



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

Sekce právní



GFR03271821
ESS

Č. j.: 32507/21/7700-00131-050999

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN

k posouzení uplatněné kopie plné moci podle daňového řádu

I. Úvod

Za účelem sjednocení postupů orgánů Finanční správy ČR při posouzení uplatněné plné moci v kopii podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vydává Generální finanční ředitelství metodický pokyn, který zohledňuje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 18. února 2019, č. j. 4 Afs 353/2018-37 (dále též „Rozsudek“). Tyto učiněné závěry již založily správní praxi orgánů Finanční správy ČR, kterou tento metodický pokyn sjednocuje a formalizuje. Zároveň reaguje na recentní vývoj v souvislosti s šířením nemoci COVID-19 a nad rámec Rozsudku nastoluje zjednodušená pravidla, která tyto vnější faktory zohledňují.

V Rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda správce daně může (resp. musí) akceptovat plnou moc, jež je uplatněna v prosté kopii. V aplikační praxi se nejčastěji jedná o situaci, kdy poradce ze své datové schránky zasílá (uplatňuje) naskenovanou ručně podepsanou plnou moc.

II. Metodické řešení

1. Správce daně posoudí plnou moc uplatněnou v prosté kopii jako účinnou, jsou-li splněny všechny tyto podmínky
 - a. kopie plné moci je uplatněna (dle § 71 daňového řádu) zmocnitelem či zmocněncem,
 - b. správce daně nemá důvodné pochybnosti o vzniku a existenci zmocnění.
 - c. kopie plné moci obsahuje všechny zákonné náležitosti, včetně vyobrazení podpisu zmocnitele.

Správce daně kopii plné moci akceptuje a není nutno vznik a existenci zmocnění ověřovat u zmocnitele¹.

¹ Tímto metodickým řešením nejsou dotčeny jiné postupy správce daně vedoucí k obezřetnosti týkající se podání či jiných úkonů, např. žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, oznámení o změně bankovního účtu apod. Pokud by existovalo podezření z podvodného jednání, správce daně bude v případě uplatnění plné moci zpravidla postupovat dle bodu 2 Metodického řešení.

2. Jestliže na základě okolností konkrétního případu bude mít správce daně důvodné pochybnosti o existenci zmocnění

bud' ověří u zmocnitele, zda ke vzniku zmocnění skutečně došlo (resp. zda toto zmocnění stále existuje), a to i méně formálním způsobem, tedy telefonicky či emailem (o tomto úkonu správce daně pořídí úřední záznam),

nebo vydá výzvu podle § 74 daňového řádu, kterou zašle podateli (tuto výzvu zašle správce daně i tehdy, jestliže po neformálním ověření přetrvávají jeho pochybnosti o existenci zastoupení). O tomto úkonu vyrozumí správce daně i zmocnitele, není-li podatelem.

Pokud kopii plné moci uplatní poradce (daňový poradce nebo advokát), nebudou zpravidla dány pochybnosti o vzniku a trvání zmocnění.

III. Odůvodnění

Povaha plné moci

1. **[Podstata plné moci]** Plná moc je (deklaratorním) průkazem vůle být zastoupen, jehož základem je smlouva mezi dvěma osobami. Tato smlouva je smlouvou příkazního typu (§ 2430 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů), ze které vyplývá závazek příkazníka (v plné moci je označen jako zmocněnec) obstarat záležitosti příkazce (v plné moci je označen jako zmocnitel). Zastoupení (zmocnění) nevzniká udělením plné moci, ale vlastní dohodou mezi stranami; plná moc pouze prokazuje, že zastoupení vzniklo. Z pohledu správy daní plná moc představuje jednostranný projev vůle osoby zúčastněné na správě daní udělit zmocnění v určitém rozsahu a zvolení zmocněnce, který směřuje vůči správci daně, nezávisle na tom, zda tuto plnou moc uplatní zmocnitel sám nebo zmocněnec.

Zvolení zmocněnce nejčastěji prokazuje písemnost, která je označena jako "Plná moc".

2. **[Uplatnění plné moci]** Uplatnění plné moci je zákonem předvídaný (§ 27 odst. 2 daňového řádu) způsob, jakým se správce daně dozví o vůli zmocnitele být zastoupen zmocněncem. Plná moc je vůči správci daně účinná právě až od okamžiku jejího uplatnění (§ 27 odst. 2 daňového řádu), ačkoliv samotná smlouva o zastupování byla uzavřena obvykle dříve. Na plnou moc se hledí jako na podání svého druhu (§ 70 daňového řádu). Způsoby uplatnění plné moci jsou taxativně vymezeny v § 71 daňového řádu.

3. **[Procesní režim]** Při uplatnění plné moci se mohou vyskytnout vady:

- a) **vady rozsahu** – rozsah zmocnění není vymezen přesně či není vymezen vůbec. V tomto případě vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci, o čemž vyrozumí rovněž zmocněnce (speciální úprava v § 28 odst. 2 daňového řádu).
- b) **vady formální** – plná moc má vady, pro které z ní jednoznačně nevyplyvá vůle osoby zúčastněné na správě daní být ve vymezeném rozsahu zastoupen zmocněncem, tedy pro které nemůže mít předpokládané účinky. V tomto případě vyzve správce daně toho, kdo plnou moc uplatnil, aby její formální vady odstranil (§ 74 daňového řádu).

Jsou-li vady plné moci odstraněny ve stanovené lhůtě, hledí se na případné související podání, jako by bylo učiněno řádně a včas (ve smyslu § 74 odst. 3 daňového řádu), plnou moc samotnou je však nutno považovat vůči správci daně za účinnou až od okamžiku, kdy byly její vady odstraněny.

Pokud by vady plné moci ve stanovené lhůtě odstraněny nebyly, zůstává takové jiné podání vadné z důvodu, že jej učinila k tomu neoprávněná osoba, a proto bude třeba jeho podatele vyzvat k odstranění vad podání, tj. k prokázání oprávnění jednat ve věci toho, koho se podání týká (opět ve smyslu § 74 daňového řádu).

[Možnost odstraňování formálních vad i zmocnitelem] V důsledku povahy plné moci je nutné připustit, že formální vadu plné moci může vůči správci daně odstranit kromě zmocněnce i sám zmocnitel, který plnou moc neuplatnil (resp. který neučinil podání na základě této vadné plné moci). Uvedený závěr plyne z toho, že je to právě zmocnitel, který plnou moc uděluje a o jehož vůli se jedná. Výzva podle § 74 daňového řádu v případě formálních vad plných mocí je primárně doručována tomu, kdo plnou moc uplatnil či kdo učinil podání na základě této plné moci. Není však vyloučeno, aby správce daně tuto výzvu zaslal na vědomí i zmocniteli. Uvedený postup v případě nejasností správce daně je předvídan i rozsudkem NSS ze dne 31. 3. 2011, sp. zn. 9 Afs 26/2010, podle kterého nelze spatřovat žádnou nezákonnost v tom, jestliže správce daně nad rámec své povinnosti doručí písemnost nejen zástupci (zmocněnci) ale i osobě zúčastněné na správě daní (zmocniteli).

4. **[Doručování]** Má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce (zmocněnce), doručují se písemnosti pouze tomuto zmocněnci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování (§ 41 odst. 1 daňového řádu). Zmocněnci se nedoručuje v době, kdy ještě nebyly odstraněny vady plné moci podle § 74 daňového řádu (kromě výzvy na odstranění vad plné moci dle odst. 1 písm. b) za situace, že plnou moc s vadami uplatnil zmocněnec). Po odstranění vad není případné nedoručování zmocněnci v tomto mezidobí třeba napravovat.

Rozsudek NSS sp. zn. 4 Afs 353/2018

1. **[Skutkový stav případu]** Z datové schránky poradce byla správci daně zaslána tzv. generální plná moc (neomezená plná moc pro správu daní). Tato plná moc nebyla opatřena elektronickým podpisem zmocnitele ani neobsahovala doložku o konverzi (podle § 25 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů), nicméně její součástí byla kopie doložky prohlášení o pravosti podpisu na listině sepsané advokátem, která osvědčovala vlastnoruční podpis jednatele společnosti (tj. klienta advokáta). Současně s plnou mocí zaslal tento poradce i podání (odvolání).
2. **[Prejudikatura ke správnímu řádu]** NSS při posuzování daného případu vycházel ze své dřívější judikatury (rozsudek ze dne 17. 10. 2014, sp. zn. 4 As 171/2014 a rozsudek ze dne 16. 12. 2015, sp. zn. 1 As 96/2015), která se však vztahovala na posuzování plných mocí dle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. V daném případě Nejvyšší správní soud tato pravidla pro posuzování vztáhl i na posouzení plných mocí uplatněných podle daňového řádu.
3. **[Právní věta Rozsudku]** V bodě 14 Rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že: „*Správce daně a žalovaný měli přihlédnout k tomu, že plná moc (jakkoliv je formulována jako generální) prokazuje oprávnění zástupce žalobkyně k jednání za její osobu v daném daňovém řízení. Nejvyšší správní soud přihlédl i k tomu, že zástupce žalobkyně správci daně zaslal i podání (odvolání), z jehož obsahu je zřejmé, že je s danou věcí seznámen. Podle Nejvyššího správního soudu je podstatná též skutečnost, že zástupce žalobkyně je advokát, který by se v případě aktivního zapojení do daňového řízení bez zmocnění ze strany žalobkyně vystavil riziku kárného postihu. Nastíněné skutečnosti jednoznačně svědčí tomu, že o vzniku vztahu zastoupení mezi žalobkyní a jejím zástupcem nevznikly důvodné pochybnosti.*“

4. **[Závěr – aplikace tzv. doktríny vysoké míry pravděpodobnosti zastoupení]** Podle Nejvyššího správního soudu bylo v dané věci rozhodující, že neexistovaly pochybnosti o vzniku a existenci zástupčího vztahu mezi zmocnitelem a zmocněncem.

Závěry Rozšířeného senátu NSS sp. zn. 6 As 405/2017

[Povinnost prokázat zástupčí oprávnění] Povinnost správního orgánu nebo správního soudu vyvodit míru pravděpodobnosti zastoupení z jiných skutkových okolností (typicky úkonů účastníka řízení), než z plné moci samotné, byla zpochybněna v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 6 As 405/2017, ze dne 6. 2. 2019, podle kterého *„...je zákonnou povinností zmocněnce doložit soudu oprávnění zmocnitele zastupovat. Pokud tuto zákonnou povinnost zmocněnec přes výzvu soudu nesplní, je soud oprávněn žalobu odmítnout pro nedostatek podmínek řízení...“* Závěry tohoto rozhodnutí nebyly v Rozsudku NSS sp. zn. 4 Afs 353/2018 zohledněny.

Aplikace závěrů Rozsudku NSS sp. zn. 4 Afs 353/2018 na metodické řešení

1. **[Obecná východiska]** Správce daně by měl vždy směřovat k tomu, aby měl na jisto postaveno, zda je osoba zúčastněná na správě daní zastoupena či nikoliv. Míru pravděpodobnosti vzniku zmocnění posuzuje správce daně individuálně a vyvozuje ji z konkrétních skutečností.
2. **[Neuplatnění plné moci]** Není-li uplatněna žádná plná moc (projev vůle zmocnitele být zastoupen), nemůže být osoba zúčastněná na správě daní u správce daně zastoupena zmocněncem. Bez uplatnění plné moci si správce daně nemůže učinit úsudek o tom, zda je osoba zúčastněná na správě daní zastoupena či nikoliv. K tomu více viz citované rozhodnutí rozšířeného senátu NSS, sp. zn. 6 As 405/2017, ze dne 6. 2. 2019.
3. **[Uplatnění plné moci zmocněncem]** Při uplatnění kopie plné moci zmocněncem (či není zřejmé, kdo ji uplatnil) je dána určitá míra pravděpodobnosti vzniku zastoupení. Ačkoliv z Rozsudku NSS vyplývá, že u poradců je tato míra pravděpodobnosti vyšší, nelze na druhou stranu bez dalšího říci, že by u jiných osob byla nízká. Jistota vzniku (a existence) zmocnění totiž není dána ani v případě originálu plné moci (pokud není uplatněna přímo zmocnitelem). Jestliže kopie plné moci jinak obsahuje všechny náležitosti, není důvod ji neakceptovat a automaticky zasílat výzvu podle § 74 daňového řádu.
4. **[Forma a podoba uplatnění plné moci]** Ať už je zmocněncem poradce nebo jiná osoba, vždy je třeba dbát na formu, kterou je plná moc uplatněna. Přípustné formy podání jsou uvedeny v § 71 daňového řádu.
5. **[Důvodné pochybnosti, ověření u zmocnitele, výzva k odstranění vad podání]** V případě, že má správce daně důvodné pochybnosti o vzniku zastoupení (ty mohou spočívat např. v tom, že má povědomost o tom, že plná moc udělena nebyla nebo konkrétní zmocněnec již v minulosti zastupoval klienty bez udělení plné moci), postupuje tak, že se buď neformálně (telefonicky, emailem) dotáže přímo zmocnitele, zda kopii plné moci prezentované zmocnění skutečně vzniklo (a stále trvá), nebo vydá výzvu podle § 74 daňového řádu.

Jakou z výše uvedených variant zvolí, je na uvážení správce daně, a to s ohledem na okolnosti konkrétního případu.

V případě méně formálního postupu vůči zmocniteli je správce daně povinen o tomto pořídit úřední záznam.

Je-li výzva vydaná na základě § 74 daňového řádu adresována podateli - zmocněnci, vyrozumí správce daně o tomto úkonu vhodnou formou i zmocnitele. Podatel poté prokáže vznik zastoupení např. uplatněním plné moci v originále či zajištěním součinnosti zmocnitele.

- 6. [Nemožnost akceptace vytištěného zobrazení uznávaného elektronického podpisu zmocnitele]** Za řádně uplatněnou kopii plné moci nelze považovat vytištěnou plnou moc obsahující zobrazení uznávaného elektronického podpisu zmocnitele, neboť na takové listině se nenachází kopie samotného podpisu, ale jde toliko o informaci, že dokument byl elektronicky podepsán. Obdobně nelze akceptovat ani další případné převedení takovéto listiny (scan) do elektronické podoby.

IV. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti dnem podpisu.

Ing. Mgr. Radim Patočka, Ph.D.
ředitel sekce