

Pokyn D-319

Ministerstva financí, kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen: „ZSDP“)

Čl. I. – Úvod a vymezení působnosti

Ministerstvo financí vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, vymezuje tímto pokynem skutečnosti, jimiž lze zdůvodnit žádost o prominutí a v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat zákonný důvod tvrdosti, pro nějž může dojít k prominutí příslušenství daně. Současně se vymezují další důvody jejichž naplnění příslušný správce daně zohledňuje v rámci vyřizování žádosti o prominutí příslušenství daně jednotlivých daňových subjektů a podle jejich obsahu a závažnosti, prominutí příslušenství daně zvýší či sníží. Pokynem se dále vymezují skutečnosti při jejichž existenci je v zásadě vyloučeno rozhodnout o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Konečně jsou tímto pokynem vymezeny okruhy příslušenství daní, u nichž může dojít k prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti, pouze v případech zvláštního zřetele hodných.

Tímto je Ministerstvem financí též vyjádřena snaha zamezit případným excesivním individuálním rozhodováním tak, aby byla i při aplikaci předmětného zákonného oprávnění, založeného na kombinaci neurčitého zákonného pojmu a správním uvážení příslušného správce daně, v maximální možné míře šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající na zákazu diskriminace, na právu na řádný proces a konečně na právu na řízení vedeného bez zbytečných průtahů.

V zájmu požadavku na dostatečně spolehlivě zajištěnou objektivitu a transparentnost, při rozhodování o žádostech o prominutí se stanovuje povinnost tato rozhodnutí odůvodňovat, přestože to současná platná právní úprava výslovně obligatorně nepředepisuje.

Tento pokyn upravuje postup Ministerstva financí a územních finančních orgánů při posuzování důvodů při rozhodování o prominutí příslušenství daní z důvodu tvrdosti.

Čl. II. – Vymezení důvodů a skutečností posuzovaných v rámci rozhodování o žádostech daňových subjektů o prominutí příslušenství daní z důvodu tvrdosti

V zájmu v Čl. I vyjádřených důvodů, při rozhodování o prominutí příslušenství daní z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a ZSDP Ministerstvo financí uvádí systém skutečností a důvodů při tomto rozhodování posuzovaných:

A. Skutečnosti vylučující vydání rozhodnutí, jímž by bylo prominuto příslušenství daně z důvodu tvrdosti.

1. Není zcela uhrazena daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno;
 - v případě platby, kde bude uplatněn zákonný postup podle § 59 ZSDP, v důsledku čehož bude platba použita k úhradě starších daňových nedoplatků na též druhu daňových příjmů, nelze hodnotit tuto podmínku jako splněnou i pokud daňový dlužník deklaruje tuto platbu jako úhradu daně, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno;
 - výjimkou z tohoto bodu jsou případy, kdy důvodem vzniku nedoplatku bylo postižení daňového dlužníka živelní pohromou nebo jinou mimořádnou událostí bez jeho zavinění;
 - další výjimku představují případy pouze částečně uhrazené daně v situaci, kdy pro dosud neuhrazený zbytek daně je povoleno posečkání či splátkování. V takovém případě lze rozhodnout o případném prominutí příslušenství, které náleží k již uhrazené části daně.
2. Úhrada daně, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, nebyla provedena dobrovolně, ale byla vymožena exekučně. V případě, že byla exekucí vymožena pouze část daně, nelze prominout příslušenství, které k této části náleží. Lze však prominout příslušenství náležející k té části daně, která byla uhrazena dobrovolně.
3. Příslušenství, o jehož prominutí je rozhodováno představuje: pokuta dle ustanovení § 37 ZSDP, exekuční náklady dle § 73a ZSDP, a nebo náhrada za nesplnění registrační povinnosti dle ustanovení § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Vyjmenované typy příslušenství nelze podle tohoto bodu prominout. Výjimku tvoří pouze případy zvláštního zřetele hodné, přičemž i v takovýchto případech je nutné posoudit aplikaci předpisů upravujících tzv. veřejnou podporu, včetně případného uplatnění pravidla de minimis.
4. Pokud byla platba dlužné daně provedena ručitelem, pak nelze vyhovět případné žádosti daňového subjektu o prominutí příslušenství.
5. V případech, kdy je proti daňovému dlužníkovi vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) ZSDP, ať už na základě oznámení správce daně při plnění oznamovací povinnosti dle § 8 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, nebo z úřední povinnosti orgánů činných v trestním řízení, pak nelze vyhovět žádanému prominutí příslušenství tímto daňovým dlužníkem, které se váže k daňové povinnosti, ohledně které je trestní řízení vedeno. Shodně se postupuje i v případech, kdy je pravomocně rozhodnuto o takovýchto trestných činech. Pokud bude trestní řízení odloženo nebo trestní stíhání zastaveno, pak se k uvedenému nepřihlíží.
6. Daňový subjekt žádající o prominutí příslušenství daně je v likvidaci nebo je v úpadku řešeném formou konkursu. Výjimkou jsou případy, kdy jediným věřitelem daňového subjektu je finanční úřad.

B. Důvody při jejichž naplnění lze usuzovat na naplnění zákonného důvodu tvrdosti dle ustanovení § 55a ZSDP

1. Příslušenství daně vzniklo na základě dodatečného vyměření daně po podání dodatečného daňového přiznání nebo plyne ze zjištění správce daně, přičemž k dodatečnému vyměření daně došlo v důsledku legislativních změn, které nebyly známy v termínu pro podání řádného daňového přiznání.
2. Jedná se o daňového dlužníka, který byl postižen živelní pohromou nebo jinou mimořádnou událostí v průběhu kalendářního roku, který se váže k platbě daně, případně v kalendářním roce bezprostředně předcházejícím a následujícím.
3. Jedná-li se o přechod daňové povinnosti zůstavitele na dědice za období ode dne úmrtí zůstavitele do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým soud potvrdil nabytí dědictví včetně.
4. Byl-li zpětně přiznán důchod (starobní, invalidní nebo důchod vyživované osobě), pokud daňový dlužník následně upravil své daňové přiznání.
5. Příslušenství daně, které se vztahuje k původně přiznané dani, v případech, kdy dojde k chybnému rozdělení základu daně z příjmů fyzických osob na spolupracující osoby a zaplacení přiznané daně oběma spolupracujícími osobami ve lhůtě splatnosti.
6. Příslušenství daně, které vznikne z nepoužití nadměrného odpočtu na úhradu nedoplatku u stejné daně nebo z nepřevedení nadměrného odpočtu (na základě žádosti DS) v případech, kdy je zahájeno vytýkácí řízení a přeplatek proto vznikne později, než je splatnost jiné daně.
7. Příslušenství vzniklo na základě převedení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku uplatněného daňového bonusu (§ 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen: „ZDP“) a uplatnění společného zdanění manželů (§ 13a ZDP) na osobní účet druhého z manželů.
8. Původní platba daně je daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejedná o nejasnou platbu.
9. Jedná se o daňového dlužníka, kterému nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo trvalý) zabránil plnit jeho daňové povinnosti (nutno doložit prokazatelným způsobem).
10. Příslušenství daně, které bylo předepsáno za daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí v případech, kdy daňový subjekt včas uhradil přiznanou daň vypočtenou ze základu daně stanoveného z ceny zjištěné na základě ocenění znalcem a daň byla vyměřena správcem daně odlišně z důvodů chybného posudku znalce.
11. V případech, kdy jsou sankciovány pozdní platby zálohové povinnosti a celková daňová povinnost nevznikne, či je nižší než úhrn případně zaplacených záloh.
12. Dojde-li u daňového dlužníka, kterému bylo povoleno posečkání nebo splátkování dlužné daňové povinnosti, ke zpoždění s jednou platbou vyplývající z takového rozhodnutí, a to maximálně v rozsahu tří pracovních dnů. Shodně se postupuje i u zpoždění úhrady běžné daně.
13. Daňová kontrola vedoucí k dodatečnému vyměření daně, jejíž příslušenství je dotčeno touto žádostí, byla zahájena s časovým odstupem 12 měsíců a více od původního data splatnosti daně. Tento bod se použije pouze na penále podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006.
14. Jedná se o daňového dlužníka, který se nikoli svým jednáním ocitl v platební neschopnosti (zejména druhotná platební neschopnost).

15. Příslušenství daně, které vznikne v souvislosti se změnou daňové povinnosti v důsledku prodeje věcí nedodržením časového testu dle ustanovení § 4 ZDP.
16. Příslušenství daně předepsané u subjektů, které nejsou zřízeny nebo založeny za účelem dosažení zisku (§ 18 odst. 3 ZDP), které vzniklo z dodatečně vyměřené DPPO v případech, kdy proti dodatečně zvýšenému základu daně není možno uplatnit snižující položku podle § 20 odst. 7 ZDP do výše, definované v tomto ustanovení.
17. Příslušenství daně převyšuje daň, k níž se váže.
18. Zohlednění existence případných výkladových nejasností hmotněprávních daňových zákonů.
19. Příslušenství daně, které vznikne v souvislosti se změnou daňové povinnosti v důsledku uplatnění odpočtu u dokladů z důvodů chybného vystavování daňových dokladů od neplátců daně z přidané hodnoty.

Příslušný správce daně zásadně zohledňuje z výše uvedených důvodů, pouze důvody výslovně uplatněné v žádosti daňového subjektu.

C. Důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a zvýšit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti.

1. Bezdlužnost daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů – na všech daňových platebních povinnostech (vyjma příslušenství daně, o jejichž prominutí je žádáno), nesmí být ke dni zpracování žádosti o prominutí příslušenství daně vykazovány nedoplatky. Za den zpracování žádosti je považován den předložení návrhu zpracování bezprostředně nadřízenému vedoucímu zaměstnanci správce daně. Pro toto posouzení se posečkaný nebo splátkovaný daňový nedoplatek nepovažuje za nedoplatek. Nepřihlíží se rovněž k povinnostem na příslušenství, které nebyly subjektu doposud sděleny.
2. Jediné porušení platební povinnosti daňovým dlužníkem v časovém období 1 roku zpětně ode dne podání žádosti, posuzování této podmínky u jednoho územního finančního nebo celního orgánu a na všech druzích daní (u příslušenství takových, které byly subjektu sděleny); délka prodloužení může být max.30 dnů (jedná se i o náhradní lhůtu splatnosti).
3. Zjištěné důvody vyměření daně nemají charakter zatajení skutečností daňovým subjektem, ale jedná se např. o pouhé administrativní pochybení v rámci vedení účetnictví.
4. Dobrá úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností.

D. Důvody, které je správce daně oprávněn zohlednit a snížit promíjené příslušenství daně z důvodu tvrdosti.

1. Příslušenství daně vzniklo na základě vyměření nebo předepsání daně, které zjistil správce daně a toto zjištění plyne převážně ze zatajených skutečností daňovým subjektem. Dále rovněž v případech, kdy příslušenství daně vzniklo daňovému dlužníkovu v postavení plátce u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a u daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně na základě neodvedené sražené daně. Výjimkou z tohoto bodu v části neodvedené sražené daně

jsou případy, kdy důvodem vzniku nedoplatku bylo postižení dlužníka mimořádnou událostí bez jeho zavinění, a také případy, kdy dojde k významné změně ve vlastnické struktuře daňového subjektu včetně právního nástupnictví fyzické osoby a nový vlastník po převzetí firmy nedoplatky neprodleně dobrovolně uhradil.

2. Daň, ke které náleží příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno, byla stanovena na základě pomůcek z důvodu absence součinnosti daňového dlužníka.
3. Příslušenství daně vzniklo na základě opožděné platby daně, k jejímuž řádnému přiznání bylo podáno daňové přiznání až na základě výzvy správce daně, popř. přes výzvu správce daně nebylo podáno vůbec.
4. Existence dluhu daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů – na daňové platební povinnosti (vyjma příslušenství daně o jejichž prominutí je žádáno) je ke dni zpracování žádosti o prominutí příslušenství daně vykazován nedoplatek. Za den zpracování žádosti je považován den předložení návrhu zpracování bezprostředně nadřízenému vedoucímu zaměstnanci správce daně. Pro toto posouzení se posečkaný nebo splátkovaný daňový nedoplatek nepovažuje za nedoplatek. Nepřihlíží se rovněž k povinnostem na příslušenství, které nebyly subjektu sděleny.
5. Špatná úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností, nedostatečná součinnost, či obstrukce až maření daňového řízení.

Aplikace bodů A, B, C a D tohoto článku

Dotýká-li se žádost daňového dlužníka více druhů daní ve smyslu vyhlášky č. 25/1994 Sb., ve znění pozdějších předpisů, více zdaňovacích období resp. více titulů vzniku příslušenství, posuzuje správce daně žádost samostatně za každou daňovou povinnost – samostatně za každý druh daně a každé zdaňovací období.

Celková výše případně prominutého příslušenství daně z důvodu tvrdosti je zjevně limitována celkovou částkou příslušenství daně, o jehož prominutí je rozhodováno. To platí i pro postup při opakovaných žádostech o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti. Celkové prominutí příslušenství daně tedy nesmí přesáhnout 100 %.

Čl. III. Náležitosti rozhodnutí - odůvodnění

S ohledem na potřebu odstranit pochybnosti o dostatečně spolehlivě zabezpečené objektivitě a transparentnosti při rozhodování o prominutí příslušenství daně z důvodů odstranění tvrdosti je nutné v písemném vyhotovení rozhodnutí o prominutí uvádět též odůvodnění, přestože to zákonná úprava nestanoví.

Čl. IV. – Přejícné ustanovení

Žádosti o prominutí příslušenství daně, které byly podány před účinností tohoto pokynu o nichž nebylo dosud rozhodnuto, se posuzují podle tohoto pokynu.

Čl. V. - Účinnost

Účinnost tohoto pokynu nastává dne 1. června 2008.

V Praze dne 27. 5. 2008

Ing. Miroslav Kalousek, v.r.
ministr financí ČR