

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



GFR13603215
ESS

Sekce právní

INTERNÍ SDĚLENÍ

Č. j.: 135660/15/7700-10123-010450

Vyřizuje: Mgr. Hana Jirásková, Oddělení daňového procesu I
Tel: (+ 420) 296 854 237, (+ 420) 296 852 222
E-mail: Hana.Jiraskova@fs.mfcr.cz

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

Upřesnění č. 2 k metodické pomůcce k povinnému elektronickému podání

K Metodické pomůcce k povinnému elektronickému podání podle § 72 odst. 4 a souvisejících zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), vydané pod č.j. 14829/15/7100-40123-010450 dne 19. 3. 2015 vydává Generální finanční ředitelství za účelem sjednocení postupu orgánů finanční správy toto upřesnění:

1) k čl. II bodu 5. – k podávání osobami uvedenými v ust. § 20 odst. 3 DŘ

Metodická pomůcka k povinnému elektronickému podání podle § 72 odst. 4 a souvisejících DŘ vydaná pod č.j. 14829/15/7100-40123-010450 dne 19. 3. 2015 (dále jen „Metodická pomůcka“) v obecné rovině konstatuje (str. 5), že *„Pokud bude činit podání osoba ustanovená podle zákona, která plní povinnosti stanovené daňovým subjektům, zejména osoba spravující pozůstalost, svěřenský správce a insolvenční správce, a která má tedy stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt (§ 20 odst. 3 DŘ), vztahuje se i na tuto osobu povinnost činit podání elektronicky ve smyslu § 72 odst. 4 DŘ, pokud tato osoba činící podání splňuje shora uvedené podmínky.“*

K tomu GFŘ uvádí:

Pro posouzení vzniku povinnosti činit podání elektronicky u osob uvedených v ust. § 20 odst. 3 DŘ je rozhodující typ datové schránky, kterou má zpřístupněnu osoba činící podání jménem daňového subjektu jako osoba, která plní povinnosti stanovené daňovému subjektu.

Konkrétně tedy:

- pokud je osoba podle ust. § 20 odst. 3 DŘ právnickou osobou, pak má vždy pouze jeden typ datové schránky – není tedy třeba posuzovat typ datové

- schránky a takové osobě vzniká povinnost činit podání elektronicky vždy, pokud má zpřístupněnu datovou schránku a činí některé z vybraných podání (ust. § 72 odst. 1 DŘ),
- pokud je osoba podle ust. § 20 odst. 3 DŘ fyzickou osobou, pak je nutno posuzovat typ datové schránky, kterou disponuje; přitom je nutno zohlednit skutečnost, že jednání těchto osob se posuzuje jako přímé jednání daňového subjektu (nikoli jako zastoupení):
 - insolvenční správce – vzhledem ke specifickému postavení insolvenčního správce, jemuž se ze zákona zřizuje zvláštní typ datové schránky (podnikající fyzická osoba – insolvenční správce), pak insolvenčnímu správci, pokud v daňovém řízení vystupuje jako osoba plnící povinnosti stanovené daňovým subjektům ve smyslu ust. § 20 odst. 3 DŘ, tj. v roli insolvenčního správce, vzniká vždy povinnost činit podání elektronicky,
 - ostatní osoby podle ust. § 20 odst. 3 DŘ (zejména svěřenský správce a osoba spravující pozůstalost) – je nutno posuzovat typ datové schránky ve vztahu k věci, v jaké se podání jménem daňového subjektu činí (tj. zda jde u daňového subjektu o věc osobní, nebo související s podnikáním), a to identicky, jako u daňového subjektu samotného (blíže viz Metodická pomůcka – čl. II, bod 5, str. 4 – 5¹). Uvedený závěr vyplývá ze skutečnosti, že z hlediska daňového procesu je na tyto osoby pohlíženo jako na daňový subjekt a tyto osoby v rámci správy daní de facto nastupují do postavení daňového subjektu, tj. jednají za daňový subjekt, jako by jím samy byly (viz důvodová zpráva i komentář k daňovému řádu - *Daňový řád: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, str. 125). Na jednání těchto osob je tedy třeba pohlížet jako na přímé jednání daňového subjektu, a z toho je také nutno odvozovat splnění podmínek pro vznik povinnosti činit podání elektronicky.

2) k čl. II – k podávání zástupcem daňového subjektu ve vztahu k typu datové schránky

K povinnosti zástupce (ust. § 25 a násl. DŘ) činit podání elektronicky se v Metodické pomůcce uvádí, že se posuzuje splnění podmínek osobou, která podání fakticky činí, tedy v případě, kdy podání činí za daňový subjekt jeho zástupce, posuzuje se splnění podmínek ust. § 72 odst. 4 DŘ u osoby tohoto zástupce. Je však zapotřebí podrobněji specifikovat, jaký typ datové schránky je relevantní pro vznik povinnosti činit podání elektronicky u osoby zástupce (a to zejména v případech, kdy se jedná o tzv. obecného zmocněnce daňového subjektu).

¹ Daňový subjekt s datovou schránkou nepodnikající fyzické osoby musí činit datovou zprávou podání dle § 72 odst. 1 DŘ ve věcech osobních, nesouvisejících s podnikáním.

Daňový subjekt s datovou schránkou podnikající fyzické osoby musí činit datovou zprávou podání dle § 72 odst. 1 DŘ ve věcech podnikání.

Daňový subjekt s dvěma datovými schránkami – datovou schránkou nepodnikající fyzické osoby a datovou schránkou podnikající fyzické osoby musí činit datovou zprávou jak podání osobní, nesouvisející s podnikáním, tak podání ve věcech podnikání.

V případě smíšených písemností, které se týkají částečně více rolí (např. daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, které obsahuje jak příjmy z podnikání, tak příjmy z jiné, tzn. nepodnikatelské, činnosti fyzické osoby, např. příjmy z nájmu nemovitých věcí nezařazených do obchodního majetku), bude mít daňový subjekt povinnost činit podání datovou zprávou, pokud bude mít zpřístupněnu datovou schránku k alespoň jedné z relevantních rolí (v daném příkladu tedy bude mít povinnost činit podání datovou zprávou, pokud bude mít zpřístupněnu buď datovou schránku nepodnikající fyzické osoby, nebo datovou schránku podnikající fyzické osoby, případně obě).

K tomu GFŘ uvádí:

- V případě, že zástupcem je **právnícká osoba, pak není třeba posuzovat typ datové schránky**, neboť právnícká osoba může mít zřízenou datovou schránku vždy pouze jednoho typu.
- V případě, kdy je zástupcem daňového subjektu fyzická osoba, která toto zastupování vykonává v pozici daňového poradce nebo advokáta, vzniká této osobě povinnost činit podání elektronicky **výhradně ve vazbě na typ datové schránky „podnikající fyzická osoba – daňový poradce“, resp. „podnikající fyzická osoba – advokát“**, neboť ty jsou určeny pro výkon jeho činnosti jakožto zástupce. Tyto typy datových schránek jsou zřízeny každému daňovému poradci a advokátovi na základě ust. § 4 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“).
Jinými slovy, pokud je zástupcem daňového subjektu fyzická osoba a vykonává toto zastoupení v pozici daňového poradce nebo advokáta, pak jí **vzniká povinnost činit podání elektronicky vždy, když činí podání jménem zastupovaného daňového subjektu**, neboť daňovému poradci i advokátu je zřizována datová schránka povinně ze zákona.
- V případě, kdy je zástupcem **fyzická osoba, která nevykonává zastupování v pozici daňového poradce nebo advokáta**, je pro vznik povinnosti činit podání elektronicky **relevantní výhradně existence datové schránky fyzické osoby**, tj. nikoli podnikající fyzické osoby. Užití datové schránky fyzické osoby nelze spojit pouze s užitím ve vlastních soukromých záležitostech fyzické osoby v úzkém smyslu, ale s jakýmkoli užitím, kdy tato osoba legitimně jedná jako fyzická osoba a toto jednání se přitom netýká její podnikatelské činnosti. Z tohoto hlediska je tedy zastupování považováno za osobní věc fyzické osoby – zástupce. **Pokud je tedy zástupcem daňového subjektu fyzická osoba, která není advokátem ani daňovým poradcem, a tato fyzická osoba je držitelem datové schránky fyzické osoby, pak jí vzniká povinnost činit podání elektronicky vždy, když činí podání jménem zastupovaného daňového subjektu.**

S ohledem na ust. § 2 věta druhá zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR, ve znění pozdějších předpisů, a ust. § 1 odst. 2 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, nelze zastupování daňových subjektů, popř. dalších osob v daňovém řízení vykonávat mimo režim pravidel advokacie nebo daňového poradenství jako podnikatelskou činnost (tj. nelze jej vykonávat soustavně a za účelem dosažení zisku), čímž je **vyloučeno, aby se v případech zastupování fyzickou osobou, která není advokátem ani daňovým poradcem, odvozoval vznik povinnosti činit podání elektronicky z existence datové schránky podnikající fyzické osoby.**

Uvedená pravidla mají samozřejmě vliv i na **doručování** – tedy pokud se písemnost správce daně určená daňovému subjektu doručuje v souladu s ust. § 41 DŘ zástupci, pak platí:

- 1) pokud je zástupce **právníckou osobou, doručuje se mu vždy do jeho datové schránky právnícké osoby,**
- 2) pokud je zástupce **fyzickou osobou a zastupování vykonává v pozici daňového poradce nebo advokáta, pak se mu doručuje vždy do jeho profesní datové schránky**, tj. do datové schránky „podnikající fyzické osoby – daňového poradce“, resp. „podnikající fyzické osoby – advokáta“,
- 3) pokud je zástupce **fyzickou osobou a zastupování nevykonává v pozici daňového poradce nebo advokáta, pak se mu doručuje vždy do jeho datové schránky fyzické osoby, pokud je jejím držitelem. V případě, že tento zástupce před správcem daně seznatelným způsobem vyjevil, že mu písemnosti mají být doručovány do jiné datové schránky, jejímž je držitelem,**

pak je možné doručovat i do datové schránky jiného typu než je datová schránka fyzické osoby (viz pokyn GFŘ D-7).

V těchto případech se uplatní fikce doručení podle ust. § 17 odst. 4 zákona o elektronických úkonech.

Tím není vyloučeno, aby správce daně z důvodu zejména hospodárnosti daňového řízení doručoval zástupcům uvedeným v bodě 3 výše i do datové schránky podnikající fyzické osoby, zejména pokud je tato datová schránka jedinou datovou schránkou zástupce, avšak je nutno dbát na to, aby v případě, kdy se zástupce do této datové schránky v zákonné lhůtě nepřihlásí, správce daně opakoval doručení listinnou zásilkou, neboť v těchto případech by nenastala fikce doručení podle citovaného ustanovení.

Zde uvedené závěry se použijí **pro všechny zástupce, uvedené v ust. § 25 odst. 1 DŘ**, tedy pro zákonné zástupce a opatrovníky, pro ustanovené zástupce, zmocněnce, společné zmocněnce i společné zástupce.

3) Povinnost činit podání elektronicky v případě tzv. smíšených písemností

V případech, kdy plátce DPH se zpřístupněnou datovou schránkou, resp. s povinností mít účetní závěrku ověřenou auditorem, požádá prostřednictvím formuláře Žádost o zrušení registrace jak o zrušení registrace k DPH, tak o zrušení registrace k jiné dani, případně prostřednictvím formuláře Oznámení o změně registračních údajů oznámí změnu obecných údajů nevztahujících se výhradně k DPH, vzniká otázka, zda lze tato podání učinit také způsobem podle ust. § 71 odst. 3 DŘ nebo zda je možnost jejich dodatečného potvrzení či opakování vyloučena s ohledem na ust. § 72 odst. 4 DŘ.

K tomu GFŘ uvádí:

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), obsahuje **speciální úpravu povinnosti činit podání elektronicky**. Z ust. § 101a a násl. ZDPH plyne možnost pro podání, která mají plátci DPH povinnost činit pouze elektronicky, využít také způsobu podle ust. § 71 odst. 3 DŘ. Podle účinného znění ust. § 101a ZDPH platí, že:

„(1) Plátce je povinen podat elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně

- a) daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání,*
- b) hlášení, s výjimkou hlášení podle § 19,*
- c) přílohy k daňovému přiznání, dodatečnému daňovému přiznání nebo hlášení.*

(2) Přihláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů se podává pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně; to neplatí pro identifikované osoby.“

Ačkoli ZDPH v dané úpravě hovoří o typech podání pouze obecně, je vzhledem k předmětu úpravy ZDPH v § 1 ZDPH nutné všechna tato podání vztáhnout k DPH. Zároveň platí, že na formulář Oznámení o změně registračních údajů a formulář Žádost o zrušení registrace je třeba pohlížet jako na jeden celek, bez ohledu na to, že se obsahově dotýkají více daní.

Pokud tedy plátce DPH, který splňuje podmínky ust. § 72 odst. 4 DŘ, požádá prostřednictvím formuláře **Žádost o zrušení registrace** o zrušení registrace k DPH a zároveň k jiné dani, je žádost o zrušení registrace k jiné dani součástí podání na DPH, které plátce DPH může učinit způsobem dle § 71 odst. 3 DŘ. Pokud by naopak plátce DPH,

který splňuje podmínky ust. § 72 odst. 4 DŘ, žádal pouze o zrušení registrace k jiné dani, než k DPH, je povinen toto podání učinit pouze způsobem uvedeným v ust. § 71 odst. 1 DŘ.

Co se týče **Oznámení o změně registračních údajů**, pak tento formulář je všeobecné povahy a dotýká se prakticky všech daní, tzn. i DPH. Pokud tedy bude prostřednictvím tohoto formuláře oznamovat změny plátce DPH, který splňuje podmínky ust. § 72 odst. 4 DŘ, může tak činit i způsobem dle ust. § 71 odst. 3 DŘ.

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Na vědomí:

Odboru 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí

Odboru 39 - Správní činnosti Ministerstva financí