

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Vyřizuje: JUDr. Jana Neshybová
Tel.: 296 854 845
Č.j.: 29765/13/7001-41000-702909

Všem finančním úřadům
Specializovanému finančnímu úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství
Generálnímu finančnímu ředitelství:
 Sekci metodiky a výkonu daní
 Samostatnému odboru nefiskálních agend
 Odboru daňových informačních systémů

Na vědomí:
Ministerstvo financí:
 Odbor 32 - Daňová legislativa
 Odbor 39 - Správní činnosti
Generální ředitelství cel

Věc: **Metodický pokyn k aplikaci § 156 daňového řádu**

Čl. I. Cíl (účel) pokynu

(1) Cílem pokynu je sjednocení rozhodovací praxe finančních úřadů v rámci celého území státu a zajištění vyloučení diskrece při rozhodování podle § 156 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) o posečkání úhrady daně (v legislativní zkratce § 2 odst. 4 DŘ) nebo o rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“) v rámci zákonem stanovených podmínek tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

(2) Ustanovení § 156 DŘ mimo jiné navazuje na dva instituty z předchozí právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), tj. § 60 ZSDP posečkání a § 65 ZSDP prominutí daňového nedoplatku, které blíže specifikuje, a proto lze na institut posečkání aplikovat též dosavadní judikaturu týkající se výše uvedených institutů obsažených v ZSDP.

Čl. II. Obecné předpoklady rozhodování o posečkání

(1) Rozhodnutí správce daně o žádosti o posečkání musí vždy sledovat základní cíl správy daní, tj. zabezpečení úhrady daně. V okamžiku rozhodování o posečkání musí být patrný

objektivně zdůvodnitelný závěr správce daně, že není ohroženo vybrání posečkané daně, pokud by daňový subjekt podmínky posečkání nedodržel a daň neuhradil dobrovolně. Pro zabezpečení výše uvedené inkasovatelnosti bude správce daně povinen podle okolností případu zvážit mimo jiné zejména i vhodné a dostatečné zajištění posečkávané daně (§ 170 až 173 DŘ).

(2) Rozhoduje-li správce daně o žádosti o posečkání, vychází z podkladů, které má již shromážděny v daňovém spise daňového subjektu, z tvrzení uvedených v žádosti a z dokladů, které ke své žádosti daňový subjekt připojil. Správce daně zjišťuje, zda existují a jsou prokázány důvody (zákonné podmínky), pro které může úhradu daně posekat.

(3) Pokud daňový subjekt splní své břemeno tvrzení v tom smyslu, že žádost o posečkání obsahuje precizně popsanou skutkovou podstatu vymezenou v § 156 odst. 1 písm. a) až e) DŘ, 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 znění ust. § 92 odst. 3 DŘ (viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 2/2009 – 52 ze dne 3. 12. 2009).

(4) V rámci rozhodovacího procesu obecně platí principy uvedené v ust. § 109 a násl. DŘ, nicméně charakter institutu „posečkání“ výrazně akcentuje mj. i prvky procesní ekonomie a s tím související rychlost vedení řízení. Proto tedy, pokud by daňový subjekt doložil svá tvrzení např. až v průběhu odvolacího řízení přímo odvolacímu orgánu a z údajů by bylo patrné, že tento nově dokladovaný stav nekoresponduje se skutečnostmi, na základě kterých rozhodoval finanční úřad, může Odvolací finanční ředitelství požádat finanční úřad ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání o doplnění řízení o nové vyhodnocení situace.

(5) Stejným postupem bude správce daně rozhodovat o žádosti daňového subjektu o změnu podmínek již povoleného posečkání (především např. prodloužení doby splátek nebo změnu jejich výše). Rozhodnutí, upravující některou z podmínek původního rozhodnutí o posečkání, nemá účinky ve smyslu § 160 odst. 3 písm. c) DŘ. Žádost o jeho vydání musí být proto podána před splatností posečkané daně, která je stanovena původním rozhodnutím o posečkání.

Čl. III. Zákonné podmínky posečkání

(1) Pokud daňový subjekt ve své žádosti o posečkání dostatečně konkrétně tvrdí a prokáže naplnění ekonomických nebo sociálních důvodů podle § 156 odst. 1 písm. a) až d) nebo důvodu podle písm. e) DŘ, vzniká mu právo na kladné rozhodnutí správce daně. Jsou-li totiž splněny zákonné podmínky pro posečkání, je omezena diskrece správce daně v tom, že za této situace musí být žádosti vyhověno (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 85/2005 - 45 ze dne 24. 5. 2006: „...význam slova „může“ [„smí“] prominout je (...) nutno vnímat tak, že nastanou-li zákonem předvídané podmínky pro prominutí (odst. 1), správce daně prominout musí, v žádném případě není na libovůli správního orgánu, zda k prominutí přikročí, nebo nikoliv...“ nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 15/2013 – 34 ze dne 3. 7. 2013 „...byl-li by správcem daně zjištěn (a daňovým subjektem) prokázán některý z důvodů, pro který může správce daně s úhradou daně posekat, ve své podstatě takové žádosti vyhovět musí...“). Správce daně pak

takové žádosti vyhoví, pokud současně budou splněny i další rozhodné skutečnosti uvedené v Čl. II. a v Čl. IV. tohoto pokynu.

(2) Pokud jsou důvodem žádosti daňového subjektu o posečkání sociální důvody, správce daně bude sociální situaci daňového subjektu posuzovat i z hlediska zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů, resp. nař. vl. č. 595/2006 Sb., o způsobu výpočtu základní částky, která nesmí být sražena povinnému z měsíční mzdy při výkonu rozhodnutí, a o stanovení částky, nad kterou je mzda postižitelná srážkami bez omezení (nařízení o nezabavitelných částkách).

(3) Důvodem posečkání podle § 156 odst. 1 písm. e) DŘ není hrozící prekluze práva daň vybrat a vymáhat. Tímto důvodem nejsou bez dalšího ani podané řádné nebo mimořádné opravné prostředky a dozorčí prostředky, týkající se posečkávané daně (zde je povinností správce daně rozhodnout především v nalézacím řízení), anebo podané žaloby ve správním soudnictví (§ 124 DŘ). Tento zákonný důvod lze např. použít v případě žádosti o prominutí daně dle § 25 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Z odůvodnění rozhodnutí o posečkání pak musí být patrné, jaké konkrétní skutečnosti vedly správce daně k závěru, že k zániku povinnosti uhradit daň dojde.

(4) Nelze posečkat plátcí pojistného na důchodové spoření srážené pojistné, neboť v tomto případě se jedná o soukromé prostředky poplatníka pojistného. Posečkat nelze rovněž plátcí daně úhradu záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, daň vybíranou podle zvláštní sazby daně (§ 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů). Nelze ani z povahy věci posečkat plátcí odvodu z elektřiny ze slunečního záření tento odvod vybíraný srážkou (viz též bod 89. nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 ze dne 15. 5. 2012), nelze posečkat zajišťovacím příkazem uložené zajištění úhrady na nesplatnou nebo doposud nestanovenou daň (§ 167 DŘ).

(5) Nelze posečkat uhrazenou daň, pokud její úhrada byla provedena přede dnem podání žádosti o posečkání. Správce daně vychází ze stavu osobního daňového účtu v okamžiku podání žádosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 15/2013 ze dne 3. 7. 2013). Pokud osobní daňový účet nevykazuje nedoplatek, správce daně řízení zastaví dle § 106 odst. písm. f) DŘ.

(6) Správce daně nemůže vyhovět žádosti o posečkání, pokud touto žádostí daňový subjekt sleduje obstrukční cíle, nepodložené oddalování daňové exekuce, neodůvodněné mírnění důsledků, jež vzešly z doměření daně, nebo maření možnosti správce daně uspokojit se z majetku daňového subjektu v případě, že rozhodnutí o posečkání daňový subjekt nesplní (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie sp. zn. T - 1/08 ze dne 17. 5. 2011, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 15/2013 ze dne 3. 7. 2013).

(7) Nelze posečkat daň na dobu delší, než je lhůta pro placení daně (§ 156 odst. 5 DŘ), tj. nejzazší konec lhůty posečkání musí být stanoven tak, aby existoval dostatečný časový prostor k provedení úkonů, směřujících k vymození daně ještě před koncem této prekluzivní lhůty pro případy, že by daňový subjekt neuhradil posečkanou daň vůbec nebo jen z části.

Čl. IV. Další rozhodné skutečnosti

Má-li správce daně vyhovět žádosti daňového subjektu a jsou-li splněny výše uvedené obecné předpoklady a zákonné podmínky uvedené v Čl. II. a v Čl. III. tohoto pokynu, je správce daně povinen zabývat se i dalšími okolnostmi, které mají souvislost se zabezpečením úhrady daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 1/2013 – 47 ze dne 27. 6. 2013). Zpravidla se bude jednat o:

- posouzení podání nové (opakované) žádosti o posečkání, jestliže nebyly splněny podmínky předchozího rozhodnutí o posečkání,
- aktuální výši nedoplatků evidovaných na osobních daňových účtech daňového subjektu,
- platební morálku daňového subjektu,
- plnění ostatních i nepeněžitých povinností,
- přiměřenost délky požadovaného posečkání,
- přiměřenost výše splátek, je-li žádáno o rozložení úhrady na splátky,
- ekonomickou situaci daňového subjektu (lze např. využít ekonomické analýzy vycházející z rozvahy a výsledovky a dalších podkladů ze spisu daňového subjektu),
- majetkové poměry daňového subjektu,
- zajištění posečkávané daně,
- okolnosti, ze kterých lze dovozovat inkasovatelnost daňové pohledávky.

Čl. V. Rozhodnutí

(1) Rozhodnutí bude vydáno na základě záznamu komise, dokumentujícího průběh jednání k jednotlivému projednávanému případu rozhodování o posečkání (Směrnice č. 47/2013 generálního ředitele, Interní protikorupční program, čj. 25402/13/7000-01200 ze dne 29. 5. 2013 a Metodický postup č. 2/2013 generálního ředitele ke Směrnici generálního ředitele č. 47/2013 – Interní protikorupční program, čj. 25404/13/7000-012000 ze dne 29. 5. 2013).

(2) Ve výroku rozhodnutí o posečkání musí být mj. v souladu s ust. § 102 DŘ uvedeno příslušné ustanovení § 156 odst. 1 DŘ včetně konkrétního písmene, podle kterého správce daně rozhoduje, a dále se speciálně upozorňuje na nezbytnou konkretizaci posečkané částky (částek) a k ní vážící se lhůtu k plnění, jakož i data, od kterého účinky posečkání nastávají. V případě, že rozhodnutím správce daně bude poskytnuta podpora de minimis, musí být součástí výroku údaj o poskytnutí podpory de minimis, název přímo použitelného předpisu EU, podle kterého je daňovému subjektu poskytována podpora de minimis, a částka této podpory (§ 3a odst. 4 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).

(3) Podle 156 odst. 3 DŘ může správce daně stanovit ve výroku rozhodnutí další podmínky, na něž je posečkání vázáno. Jsou to zejména:

- povinnost včasné a řádné úhrady všech následujících platebních povinností,
- možnost použití přeplatků na jiné dani k úhradě posečkané daně,
- po dobu posečkání nesmí být ohledně nemovitých věcí, zajišťujících tuto daňovou pohledávku (i případy, není-li zástavní dlužník totožný s daňovým dlužníkem), nařízeno dražební jednání (§ 336b zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů...) nebo vyhlášeno konání veřejné dražby dle § 20 a § 43 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů,
(dnem porušení této podmínky je den, kdy byla vydána dražební vyhláška)

- vedle těchto podmínek může správce daně stanovit ještě podmínky další, odpovídající konkrétním okolnostem daného případu.

(4) V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvede zejména:

- závěry ohledně toho, zda daňový subjekt unesl své břemeno tvrzení, tj. zda-li 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 důvodů pod písmeny a) až e), odst. 1, § 156 DŘ,
- hodnocení splnění/nesplnění kritérií uvedených v Čl. II., Čl. III. a v Čl. IV. tohoto pokynu,
- údaje o veřejné podpoře (podpoře de minimis), pokud byla poskytnuta.

Čl. VI. Vztah k veřejné podpoře

(1) „*Daňová opatření přístupná všem hospodářským činitelům [daňovým subjektům] působícím na území členského státu představují v zásadě obecná opatření (...) za předpokladu, že se vztahují na všechny podniky a veškerou výrobu, nepředstavují státní podporu* (rozsudek Soudního dvora Evropské unie sp. zn. T -27/01, T - 229/01, T- 265/01, T - 266/01 a T - 270/01 ze dne 9. 9. 2009). Ustanovení § 156 stanoví zákonné podmínky posečkáni, jejichž výčet je taxativní a nastane-li některá z taxativně uvedených podmínek, pro kterou nemůže daňový subjekt daň uhradit, smí správce daně zmírnit důsledky nevčasné úhrady tím, že rozhodne o posečkáni s platbou daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 15/2013 – 34 ze dne 3. 7. 2013).

(2) Správce daně je při posečkáni vázán i tímto pokynem, neboť „...*prostor pro uvážení správního orgánu má vždy své limity. Ty jsou buď stanoveny zákonem, nebo si je musí správní orgán vymezit ve své rozhodovací praxi sám a následně je také musí dodržovat ...*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 1/2013 – 47 ze dne 27. 6. 2013). Pokud tedy bude správce daně rozhodovat v souladu se zákonem a s tímto pokynem, je nejen realizována zásada dobré správy a předvídatelnosti rozhodnutí správce daně v souladu s ustálenou judikaturou tuzemských soudů, ale taková rozhodnutí nepředstavují ani veřejnou podporu, neboť jde o realizaci nespecifického, neselektivního, objektivizovaného, transparentního a obecného opatření (Sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti (98/C 384/03), Úř. věst. C 384 ze dne 10. 12. 1998) a to i ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (viz např. výše uvedený rozsudek Soudního dvora Evropské unie).

(3) Jestliže z odůvodnění rozhodnutí o posečkáni nelze výše uvedené skutečnosti, které vedly správce daně ke kladnému rozhodnutí o posečkáni, seznat, představuje takové rozhodnutí naprosto neregulovanou diskreci, tzv. svévůli správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 1/2013 – 47 ze dne 27. 6. 2013) a zakládá pak zakázanou veřejnou podporu (Čl. 107 odst. 1 Smlouvy o fungování Evropské unie, bod 22. Sdělení Komise o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti (98/C 384/03), Úř. věst. C 384 ze dne 10. 12. 1998, rozsudek Soudního dvora Evropské unie sp. zn. T – 227/01, T – 229/01, T- 265/01, T – 266/01 a T 270/01 ze dne 9. 9. 2009), a to ve výši posečkané částky právě proto, že je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné (k přezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně také např. rozsudek

Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 105/2012 – 37 ze dne 4. 4. 2013). Rovněž tak půjde o poskytnutí veřejné podpory (podpory de minimis) v případech, kdy správce daně překročí rámec tohoto pokynu.

(4) Obecně se uvádí, že správce daně je povinen se registrovat jako možný poskytovatel podpory malého rozsahu u Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, a to již jen z důvodu možnosti upuštění od předepsání úroku z posečkání dle § 157 odst. 7 DŘ (viz Metodický pokyn č. 15/2012 ze dne 8. 10. 2012)¹ a případnou podporu de minimis do rejstříku podpor malého rozsahu zaznamenat do 5 pracovních dnů od poskytnutí podpory (§ 3a odst. 4 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), konkrétně do centrálního registru podpor malého rozsahu dálkovým přístupem prostřednictvím elektronického formuláře. Lhůta 5 pracovních dnů počíná běžet dnem vydání rozhodnutí o posečkání (§ 101 odst. 2 DŘ), tj. okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení.

Ing. Otakar Sladkovský
ředitel sekce

¹ www.financnisprava.cz – daně a pojistné – správa daní a poplatků – daňový řád