření, resp. vliv na datum vzniku přeplatku? Pokud jsou splněny podmínky § 136 odst. 2 daňového řádu (daňové přiznání podepsal daňový poradce a plná moc je u správce daně uplatněna před uplynutím neprodloužené lhůty), je datum vyměření vždy poslední den 6 měsíční lhůty po uplynutí zdaňovacího období, i když je na řádku 05 DAP DPFO uveden údaj „NE“? (Pokud je v daňovém přiznání vykázán přeplatek, kombinují daňové subjekty, resp. zástupci různé údaje daňového přiznání tak, aby dosáhli vyměření (a s tím spojené vrácení přeplatku) v neprodloužené lhůtě.)

Odpověď OPDP GFŘ:

Názor preferující obsah podpisové doložky před údajem v řádku 05, resp. názor, že lze postupovat „bez ohledu na údaj uvedený v řádku 05 DAP DPFO“, nemá právní oporu. Správce daně je oprávněn konat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Podatel v DAP podepisuje své prohlášení: „*Prohlašuji, že všechny mnou uvedené údaje v tomto přiznání jsou pravdivé a úplné a stvrzuji je svým podpisem*“. Pokud tedy panuje nesoulad mezi uplatněnou plnou mocí, ř. 05 a podpisem na DAP, je nutno jednat s tím, kdo podání učinil. Podpis DAP je náležitostí stanovenou zákonem, protože § 71 odst. 2 DŘ stanovuje, že písemná podání a podání ústně do protokolu musí být podepsána osobou, která podání činí. Také údaj ř. 05 je zákonně definován, neboť tiskopisy daňových tvrzení vydává podle § 72 DŘ Ministerstvo financí a v § 72 odst. 2 DŘ je stanoveno, že v tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní – což je v případě ř. 05 naprosto splněno, protože údaje ř. 05 jsou údaji dle § 136 DŘ, který náleží do HLAVY IV NALÉZACÍ ŘÍZENÍ.

Pokyny k vyplnění DAP uvádějí jasně: ř. 05 DAP zpracované a předkládané daňovým poradcem – označte křížkem variantu „ano“, pokud příslušná plná moc k zastupování byla uplatněna u správce daně (finančního úřadu) před uplynutím neprodloužené tříměsíční lhůty pro podání daňového přiznání. V opačném případě označte křížkem variantu „ne“.

Jestliže dojde k tomu, že je u správce daně uplatněna plná moc, DAP podepíše poradce, v ř. 05 je označeno „NE“ a přitom je prohlášena a podepsána pravdivost a úplnost údajů uvedených v DAP, tak daň nelze vyměřit pro rozpornost údajů vyžadovaných a vyplněných na podkladě zákona. Tedy konkrétně odpovězeno na první větu dotazu: nesprávný údaj řádku 05 způsobí, že k vyměření daně nemůže dojít.

Nejprve je třeba postupy správce daně dosáhnout plného souladu mezi skutečností: plnou mocí a podpisem podatele a popisem skutečnosti: ř. 05. K odstranění nesouladu, resp. odstranění konkrétní pochybnosti o správnosti údaje v ř. 05 je třeba využít postup k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 DŘ a Metodické pomůcky Č. j.: 65447/14/7100-40124-011654.

DOTAZ FÚ PRO STŘEDOČESKÝ KRAJ Z 10. 7. 2015 – PODANÝ V REAKCI NA ROZSUDEK NSS, Č.j. 4 AFS 68/2015 – 35

V dotazu je, mimo jiné, uvedeno:

Nejvyšší správní soud rozsudkem č.j. 4 Afs 68/2015 ze dne 15. 5. 2015 rozhodl ve věci účinnosti plné moci udělené poradci ke zpracování a podání daňového přiznání. Závěr soudu je v rozporu s dosavadní praxí správců daně.

Stanovisko OPDP GFŘ:

Postup Finanční správy ve věci uplatnění plné moci ve smyslu § 136 odst. 2 DŘ, se pod vlivem rozsudku NSS ze dne 15. 5. 2015 Č. j. 4 AFS 68/2015 – 35, **nemění**. Nejde o ustálenou judikaturu správních soudů. Při výkladu ustanovení § 136 odst. 2 DŘ je aplikace § 35 DŘ vyloučena.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce
v zastoupení:

JUDr. Alena Schillerová, Ph.D.
ředitel odboru

Na vědomí

GFŘ: Odbor daní z příjmů, Odbor nepřímých daní, Odbor majetkových daní, oceňování a ost. agend, Odbor vymáhání, Odbor daňových informačních systémů

Elektronicky podepsáno
30.12.2015
JUDr. Alena Schillerová Ph.D. v
z.
ředitelka odboru