



Č. j.: 49837/22/7700-10123-050167

POKYN č. GFR–D–58 k promíjení příslušenství daně

Čl. I. Obecná ustanovení

[právní úprava] S účinností od 1. 1. 2015 byla přijata právní úprava týkající se individuálního promíjení příslušenství daně na základě zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „**zákon č. 267/2014 Sb.**“). S účinností od 1. 1. 2021 dochází k rozšíření možnosti promíjení zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „**zákon č. 283/2020 Sb.**“). Obecná právní úprava individuálního promíjení příslušenství daně je upravena v § 259 až 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“). Tento pokyn upravuje postup orgánů Finanční správy České republiky při rozhodování o prominutí příslušenství daně podle daňového řádu.

[cíl pokynu] Generální finanční ředitelství, vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, vymezuje tímto pokynem skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně. Tímto je Generálním finančním ředitelstvím též vyjádřena snaha zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím tak, aby byla i při aplikaci předmětné zákonné pravomoci založené na kombinaci obecně formulovaných právních pojmů v maximální možné míře šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající na zákazu diskriminace a na právu na řádný proces.

[čeho se pokyn netýká] Tento pokyn se netýká individuálního promíjení daně, individuálního promíjení příslušenství daně podle jiných právních předpisů a hromadného promíjení daně či příslušenství daně dle § 260 daňového řádu. Pokyn se netýká též promíjení příslušenství daně podle zvláštních právních předpisů, které sice nese název „penále“ či „úrok z prodlení“, avšak pro jeho prominutí je stanovena zvláštní právní úprava.

I. 1. Přechodná ustanovení – kterého příslušenství daně se týká právní úprava

[penále] Dle čl. VII. části čtvrté zákona č. 267/2014 Sb. bodu 3 lze žádat o prominutí penále vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Správce daně rozhoduje o povinnosti uhradit penále platebním výměrem. Žádat o prominutí a prominout penále tak lze jen v případech, kde bylo penále oznámeno platebním výměrem počínaje 1. 1. 2015. Použití právní úpravy promíjení tedy závisí na datu oznámení platebního výměru, nikoli na zdaňovacím období daní.

[úroky] Dle čl. VII. části čtvrté zákona č. 267/2014 Sb. bodu 4 lze žádat o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky pouze v případě úroku vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Dle bodu 5 pak platí, že od předepsání úroku z posečkané částky vzniklého přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona lze upustit podle dosavadních právních předpisů.

[režim promíjení úroků] Režim promíjení úroků se rozpadá na dvě fáze – fázi do 31. 12. 2014, kdy úrok z prodlení prominout nelze a při upuštění od předepsání úroku z posečkané částky je třeba postupovat dle zrušeného § 157 odst. 7 daňového řádu, a fázi od 1. 1. 2015, kdy pro oba typy úroků je třeba použít právní úpravu § 259 až 259c daňového řádu. Vzhledem k tomu, že úrok vzniká ex lege kontinuálně za každý den prodlení/posečkání, je třeba mít na zřeteli, že prominuty mohou být pouze ty částky, které vznikly od 1. 1. 2015.

[příklad] Je-li např. daňový subjekt v prodlení s placením daně od 30. 9. 2014 a k úhradě daně dojde 1. 3. 2015, lze prominout částky úroků z prodlení, které vznikly v časovém období od 1. 1. 2015 do 1. 3. 2015. Částky úroků z prodlení vzniklé do 31. 12. 2014 prominout nelze.

[pokuta dle § 250 daňového řádu] Dle čl. II. bodu 13 zákona č. 283/2020 Sb. lze žádat o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně (dále též „**pokuta dle § 250**“) vzniklé ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Správce daně rozhoduje o povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně platebním výměrem. Žádat o prominutí a prominout tuto pokutu tak lze jen v případech, kde byla oznámena platebním výměrem počínaje 1. 1. 2021. Použití právní úpravy promíjení tedy závisí na datu oznámení platebního výměru, nikoli na zdaňovacím období daní.

[příslušenství dle ZSDP¹] Daňový řád nevylučuje možnost promíjení úroků z prodlení a penále (v materiálním významu těchto příslušenství daně), které jsou ukládány v souladu s § 264 odst. 13 a 14 daňového řádu a které vznikly v období od 1. 1. 2015, tzn. žádosti o prominutí těchto příslušenství daně musí být meritorně posouzeny.

I. 2. Žádost o prominutí uhrazeného příslušenství daně

Dle § 259 odst. 2 daňového řádu platí, že prominout lze daň či příslušenství daně i v případě, že již bylo uhrazeno. Úhrada příslušenství daně tedy není překážkou jeho případného prominutí.

I. 3. Správní poplatek

[poplatková povinnost] Žádost o prominutí příslušenství daně podléhá správnímu poplatku ve výši 1000 Kč, pokud je žádáno o prominutí částky vyšší než trojnásobek sazby poplatku. Pokud tedy daňový subjekt žádá o prominutí částky 3001 Kč a více, podléhá jeho žádost správnímu poplatku, žádost o prominutí částky 3000 Kč a méně nepodléhá správnímu poplatku.²

[kumulace poplatku] Poplatek se vybírá za každou daň, které se žádost daňového subjektu týká, a za každý daňový subjekt, podává-li jednu žádost více daňových subjektů. Poplatek se vybírá jen jednou, jde-li o daň ze společného předmětu zdanění.³

[každá daň] Pod pojmem „každá daň“ je nutné chápat každý jednotlivý druh daně (tj. daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daň silniční, daň z přidané hodnoty, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, daň z nemovitostí a daň z hazardních her) bez ohledu na to, zda se žádost týká jednoho nebo více zdaňovacích období (či skutečností, jež jsou předmětem

¹ Zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

² Viz bod c) položky 1 části I Sazebníku – přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

³ Poznámka č. 2 k položce 1 části I Sazebníku – přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

jednorázových daní) u téže daně a bez ohledu na fakt, že v konkrétním případě může být žádáno o prominutí několika příslušenství vztahujících se ke stejnému druhu daně.

[společná žádost] Poplatek vybraný za každý žádající daňový subjekt se uplatní v případech, kdy žádost podává více samostatných daňových subjektů, např. spolupracující manželé žádají o prominutí příslušenství daně ve vztahu k dani z příjmů každého z nich.

[společný předmět zdanění] Společným předmětem zdanění je např. ve vztahu k dani z nabytí nemovitých věcí převod vlastnictví nemovité věci ve společném jmění manželů (podle právní teorie je každý z manželů vlastníkem celé nemovité věci, k vyjádření podílů pak dochází až při zániku nebo zrušení společného jmění, pokud se manželé nedohodnou jinak).

I. 4. Způsob použití pokynu

[promíjení penále] Při promíjení penále se aplikují následující články tohoto pokynu: II. 1, II. 2, III., IV. 1, IV. 5, V. - VIII.

[promíjení úroků] Při promíjení úroků se aplikují následující články tohoto pokynu: II. 2, III., IV. 2, IV. 4, IV. 5, V. – VIII.

[promíjení pokuty dle § 250] Při promíjení pokuty se aplikují následující články tohoto pokynu: II. 3, III., IV. 3, IV. 4, IV. 5, V. – VIII.

I. 5. Vztah ke generálním pardonům

Při aplikaci čl. III. a čl. IV. 5. se nebere v úvahu příslušenství daně prominuté rozhodnutím dle § 260 daňového řádu.

Čl. II.

Formální požadavky žádosti

II. 1. Dodržení lhůty pro podání žádosti o prominutí penále

[právní úprava] Daňový řád stanoví v § 259a odst. 3 obecné pravidlo, že žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále. Pro posouzení dodržení této lhůty se uplatní obecná pravidla obsažená v § 35 daňového řádu. Zákonnou 3měsíční lhůtu pro podání žádosti není možné prodloužit (§ 36 daňového řádu).

[stavení lhůty] Daňový řád dále stanoví ve svém § 259a odst. 4 případy stavení lhůty pro podání žádosti o prominutí penále. Lhůta neběží po dobu:

a) řízení o povolení posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla – lhůta tedy neběží ode dne, kdy žádost o posečkáni daně došla věcně a místně příslušnému správci daně nebo od zahájení řízení z moci úřední, do právní moci rozhodnutí o posečkáni.

b) posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.

V případech povoleného posečkáni se lhůta staví po dobu od kladného rozhodnutí o posečkáni do okamžiku řádného ukončení posečkáni nebo do dne porušení podmínky posečkáni, které má za následek pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkáni.

V případech posečkání *ex lege* dle § 157a daňového řádu se lhůta staví po dobu od přiznání odkladného účinku žalobě soudem do okamžiku právní moci rozhodnutí soudu týkající se daně, k níž se posečkání vztahuje.

[příklad] Daňovému subjektu byla doměřena daň za několik zdaňovacích období. Daňový subjekt podal žádost o posečkání daně u všech dotčených zdaňovacích období, přičemž v době řízení o posečkání došlo k úhradě daně u některých zdaňovacích období přeplatkem. Správce daně proto u uhrazených zdaňovacích období zastavil řízení, u ostatních povolil posečkání v délce 1 roku. Daňovému subjektu běží lhůta pro podání žádosti o prominutí penále zvlášť pro penále vztahující se k dani, u níž bylo zastaveno řízení o posečkání, a zvlášť pro penále vztahující se k dani, u níž bylo povoleno posečkání. Lhůta pro podání žádosti o prominutí penále vztahující se k dani, u níž bylo zastaveno řízení o posečkání, pokračuje ve svém běhu ihned po právní moci rozhodnutí o zastavení řízení o posečkání. Pro uplatnění svého práva podat žádost o prominutí penále v těchto případech tedy není na místě čekat s podáním žádosti až po provedení úhrady daně za ostatní zdaňovací období v rámci posečkání.

II. 2. Úhrada daně v případě podání žádosti o prominutí penále a úroků

[penále] Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla (§ 259a odst. 1 daňového řádu).

[úroky] Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož prodlení úrok vznikl (§ 259b odst. 1 daňového řádu).

[posouzení] Splnění této podmínky se bude zkoumat ke dni vydání rozhodnutí ve věci žádosti o prominutí příslušenství daně, k tomuto dni již musí být daň zcela zaplacená.

II. 3. Podání daňového tvrzení v případě podání žádosti o prominutí pokuty dle § 250

Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně, pokud bylo podáno daňové tvrzení, v důsledku jehož včasného nepodání tato pokuta vznikla, nebo pokud se toto podání stalo bezpředmětným (§ 259aa odst. 1 daňového řádu). Splnění této podmínky bude správce daně zkoumat ke dni vydání rozhodnutí ve věci žádosti o prominutí příslušenství daně, k tomuto dni již musí být daňové tvrzení podáno, nestalo-li se bezpředmětným⁴.

⁴ Oprávnění daňového subjektu podat žádost o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně je podmíněno opožděným splněním povinnosti podat daňové tvrzení, tedy dodatečným zhojením nepříznivého následku porušení právní povinnosti, které jediné opravňuje správce daně k prominutí sankce, která je tohoto porušení důsledkem (jde tedy o svého druhu prvek „účinné lítosti“). V praxi nicméně může nastat situace, kdy v mezidobí již podání daňového tvrzení pozbylo procesního smyslu, resp. povinnost jej podat zanikla z jiného důvodu, než že k tomuto podání došlo (typicky když byla daň stanovena *ex officio*). V takovém případě je již zpětná náprava porušení povinnosti podat daňové tvrzení vyloučena (resp. je zbytečná), což by daný subjekt diskvalifikovalo z podání žádosti o prominutí předmětné pokuty. Tento důsledek je však zjevně nežádoucí, neboť jej zpravidla nelze přičíst daňovému subjektu, ale procesnímu vývoji dané kauzy. Pro tyto případy tedy ustanovení § 259aa odst. 1 daňového řádu splnění podmínky opožděného podání daňového tvrzení nepožaduje, což je vyjádřeno právě dovětkem „*pokud se toto podání stalo bezpředmětným*“. Jinými slovy, daňový subjekt může podat žádost o prominutí buď poté, co opožděně podal příslušné daňové tvrzení, anebo pokud jej pro bezpředmětnost již podat nemůže a test „účinné lítosti“ je tedy neproveditelný. Obdobně lze přistupovat i k nepřipustnému podání daňového tvrzení, i na jeho podání se však vztahuje požadavek oprávněného důvodu dle čl. IV. 3.

Čl. III. Meritorní posouzení – prvotní úvaha

[co se zkoumá] Splní-li žádost daňového subjektu formální požadavky podle čl. II. tohoto pokynu, lze přistoupit k meritornímu posouzení žádosti. První úvahou při meritorním rozhodování správce daně o žádosti o prominutí bude, zda lze vůbec žádosti vyhovět. V této fázi správce daně nezkoumá, v jakém rozsahu lze prominout, nýbrž zda lze vůbec prominout – rozsah prominutí bude předmětem úvah správce daně až při kladném zodpovězení této prvotní otázky.

[právní úprava] Daňový řád ve svém § 259c odst. 2 upravuje vylučující podmínku pro možnost prominutí příslušenství daně. Naplnění této podmínky vylučuje možnost prominutí příslušenství daně.

[právní úprava] Podle § 259c odst. 2 daňového řádu platí, že prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.

[pojem „závažnost“] Závažnost porušení daňových nebo účetních předpisů musí být v konkrétním případě najisto postavena prostřednictvím dostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně. Za závažné porušení nelze označit každé porušení daných předpisů, ale pouze porušení, které dosáhne takové intenzity, že jej příslušný správce daně shledá za významně ohrožující nebo porušující účel správy daní. Závažným porušením přitom může být i jejich opakované, avšak méně závažné, porušení.

[naplnění vylučující podmínky] Správce daně posuzuje naplnění této podmínky za 3 roky zpětně ke dni vydání rozhodnutí o žádosti.

III. 1. Definice závažného porušení daňových nebo účetních předpisů

Za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů bude považována situace, kdy osoba, u níž se test provádí (viz níže):

1. Je/byla nespolehlivým plátcem dle § 106a nebo nespolehlivou osobou podle § 106aa zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Vzhledem k tomu, že osoba má/měla status nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby z titulu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), je zřejmé, že došlo k závažnému porušení daňových předpisů. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den zveřejnění informace, že osoba je nespolehlivým plátcem, resp. nespolehlivou osobou.
2. Byla alespoň jednou pravomocně uznána vinnou ze spáchání některého z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 písm. a) a c) daňového řádu.
3. Prováděla činnosti nebo se zapojila do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň, a správce daně proto u tohoto subjektu vydal zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den následující po dni splatnosti zajišťovacího příkazu.
4. Porušila své zákonem stanovené povinnosti způsobem, který měl za následek vyměření kterékoli daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani nebo stanovení daně jejím sjednáním. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den porušení povinností; nelze-li den porušení určit, je rozhodným okamžikem den marného

uplynutí lhůty stanovené správcem daně k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně.⁵

5. Závažně ztěžuje nebo ztěžovala, maří nebo mařila správu daní tím, že opakovaně včas nepodala daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a ke splnění této své ze zákona plynoucí povinnosti byla proto vyzvána správcem daně. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den následující po zákonem stanoveném dni pro podání posledního daňového tvrzení, k jehož podání byla osoba správcem daně následně vyzvána.

6. Porušila zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o účetnictví**“), takovým způsobem, že jí byla pravomocně uložena pokuta podle tohoto zákona; rozhodným okamžikem pro posouzení splnění této podmínky je nabytí právní moci rozhodnutí.

7. Je osobou, jíž byla uložena pokuta (za spáchaný delikt dle daňových a/nebo dle účetních předpisů), jejíž horní hranice je zákonem stanovena na min. 250 000 Kč; rozhodným okamžikem pro posouzení splnění této podmínky je nabytí právní moci rozhodnutí.

8. Nevede řádně nebo nevedla řádně evidenci stanovenou právním předpisem nebo uloženou správcem daně. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je poslední den, kdy došlo k porušení takové právní povinnosti, nebo den zjištění správcem daně, pokud poslední den, kdy došlo k porušení takové právní povinnosti, nelze zjistit.

9. Jinak závažně ohrožuje nebo ohrožovala, porušuje nebo porušovala řádný výkon správy daní.

Pro vyloučení možnosti prominutí stačí naplnění kterékoli situace.

[posuzování bodu 4] Vedle ostatních faktů správce daně zohlední i výši náhradním způsobem stanovené daně s tím, že za závažnou se považuje částka „doměrku“ minimálně ve výši 50 000 Kč (rozdíl mezi tvrzenou daní a výsledkem vyměření či doměření). Tato částka se posuzuje ve vztahu k jednotlivému zdaňovacímu období či jednotlivé skutečnosti, jež je předmětem jednorázové daně.

[zohlednění objektivních důvodů] Správce daně při posuzování porušení daňových a účetních předpisů vždy zohlední také jemu známé objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k porušení těchto předpisů. Může se jednat např. o živelní pohromy, závažné zdravotní důvody či jiné osobní překážky, které daňovému subjektu bránily v řádném dodržování daňových a účetních předpisů.

[posuzování bodu 4, 5, 6, 7, 8] V souladu s judikaturou⁶ je třeba body 4, 5, 6, 7, 8 vykládat tak, že porušení daňových nebo účetních předpisů, ze kterého plyne příslušenství daně, o jehož prominutí je žádáno, nelze brát v tomto řízení o prominutí v úvahu při posuzování naplnění podmínky dle § 259c odst. 2 daňového řádu.

[příklad č. 1] Daňovému subjektu byla na základě zjištění správce daně učiněného v rámci daňové kontroly uložena pokuta za to, že vůbec nevede účetnictví, čímž došlo k porušení zákona o účetnictví a byla mu také doměřena daň. Daňový subjekt žádá o prominutí příslušenství daně v souvislosti s tímto doměřením. V tomto řízení správce daně nebude v rámci posuzování naplnění podmínky dle § 259c odst. 2 daňového řádu brát v úvahu pokutu uloženou za porušení zákona o účetnictví, tzn. tato pokuta nemůže být důvodem pro zamítnutí žádosti z důvodu závažného porušení daňových nebo účetních předpisů.

⁵ K tomu blíže viz rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 47/2016-64 ze dne 22. 2. 2018.

⁶ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2017-37 ze dne 2. 8. 2017 (č. 3636/2017 Sb. NSS).

[příklad č. 2] Daňový subjekt porušil své zákonem stanovené povinnosti způsobem, který měl za následek doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. Daňový subjekt žádá o prominutí příslušenství daně v souvislosti s tímto doměřením. V tomto řízení správce daně nebude v rámci posuzování naplnění podmínky dle § 259c odst. 2 daňového řádu brát v úvahu doměření daně podle pomůcek, ke kterému se váže příslušenství daně, o jehož prominutí je žádáno; tzn. toto doměření nemůže být důvodem pro zamítnutí žádosti z důvodu závažného porušení daňových nebo účetních předpisů.

III. 2. Osoby, u nichž se posuzuje naplnění kritérií dle § 259c odst. 2 daňového řádu

[právní úprava] Podle § 259c odst. 2 daňového řádu musí výše uvedené kritérium splňovat daňový subjekt fyzická i právnická osoba a v případě, že je daňovým subjektem právnická osoba, i osoba, která je členem jeho statutárního orgánu.

[právní úprava] Ust. § 259c odst. 3 daňového řádu stanoví, že pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní právní předpisy, hledí se pro účely posouzení splnění podmínky podle odstavce 2 na osobu, která byla v době tohoto porušení v této právnické osobě členem statutárního orgánu, jako by je také porušila.

[u koho se zkoumá] Z tohoto pravidla vyplývá, že se naplnění výše uvedených kritérií (čl. III. 1.) musí zkoumat u následujících osob:

Je-li žadatelem o prominutí příslušenství daně fyzická osoba, bude se naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu zkoumat u:

- samotné fyzické osoby,
- všech právnických osob, ve kterých fyzická osoba je nebo byla v uplynulých 3 letech statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu.

Je-li žadatelem o prominutí příslušenství daně právnická osoba, bude se naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu zkoumat u:

- samotné právnické osoby,
- statutárního orgánu této právnické osoby, tj. všech právnických nebo fyzických osob, které jsou jeho statutárním orgánem nebo jeho členem,
- u právnických osob, jejichž statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu je nebo byla v předcházejících 3 letech právnická osoba žádající o prominutí nebo její statutární orgán nebo člen jejího statutárního orgánu.

Čl. IV.

Meritorní posouzení – rozsah prominutí

[co se zkoumá] Pokud správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt splnil požadavky dle čl. III. tohoto pokynu a že je možné daňovému subjektu příslušenství daně prominout, bude v navazující fázi posuzovat, v jakém rozsahu lze prominout.

[vliv první úvahy] Kladné zodpovězení prvotní otázky, zda lze vůbec příslušenství daně prominout, však samo o sobě neznamená, že opravdu bude daňovému subjektu určitá částka prominuta. Rozsah, v jakém lze prominout, bude správce daně posuzovat dle čl. IV. tohoto pokynu a může dospět k závěru, že daňovému subjektu nebude prominuta žádná částka příslušenství daně.

IV. 1. Rozsah součinnosti – penále

[dvě kritéria] Pro posouzení rozsahu prominutí penále existují dvě kritéria, a to součinnost daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední (§ 259a odst. 2 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Penále lze prominout do výše 75 %.

[posouzení zdrojového jednání] V souladu s recentní správní judikaturou⁷ je správce daně v rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství daně oprávněn zohlednit při rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání⁸, které vznik příslušenství vyvolalo. Shledá-li správce daně, že povaha, intenzita či jiné okolnosti zdrojového jednání (např. zneužití práva, daňové zastírání, vědomá účast na daňovém podvodu apod.) vylučuje prominutí penále (jinak řečeno již není z čeho odčítat, viz dále), pak rozhodnutím žádost zamítne⁹ i přesto, že by z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu bylo toto porušení irrelevantní.

[vztah mezi kritérii] Správce daně nejdříve posoudí naplnění kritéria dle čl. IV. 1. tohoto pokynu. Pokud po tomto posouzení daňovému subjektu ještě zbývá částka k prominutí, přistoupí k posouzení naplnění kritéria dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Po posouzení tohoto kritéria pak zjistí, zda daňovému subjektu zbyla určitá částka k prominutí, a rozhodne o jejím prominutí. Pokud nezbyla žádná částka k prominutí, žádost daňového subjektu zamítne.

[právní úprava] Podle § 259a odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále.

[kritérium] Prvním kritériem pro posouzení rozsahu prominutí penále je tedy rozsah součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední.

[výpočet správce daně] Není-li na místě žádost zamítnout z důvodu závadného zdrojového jednání (viz odstavec [posouzení zdrojového jednání]), pak správce daně bude postupovat tak, že spočítá částku penále, kterou je možné prominout (tj. 75 % ze stanoveného penále). Z tohoto výsledku, který je pro další výpočet správce daně jeho základem, pak odčítací metodou odčítá procentní sazbu za porušení níže uvedených povinností (tzn. procentuální ohodnocení při porušení povinností z různých bodů se sčítá). Po posouzení porušení všech níže uvedených povinností správce daně zjistí, kolik daňovému subjektu zbylo k prominutí, a přistoupí k posouzení kritéria dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Pokud daňovému subjektu po posouzení dle čl. IV. 1. tohoto pokynu nezůstane žádná částka k prominutí, správce daně žádost daňového subjektu zamítne, aniž by posuzoval kritérium dle čl. IV. 5. tohoto pokynu.

[posouzení podmínek] Správce daně zkoumá naplnění kritéria rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední zpětně ve vztahu ke konkrétnímu postupu k odstranění pochybností či daňové kontrole, na jejímž základě bylo stanoveno penále, o jehož prominutí je žádáno.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství stanoví povinnosti, jejichž porušení daňovým subjektem v rámci řízení směřujícího k doměření daně, k níž se váže penále, o jehož prominutí je žádáno, bude brát správce daně v úvahu, a stanoví jejich procentuální vyjádření:

⁷ Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 236/2019-83 ze dne 26. 1. 2021, č. 4141/2021 Sb. NSS.

⁸ Tzn. jednání, jež je skutkovým a právním základem příslušenství daně, o jehož prominutí daňový subjekt žádá.

⁹ K tomuto závěru je oprávněn mj. i s ohledem na zásadu, že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti.

| | Druh porušení povinnosti daňového subjektu | Procentuální ohodnocení |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| 1. | Daňový subjekt nereagoval na výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. | - 90 % |
| 2. | Daň byla stanovena podle pomůcek dle § 98 daňového řádu bez součinnosti daňového subjektu. | - 100 % |
| 3. | Daňový subjekt na výzvu správce daně nepředložil všechny požadované doklady. | - 20 % |
| 4. | Daňový subjekt neumožnil zahájení daňové kontroly (§ 87 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020), a proto byl k jejímu zahájení vyzván do 31. 12. 2020. | - 50 % |
| 5. | Daňový subjekt alespoň 2x během daňové kontroly nereagoval včas na výzvu správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu. | - 30 % |
| 6. | Daňový subjekt odepřel podpis zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu (§ 88 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020), pokud byla zpráva o daňové kontrole projednávána před 1. 1. 2021. | - 25 % |
| 7. | Daňový subjekt neumožnil provedení místního šetření (§ 82 odst. 1 a 2, § 86 odst. 4 daňového řádu). | - 30 % |
| 8. | Daňový subjekt prokazatelně zatajil důkazní prostředky (§ 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu). | - 100 % |
| 9. | Daňový subjekt předložil prokazatelně pozměněné nebo padělané doklady. | - 100 % |

IV. 2. Ospravedlnitelný důvod prodlení – úroky

[tři kritéria] Pro posouzení rozsahu prominutí úroku existují tři kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Úrok lze prominout do výše 100 %.

[posouzení zdrojového jednání] V souladu s recentní správní judikaturou¹⁰ je správce daně v rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství daně oprávněn zohlednit při rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání¹¹, které vznik příslušenství vyvolalo. Shledá-li správce daně, že povaha, intenzita či jiné okolnosti zdrojového jednání (např. zneužití práva, daňové zastírání, vědomá účast na daňovém podvodu apod.) vylučuje prominutí úroků, pak rozhodnutím žádost zamítne¹² i přesto, že by z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu bylo toto porušení irelevantní.

[vztah mezi kritérii] Základním požadavkem pro možnost prominutí úroku je naplnění kritéria dle čl. IV. 2. tohoto pokynu. Pokud dojde k jeho naplnění, posoudí správce daně dle čl. IV. 4. tohoto pokynu možnost zvýšení procentní sazby prominutí. Následně posoudí možnost snížení procentní sazby dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Po posouzení tohoto kritéria pak zjistí, zda daňovému subjektu zbyla určitá částka k prominutí, a rozhodne o jejím prominutí (maximálně však 100 % úroku). Pokud nezbyla žádná částka k prominutí, žádost daňového subjektu zamítne.

¹⁰ Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 236/2019-83 ze dne 26. 1. 2021, č. 4141/2021 Sb. NSS.

¹¹ Tzn. jednání, jež je skutkovým a právním základem příslušenství daně, o jehož prominutí daňový subjekt žádá.

¹² K tomuto závěru je oprávněn mj. i s ohledem na zásadu, že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti.

[právní úprava] Podle § 259b odst. 2 daňového řádu správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Neexistence ospravedlnitelného důvodu prodlení tedy zakládá překážku, pro kterou úroky nelze prominout. Tento pokyn neobsahuje vyčerpávající seznam ospravedlnitelných důvodů, ale pouze z praxe nejčastější případy.

[posouzení] Není-li na místě žádost zamítnout z důvodu závadného zdrojového jednání (viz odstavec [posouzení zdrojového jednání]), pak správce daně posoudí, zda došlo v konkrétním případě k prodlení s úhradou daně z ospravedlnitelného důvodu (viz tabulka níže). Procentuální ohodnocení dle tohoto článku, pro jehož stanovení je základem konkrétní 100% výše individualizovaného úroku, je pak východiskem pro modifikace výše promíjené částky dle čl. IV. 4. a IV. 5. tohoto pokynu. Svědčí-li daňovému subjektu při posouzení konkrétního prodlení více ospravedlnitelných důvodů prodlení, je základem pro další výpočet správce daně ten nejlépe ohodnocený dle tabulky.

[naplnění důvodu] Správce daně posuzuje splnění ospravedlnitelného důvodu prodlení dle situace zpětně ke dni splatnosti či náhradní splatnosti daně.

[individualizace úroku] Ospravedlnitelný důvod prodlení je třeba zkoumat ke každému jednotlivému prodlení s platbou daně, jehož se daňový subjekt dopustil. Každý úrok z prodlení je třeba individualizovat ke konkrétnímu prodlení a každý takto individualizovaný úrok z prodlení je třeba posuzovat zvlášť, tj. tvoří samostatný předmět řízení, musí být posouzen z hlediska ospravedlnitelného důvodu prodlení a ostatních kritérií z tohoto pokynu a musí o něm být rozhodnuto vlastním výrokem v rozhodnutí.

[příklad] Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2015, dodatečné daňové přiznání na daň vyšší, další dodatečné daňové přiznání na daň vyšší a následně správce daně vydá dodatečný platební výměr na daň vyšší. Daňový subjekt nezaplatil ani jednu z plateb včas, tj. vznikly mu 4 individualizované úroky z prodlení, které musí být podle tohoto pokynu posouzeny zvlášť.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení a stanoví jejich procentuální vyjádření:

| | Ospravedlnitelný důvod prodlení | Procentuální ohodnocení |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| 1. | Původní platba daně je daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejedná o nejasnou platbu. | 100 % |
| 2. | Jedná se o daňového dlužníka, kterému nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo trvalý) zabránil plnit jeho daňové povinnosti (nutno doložit prokazatelným způsobem). | 100 % |
| 3. | V případech, kdy jsou sankciovány pozdní platby zálohové povinnosti a celková daňová povinnost nevznikne, či je nižší než úhrn případně zaplacených záloh. | 70 % |
| 4. | Daňovému subjektu svědčilo posečkání úhrady daně, k níž se váže úrok z posečkané částky, o jehož prominutí je žádáno (§ 156 odst. 1, § 157a daňového řádu). | 20 % |
| 5. | Daňový subjekt byl stížen živelní pohromou, hromadnou či individuální, v průběhu kalendářního roku, kdy mělo dojít k platbě daně. Za živelní pohromu se považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení | 100 % |

| | | |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| | lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení. | |
| 6. | Úrok z prodlení byl předepsán za daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí/dani z nabytí nemovitých věcí v případech, kdy daňový subjekt včas uhradil přiznanou daň vypočtenou ze základu daně stanoveného z ceny zjištěné na základě ocenění znalcem a daň byla stanovena správcem daně odlišně z důvodu chybného posudku znalce. | 90 % |
| 7. | Úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně. | 20 % |
| 8. | Úrok z prodlení vznikl na dani z nemovitých věcí či na dani z nabytí nemovitých věcí na základě daňového tvrzení podaného na výzvu správce daně a daň byla uhrazena v náhradní lhůtě pro podání daňového tvrzení stanovené ve výzvě; nebo úrok z prodlení vznikl na dani z nemovitých věcí na základě daňového tvrzení podaného bez výzvy správce daně a daň byla uhrazena do 30 dnů od podání daňového tvrzení. | 20 % |
| 9. | Prodlení s úhradou daně, k níž se váže úrok z prodlení, o jehož prominutí je žádáno, činilo maximálně 15 kalendářních dnů ode dne původní splatnosti daně. | 30 % |
| 10. | Úrok z posečkané částky vznikl při přechodu daňové povinnosti zůstavitele na dědice za období ode dne úmrtí zůstavitele do dne nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví. | 100 % |
| 11. | Úrok z prodlení vznikl právnické osobě z důvodu dočasné neexistence statutárního orgánu v případech úmrtí jediného společníka, který byl zároveň i jediný statutární orgán. | 100 % |
| 12. | Úrok z prodlení vznikl na základě doměření daně za situace, kdy k původnímu stanovení daně došlo na základě daňového tvrzení podaného daňovým subjektem v souladu s potvrzením nebo jiným obdobným dokumentem vydaným orgánem veřejné moci odlišným od orgánu Finanční správy ČR, který se ukázal být nesprávný. | 100 % |
| 13. | Úrok z prodlení vznikl plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti z důvodu opravy zálohy na daň/daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nebo daňového bonusu provedené plátcem daně dle § 38i zákona o daních z příjmů z důvodu zpětného přiznání invalidního důchodu pro invaliditu 3. stupně poplatníkem vyživovanému dítěti, čímž se zpětnou platností zanikl nárok poplatníka na uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě dle § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů ¹³ . Podmínkou prominutí úroků z prodlení v daném případě je, že prodlení nebylo objektivně zapříčiněno plátcem daně ani poplatníkem a plátcem daně postupoval při změně rozhodných skutečností v souladu se zákonem o daních z příjmů a daňovým řádem. | 100 % |
| 14. | Úrok z prodlení vznikl poplatníkovi daně z příjmů fyzických osob podávajícímu daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob na základě podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob z důvodu zpětného přiznání invalidního důchodu pro invaliditu 3. stupně poplatníkem vyživovanému dítěti, čímž se zpětnou platností zanikl nárok poplatníka na uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě dle § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů. | 100 % |

¹³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

| | | |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| | Podmínkou prominutí úroků z prodlení v daném případě je, že prodlení nebylo objektivně zapříčiněno poplatníkem a ze strany poplatníka bylo při změně rozhodných skutečností postupováno v souladu se zákonem o daních z příjmů a daňovým řádem. | |
| 15. | Daňový subjekt podal ve lhůtě přihlášku k registraci, avšak registrační řízení k DPH trvalo i v den, ve kterém nastala splatnost daně, jež nebyla včas uhrazena, avšak byla uhrazena nejpozději do 15 pracovních dnů po nabytí právní moci rozhodnutí o registraci. | 90 % |
| 16. | Úrok z prodlení vznikl z důvodu, že v poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení dle § 136 odst. 2 písm. a) daňového řádu nebyl zcela nebo část dne funkční daňový portál Finanční správy ČR (www.mojedane.cz) – přičemž se nejednalo o zveřejněnou plánovanou odstávku daňového portálu – a Finanční správa ČR nefunkčnost vzniklou na její straně oznámila (třeba i zpětně) na svých internetových stránkách (www.financnisprava.cz). K zaplacení daně došlo v přímé časové souvislosti s podáním daňového tvrzení v listinné podobě nebo v případě elektronického podání bezodkladně po zprovoznění daňového portálu, nejpozději však následující pracovní den. | 100 % |

[posuzování bodu 3] Tento bod míří na situace, kdy je v institutu záloh obsažen prvek nejistoty, tj. jedná se o zálohy na těch daních, kdy má výjimečně dobrý hospodářský výsledek za jedno zdaňovací období vliv na výši záloh v následujícím zdaňovacím období, o jehož hospodářském výsledku není dopředu nic známo.¹⁴ Tento bod nedopadá na zálohy, pro jejichž výpočet existují všechny vstupní informace.¹⁵

[rozhodování „nad pokyn“¹⁶] Výše uvedené relevantní skutečnosti jsou demonstrativním výčtem a není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze prominout i z důvodu v pokynu neuvedeného. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání. Prominutí úroku by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na pozdní úhradu daně nebude nahlíženo jako na prohřešek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že neplnění zákonné povinnosti má své konsekvence v podobě následku za porušení povinnosti při správě daní. Prominutí úroku proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní.

IV. 3. Ospravedlnitelný důvod prodlení – pokuta dle § 250

[tři kritéria] Pro posouzení rozsahu prominutí pokuty existují tři kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259aa odst. 2 daňového řádu), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost vzniklé pokuty (§ 259aa odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Pokutu lze prominout do výše 100 %.

[posouzení zdrojového jednání] V souladu s recentní správní judikaturou¹⁷ je správce daně v rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství daně oprávněn zohlednit při rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání¹⁸, které vznik příslušenství vyvolalo.

¹⁴ Tj. daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob.

¹⁵ Zálohy na dani z příjmů ze závislé činnosti, zálohy na srážkové dani a zálohy na dani silniční.

¹⁶ V případě podniku ve smyslu evropského práva se jedná o podporu de minimis, viz čl. VI. tohoto pokynu.

¹⁷ Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 236/2019-83 ze dne 26. 1. 2021, č. 4141/2021 Sb. NSS.

¹⁸ Tzn. jednání, jež je skutkovým a právním základem příslušenství daně, o jehož prominutí daňový subjekt žádá.

Shledá-li správce daně, že povaha, intenzita či jiné okolnosti zdrojového jednání (např. zneužití práva, daňové zastírání, vědomá účast na daňovém podvodu apod.) vylučuje prominutí pokuty, pak rozhodnutím žádost zamítne¹⁹ i přesto, že by z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu bylo toto porušení irelevantní.

[vztah mezi kritérii] Základním požadavkem pro možnost prominutí pokuty je naplnění kritéria dle čl. IV. 3. tohoto pokynu. Pokud dojde k jeho naplnění, posoudí správce daně dle čl. IV. 4. tohoto pokynu možnost zvýšení procentní sazby prominutí. Následně posoudí možnost snížení procentní sazby dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Po posouzení tohoto kritéria pak zjistí, zda daňovému subjektu zbyla určitá částka k prominutí, a rozhodne o jejím prominutí (maximálně však 100 % pokuty). Pokud nezbyla žádná částka k prominutí, žádost daňového subjektu zamítne.

[právní úprava] Podle § 259aa odst. 2 daňového řádu správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu za opožděné tvrzení daně, pokud k prodlení s podáním daňového tvrzení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Neexistence ospravedlnitelného důvodu prodlení tedy zakládá překážku, pro kterou pokutu nelze prominout. Tento pokyn neobsahuje vyčerpávající seznam ospravedlnitelných důvodů, ale pouze z praxe nejčastější případy.

[posouzení] Není-li na místě žádost zamítnout z důvodu závadného zdrojového jednání (viz odstavec [posouzení zdrojového jednání]), pak správce daně posoudí, zda došlo v konkrétním případě k prodlení s podáním daňového tvrzení z ospravedlnitelného důvodu (viz tabulka níže). Procentuální ohodnocení dle tohoto článku, pro jehož stanovení je základem konkrétní výše pokuty, je pak východiskem pro modifikace výše promíjené částky dle čl. IV. 4. a IV. 5. tohoto pokynu. Svědčí-li daňovému subjektu při posouzení konkrétního prodlení více ospravedlnitelných důvodů prodlení, je základem pro další výpočet správce daně ten nejlépe ohodnocený dle tabulky.

[naplnění důvodu] Správce daně posuzuje splnění ospravedlnitelného důvodu prodlení dle situace zpětně k poslednímu dni pro podání daňového tvrzení (dle konkrétního případu v základní lhůtě nebo v prodloužené lhůtě).

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení s podáním a stanoví jejich procentuální vyjádření:

| | Ospravedlnitelný důvod prodlení s podáním | Procentuální ohodnocení |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| 1. | Daňovému subjektu nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo trvalý) zabránil plnit jeho daňové povinnosti (nutno doložit prokazatelným způsobem). | 100 % |
| 2. | Daňový subjekt byl stížen živelní pohromou, hromadnou či individuální, v průběhu kalendářního roku, kdy mělo dojít k podání daňového tvrzení, nejpozději však do konce lhůty pro podání daňového tvrzení. Za živelní pohromu se považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení. | 100 % |
| 3. | V poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení nebyl zcela nebo část dne funkční daňový portál Finanční správy ČR | 100 % |

¹⁹ K tomuto závěru je oprávněn mj. i s ohledem na zásadu, že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti.

| | | |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| | www.mojedane.cz) související s podáním daňového tvrzení – přičemž se nejednalo o zveřejněnou plánovanou odstávku daňového portálu – a Finanční správa ČR nefunkčnost vzniklou na její straně oznámila (třeba i zpětně) na svých internetových stránkách (www.financnisprava.cz). Předmětné podání bylo účinně podáno bezodkladně po zprovoznění daňového portálu, nejpozději však následující pracovní den. | |
| 4. | V poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení nebyl zcela nebo část dne funkční systém datových schránek, přičemž se nejednalo o zveřejněnou plánovanou odstávku a Ministerstvo vnitra ČR nefunkčnost oznámilo na svých internetových stránkách (www.mvcr.cz). Předmětné podání bylo účinně podáno bezodkladně po zprovoznění datových schránek, nejpozději však následující pracovní den. | 100 % |
| 5. | K prodlení s podáním daňového tvrzení došlo u právnické osoby z důvodu dočasné neexistence statutárního orgánu v případech úmrtí jediného společníka, který byl zároveň i jediný statutární orgán. | 100 % |
| 6. | Pokuta vznikla při přechodu daňové povinnosti zůstavitele na dědice za období ode dne úmrtí zůstavitele do dne nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví. | 25 % |
| 7. | Daňovému subjektu v předcházejících 5 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích nevznikla povinnost podat daňové tvrzení na dani, s níž se pojí opožděně podané daňové tvrzení. Uplatní se i pro daně tzv. jednorázové, které nemají zdaňovací období, a místo zdaňovacích období se zohlední předchozích 5 let. | 75 % |
| 8. | Povinnost podat daňové tvrzení na dani z nemovitých věcí vznikla v důsledku vlastnictví nemovité věci deklarovaného zpětně s účinky <i>ex tunc</i> (např. v důsledku absolutní neplatnosti nabývacího titulu). | 100 % |
| 9. | Změna okolností rozhodná pro stanovení daně z nemovitých věcí byla způsobena pouze revizní či jinou obdobnou činností katastrálního úřadu. | 90 % |
| 10. | Daňový subjekt podal ve lhůtě přihlášku k registraci, avšak registrační řízení k DPH trvalo i v den, ve kterém nastal poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení, jež nebylo ve lhůtě podáno, avšak bylo tak učiněno nejpozději do 15 pracovních dnů po nabytí právní moci rozhodnutí o registraci. | 90 % |
| 11. | K opožděné registraci k DPH došlo z důvodu na straně daňového subjektu z důvodu nepříznivého zdravotního stavu (dočasného nebo trvalého), který mu zabránil plnit jeho daňové povinnosti (nutno doložit prokazatelným způsobem), přičemž k podání daňového tvrzení, jež nebylo ve lhůtě podáno, došlo nejpozději do 15 pracovních dnů po nabytí právní moci rozhodnutí o registraci. | 100 % |
| 12. | K prodlení s podáním daňového tvrzení došlo na DPH z důvodu, že daňový subjekt omylem podal daňové přiznání za čtvrtletní zdaňovací období, ačkoli byl povinen podat daňové přiznání za měsíční zdaňovací období. Uvedený důvod prominutí se použije pouze v prvních třech měsíčních zdaňovacích obdobích bezprostředně navazujících na předchozí čtvrtletní zdaňovací období. | 75 % |

[uplatnění důvodů] Ospravedlnitelný důvod prodlení v bodě 1, 2, 11, 12 se aplikuje na daňový subjekt, osoby klíčové pro činnost daňového subjektu nebo jeho zástupce, pokud byl v dané lhůtě oprávněn podat daňové tvrzení, k němuž se váže pokuta, jejíž prominutí je žádáno.

[rozhodování „nad pokyn“²⁰] Výše uvedené relevantní skutečnosti jsou demonstrativním výčtem a není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze prominout i z důvodu v pokynu neuvedeného. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí pokuty by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání. Prominutí pokuty by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na pozdní podání daňového tvrzení nebude nahlíženo jako na prohřešek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že neplnění zákonné povinnosti má své konsekvence v podobě následku za porušení povinnosti při správě daní. Prominutí pokuty proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní.

IV. 4. Ekonomické nebo sociální poměry zakládající tvrdost – úroky, pokuta dle § 250

[právní úprava – úrok] Podle § 259b odst. 3 daňového řádu platí, že při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.

[právní úprava – pokuta dle § 250] Podle § 259aa odst. 3 daňového řádu platí, že při posouzení rozsahu, ve kterém bude pokuta za opožděné tvrzení daně prominuta, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost vzniklé pokuty.

[kritérium] Kritériem pro posouzení zvýšení rozsahu prominutí úroků (z prodlení i z posečkané částky) nebo pokuty je tedy skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku/vzniklé pokuty. Jedná se o kritérium, které může modifikovat procentuální ohodnocení zjištěné dle čl. IV. 2. nebo IV. 3. tohoto pokynu, a to jeho zvýšením. Toto kritérium se posoudí i v případě, kdy již ospravedlnitelný důvod prodlení dle čl. IV. 2. nebo IV. 3. tohoto pokynu zakládá rozsah prominutí ve výši 100 %.

[naplnění kritéria] Dovolává-li se²¹ daňový subjekt aplikace tohoto kritéria, správce daně posuzuje jeho naplnění dle skutkového stavu ke dni vydání rozhodnutí o žádosti.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti, na které bude správce daně brát zřetel při posuzování naplnění kritéria, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost:

1. Nepříznivá ekonomická a sociální situace u fyzických osob

Správce daně posoudí výši ročního příjmu²² daňového subjektu za předcházející zdaňovací období ve vztahu k dvanáctinásobku minimální mzdy, která byla platná k 1. lednu aktuálního zdaňovacího období, a dle tabulky zjistí, o kolik lze zvýšit procentuální ohodnocení zjištěné dle čl. IV. 2 nebo IV. 3. tohoto pokynu. Správce daně při posuzování příjmu daňového subjektu přihlédne ke konkrétním okolnostem případu.

²⁰ V případě podniku ve smyslu evropského práva se jedná o podporu de minimis, viz čl. VI. tohoto pokynu.

²¹ Viz čl. V. odstavec [z čeho správce daně čerpá].

²² Pro účely tohoto pokynu je příjem vymezen v § 3 odst. 1 a odst. 2 ZDP. Posuzovaným příjmem se zpravidla pak rozumí částka: u příjmů ze závislé činnosti je takovýmto příjmem vyplacená nebo obdržená částka do 31. 1. následujícího roku snižená o zákonné odvody; u příjmů ze samostatné činnosti a nájmu se rozumí tímto příjmem, příjem, který je snížen o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 ZDP) nebo výdaje stanovené procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 a § 9 odst. 4 ZDP; u poplatníka, který je účetní jednotkou, bude za příjem považován jeho výnos snížený o náklady dle § 24 ZDP; u příjmů z úroku ze zápůjčky nebo úvěru se příjmem rozumí přijatý úrok snížený o zaplacený úrok z částek použitých na poskytnutí zápůjčky nebo úvěru; u ostatních a osvozených příjmů se příjmem rozumí vždy peněžitý příjem, který poplatník za sledované období obdržel.

| Výše příjmu daňového subjektu | Procentuální ohodnocení |
|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| do dvanáctinásobku minimální mzdy | 50 % |
| dvanáctinásobek minimální mzdy až dvacetičtyřnásobek minimální mzdy | 40 % |
| dvacetičtyřnásobek minimální mzdy až čtyřicetiosminásobek minimální mzdy | 30 % |
| více než čtyřicetiosminásobek minimální mzdy | 20 % |

2. Existence důvodu k posečkání

Daňový subjekt by splňoval některý z důvodů dle § 156 daňového řádu pro posečkání s úhradou daně, k níž se váže úrok z prodlení nebo z posečkané částky, o jehož prominutí je žádáno, nebo s úhradou samotného příslušenství, o jehož prominutí je žádáno. Daňovému subjektu náleží zvýšení procentuálního ohodnocení ve výši 50 %.

[sčítání výší] Splňuje-li daňový subjekt podmínky pro zvýšení prominutí úroku či pokuty v určitém rozsahu z důvodů v bodech 1 i 2, sčítá se takto zjištěná procentuální výše z jednotlivých důvodů. Prozatímní mezisoučet může být vyšší než 100 %.

IV. 5. Četnost porušování povinností při správě daní – penále, úroky, pokuta dle § 250

[právní úprava] Podle § 259c odst. 1 daňového řádu platí, že při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Jedná se o kritérium, které může modifikovat výsledek výpočtu procentní sazby k prominutí vypočítané dle čl. IV. 1. - 4. tohoto pokynu, a to jejím snížením.

[postup správce daně] Po výpočtu provedeném dle čl. IV. 1. - 4. tohoto pokynu správce daně posoudí naplnění níže uvedených situací daňovým subjektem a při splnění jedné nebo více z nich odečte příslušnou procentní sazbu (tzn. procentuální ohodnocení při porušení povinností z různých bodů se sčítá).

[naplnění podmínky] Správce daně posuzuje naplnění této podmínky ke dni vydání rozhodnutí o žádosti.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti, na které bude správce daně brát zřetel při zohledňování kritéria četnosti porušování povinností daňovým subjektem při správě daní, a stanoví jejich procentuální vyjádření:

| | Druh porušení povinnosti daňového subjektu | Procentuální ohodnocení |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| 1. | Ke dni vydání rozhodnutí o žádosti eviduje správce daně u daňového subjektu nedoplatek z jiného daňového řízení, který je vymáhán (je uveden na exekučním příkazu). | - 50 % |
| 2. | V posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně stanovena kterákoliv daň podle pomůcek dle § 98 daňového řádu bez součinnosti daňového subjektu, a to bez ohledu na částku takto stanovené daně. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí. | - 50 % |
| 3. | V posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pořádková pokuta dle § 247 daňového řádu. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí. | - 50 % |

| | | |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 4. | V posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy dle § 247a daňového řádu. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí. | - 50 % |
| 5. | V posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí. | - 50 % |

[posuzování bodu 1] Správce daně při posuzování splnění této podmínky nebere v úvahu nedoplatky na stejné nebo jiné dani vyvěrající ze stejného skutkového základu.

[příklad č. 1] Na základě daňové kontroly vztahující se k dani z příjmů právnických osob a dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2017 byly vydány dodatečné platební výměry a platební výměry na penále a úroky z prodlení. Při posuzování žádosti o prominutí penále na dani z příjmů nebude brát správce daně v úvahu nedoplatky na úrocích z prodlení na obou daních a penále na DPH a naopak.

[příklad č. 2] Daňový subjekt si uvědomí, že v minulých třech letech byl poplatníkem daně silniční, a měl proto podávat daňová přiznání. Podá tři daňová přiznání zpětně, daň uhradí a žádá o prominutí úroků z prodlení vážící se k jednotlivým pozdě provedeným platbám daně. Při promíjení úroků z prodlení za určité zdaňovací období se nebudou brát v úvahu úroky z prodlení za ostatní dvě zdaňovací období.

[posuzování bodu 5] Správce daně při posuzování splnění této podmínky nebere v úvahu pokuty prominuté generálním pardonem či individuálním rozhodnutím prominuté z objektivního důvodu nezávislého na vůli daňového subjektu.

[posuzování bodu 2 a 5] Při posuzování bodu 2 a 5 se nebere v úvahu porušení daňových nebo účetních předpisů, ze kterého plyne příslušenství daně, o jehož prominutí je žádáno, tj. v případě bodu 2 stanovení daně podle pomůcek a v případě bodu 5 pokuta za opožděné tvrzení daně, která má přímý vztah k příslušenství daně, o jehož prominutí je žádáno.

[příklad – úrok] Daňový subjekt se dopustil prodlení s úhradou daně kvůli své hospitalizaci v nemocnici, výše ročního příjmu daňového subjektu za předcházející zdaňovací období činila čtyřicetnásobek minimální mzdy a v posledních třech letech mu byla čtyřikrát pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu, která nebyla prominuta. Za naplnění ospravedlnitelného důvodu mu přísluší ohodnocení 100 %, s ohledem na výši příjmu daňového subjektu se přičte 30 %, za čtené porušování povinností při správě daní je nutné odečíst 50 %. Daňovému subjektu bude prominuto 80 % z celkové výše individualizovaného úroku.

[příklad – pokuta dle § 250] Daňový subjekt nepodal daňové přiznání na dani, přičemž v předcházejících 5 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích mu nevznikla povinnost podat daňové tvrzení na této dani. Daňové přiznání podal následně bez výzvy správce daně. Výše ročního příjmu daňového subjektu za předcházející zdaňovací období činila desetinásobek minimální mzdy a ke dni vydání rozhodnutí je u daňového subjektu evidován nedoplatek z jiného řízení, který je vymáhán. Za naplnění ospravedlnitelného důvodu mu přísluší ohodnocení 75 %, s ohledem na výši příjmu daňového subjektu se přičte 50 %, za čtené porušování povinností při správě daní je nutné odečíst 50 %. Daňovému subjektu bude prominuto 75 % z pokuty.

Čl. V. Procesní ustanovení

[žádost a příslušnost] O prominutí příslušenství daně rozhoduje správce daně na základě žádosti daňového subjektu (dále jen „**žádost o prominutí**“). Žádost o prominutí se podává u správce daně věcně a místně příslušného ke správě daně, k níž se váže příslušenství, jehož prominutí je žádáno, v době podání žádosti o prominutí.

[předmět řízení] Žádostí o prominutí je zahájeno řízení o prominutí příslušenství daně dle určení daňového subjektu. Správce daně není vázán návrhem daňového subjektu ohledně rozsahu prominutí (§ 259a odst. 2, § 259aa odst. 2, § 259b odst. 2 daňového řádu), může tedy prominout více nebo i méně, než daňový subjekt žádá.

[z čeho správce daně čerpá] Rozhoduje-li správce daně o žádosti o prominutí, vychází zejména z podkladů, které má shromážděny v daňovém spise daňového subjektu, z informací načerpaných ze systému ADIS, z tvrzení uvedených v žádosti a z dokladů, které ke své žádosti daňový subjekt připojil. Správce daně zjišťuje, zda existují a jsou prokázány zákonné podmínky, pro které může příslušenství daně prominout.

[naplnění vylučující podmínky] Splnění požadavků dle čl. III. tohoto pokynu bude posuzováno v rámci všech řízení s daňovým subjektem u všech věcně či místně příslušných správců daně. Správce daně bude převážně využívat automatizovanou podporu v systému ADIS, která pracuje s daty, kterými disponuje. Správce daně bude tedy vycházet z dostupných informací, které má v momentě vydávání rozhodnutí o prominutí příslušenství daně k dispozici.

[důkazní břemeno daňového subjektu] Pokud daňový subjekt splní své břemeno tvrzení v tom smyslu, že žádost o prominutí obsahuje precizně popsané důvody, pro které žádá prominout, avšak daňový subjekt své tvrzení uvedené v žádosti nedoloží, a ani správce daně nemá tvrzení daňového subjektu jakkoliv podepřeno obsahem daňového spisu, nese daňový subjekt riziko možného negativního rozhodnutí v dané věci. V případě podané žádosti jde ryze o dispozitivní úkon daňového subjektu, a proto daňový subjekt nemůže být nucen k prokázání tvrzených skutečností, a to i s ohledem na ust. § 92 daňového řádu, jehož znění na řízení o prominutí příslušenství daně nedopadá.

[dokdy lze prominout] K prominutí příslušenství daně může dojít do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k jeho úhradě (§ 259 odst. 2 daňového řádu).

V. 1. Rozhodnutí

[specifikace příslušenství] Ve všech rozhodnutích správce daně týkajících se promíjení příslušenství daně, ať už se jedná o rozhodnutí mimo meritum věci či v meritum věci, musí být přesně specifikováno příslušenství, o němž se rozhoduje.

Penále musí být určeno platebním výměrem, kterým bylo stanoveno.

Při rozhodování o úroku z prodlení musí být specifikována daň, k jejímuž prodlení s úhradou se úrok z prodlení váže, a to určením druhu daně, zdaňovacím obdobím (či skutečností, jež je předmětem jednorázové daně) a platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem, kterým byla daň stanovena.

Úrok z posečkané částky musí být určen rozhodnutím, na základě něhož bylo posečkáno nebo úhrada rozložena na splátky.

Pokuta za opožděné tvrzení daně musí být určena platebním výměrem, kterým byla stanovena.

[smíšené žádosti] Bude-li daňový subjekt v jedné žádosti žádat o prominutí několika příslušenství, přičemž o některých lze rozhodnout meritorně a o některých mimo meritum věci, musí správce daně rozhodnout o všech předmětech řízení, tzn. meritorně rozhodne o příslušenství, u něhož je to možné, a zastaví řízení či odloží žádost u příslušenství, které nelze projednat meritorně.

V. 1. A. Rozhodování mimo meritum věci

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení dle § 5 odst. 4 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, pokud nedojde k zaplacení správního poplatku v případech, kdy žádost o prominutí podléhá správnímu poplatku.

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, pokud daňový subjekt žádá o prominutí příslušenství daně, na které se nevztahuje právní úprava promíjení příslušenství daně (viz čl. I. 1. tohoto pokynu).

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud daňový subjekt ke dni vydání rozhodnutí o zastavení řízení neuhradil daň (§ 259a odst. 1, § 259b odst. 1 daňového řádu).

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud daňový subjekt ke dni vydání rozhodnutí o zastavení řízení nepodal daňové tvrzení, není-li jeho podání bezpředmětné (§ 259aa odst. 1 daňového řádu).

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud daňový subjekt podá žádost o prominutí penále po lhůtě pro její podání (§ 259a odst. 3 a 4 daňového řádu).

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud daňový subjekt podá novou žádost o prominutí dříve než 60 dnů ode dne oznámení zamítavého rozhodnutí o původní žádosti o prominutí (§ 259 odst. 3 daňového řádu).

[odložení] Správce daně žádost o prominutí odloží, jestliže byla daňovému subjektu původní žádost o prominutí zamítnuta a jestliže daňový subjekt ve své nové žádosti podané nejdříve po 60 dnech ode dne oznámení zamítavého rozhodnutí neuvádí jiné důvody, než obsahovala jeho původní žádost (§ 259 odst. 3 daňového řádu). O odložení musí být daňový subjekt vyzooměn.

V. 1. B. Meritorní rozhodnutí

[záznam komise] Rozhodnutí bude vydáno na základě záznamu komise dokumentujícího průběh jednání k jednotlivému projednávanému případu rozhodování o prominutí (čl. 2 bod 3.3. písm. f) Interního protikorupčního programu Finanční správy České republiky, č. j. 19086/14/7000-01200 ze dne 29. 4. 2014).

[lhůta pro vydání rozhodnutí] Rozhodnutí bude vydáno ve lhůtě 3 měsíců ode dne, kdy žádost došla věcně a místně příslušnému správci daně. Lhůta se staví ode dne odeslání žádosti o stanovisko Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže či Ministerstva zemědělství [§ 3 odst. 3 písm. h) zákona č. 215/2004 Sb., o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory a o změně zákona o podpoře výzkumu a vývoje, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon č. 215/2004 Sb.“] do dne doručení stanoviska správci daně. Lhůta se dále staví ode dne odeslání žádosti o stanovisko Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže či Ministerstva zemědělství (§ 4 odst. 2 zákona č. 215/2004 Sb.) do dne doručení negativního stanoviska správci daně nebo do ukončení řízení před Komisí EU.

[souběh prominutí a odvolacího řízení] Pokud daňový subjekt ve lhůtě pro podání odvolání podá žádost o prominutí, správce daně daňový subjekt alespoň neformálně vyrozumí, je-li to hospodárné, o tom, že se jeho žádostí bude zabývat až po nabytí právní moci rozhodnutí. Od právní moci rozhodnutí také poběží lhůta pro vyřízení žádosti, neboť až po právní moci je postaveno najisto, o čem má správce daně rozhodovat, a je tedy možné provést řízení o prominutí příslušenství daně. To platí rovněž, pokud daňový subjekt podá odvolání a žádost o prominutí příslušenství daně současně.

[souběh prominutí a přezkumného řízení] Při souběhu podnětu k přezkumnému řízení a žádosti o prominutí příslušenství daně, správce daně daňový subjekt alespoň neformálně vyrozumí o tom, že se jeho žádostí bude zabývat až po posouzení podnětu k přezkumnému řízení, příp. po provedení přezkumného řízení, kdy bude výše příslušenství daně postavena najisto.

[zaokrouhlování] Procentní sazba částky příslušenství daně, která má být prominuta, se zaokrouhluje na celé procento nahoru. Stejně tak částka k prominutí se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

[podpora de minimis] V případě, že rozhodnutím správce daně bude poskytnuta podpora de minimis, musí být součástí výroku údaj o poskytnutí podpory de minimis, její výši (tj. celková výše prominutého příslušenství daně) a název přímo použitelného předpisu EU (citace názvu a uvedení informace o vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie), podle kterého je daňovému subjektu poskytována podpora de minimis (§ 3a odst. 4 zákona č. 215/2004 Sb.).

[odůvodnění] V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvede zejména:

- závěry ohledně toho, zda daňový subjekt unesl své břemeno tvrzení, tj. zda je žádost věcně projednatelná,
- závěry ohledně toho, zda jsou tvrzení uvedená v žádosti daňovým subjektem řádně doložena, popř. jejich důvodnost vyplývá z daňového spisu,
- úvahy, kterými dospěl správce daně k závěru o naplnění/nenaplnění některého ze zákonných kritérií dle § 259a až 259c daňového řádu (čl. III. a čl. IV. tohoto pokynu),
- údaje o veřejné podpoře (podpoře de minimis), pokud byla poskytnuta.

[opravné prostředky] Proti rozhodnutí ve věci prominutí příslušenství daně nelze uplatnit opravné prostředky (§ 259 odst. 4 daňového řádu).

Čl. VI. **Vztah k veřejné podpoře**

[princip] Pokud správce daně rozhodne o žádosti daňového subjektu – podniku ve smyslu práva Evropské unie (dále jen „**podnik**“) v intencích tohoto pokynu, výhoda plynoucí pro podnik není selektivní, a nejedná se proto o veřejnou podporu podle čl. 107 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „**SFEU**“), jelikož taková výhoda nesplňuje všechny znaky veřejné podpory.

[vybočení] Pokud bude chtít správce daně vybočit svým rozhodnutím o žádosti podniku o prominutí z hranic stanovených pokynem, dostane se do režimu podpory de minimis za předpokladu, že majetková výhoda nepřekročí limity stanovené pro podporu de minimis, nebo veřejné podpory za předpokladu, že majetková výhoda překračuje limit stanovený pro podporu de minimis (v tomto případě se další postup řídí dle čl. VI. 3. odst. [podpora mimo režim de minimis] tohoto pokynu).

[právní předpisy k de minimis] V případě rozhodování o žádosti podniku o prominutí je třeba zohlednit pravidla pro poskytování podpory de minimis uvedená v čl. 107 a 108 SFEU a v jednotlivých nařízeních:

- Nařízení Komise č. 1407/2013 ze dne 18. prosince 2013 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu de minimis (Úř. věst. L 352, 24. 12. 2013., s. 1; dále jen „**Nařízení 1407/2013**“), obecná právní úprava
- Nařízení Komise č. 1408/2013 ze dne 18. prosince 2013 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu de minimis v odvětví zemědělství (Úř. věst. L 352, 24. 12. 2013., s. 9; dále jen „**Nařízení 1408/2013**“) týkající se prvovýroby zemědělských produktů
- Nařízení Komise č. 717/2014 ze dne 27. června 2014 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu de minimis v odvětví rybolovu a akvakultury (Úř. věst. L 190, 28. 6. 2014, s. 45; dále jen „**Nařízení 717/2014**“)
- Nařízení Komise č. 360/2012 ze dne 25. dubna 2012 o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu de minimis udílenou podnikům poskytujícím služby obecného hospodářského zájmu (Úř. věst. L 114, 26. 4. 2012, s. 8; dále jen „**Nařízení 360/2012**“) týkající se podniků ve smyslu čl. 106 odst. 2 SFEU

[služba obecného hospodářského zájmu] Podnikem provozujícím službu obecného hospodářského zájmu je podnik, který byl písemně pověřen výkonem služby obecného hospodářského zájmu²³. Toto pověření musí obsahovat totožnost pověřeného podniku a přesnou povahu, rozsah a trvání uložené povinnosti poskytovat službu obecného hospodářského zájmu.

VI. 1. Podnik a jeden podnik

[pojem podnik] Podnikem ve smyslu práva Evropské unie pro účely pravidel hospodářské soutěže je jakýkoliv subjekt vykonávající hospodářskou činnost nezávisle na svém právním postavení a způsobu financování. Jsou to fyzické a právnické osoby, jejich sdružení, sdružení těchto sdružení a jiné formy seskupování, a to i v případě, že tato sdružení a seskupení nejsou právnickými osobami, pokud se účastní hospodářské soutěže na její nabídkové straně nebo ji mohou svou činností ovlivňovat, i když nejsou podnikateli. Pod pojem podniku dle práva Evropské unie spadá **jakákoliv entita vykonávající ekonomickou činnost figurující na nabídkové straně trhu**.

[propojené podniky] Všechny subjekty kontrolované tímž subjektem se pro účely pravidel veřejné podpory pokládají za *jeden podnik*. Skupina „propojených podniků“ je pro účely použití pravidla de minimis považována za *jeden podnik*, tj. jednoho příjemce podpory de minimis. Pro výpočet stropu podpory de minimis u *jednoho podniku* je třeba sčítat podpory všech „propojených podniků“. Pro tyto účely se sleduje propojení podniků se sídlem v České republice.

[definice jednoho podniku] Nařízení 1407/2013, Nařízení 1408/2013 a Nařízení 717/2014 obsahují totožnou definici jednoho podniku. Pojem *jeden podnik* zahrnuje veškeré subjekty, které mezi sebou mají alespoň jeden z následujících vztahů:

- a) jeden subjekt vlastní většinu hlasovacích práv, která náležejí akcionářům nebo společníkům, v jiném subjektu;

²³ Službou obecného hospodářského zájmu jsou služby, které určitý podnik poskytuje spotřebitelům a které by bez veřejného zásahu nebyly poskytovány nebo by byly poskytovány za méně příznivých podmínek. Poskytování služeb obecného hospodářského zájmu je odrazem existence tržního selhání. Jedná se např. o pořádání kulturně osvětových akcí směřujících k uspokojení kulturních potřeb obyvatel určitého města či provoz městského kina, které nabízí vyžití, jenž komerční kina nenabízejí – třeba dopolední představení pro seniory.

b) jeden subjekt má právo jmenovat nebo odvolat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu jiného subjektu;

c) jeden subjekt má právo uplatňovat rozhodující vliv v jiném subjektu podle smlouvy uzavřené s daným subjektem nebo dle ustanovení v zakladatelské smlouvě nebo ve stanovách tohoto subjektu;

d) jeden subjekt, který je akcionářem nebo společníkem jiného subjektu, ovládá sám, v souladu s dohodou uzavřenou s jinými akcionáři nebo společníky daného subjektu, většinu hlasovacích práv, náležejících akcionářům nebo společníkům, v daném subjektu.

Subjekty, které mají jakýkoli vztah uvedený v prvním pododstavci písm. a) až d) prostřednictvím jednoho nebo více subjektů, jsou také považovány za *jeden podnik*²⁴.

VI. 2. Limity pro podporu de minimis

[obecná úprava] Nařízení 1407/2013 upravuje limity pro podporu de minimis ve svém čl. 3:

- celková výše podpory de minimis, kterou členský stát poskytne *jednomu podniku*, nesmí za libovolná tři po sobě jdoucí jednoletá účetní období²⁵ překročit 200 000 EUR.
- celková výše podpory de minimis, kterou členský stát poskytne *jednomu podniku* provozujícímu silniční nákladní dopravu pro cizí potřebu, nesmí překročit 100 000 EUR za libovolná tři po sobě jdoucí jednoletá účetní období. Tato podpora de minimis se nepoužije na nabývání vozidel pro silniční nákladní dopravu.

[prvovýroba zemědělských produktů] Nařízení 1408/2013 upravuje limity pro podporu de minimis ve svém čl. 3:

- celková výše podpory de minimis, kterou členský stát poskytne *jednomu podniku*, nesmí za libovolná tři po sobě jdoucí jednoletá účetní období překročit 15 000 EUR.
- v této oblasti je stanoven i limit pro členský stát na poskytování podpor de minimis za libovolná tři po sobě jdoucí jednoletá účetní období.

[rybolov a akvakultura] Nařízení 717/2014 upravuje limity pro podporu de minimis ve svém čl. 3:

- celková výše podpory de minimis, kterou členský stát poskytne *jednomu podniku*, nesmí za libovolná tři po sobě jdoucí účetní období překročit 30 000 EUR.
- v této oblasti je stanoven i limit pro členský stát na poskytování podpor de minimis za libovolná tři po sobě jdoucí účetní období.

[obecný hosp. zájem] Nařízení 360/2012 upravuje limity pro podporu de minimis ve svém čl. 2:

- celková výše podpory de minimis udělená *jednomu podniku* poskytujícímu služby obecného hospodářského zájmu nesmí v žádném tříletém účetním období přesáhnout částku 500 000 EUR.

[více ekonomických činností] Vykonává-li podnik ekonomické činnosti v různých ekonomických odvětvích, na která se vztahují různá nařízení o podpoře de minimis, aplikuje se na podnik ten nejprísnější limit podpory de minimis.

[příklad] Podnik provozuje silniční nákladní dopravu pro cizí potřebu, chová ryby pro jejich další prodej a pěstuje ovoce pro jeho další prodej. Limit pro podporu de minimis je třeba stanovit ve výši 15 000 EUR, jelikož je třeba aplikovat limit z Nařízení 1408/2013 vztahující se k prvovýrobě zemědělských produktů.

²⁴ Zahrnutí do *jednoho podniku* prokazuje žadatel, a to čestným prohlášením.

²⁵ Účetní období prokazuje žadatel, a to čestným prohlášením.

[spojování podniků] V případě spojení²⁶ či nabytí²⁷ je třeba přihlídnout k veškerým podporám de minimis poskytnutým dříve všem podnikům, které podléhají spojení, aby se zjistilo, zda žádnou novou podporou de minimis poskytnutou nově vzniklému či nabývajícimu podniku nedošlo k překročení příslušného stropu. Oprávněnost podpory de minimis poskytnuté před spojením nebo nabytím zůstává i nadále zachována.

[rozdělení podniků] V případě rozdělení²⁸ jednoho podniku na dva či více samostatných podniků se podpora de minimis poskytnutá před rozdělením přidělí podniku, který byl jejím příjemcem, což je v zásadě podnik, který převzal činnosti, na něž byla podpora de minimis použita. Pokud by takové přidělení nebylo možné, přidělí se podpora de minimis poměrným způsobem na základě účetní hodnoty vlastního kapitálu nových podniků k datu účinku rozdělení.

VI. 3. Postup správce daně při poskytnutí podpory

[oprávnění správce daně] Správce daně je oprávněn poskytnout podporu (tj. postupovat nad rámec pokynu) v rámci režimu podpory de minimis.

[ověření limitu] Před poskytnutím každé nové podpory de minimis je správce daně povinen ověřit v registru podpor malého rozsahu, zda nová podpora de minimis nepřekročí strop podpory de minimis pro *jeden podnik* a navíc v oblasti zemědělství a rybolovu nepřekročení limitů stanovených pro Českou republiku.

[čestné prohlášení] Pro posouzení všech rozhodných skutečností je nutné, aby správce daně v rámci posuzování splnění podmínek pro poskytnutí podpory de minimis žadatele o prominutí neformálně vyzval o předložení čestného prohlášení, kde uvede údaje o svém účetním období, vazbách na *jeden podnik* a spojování či rozdělování podniků. Pokud daňový subjekt ani na základě neformální výzvy správce daně neposkytne čestné prohlášení, nelze žádosti o prominutí příslušenství daně daňového subjektu vyhovět.

[stanovisko koordinačního orgánu] Správce daně je oprávněn v souladu s § 3 odst. 3 písm. h) zákona č. 215/2004 Sb. požádat koordinační orgán, kterým je Ministerstvo zemědělství pro oblast zemědělství a rybolovu, v ostatních případech Úřad pro ochranu hospodářské soutěže (§ 2 a § 3 zákona č. 215/2004 Sb.), o stanovisko, zda jde o podporu malého rozsahu a zda jsou splněny podmínky pro její poskytnutí.

[náležitosti rozhodnutí] V rozhodnutí o prominutí příslušenství daně, kterým je poskytnuta podpora de minimis, musí být součástí výroku údaj o poskytnutí podpory de minimis, její výši (tj. celková výše prominutého příslušenství daně dle tohoto rozhodnutí) a název přímo použitelného předpisu EU (citace názvu a uvedení informace o vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie), podle kterého je daňovému subjektu poskytována podpora de minimis (§ 3a odst. 4 zákona č. 215/2004 Sb.).

[evidence podpor de minimis] Údaje o poskytnuté podpoře de minimis je poskytovatel povinen zaznamenat do 5 pracovních dnů od poskytnutí podpory (§ 3a odst. 4 zákona č. 215/2004 Sb.) do centrálního registru podpor de minimis dle vyhl. Ministerstva zemědělství č. 298/2020 Sb., o obsahu a rozsahu údajů, které je poskytovatel podpory malého rozsahu povinen zaznamenat do centrálního registru podpor malého rozsahu, a o postupu při jejich zaznamenávání.

²⁶ Tj. fúze splynutím dle § 62 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů.

²⁷ Tj. fúze sloučením dle § 61 výše cit. zákona.

²⁸ Tj. rozštěpením či odstěpením dle § 243 výše cit. zákona.

[okamžik poskytnutí podpory] Podpora de minimis se považuje za poskytnutou v okamžiku, kdy vzniká na podporu právní nárok, a to bez ohledu na to, kdy byla podpora de minimis danému podniku vyplacena. Lhůta 5 pracovních dnů pro zaznamenání poskytnutí podpory de minimis počíná běžet dnem následujícím po vydání rozhodnutí o prominutí příslušenství daně.

[podpora mimo režim de minimis] Pokud správce daně hodlá poskytnout **veřejnou podporu** (tj. rozhodne nad rámec tohoto pokynu a zároveň dojde k překročení limitu pro podporu de minimis) formou prominutí příslušenství daně, je poskytovatel (tj. ten správce daně, který ve věci prominutí rozhoduje) povinen požádat koordinační orgán o předchozí stanovisko k zamýšlenému poskytnutí veřejné podpory, a to před zahájením řízení před Komisí EU (§ 4 odst. 2 zákona č. 215/2004 Sb.). Koordinační orgán posoudí zamýšlenou žádost o povolení výjimky z hlediska právních předpisů Evropské unie o veřejné podpoře a v případě kladného stanoviska poskytovatel vyplní notifikační formulář, který spolu s potřebnými dokumenty předá koordinačnímu orgánu, a ten ji zpracuje k notifikační proceduře ve smyslu čl. 108 SFEU a v souladu s procedurálním předpisem (Nařízení Rady ES č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k čl. 93 Smlouvy o ES) a ve smyslu § 3 a 4 zákona č. 215/2004 Sb. Koordinační orgán může dále vyžadovat součinnost, event. další podklady, při shromažďování dokumentace nutné z hlediska notifikační procedury.

[archivace] Záznamy o poskytnutých individuálních podporách de minimis se archivují po dobu deseti jednoletých účetních období ode dne jejich poskytnutí.

Čl. VII.

Přechodná a zrušovací ustanovení

[zrušující ustanovení] Tímto pokynem se ruší Pokyn č. GFR-D-47 k promíjení příslušenství daně č. j. 15921/21/7700-10123-050167 ze dne 8. 3. 2021.

[přechodné ustanovení] Žádosti o prominutí příslušenství daně doručené správci daně přede dnem účinnosti tohoto pokynu (viz čl. VIII.), o nichž nebylo rozhodnuto do nabytí účinnosti tohoto pokynu, se posoudí podle tohoto pokynu.

Čl. VIII.

Účinnost

Tento pokyn nabývá účinnosti 1. 2. 2023.

Ing. Jan Ronovský
ředitel sekce a zástupce generálního ředitele