

Finanční zpravodaj

MINISTERSTVO FINANCÍ

ISSN 2464-5540

Ročník: LIV

V Praze dne 8. září 2020

Částka 14

18. **Sdělení ke Smlouvě mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu v návaznosti na Mnohostrannou úmluvu o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám.....2**
19. **Dodatek č. 5 GFŘ č.j.: 52725/20/7100-20118-012287 k pokynu GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení.....4**
20. **Pokyn GFŘ-D-29 č.j.: 111096/16/7100-20116-050484, k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, jak vyplývá ze změn provedených dodatkem č. 1, č.j.: 26 878/17/7100-20118-012287, dodatkem č. 2, č.j.: 130204/17/7100-20118-012287, dodatkem č. 3, č.j.: 94112/18/7100-20118-012287, dodatkem č. 4, č.j.: 88521/19/7100-20118-012287 a dodatkem č. 5 č.j.: 52725/20/7100-20118-012287.....8**

Sdělení ke Smlouvě mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu¹ (dále jen „Smlouva“) v návaznosti na Mnohostrannou úmluvu o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám² (dále jen „Úmluva“)

Zpracovatel: Ing. Martin Boreš
Telefon: 257 044 467

Č. j.: MF-5860/2017/15-84

Článek 1

Ministerstvo financí České republiky sděluje, že se Smlouva na základě výhrad a notifikací učiněných Českou republikou a Kanadou ve vztahu k Úmluvě mění následovně:

1) Nový text preambule Smlouvy zní:

„Česká republika a Kanada,

přejíce si uzavřít smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu,

zamýšlejíce vylučovat dvojí zdanění v oboru daní z příjmu, a to aniž by byly vytvářeny příležitosti k nezdanění nebo ke sníženému zdanění skrze daňové úniky či prostřednictvím vyhýbání se daňové povinnosti (včetně prostřednictvím uspořádání, která se nazývají „treaty-shopping“ a která jsou zacílena na získání úlev stanovených ve Smlouvě, a to v nepříímý prospěch rezidentů třetích jurisdikcí),

se dohodly takto:“.

2) Druhá věta článku 24 odstavce 1 Smlouvy se nahrazuje následující větou:

„Případ musí být předložen do tří let od prvního oznámení opatření vedoucího ke zdanění, které není v souladu s ustanoveními Smlouvy.“.

3) Pro účely Smlouvy se rozumí, že následující ustanovení je její nedílnou součástí:

„Jestliže se dá usuzovat s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, že získání výhody plynoucí ze Smlouvy bylo jedním z hlavních cílů jakéhokoliv opatření nebo jakéhokoliv transakce přímo nebo nepřímo vedoucích k této výhodě, tato výhoda, bez ohledu na jiná

¹ Smlouva mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu byla vyhlášena pod č. 83/2002 Sb.m.s.

² Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám byla vyhlášena pod č. 32/2020 Sb.m.s.

ustanovení Smlouvy, nebude poskytnuta ve vztahu k části příjmu, pokud není prokázáno, že poskytnutí této výhody v dané situaci by bylo v souladu s účelem a cílem příslušných ustanovení Smlouvy.“.

Článek 2

Výše uvedené změny Smlouvy se v obou smluvních státech provádějí následovně:

- 1) pokud jde o daně vybírané srážkou u zdroje z částek vyplácených nebo připisovaných nerezidentům, jestliže skutečnost dávající vzniknout takovým daním nastala k 1. lednu 2021 nebo později;
- 2) pokud jde o všechny ostatní daně, na daně ukládané za zdaňovací období začínající 1. března 2021 nebo později; a
- 3) změna uvedená v odstavci 2) článku 1 se bez ohledu na ustanovení odstavců 1) a 2) tohoto článku provádí na případ předložený příslušnému úřadu smluvního státu k 1. září 2020 nebo později, s výjimkou případů, které nebyly způsobilé k předložení k tomuto datu podle Smlouvy před tím, než byla modifikována Úmluvou, a to bez ohledu na zdaňovací období, ke kterému se případ vztahuje.

Ing. Václav Zíka, v. r.

pověřený řízením odboru Daně z příjmů a účetnictví

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 7, Praha 1, PSČ 117 22

D O D A T E K č. 5
GFŘ č.j.: 52725/20/7100-20118-012287
k pokynu GFŘ-D-29
k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení

Č. j.: 52725/20/7100-20118-012287
V Praze dne 3. 9. 2020

Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, č.j.: 111096/16/7100-20116-050484, ve znění Dodatku č. 1 (č.j.: 26 878/17/7100-20118-012287) ze dne 2. 3. 2017, Dodatku č. 2 (č.j.: 130204/17/7100-20118-012287) ze dne 14. 12. 2017, Dodatku č. 3 (č.j.: 94112/18/7100-20118-012287) ze dne 11. 12. 2018 a Dodatku č. 4 (č.j.: 88521/19/7100-20118-012287) ze dne 28. 11. 2019, se v návaznosti na nový Pokyn GFŘ-D-45 k promíjení příslušenství daně (č.j.: 34006/20/7700-10123-050167) ze dne 23. 6. 2020, mění takto:

1)

Čl. I. – Obecná ustanovení:

Poslední odstavec tohoto článku [vztah k pokynu GFŘ-D-21] je aktualizován odkazem na nový pokyn GFŘ-D-45 a zní:

„[vztah k pokynu GFŘ-D-45] Pokyn GFŘ D-45 k promíjení příslušenství daně č. j. 34006/20/7700-10123-050167 ze dne 23. 6. 2020 (dále jen „Pokyn GFŘ D-45 k promíjení příslušenství daně“) se při prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení použije jen v případech výslovně uvedených níže v textu tohoto pokynu.“

2)

Čl. II. – Promíjení pokuty:**II. 2. Meritorní posouzení – prvotní úvaha:**

Přidán nový třetí odstavec tohoto článku, který zní:

„[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.“

3)

Čl. II. – Promíjení pokuty:**II. 2. Meritorní posouzení – prvotní úvaha:****II. 2. A. Definice závažného porušení daňových nebo účetních předpisů:**

V bodu 5. odstraněno ze závěru druhé věty slovní spojení: „před podáním žádosti o prominutí“.

4)

Čl. II. – Promíjení pokuty:**II. 2. Meritorní posouzení – prvotní úvaha:****II. 2. A. Definice závažného porušení daňových nebo účetních předpisů:**

Text bodu č. 8 ve znění: „*Nevede nebo nevedla evidenci stanovenou právním předpisem nebo uloženou správcem daně; zejména se jedná o případy, kdy osoba porušila povinnost vést účetnictví, a to správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.*“, nahrazen novým textem bodu č. 8 ve znění: „*Nevede řádně nebo nevedla řádně evidenci stanovenou právním předpisem nebo uloženou správcem daně.*“

5)

Čl. II. – Promíjení pokuty:**II. 2. Meritorní posouzení – prvotní úvaha:****II. 2. A. Definice závažného porušení daňových nebo účetních předpisů:**

V odstavci týkající se [posuzování bodu 3 a 4] přidán na závěr první věty odstavce text s poznámkou pod čarou č. 2 ve znění: „; **situaci uvedenou v bodě 4 správce daně posuzuje ve vztahu k porušení povinnosti, nikoli k následkům tohoto porušení?**“

Text poznámky pod čarou č. 2 zní: „**K tomu blíže viz rozsudek KS v Brně č. j. 62 Af 47/2016-64 ze dne 22. 2. 2018.**“

6)

Čl. II. – Promíjení pokuty:**II. 3. Meritorní posouzení – rozsah prominutí:****II. 3. A. Ospravedlnitelný důvod:**

Pod odstavec [právní úprava] přidána nová věta ve znění: „**Neexistence ospravedlnitelného důvodu nepodání kontrolního hlášení nebo jeho nepodání včas tedy zakládá překážku, pro kterou pokutu nelze prominout.**“

7)

Čl. II. – Promíjení pokuty:**II. 3. Meritorní posouzení – rozsah prominutí:****II. 3. A. Ospravedlnitelný důvod:**

Na závěr tohoto článku přidány nové tři odstavce textu a poznámka pod čarou č. 3 ve znění: „**[k výčtu ospravedlnitelných důvodů] Výše uvedené relevantní skutečnosti, které jsou podřazeny pod pojem „ospravedlnitelného důvodu“ ve smyslu § 101k odst. 2 ZDPH jsou nastaveny dostatečně široce a objektivně, nicméně není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze prominout**

i z důvodu v pokynu neuvedeného. Mělo by jít však o zcela 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 situace nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání. Prominutí pokuty by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na nepodání kontrolního hlášení 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.

V této souvislosti upozorňujeme na nutnost řádně odůvodnit rozhodnutí správce daně a vypořádat se s případnými důvody (resp. zejména jdoucími nad rámec tohoto pokynu), které subjekt uvádí ve své žádosti. Jestliže subjekt žádné důvody neuvádí, správce daně nemá povinnost je sám zjišťovat.

V případech, kdy správce daně po své správní úvaze zamítá žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení, pak jde o situace, kdy subjektem tvrzené důvody (pokud jsou nějaké tvrzeny) nelze podřadit pod žádný z ospravedlnitelných důvodů podle pokynu GFŘ D-29 a současně se v daném konkrétním případě nejedná ani o takový závažný důvod, který by byl podřazen pod pojem „ospravedlnitelného důvodu“ ve smyslu § 101k odst. 2 ZDPH nad rámec pokynu GFŘ D-29.³⁴

Text poznámky pod čarou č. 3 zní: „**Rozsudek KS v Ostravě č.j. 22 Af 89/2017-30 ze dne 24. 5. 2018:** „pouze odkaz na nenaplnění podmínek Pokynu GFŘ D-29 nestačí, ale je nutné se s konkrétními podmínkami případu vypořádat v odůvodnění detailněji.“

8)

Čl. II. – Prominutí pokuty:

II. 3. Meritorní posouzení – rozsah prominutí:

II. 3. B. Četnost porušování povinností při správě daní:

Tabulka „Druh porušení povinnosti daňového subjektu“ bod č. 1 text: „Ke dni vydání rozhodnutí o žádosti eviduje správce daně u daňového subjektu vykonatelný nedoplatek z jiného daňového řízení.“, je nahrazen novým textem bodu č. 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).**“

9)

Čl. III. – Procesní ustanovení:

Třetí odstavec tohoto článku [předmět řízení] začíná slovním spojením: „**Podáním žádosti...**“.

10)

Čl. III. – Procesní ustanovení:

Doplňen nově čtvrtý odstavec a poznámky pod čarou č. 4 a 5 ve znění:

„[souběh prominutí a odvolacího řízení] Pokud daňový subjekt ve lhůtě pro podání odvolání (k platebnímu výměru na pokutu za nepodání kontrolního hlášení) podá žádost o prominutí pokuty, správce daně daňový subjekt neformálně vyrozumí, je-li to

hospodárné, o tom, že se jeho žádostí o prominutí bude zabývat až po nabytí právní moci platebního výměru na pokutu. Od právní moci platebního výměru na pokutu také pobeží lhůta pro vyřízení žádosti o prominutí, neboť až po právní moci je postaveno najisto, o čem má správce daně rozhodovat, a je tedy možné provést řízení o prominutí pokuty. To platí rovněž, pokud daňový subjekt podá odvolání a žádost o prominutí pokuty současně.^{4,5}

Text poznámky pod čarou č. 4 zní: „**K problematice viz rozsudek NSS č.j.: 3 Afs 164/2019 – 29 ze dne 25. 6. 2020, zejména body výroku č. 11, 15 a 16.**“

Text poznámky pod čarou č. 5 zní: „**Pozn.: obdobně by správce daně postupoval i při případném souběhu podnětu k přezkumnému řízení k platebního výměru na pokutu a žádosti o prominutí pokuty.**“

11)

Čl. III. – Procesní ustanovení:

V sedmém odstavci [důkazní břemeno daňového subjektu] přidán na závěr text v závorce ve znění: „**(správce daně není povinen okolností hodné zřetele – ospravedlnitelné důvody - sám zjišťovat, pokud je subjekt v žádosti neuvede)**“.

12)

Čl. III. – Procesní ustanovení:

V odstavci [rozhodnutí] a [vztah k veřejné podpoře] nahrazen odkaz na „**Pokyn GFŘ D-21**“ odkazem na „**Pokyn GFŘ D-45**“.

V ostatním zůstává text Pokynu GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, č.j.: 111096/16/7100-20116-050484, ve znění Dodatku č. 1 (č.j.: 26 878/17/7100-20118-012287) ze dne 2. 3. 2017, Dodatku č. 2 (č.j.: 130204/17/7100-20118-012287) ze dne 14. 12. 2017, Dodatku č. 3 (č.j.: 94112/18/7100-20118-012287) ze dne 11. 12. 2018 a Dodatku č. 4 (č.j.: 88521/19/7100-20118-012287) ze dne 28. 11. 2019, nezměněn.

Tento Dodatek č. 5 k pokynu GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení nabývá platnosti dnem podpisu a účinnosti dnem zveřejnění.

Ing. Tatjana Richterová, v. r.
generální ředitelka

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

Pokyn GFŘ-D-29

č.j.: 111096/16/7100-20116-050484,
k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení,
jak vyplývá ze změn provedených dodatkem č. 1, č.j.: 26 878/17/7100-20118-012287,
dodatkem č. 2, č.j.: 130204/17/7100-20118-012287,
dodatkem č. 3, č.j.: 94112/18/7100-20118-012287,
dodatkem č. 4, č.j.: 88521/19/7100-20118-012287
a dodatkem č. 5 č.j.: 52725/20/7100-20118-012287¹

Č. j.: 111096/16/7100-20116-050484
V Praze dne 3. 9. 2020

Čl. I. – Obecná ustanovení

[právní úprava] S účinností od 29. července 2016 byla přijata právní úprava týkající se individuálního prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení dle § 101k zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Vzhledem ke skutečnosti, že mezi příslušenství daně ve smyslu § 2 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) patří i pokuty, bude se na prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení aplikovat obecná právní úprava individuálního promíjení příslušenství daně upravená v § 259 a 259c daňového řádu. Tento pokyn upravuje postup orgánů Finanční správy České republiky při rozhodování o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení dle § 101k ZDPH v návaznosti na příslušná ustanovení daňového řádu.

[pokuta za nepodání kontrolního hlášení] Pokutou za nepodání kontrolního hlášení se pro účely tohoto pokynu rozumí pokuta vzniklá dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH:

Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši:

- b) 10.000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván,*
- c) 30.000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo*
- d) 50.000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.*

[cíl pokynu] Generální finanční ředitelství vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení, vymezuje tímto pokynem skutečnosti, v jejichž

¹ Aktualizovaný text Dodatkem č. 5, č.j. 52725/20/7100-20118-012287 zvýrazněn **tučně** a **kurzívou**.

faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout pokutu. 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 v zákazu diskriminace a v právu na řádný proces.

[čeho se pokyn netýká] Tento pokyn se nevztahuje na prominutí jiných pokut, než pokut za nepodání kontrolního hlášení. Z tohoto důvodu se tento pokyn také nevztahuje na pokuty související s nesplněním povinností sankcionovaných pokutou dle § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH nebo dle § 101h odst. 2 a 3 ZDPH.

[vztah k pokynu GFŘ-D-45] Pokyn GFŘ D-45 k promíjení příslušenství daně č. j. 34006/20/7700-10123-050167 ze dne 23. 6. 2020 (dále jen „Pokyn GFŘ D-45 k promíjení příslušenství daně“) se při prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení použije jen v případech výslovně uvedených níže v textu tohoto pokynu.

Správní poplatek

[poplatková povinnost] Žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení (dále také „žádost o prominutí pokuty“) podléhá správnímu poplatku ve výši 1.000 Kč podle přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správních poplatcích“), Sazebníku, části I, položky 1, bodu 1, písm. c).

[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.

[každá daň] Pod pojmem „každá daň“ je nutné chápat každý jednotlivý druh daně, v daném případě daň z přidané hodnoty, a to bez ohledu na skutečnost, zda se žádost týká pokuty za nepodání kontrolního hlášení za jedno nebo více zdaňovacích období či zda předmětem žádosti je i prominutí jiných příslušenství vztahujících se k danému druhu daně.

[zastavení řízení] Pokud nedojde k zaplacení poplatkové povinnosti spojené s přijetím žádosti o prominutí pokuty, správce daně, podle § 5 odst. 4 zákona o správních poplatcích, řízení zastaví.

Čl. II. – Promíjení pokuty

II. 1. Formální požadavek

[právní úprava] Ustanovení § 101k odst. 3 ZDPH stanoví, že žádost o prominutí pokuty lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu. V případě, kdy běh lhůty pro podání žádosti o prominutí pokuty započal před datem 29. července 2016, neskončí běh této lhůty dle Čl. XXXIV bodu 6 zákona č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, dříve než 3 měsíce od uvedeného data. Pro posouzení dodržení této lhůty se uplatní obecná pravidla obsažená v § 35 daňového řádu. Zákonou tříměsíční lhůtu pro podání žádosti není možné prodloužit (§ 36 daňového řádu).

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

II. 2. Meritorní posouzení – prvotní úvaha

[co se zkoumá] Splní-li žádost daňového subjektu formální požadavek podle čl. II. 1. tohoto pokynu, lze přistoupit k meritornímu posouzení žádosti o prominutí pokuty. První úvahou při meritorním rozhodování správce daně o žádosti o prominutí pokuty 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 ustanovení § 259c odst. 2 upravuje vylučující podmínku pro možnost prominutí příslušenství daně, tedy také pro možnost prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Podle uvedeného ustanovení 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 o prominutí pokuty.

II. 2. A. 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 ZDPH nebo nespolehlivou osobou dle § 106aa ZDPH. Vzhledem k tomu, že osoba má/měla status nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby z titulu DPH, je zřejmé, že došlo k závažnému porušení daňových předpisů.
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.
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.
5. Závažně ztěžuje nebo ztěžovala, maří nebo mařila správu daní tím, že opakovaně včas nepodala daňové přiznání 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 dvakrát v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců.
6. Porušila zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, 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, již 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.**
9. Jinak závažně ohrožuje nebo ohrožovala, porušuje nebo porušovala řádný výkon správy daní.

Pro vyloučení možnosti prominutí stačí naplnění kterékoli situace.

[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 3 a 4] Situaci uvedenou v bodě 3 správce daně posuzuje k právní moci zajišťovacího příkazu; **situaci uvedenou v bodě 4 správce daně posuzuje ve vztahu k porušení povinnosti, nikoli k následkům tohoto porušení².** U 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.

II. 2. B. 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. Ustanovení § 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 naplnění výše uvedených kritérií (čl. II. 2. A.) se musí zkoumat u následujících osob:

Je-li žadatelem o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení 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 pokuty za nepodání kontrolního hlášení právnická osoba, bude se naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu zkoumat u:

- samotné právnické osoby,

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

- 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.

II. 3. Meritorní posouzení – rozsah prominutí

[co se zkoumá] Pokud správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt splnil požadavky dle čl. II. 2. tohoto pokynu a že je možné daňovému subjektu prominout pokutu za nepodání kontrolního hlášení, bude v navazující fázi posuzovat, v jakém rozsahu lze pokutu prominout.

[vliv první úvahy] Kladné zodpovězení prvotní otázky, zda lze vůbec pokutu za nepodání kontrolního hlášení prominout, však samo o sobě neznamená, že opravdu bude daňovému subjektu určitá částka pokuty prominuta. Rozsah, v jakém lze prominout, bude správce daně posuzovat dle čl. II. 3. tohoto pokynu a může dospět k závěru, že daňovému subjektu nebude prominuta žádná část pokuty za nepodání kontrolního hlášení.

[dvě kritéria] Pro posouzení rozsahu prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení existují 2 kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 101k odst. 2 ZDPH) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Pokutu lze prominout do výše 100 %.

[vztah mezi kritérii] Základním požadavkem pro možnost prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení je naplnění kritéria dle čl. II. 3. A. tohoto pokynu. Pokud dojde k jeho naplnění, posoudí správce daně naplnění kritéria dle čl. II. 3. B. 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.

II. 3. A. Ospravedlnitelný důvod

[právní úprava] Podle § 101k odst. 2 ZDPH správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu za nepodání kontrolního hlášení, pokud k nesplnění povinnosti sankcionovanému pokutou došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit.

Neexistence ospravedlnitelného důvodu nepodání kontrolního hlášení nebo jeho nepodání včas tedy zakládá překážku, pro kterou pokutu nelze prominout.

[posouzení] Správce daně posoudí, zda došlo v konkrétním případě k nesplnění povinnosti sankcionovanému pokutou z ospravedlnitelného důvodu (viz tabulka níže). Procentuální ohodnocení dle tohoto článku, pro jehož stanovení je základem konkrétní 100% výše pokuty, je pak východiskem pro modifikaci výše promíjené částky dle čl. II. 3. B. tohoto pokynu. Svědčí-li daňovému subjektu při posouzení konkrétního nesplnění povinnosti sankcionovanému pokutou více ospravedlnitelných důvodů, je základem pro další výpočet správce daně ten nejlépe ohodnocený dle níže uvedené tabulky. **V případě ospravedlnitelných důvodů č. 15 a 16 níže uvedené tabulky se tyto body ospravedlnitelných důvodů uplatní přednostně.**

[naplnění důvodu] Správce daně posuzuje naplnění ospravedlnitelného důvodu - dle jednotlivých bodů (kritérií) v tabulce níže: „Ospravedlnitelný důvod“.

[individualizace nepodání] Ospravedlnitelný důvod je třeba zkoumat ke každému jednotlivému nesplnění povinnosti sankcionovanému pokutou ve smyslu § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH, jehož se daňový subjekt dopustil.

[testování ospravedlnitelného důvodu] Ospravedlnitelný důvod týkající se zdravotního stavu nebo živelních pohrom (bod č. 1, 3 až 9 tabulky „Ospravedlnitelných důvodů“) se testuje samostatně u daňového subjektu a samostatně u jeho zástupce ve smyslu § 25 daňového řádu, pokud právě tento zástupce byl v dané lhůtě nebo v náhradní lhůtě oprávněn účinně podat předmětné kontrolní hlášení, ke kterému se váže pokuta za nepodání kontrolního hlášení (dále jen „zástupce“ nebo „jeho zástupce“). V případě, že ospravedlnitelný důvod (zdravotní, živelní pohromy) naplní daňový subjekt i zástupce, pak se příslušné procentuální ohodnocení nesčítá.

V ostatních případech tabulky „Ospravedlnitelných důvodů“ se u testování nerozlišuje, zda příslušné pochybení zakládající vznik pokuty bylo způsobeno daňovým subjektem nebo jeho zástupcem (tj. při výkonu funkce zastoupení). Vznik příslušné pokuty se váže v zásadě k daňovému subjektu, který činí úkony (plnění povinností) vůči správci daně buďto osobně nebo prostřednictvím zástupce.

[zdravotní stav] Ospravedlnitelný důvod mající vazbu na zdravotní stav se testuje u fyzické osoby, která je daňovým subjektem nebo zástupcem. U daňového subjektu nebo zástupce, který je obchodní korporací, avšak jeho statutární orgán je tvořen jedinou fyzickou osobou (např. jediný jednatel společnosti s ručením omezeným), se ospravedlnitelný důvod mající vazbu na zdravotní stav testuje právě u této fyzické osoby.

[živelní pohroma] Za živelní pohromu se považuje 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.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod nesplnění povinnosti sankcionovanému pokutou a stanoví jejich procentuální vyjádření:

	Ospravedlnitelný důvod	Procentuální ohodnocení
1.	Jedná se o daňový subjekt nebo jeho zástupce, u kterého nastal nepříznivý zdravotní stav zabránil plnit jeho povinnost podat kontrolní hlášení ve lhůtě pro jeho podání dle § 101e ZDPH nebo § 101f ZDPH, pokud takový zdravotní stav vznikl akutně a ne dříve než 10 pracovních dnů před posledním dnem této lhůty pro podání kontrolního hlášení a v den lhůty pro podání kontrolního hlášení dle § 101e ZDPH nebo § 101f ZDPH takový nepříznivý zdravotní stav trval (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH.	100 %
2.	Daňový subjekt podal ve lhůtě přihlášku k registraci dle § 94 ZDPH, avšak související registrační řízení trvalo i v den, ve kterém nastal poslední den lhůty pro podání kontrolního hlášení dle § 101e ZDPH, jež nebylo ve lhůtě podáno, avšak bylo tak učiněno nejpozději do 3 pracovních dnů po nabytí právní moci rozhodnutí o registraci. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH.	90 %

3.	Daňový subjekt nebo jeho zástupce byl stížen hromadnou či individuální živelní pohromou, která vznikla v den, případně v některém z 5 bezprostředně předcházejících kalendářních dnů, v němž nastal poslední den lhůty pro podání kontrolního hlášení dle § 101e ZDPH a § 101f ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH.	100 %
4.	Jedná se o daňový subjekt nebo jeho zástupce, u kterého nastalý nepříznivý zdravotní stav zabránil plnit jeho povinnost stanovenou ve výzvě dle § 101g odst. 2 a 3 ZDPH, pokud takový zdravotní stav vznikl akutně a ne dříve než 15 pracovních dnů před posledním dnem lhůty pro podání následného kontrolního hlášení dle § 101g odst. 2 a 3 ZDPH a současně trval v den oznámení výzvy a po celou dobu lhůty pro podání předmětného následného kontrolního hlášení (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH , pokud je předmětné následné kontrolní hlášení podáno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí lhůty pro jeho podání.	100 %
5.	Jedná se o daňový subjekt nebo jeho zástupce, jehož postihnul nepříznivý zdravotní stav trvajícím alespoň část lhůty dle § 101g odst. 3 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem) a současně nesplnil svou povinnost vyplývající z výzvy dle § 101g odst. 2 a 3 ZDPH ve lhůtě, avšak učinil tak nejpozději do 3 pracovních dnů po uplynutí této lhůty. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH.	70 %
6.	Daňový subjekt nebo jeho zástupce byl stížen hromadnou či individuální živelní pohromou, která nastala v kterýkoliv den v období, které započalo běžet 5 kalendářních dnů přede dnem oznámení výzvy dle § 101g odst. 2 ZDPH a skončilo posledním dnem lhůty pro podání následného kontrolního hlášení dle § 101g odst. 3 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH , pokud je předmětné následné kontrolní hlášení podáno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí lhůty pro jeho podání.	100 %
7.	Jedná se o daňový subjekt nebo jeho zástupce, u kterého nastalý nepříznivý zdravotní stav zabránil plnit jeho povinnost podat kontrolní hlášení ve lhůtě pro jeho podání dle § 101e ZDPH nebo § 101f ZDPH, pokud tento zdravotní stav vznikl akutně a ne dříve než 10 pracovních dnů před posledním dnem lhůty pro podání kontrolního hlášení dle § 101e ZDPH nebo § 101f ZDPH a tento zdravotní stav nepřetržitě trval i v poslední den náhradní lhůty pro podání kontrolního hlášení vzniklé oznámením výzvy dle § 101g odst. 1 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH , pokud je předmětné kontrolní hlášení podáno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí náhradní lhůty.	100 %
8.	Jedná se o daňový subjekt nebo jeho zástupce, jehož postihnul nepříznivý zdravotní stav trvajícím alespoň část náhradní lhůty dle § 101g odst. 1 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem) a současně nesplnil svou povinnost vyplývající z výzvy dle § 101g odst. 1 ZDPH včas, avšak učinil tak nejpozději do 3 pracovních dnů po uplynutí náhradní lhůty. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH.	50 %

9.	Daňový subjekt nebo jeho zástupce byl stížen hromadnou či individuální živelní pohromou, která vznikla v den, případně v některém z 5 bezprostředně předcházejících kalendářních dnů, v němž nastal poslední den náhradní lhůty pro podání kontrolního hlášení dle § 101g odst. 1 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH , pokud je předmětné kontrolní hlášení podáno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí náhradní lhůty dle § 101g odst. 1 ZDPH.	50 %
10.	V poslední den lhůty nebo náhradní lhůty pro splnění povinnosti související s kontrolním hlášením nebyl zcela nebo část dne funkční daňový portál Finanční správy ČR (www.daneelektronicky.cz) související s podáním kontrolního hlášení - přičemž se nejednalo o zveřejněnou plánovanou odstávku daňového portálu - a Finanční správa ČR nefunkčnost vzniklou na její straně oznámila na svých internetových stránkách (www.financnisprava.cz). Předmětné podání bylo účinně podáno bezodkladně po zprovoznění daňového portálu, nejpozději však následující pracovní den. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty za nepodání kontrolního hlášení (tj. § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH).	100 %
11.	Daňový subjekt má možnost obecného prominutí dvou pochybení vztahujícím se k plnění povinností u kontrolního hlášení a zakládajícím vznik pokuty. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pochybení nastalých v období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 u pokut stanovených dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH , s výjimkou pochybení, na které je aplikován důvod č. 1 až 10 a 13 až 17 tabulky.	100 %
12.	Daňový subjekt má možnost obecného prominutí jednoho pochybení vztahujícího se k plnění povinností u kontrolního hlášení a zakládajícím vznik pokuty. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pochybení nastalého v období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, v období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, v období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 a v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH , s výjimkou pochybení, na které je aplikován důvod č. 1 až 10 a 13 až 17 tabulky. Každý z kalendářních roků 2017, 2018, 2019 a 2020 se z pohledu počtu nastalých pochybení posuzuje samostatně.	100 %
13.	Daňový subjekt podal dodatečné potvrzení kontrolního hlášení za podmínek uvedených v daňovém řádu po lhůtě stanovené pro podání kontrolního hlášení (§ 101d ZDPH), avšak k tomuto dodatečnému potvrzení došlo ve lhůtě podle ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu, čímž se podání kontrolního hlášení stalo neúčinným. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokut podle § 101h odst. 1 písm. b) a d) ZDPH , pokud k tomuto pochybení došlo u kontrolního hlášení podaného za období zahrnující leden až prosinec 2016 a zároveň daňový subjekt do vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí pokuty již učinil platné podání kontrolního hlášení za předmětné období.	100 %
14.	Skutečnost zakládající vznik pokuty za nepodání kontrolního hlášení vznikla v období ode dne úmrtí zůstavitele do 20. dne následujícího ode dne, kdy správci daně bylo doručeno oznámení/potvrzení notáře nebo sdělení soudu o určení osoby spravující pozůstalost.	100 %

	Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty za nepodání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH a pouze v případě, že daňový subjekt (zůstavitel) nemá pro účely plnění povinností u kontrolního hlášení zástupce nebo jím pověřené osoby pro výkon této činnosti.	
15.	<p>Daňový subjekt reagoval na výzvu vydanou podle § 101g odst. 1 ZDPH k podání kontrolního hlášení nebo následného kontrolního hlášení po uplynutí náhradní lhůty stanovené v § 101g odst. 1 s tím, že povinnost podat kontrolní hlášení nebo následné kontrolní hlášení mu ze zákona nevznikla.</p> <p>Tento ospravedlnitelný důvod se použije, pokud daňovému subjektu povinnost podat kontrolní hlášení nebo následné kontrolní hlášení ze zákona skutečně nevznikla, u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH, pokud je na výzvu reagováno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí náhradní lhůty dle § 101g odst. 1 ZDPH a současně se jedná o jediné pochybení do vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí pokuty v jednotlivých kalendářních letech 2016, 2017, 2018, 2019 a 2020 (přičemž se posuzuje zvláště období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 a od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020) s výjimkou pochybení, na které je aplikován ospravedlnitelný důvod č. 1 až 14, 17 této tabulky.</p>	100 %
16.	<p>Daňový subjekt podal následné kontrolní hlášení jako reakci na výzvu ke změně, doplnění, či potvrzení údajů (§ 101g odst. 2 ZDPH) po uplynutí stanovené lhůty (§101g odst. 3 ZDPH) s tím, že potvrzuje správnost naposledy podaného kontrolního hlášení.</p> <p>Tento ospravedlnitelný důvod se použije, pokud daňovému subjektu povinnost změnit nebo doplnit údaje skutečně nevznikla, u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH, pokud je předmětné následné kontrolní hlášení podáno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí stanovené lhůty pro jeho podání a současně se jedná o jediné pochybení do vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí pokuty v jednotlivých kalendářních letech 2016, 2017, 2018, 2019 a 2020 (přičemž se posuzuje zvláště období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 a od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020) s výjimkou pochybení, na které je aplikován ospravedlnitelný důvod č. 1 až 14, 17 této tabulky.</p>	100 %
17.	<p>Stav zakládající pokutu podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH byl založen výzvou k podání kontrolního hlášení nebo následného kontrolního hlášení, která byla daňovému subjektu nebo jeho zástupci zaslána pouze na e-mailový kontakt, a to v období od 1. 1. 2016 do 15. 2. 2017, kdy došlo k vyhlášení nálezů Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, ze dne 6. 12. 2016 ve Sbírce zákonů (zrušení § 101g odst. 5 ZDPH).</p>	100 %

[poznámka k upřesnění]

Pro bod č. 11 a 12 výše uvedené tabulky „Ospravedlnitelných důvodů“ se pro jednoznačné určení období (kalendářního roku), do kterého nastalé pochybení spadá, považuje za den, kdy pochybení nastalo:

- pro vydanou pokutu dle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH den po marném uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení podle § 101e nebo § 101f ZDPH;

- pro vydanou pokutu dle § 101h odst. 1 písm. c) a d) ZDPH den po marném uplynutí lhůty podle § 101g odst. 1 a 3 ZDPH (ze související výzvy).

Pro body č. 15 a 16 platí vybrané obdobně.

Generální finanční ředitelství stanovuje rozsah ospravedlnitelných důvodů v maximální možné míře dle aktuálních poznatků dopadu sankčního systému kontrolního hlášení dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH, přičemž s ohledem na možný budoucí vývoj nelze vyloučit případné další aktualizace.

[k výčtu ospravedlnitelných důvodů] Výše uvedené relevantní skutečnosti, které jsou podřazeny pod pojem „ospravedlnitelného důvodu“ ve smyslu § 101k odst. 2 ZDPH jsou nastaveny dostatečně široce a objektivně, nicméně není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze prominout i z důvodu v pokynu neuvedeného. Mělo by jít však o zcela 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 situace nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání. Prominutí pokuty by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na nepodání kontrolního hlášení 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 setřetí rozdílů mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní.

V této souvislosti upozorňujeme na nutnost řádně odůvodnit rozhodnutí správce daně a vypořádat se s případnými důvody (resp. zejména jdoucími nad rámec tohoto pokynu), které subjekt uvádí ve své žádosti. Jestliže subjekt žádné důvody neuvádí, správce daně nemá povinnost je sám zjišťovat.

V případech, kdy správce daně po své správní úvaze zamítá žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení, pak jde o situace, kdy subjektem tvrzené důvody (pokud jsou nějaké tvrzeny) nelze podřadit pod žádný z ospravedlnitelných důvodů podle pokynu GFŘ D-29 a současně se v daném konkrétním případě nejedná ani o takový závažný důvod, který by byl podřazen pod pojem „ospravedlnitelného důvodu“ ve smyslu § 101k odst. 2 ZDPH nad rámec pokynu GFŘ D-29.³

II. 3. B. Četnost porušování povinností při správě daní

[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 procentní sazbu k prominutí zjištěnou dle čl. II. 3. A. tohoto pokynu, a to jejím snížením.

[postup správce daně] Po zjištění procentní sazby dle čl. II. 3. A. 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). Porušení jakékoliv povinnosti dle níže uvedené tabulky se testuje u daňového subjektu (nikoliv u jeho zástupce).

³ Rozsudek KS v Ostravě č.j. 22 Af 89/2017-30 ze dne 24. 5. 2018: „pouze odkaz na nenaplnění podmínek Pokynu GFŘ D-29 nestačí, ale je nutné se s konkrétními podmínkami případu vypořádat v odůvodnění detailněji“.

[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.	<i>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).</i>	- 50 %
2.	V posledních 3 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 3 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 3 letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 247a daňového řádu. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí.	- 50 %
5.	V posledních 3 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 %
6.	V posledních 3 letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta dle § 101h odst. 2 ZDPH. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí.	- 50 %

[příklad] 3 dny před koncem lhůty pro podání kontrolního hlášení byl zástupce k podání kontrolního hlášení akutně na týden hospitalizován v nemocnici (tj. nejednalo se o plánovanou operaci či pobyt v lázních). Kontrolní hlášení nebylo podáno ve lhůtě pro jeho podání, avšak bylo tak učiněno v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl daňový subjekt vyzván správcem daně dle § 101g odst. 1 ZDPH. V rámci řízení o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení správce daně zjistil, že v posledních 3 letech byla daňovému subjektu čtyřikrát pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. Za naplnění ospravedlnitelného důvodu přísluší daňovému subjektu ohodnocení 100 %, za četné porušování povinností při správě daní je však nutné odečíst 50 %. Daňovému subjektu bude prominuto 50 % z celkové výše pokuty za nepodání kontrolního hlášení.

Čl. III. – Procesní ustanovení

[žádost a příslušnost] O prominutí pokuty rozhoduje správce daně na základě žádosti o prominutí pokuty daňového subjektu. Žádost o prominutí pokuty se podává u správce daně věcně a místně příslušného ke správě daně, k níž se váže pokuta, jejíž prominutí je žádáno, v době podání žádosti o prominutí o pokuty.

[odkladný účinek] Podání žádosti o prominutí pokuty má podle § 101k odst. 4 ZDPH odkladný účinek na vykonatelnost platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu. Podá-li tedy daňový subjekt žádost o prominutí pokuty, není povinen hradit tuto pokutu do doby ukončení řízení o prominutí pokuty (řízení je ukončeno oznámením rozhodnutí, proti kterému již není možno podat odvolání); není přitom rozhodné, zda o žádosti o prominutí pokuty bude rozhodnuto meritorně či nikoli.

[předmět řízení] *Podáním žádosti* o prominutí pokuty je zahájeno řízení o prominutí pokuty dle určení daňového subjektu. Správce daně není vázán návrhem daňového subjektu ohledně rozsahu prominutí (§ 101k odst. 2 ZDPH), může tedy prominout více nebo i méně, než daňový subjekt žádá.

[souběh prominutí a odvolacího řízení] *Pokud daňový subjekt ve lhůtě pro podání odvolání (k platebnímu výměru na pokutu za nepodání kontrolního hlášení) podá žádost o prominutí pokuty, správce daně daňový subjekt neformálně vyrozumí, je-li to hospodárné, o tom, že se jeho žádostí o prominutí bude zabývat až po nabytí právní moci platebního výměru na pokutu. Od právní moci platebního výměru na pokutu také poběží lhůta pro vyřízení žádosti o prominutí, neboť až po právní moci je postaveno najisto, o čem má správce daně rozhodovat, a je tedy možné provést řízení o prominutí pokuty. To platí rovněž, pokud daňový subjekt podá odvolání a žádost o prominutí pokuty současně.*^{4,5}

[z čeho správce daně čerpá] Rozhoduje-li správce daně o žádosti o prominutí pokuty, 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 pokutu za nepodání kontrolního hlášení prominout.

[naplnění vylučující podmínky] Splnění požadavků dle čl. II. 2. 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 pokuty k dispozici.

[důkazní břemeno daňového subjektu] Pokud daňový subjekt splní své břemeno tvrzení v tom smyslu, že žádost o prominutí pokuty obsahuje precizně popsané důvody, pro které žádá prominout, avšak daňový subjekt své tvrzení uvedené v žádosti nedoloží, a ani správce

⁴ K problematice viz rozsudek NSS č.j.: 3 Afs 164/2019 – 29 ze dne 25. 6. 2020, zejména body výroku č. 11, 15 a 16.

⁵ Pozn.: obdobně by správce daně postupoval i při případném souběhu podnětu k přezkumnému řízení k platebnímu výměru na pokutu a žádosti o prominutí pokuty.

daně nemá tvrzení daňového subjektu jakkoliv podepřeno obsahem daňového spisu, nese daňový subjekt riziko možného negativního rozhodnutí v dané věci (**správce daně není povinen okolností hodné zřetele – ospravedlnitelné důvody - sám zjišťovat, pokud je subjekt v žádosti neuvede**).

V případě využití aplikace obecného bodu č. 11 a 12 tabulky „Ospravedlnitelných důvodů“ v části II. 3 A. Ospravedlnitelný důvod - není uvedené vyžadováno.

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 ustanovení § 92 daňového řádu, jehož znění na řízení o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení nedopadá.

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

[rozhodnutí] Pro specifikaci pokuty za nepodání kontrolního hlášení, pro vydání rozhodnutí mimo meritum věci a pro vydání meritorního rozhodnutí se přiměřeně použije čl. IV. 1 Pokynu GFŘ D-45 k promíjení příslušenství daně, s výjimkou odstavce upravujícího lhůty pro vydání rozhodnutí.

[lhůta pro vydání rozhodnutí] Rozhodnutí bude vydáno ve lhůtě 6 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.

[vztah k veřejné podpoře] – Při posuzování vztahu k veřejné podpoře se přiměřeně použije čl. V Pokynu GFŘ D-45 k promíjení příslušenství daně.

Čl. IV. – Účinnost

Tento pokyn nabývá platnosti dnem podpisu a účinnosti dnem zveřejnění.

Ing. Tatjana Richterová, v. r.
generální ředitelka

Vydavatel: Ministerstvo financí, Letenská 15, 118 10 Praha 1 – Malá Strana,
IČO: 00006947

Redakce: Eva Lepšíková, tel.: 257 044 241, e-mail: eva.lepsikova@mfc.cz

ISSN 2464-5540

Evid. č. MK ČR: E 18632