

Pokyn č. DS-159

k vymezení podmínek, za nichž může dojít k prominutí příslušenství daně z důvodů tvrdosti dle ustanovení § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o správě daní a poplatků“) a k vymezení veřejné podpory v daňovém řízení při uplatnění ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků.

Čl. I. – Úvod

Ministerstvo financí vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit jednotné posuzování tzv. „veřejné podpory“ v rámci rozhodovací činnosti správců daní při uplatnění ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, s ohledem na znění Článku 87 a 88 Smlouvy o založení ES, Nařízení Komise (ES) č. 1998/2006 ze dne 15. prosince 2006, Nařízení komise ES č. 1860/2004 ze dne 6. října 2004 a zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, v platném znění, vydává tento pokyn.

Při rozhodovací činnosti správců daní dle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků je nezbytné posuzovat, zda se jedná o veřejnou podporu a jaký je její rozsah. Tímto pokynem jsou stanoveny oblasti rozhodovací činnosti správců daní dle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, které nepředstavují veřejnou podporu (Čl. III.) a dále oblasti, které veřejnou podporu představují a je určeno i posuzování její výše (Čl. V.). Tento postup je zvolen s ohledem na nezbytnost zabezpečit transparentní postup správců daní při rozhodování v daňovém řízení tak, aby bylo dosaženo natolik objektivního rozhodování, které dostatečně spolehlivě eliminuje případné pochybnosti o jednotě správních uvážení správců daní při rozhodování v daňovém řízení.

V zájmu požadavku na dostatečně spolehlivě zajištěnou objektivitu při rozhodování o žádostech o prominutí se také stanoví (nikoli nově) povinnost tato rozhodnutí odůvodňovat, přestože to současná platná právní úprava nepředepisuje.

Čl. II. – Vymezení působnosti pokynu

Ministerstvo financí v zájmu jednotného postupu a vyloučení pochybností ohledně existence a rozsahu veřejné podpory při uplatnění ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků, uvádí:

1. Prominutí daně nebo prominutí příslušenství daně z důvodů nesrovnalosti, vyplývajících z uplatňování daňových zákonů

Ministerstvo financí může podle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů a tento postup může být uplatněn i u příslušenství daně. Promíjení z důvodu odstranění nesrovnalostí nemůže představovat veřejnou podporu, neboť dojde-li v daňovém řízení k situaci, kdy je správcem daně zjištěna existence nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, pak správce daně rozhoduje zcela shodně u všech daňových subjektů v téže situaci a neuplatňuje se správní úvaha. Lze poznamenat, že pravomoc

k prominutí daně z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů náleží pouze Ministerstvu financí, a to nejen k návrhu daňového subjektu, ale i z moci úřední. Ministerstvo může obecně závazným právním předpisem zmocnit k provádění tohoto svého oprávnění správce daně. Vyhláškou MF č. 299/1993 Sb., jsou zmocněny finanční úřady k úplnému nebo částečnému prominutí příslušenství daně z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů nebo tvrdosti. Konečně lze upozornit na skutečnost, že toto zákonné oprávnění Ministerstva financí bývá uskutečněno rovněž formou „generálního pardonu“ se zveřejněním ve Finančním zpravodaji. Lze tedy poukázat na skutečnost, že díky obecnému, transparentnímu, objektivnímu a zejména rovnému přístupu k daňovým subjektům v téže situaci tato prominutí nepředstavují veřejnou podporu. Ne nepodstatnou okolností je rovněž to, že v takovýchto případech se nejedná a ani nemůže jednat o poskytování neodůvodněné výhody, ale pouze se jedná o nápravu případných věcně chybných dopadů, plynoucích z důvodů nesrovnalostí z uplatňování daňových zákonů. Pokud je promíjeno z důvodu existence nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, pak se prominutí týká celé částky, ohledně které je zjištěna existence těchto nesrovnalostí.

2. Prominutí příslušenství daně z důvodů tvrdosti

Ministerstvo financí v zájmu shodného posuzování promíjeného příslušenství daně z důvodů tvrdosti a s ohledem na nezbytnost zabezpečit dostatečně spolehlivě jednotnost v rozhodování správců daně v případech, kdy by se v důsledku tohoto rozhodování mohlo jednat o poskytnutí veřejné podpory, v zájmu objektivitu, vyloučení diskreční pravomoci a transparentnosti rozhodování, stanovuje v Čl. III. výčet důvodů promíjeného příslušenství daně z důvodu tvrdosti včetně zavedení systému bonusu a systému malusu. Při rozhodování o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti v případě dodržení Čl. III. toto rozhodování nepředstavuje veřejnou podporu, jelikož se jedná o postup dle systému promíjení příslušenství z důvodu tvrdosti, kdy je rozhodováno na základě objektivizovaných titulů.

Čl. III. – Systém rozhodování prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti

V návaznosti na Čl. II. bod 2) tohoto pokynu Ministerstvo financí stanovuje níže uvedená závazná kritéria posuzování důvodů pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti:

A.

Existence skutečností, které vylučují vydat 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

B. Závazná kritéria posuzování důvodů, při jejichž existenci lze vydat individuální rozhodnutí, jímž se promíjí příslušenství daně z důvodu tvrdosti

B. I. Tabulka základních prominutí příslušenství

	Důvod prominutí příslušenství daně
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 zdaňovacího období, které se váže k platbě daně, případně období bezprostředně předcházejících a následujících.
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 NO na úhradu nedoplatku u stejné daně nebo z nepřevedení NO (na základě žádosti DS) v případech, kdy je zahájeno vytýkáací řízení a přeplatek vznikne později, než je splatnost jiné daně.
7	Původní platba daně je daňovým dlužníkem vykonána na chybný variabilní symbol nebo na chybný účet správce daně, přičemž se současně nejedná o nejasnou platbu
8	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
9	V případech, kdy jsou sankcionovány pozdní platby zálohové povinnosti a celková daňová povinnost nevznikne, či je nižší než úhrn případně zaplacených záloh.
10	Zjištění, ze kterého plyne příslušenství daně, bylo realizováno se značným časovým odstupem (3 roky a více od konce roku, ve kterém měla být daň přiznána) od původního data splatnosti, a to zejména v případech, kdy je podáno dodatečné daňové přiznání na daň vyšší
11	Jedná se o daňového dlužníka, kterému nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo vedoucí k ukončení činnosti) zabránil plnit jeho daňové povinnosti a současně mu neumožnil ani zmocnit k jejich plnění svého zástupce (nutno doložit prokazatelným způsobem).
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	Jedná se o daňového dlužníka, který se nikoli svým jednáním ocitl v platební

	neschopnosti (zejména druhotná platební neschopnost).
14	Příslušenství daně, které vznikne v souvislosti se změnou daňové povinnosti v důsledku prodeje věcí nedodržením časového testu dle ustanovení § 4 zákona č. 586/1992 Sb.
15	Příslušenství daně vyměřené 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.
16	Příslušenství daně převyšuje doměřenou daň
17	Zohlednění existence případných výkladových nejasností hmotněprávních zákonů.
18	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.

C. I. : - Tabulka důvodů bonusu

	Důvod pro uplatnění bonusu
1	Bezdlužnost daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů – na všech daňových platebních povinnostech (vyjma příslušenství daně o jehož 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 finančního nebo celního úřadu. Pro toto posouzení se posečkaný nebo splátkovaný daňový nedoplatek nepovažuje za nedoplatek.
2	První 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 druhích daní; 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

C. II. : - Tabulka důvodů malusu

	Důvod pro uplatnění malusu
1	Příslušenství daně vzniklo na základě vyměření daně, které zjistil správce daně a toto zjištění plyne převážně ze zatajených skutečností daňovým subjektem
2	Příslušenství daně vzniklo daňovému dlužníkovi 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 neodvedení sražené daně.
3	Příslušenství daně vzniklo na základě opožděné platby daně, k jejímuž řádnému přiznání bylo podáno daňové přiznání až na základě výzvy správce daně.
4	Existence dluhu daňového dlužníka u územních finančních orgánů a celních orgánů – na daňové platební povinnosti (vyjma příslušenství daně o jehož 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 finančního nebo celního úřadu. Pro toto posouzení se posečkaný nebo splátkovaný daňový nedoplatek nepovažuje za nedoplatek.
5	Špatná úroveň spolupráce daňového dlužníka se správcem daně při plnění nepeněžitých povinností, nedostatečná součinnost, či obstrukce až maření daňového řízení.

Čl. IV. Náležitosti – odůvodnění

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

Čl. V. – Postup správce daně v případě nedodržení Čl. III.

Ve výše uvedeném systému jsou definovány nejčastější důvody, na základě kterých správce daně bude promíjet příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků.

Pokud se správce daně jakkoli odchýlí od tohoto systému, pak jeho rozhodování již nelze považovat za obecné neselektivní opatření a takové rozhodování pak již plně podléhá režimům veřejné podpory.

Čl. VI. – Přejchodné a zrušováci ustanovení

1) Žádosti o prominutí příslušenství daně, které byly podány před účinností pokynu DS-159, jsou vyřizovány podle předchozího pokynu DS-129.

2) Pokud bylo vydáno rozhodnutí o prominutí příslušenství daně před účinností tohoto Pokynu a daňový subjekt podá, za podmínek uvedených v ustanovení § 55a odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (tj. v další žádosti daňového subjektu o prominutí zbývající části příslušenství daně musí daňový subjekt uvést jiné důvody, než které uplatnil v předchozích podáních), opakovaně žádost o prominutí zbývajícího příslušenství daně, bude o této žádosti rozhodováno tak, jakoby se jednalo o první žádost o prominutí příslušenství daně.

3) Zrušuje se Pokyn DS-129 ze dne 2.7.2004 , čj. 52/83489/2004-522 a Pokyn DS – 130 ze dne 4.8.2004.

Čl. VII. - Účinnost

Účinnost tohoto pokynu nastává 14. dnem po podpisu.

V Praze dne 12.4.2007

Ing. Miroslav Kalousek, v.r.
ministr financí