

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ
Lazarská 7, 117 22 Praha 1



GFR02028114
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Vyřizuje: JUDr. Jana Neshybová
Tel.: 296 854 845
Č. j.: 16092/14/7001-41000-702909

Všem finančním úřadům

Specializovanému finančnímu úřadu

Odvolacímu finančnímu ředitelství

Generálnímu finančnímu ředitelství:

- Odboru daní z příjmů
- Odboru nepřímých daní
- Odboru majetkových daní, oceňování a ostatních agend
- Odboru vymáhání
- Samostatnému odboru nefiskálních agend

Na vědomí: MF odbor 32 a 39

Metodický pokyn k aplikaci § 157 odst. 7 daňového řádu

Cílem tohoto pokynu Generálního finančního ředitelství je v rámci celého území státu maximální možná míra jednotnosti a objektivnosti při rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkání úhrady daně nebo jejího rozložení na splátky (dále jen „posečkání“) dle § 157 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Je sledováno naplnění zásady dobré správy, rovnosti daňových subjektů, principu legitimního očekávání daňových subjektů vyloučením diskrece správců daní tak, aby při rozhodování skutkově podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Metodický pokyn představuje obecné, transparentní, neselektivní opatření vylučující diskreci správce daně při rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkané částky.

Čl. I. Podmínky pro upuštění od předepsání úroku z posečkání

(1) Správce daně je povinen úrok z posečkání předepsat bezodkladně po skončení posečkání (§ 157 odst. 3 DŘ). O upuštění od předepsání úroku z posečkání rozhoduje správce daně na základě žádosti daňového subjektu (dále jen „žádost o upuštění“). Rozhodnutí o žádosti o upuštění musí být vždy odůvodněno, daňový subjekt se může proti tomuto rozhodnutí správce daně odvolat.

(2) Při posuzování a rozhodování o žádosti o upuštění daňového subjektu bude správce daně zohledňovat skutkový stav a podmínky v době svého rozhodování o upuštění od předepsání úroku, nikoliv např. podmínky při povolování posečkání nebo v době podání žádosti o upuštění daňovým subjektem. Při rozhodování o žádosti o upuštění správce daně 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 tak zjišťuje existenci skutečností, v nichž lze spatřovat zákonné důvody tvrdosti, dané ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu, pokud by k předepsání úroku z posečkání došlo.

(3) Žádost o upuštění musí daňový subjekt **doručit** místně a věcně příslušnému správci daně nejpozději přede dnem splatnosti platebního výměru na úrok z posečkání (nestačí předání k poštovní přepravě), kterým se předepíše úrok z posečkání. Žádosti o upuštění doručené správci daně po splatnosti již není možné vyhovět.

(4) Na žádost o upuštění podanou daňovým subjektem současně se žádostí o posečkání nebo v průběhu povoleného posečkání bude reagovat správce daně zpravidla v odůvodnění rozhodnutí o posečkání daně tak, že o žádosti o upuštění bude rozhodovat až po skončení posečkání, kdy bude mít k dispozici všechny relevantní údaje, a že při svém rozhodování o naplnění podmínek pro upuštění od předepsání úroku z posečkání bude vycházet ze skutkového stavu v době rozhodování o upuštění od předepsání úroku, ne ze stavu v době podání žádosti o upuštění. Uvedené lze řešit i neformálním sdělením, což bude zpravidla v případech, kdy bude žádost o upuštění podána ve „značném“ předstihu před skončením posečkání. Bude tedy nezbytná určitá součinnost daňového subjektu při ověřování skutkového stavu pro rozhodnutí o upuštění od předepsání úroku po skončení povoleného posečkání (§ 6 odst. 2 DŘ).

(5) V případě, že po skončení povoleného posečkání správce daně dojde k závěru, že u daňového subjektu, který již žádost o upuštění podal, nejsou dány podmínky a důvody pro upuštění od předepsání úroku, rozhodnutím takovou žádost zamítne.

(6) Jestliže bylo povoleno posečkání ručiteli, nevzniká mu z posečkané částky samostatný úrok z posečkání (§ 172 odst. 4 DŘ).

Čl. II. Důvody vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkání

U důvodů **vylučujících upuštění** od předepsání úroku z posečkání stačí, je-li naplněna jen některá (i jediná) z níže uvedených skutečností:

1. v době rozhodování správce daně o upuštění od předepsání úroku z posečkání má daňový subjekt i jiné nedoplatky u orgánů finanční správy anebo celních orgánů nejen na úroku, který je předmětem žádosti o upuštění
2. žádost o posečkání daně byla podána až po 3 měsících od splatnosti (náhradní splatnosti) částky daně, o jejíž posečkání je žádáno,
3. žádost o posečkání podal dědic ohledně daňových nedoplatků zůstavitele, které na něj přešly smrtí zůstavitele, po 3 měsících od právní moci usnesení soudu o vypořádání dědictví

4. daňový subjekt nedodržel některou z podmínek posečkání, a správce daně osvědčil rozhodnutím podle § 157 odst. 5 DŘ nedodržení podmínek
5. daň, posečkaná daňovému subjektu, byla uhrazena ručitelem
6. v případech, kdy je proti daňovému subjektu vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 písm. a) a c) DŘ, ať již na základě oznámení správce daně při plnění oznamovací povinnosti dle § 53 odst. 3 DŘ a § 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 upustit od předepsání úroku z posečkání, který se váže k dani, ohledně které je trestní řízení vedeno. Shodně se postupuje i v případech, kdy je pravomocně rozhodnuto o spáchání takového trestného činu. Pokud bude trestní stíhání zastaveno, pak se k uvedenému nepřihlíží.
7. posečkaná daň byla stanovena správcem daně podle pomůcek (§ 98 DŘ) bez součinnosti daňového subjektu
8. žádost daňového subjektu o posečkání byla podána po zahájení daňové exekuce nebo po zahájení vymáhání prostřednictvím soudního exekutora nebo poté, co správce daně nedoplatek na dani přihlásil do veřejné dražby, anebo požádal zahraniční daňovou správu o pomoc při vymáhání daňových pohledávek
9. opakovaná žádost o upuštění se týká stejné daně a obsahuje stejné důvody jako předchozí žádost o upuštění, kterou správce daně jako nedůvodnou zamítl
10. zjištěné důvody doměření daně z úřední moci, která byla předmětem posečkání, mají charakter zatajení skutečností daňovým subjektem
11. předmětem posečkání byl odvod a penále za porušení rozpočtové kázně prostředků z Evropské unie.

Čl. III. Důvody umožňující upuštění od předepsání úroku z posečkání

Pokud neexistuje důvod vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkání, musí být naplněna některá z níže uvedených podmínek:

1. daňový subjekt byl stížen mimořádnou, zejména živelnou událostí, ke které došlo v průběhu zdaňovacího období, ke kterému se posečkaná daň váže, případně období bezprostředně následujícímu nebo jemu předcházejícímu, a následky ovlivňují ekonomickou nebo sociální situaci daňového subjektu i v době rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkání
2. žádost o upuštění podal pravomocně soudem potvrzený dědic, když předmětem žádosti je úrok z posečkání daní, s jejichž úhradou byl zůstavitel v prodlení
3. daň z převodu nemovitostí nebo daň z nabytí nemovitých věcí byla správcem daně stanovena ve vyšší částce, z důvodu chybného posudku znalce, a daňový subjekt daň v tvrzené výši včas uhradil, přičemž posečkána byla jen částka rozdílu oproti tvrzené dani
4. včasné splnění platebních povinností znemožnil daňovému subjektu nepříznivý zdravotní stav (prokazatelně doložený lékařskou zprávou)
5. žádost daňového subjektu o upuštění je podána z důvodu jeho nepříznivých sociálních poměrů, správce daně při posouzení důvodnosti takové žádosti přiměřeně použije zákon č. 17/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů, resp. nař. vl. č. 95/2006 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).

6. posečkání daně se týkalo doměrku daně, přičemž k doměření daně došlo v důsledku legislativních změn, které nebyly v termínu pro podání daňového tvrzení známy
7. daňový subjekt předčasně (tj. nejpozději do poloviny celkové povolené lhůty posečkání) uhradil posečkanou daň
8. daňový subjekt vzorně v předchozích třech letech před podáním žádosti o upuštění plnil své nepeněžité povinnosti (včas a v zákonných lhůtách bez výzvy správce daně podával veškerá daňová tvrzení, ve lhůtách plnil ostatní výzvy správce daně, bezvadná součinnost se správcem daně i v dalších případech)
9. z počtu zaměstnanců daňového subjektu tvoří alespoň 50 % zaměstnanců fyzické osoby se zdravotním postižením (prokazatelně doloženo).

Čl. IV. Veřejná podpora

(1) Rozhodnutí bude vydáváno na základě záznamu komise, dokumentujícího průběh a výsledek jednání k jednotlivému projednávanému případu rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkání.

(2) Pokud by správce daně rozhodl o upuštění od předepsání úroku z posečkání v rozporu s čl. II. a III. tohoto pokynu, bude nezbytné rozhodnutí správce daně vždy poměřovat s pravidly pro poskytnutí podpory malého rozsahu nebo veřejné podpory.

(3) V případě takové žádosti o upuštění je tedy třeba zohlednit pravidla pro poskytování veřejné podpory uvedená v Čl. 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie a podpory poskytované v režimu „*de minimis*“ Nařízení komise (EU) č. 1407/2013 ze dne 18. 12. 2013, o použití článků 107 a 108 Smlouvy o fungování Evropské unie na podporu *de minimis*, Úř. věst. L 352/1 ze dne 24. 12. 2013 (dále jen „Nařízení“) a Nařízení Komise (EU) č. 1408/2013 ze dne 18. 12. 2013, Úř. věst. L 352/9 ze dne 24. 12. 2013 (pro oblast zemědělské prvovýroby).

(4) Je třeba mít na paměti, že podnikem („soutěžitelem“) ve smyslu práva Evropské unie pro účely pravidel hospodářské soutěže je „...***jakýkoliv subjekt vykonávající hospodářskou činnost nezávisle na jeho právním postavení a způsobu financování***...“. Shodně je definice soutěžitele upravena v § 2 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů (zákon o ochraně hospodářské soutěže), ve znění pozdějších předpisů. Jsou to fyzické a právnické osoby, jejich sdružení, sdružení těchto sdružení a jiné formy seskupování, a to i v případě, že tato sdružení a seskupení nejsou právními osobami, pokud se účastní hospodářské soutěže nebo ji mohou svou činností ovlivňovat, i když nejsou podnikateli.

(5) Všechny subjekty kontrolované (právně nebo fakticky) tímž subjektem se pro účely hospodářské soutěže pokládají za jeden podnik. Proto je skupina „propojených podniků“ i pro účely použití pravidla *de minimis* považována za **jeden podnik** (jednoho příjemce podpory *de minimis*).

(6) Pro účely pravidla *de minimis* Nařízení podává **definici jednoho podniku** v Čl. 2 bodě 2. s tím, že k posouzení propojených podniků jako podniku jednoho stačí naplnění jen jednoho z uvedených vztahů:

- a) jeden subjekt vlastní většinu hlasovacích práv, která náležejí akcionářům nebo společníkům, v jiném subjektu;
- b) jeden subjekt má právo jmenovat nebo odvolat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu jiného subjektu;
- c) jeden subjekt má právo uplatňovat rozhodující vliv v jiném subjektu podle smlouvy uzavřené s daným subjektem nebo dle ustanovení v zakladatelské smlouvě nebo ve stanovách tohoto subjektu;
- d) jeden subjekt, který je akcionářem nebo společníkem jiného subjektu, ovládá sám, v souladu s dohodou uzavřenou s jinými akcionáři nebo společníky daného subjektu, většinu hlasovacích práv, náležejících akcionářům nebo společníkům, v daném subjektu.

Čl. V. Podpora *de minimis*

(1) Podporu *de minimis*, **nelze poskytnout zejména**, pokud:

- jde o příjemce, proti němuž je vedeno insolvenční řízení
- příjemce splňuje kriteria pro to, aby proti němu bylo na návrh jeho věřitelů zahájeno insolvenční řízení
- by došlo k překročení příslušného stropu podpory *de minimis*
- by kumulací s jinou státní podporou došlo k překročení stropu stanoveného pro specifické okolnosti každého případu v nařízení o blokované výjimce nebo v rozhodnutí Komise
- jde o podporu tzv. „vyloučených činností“ (blíže viz Čl. 1 Nařízení), tj.:
 - podpory poskytované podnikům činným v odvětvích rybolovu a akvakultury, na které se vztahuje nařízení Rady (ES) č. 1379/2013
 - podpory subjektům působícím v odvětví prvovýroby zemědělských produktů, rybolovu a akvakultury, (jde např. o činnosti probíhající v zemědělských podnicích potřebné pro přípravu k prvnímu prodeji – příklad: sklizeň, nařezání nebo mláčení obilovin či balení vajec, prodej dalším prodejcům nebo zpracovatelům atd.),
 - podpory činností spojených s vývozem do třetích zemí nebo členských států, tj. podpory přímo spojené s vyváženým množstvím, se zavedením a provozem distribuční sítě nebo s jinými běžnými výdaji v souvislosti s vývozní činností
 - podpory podmiňující použití domácího zboží na úkor dováženého zboží.

(2) Jestliže daňový subjekt vykonává i jiné činnosti, lze na tyto podpory *de minimis* poskytnout za předpokladu, že podnik vede odděleně vyloučené činnosti nebo rozlišením nákladů vyloučí, aby vyloučené činnosti mohly využívat podporu *de minimis*.

(3) Platí, že pro **výpočet stropu podpory *de minimis*** u jednoho subjektu (podniku) je třeba sčítat podpory všech „propojených podniků“.

(4) Obecně nesmí podpora *de minimis* u jednoho podniku za libovolná tři po sobě jdoucí jednoletá účetní období překročit **200.000,- EUR** (Čl. 3 bod 2. Nařízení).

(5) Celková výše podpory *de minimis*, kterou členský stát poskytne jednomu podniku provozujícímu **silniční nákladní dopravu** pro cizí potřebu, nesmí překročit **100 000 EUR** za libovolná tři po sobě jdoucí jednoletá účetní období. Tato podpora *de minimis* se nepoužije na nabývání vozidel pro silniční nákladní dopravu. Pokud určitý podnik provozuje silniční nákladní dopravu pro cizí potřebu a vykonává jiné činnosti, pro něž platí strop ve výši 200 000 EUR, vztahuje se na tento podnik strop ve výši 200 000 EUR za předpokladu, že členské státy vhodnými způsoby, jako je oddělení činností nebo rozlišení nákladů, zajistí, aby přínos pro činnost silniční nákladní dopravy nepřekročil 100 000 EUR a aby podpora *de minimis* nebyla použita pro nabývání vozidel pro silniční nákladní dopravu (Čl. 3 bod 3 Nařízení).

(6) Celková maximální výše podpory *de minimis*, kterou lze poskytnout jednomu podniku působícímu v prvovýrobě zemědělských produktů v průběhu 3 let, činí částku **15.000 EUR** (Nařízení Komise (EU) č. 1408/2013 ze dne 18. 12. 2013, Úř. věst. L 352/9 ze dne 24. 12. 2013).

(7) Podporu *de minimis* poskytnutou podle Nařízení lze kumulovat s podporou *de minimis* poskytnutou v souladu s nařízením Komise (EU) č. 360/2012 ze dne 25. 4. 2012, Úř. věst. L 114 ze dne 26. 4. 2012, až do výše stropu stanoveného tímto nařízením, tj. do výše **500.000,- EUR**.

Čl. VI. Postup správce daně, poskytne-li podporu

(1) Správce daně je oprávněn poskytnout podporu (tj. postupovat nad rámec pokynu) v rámci režimu *de minimis*.

(2) **Před poskytnutím každé nové podpory *de minimis*** je správce daně povinen ověřit v registru podpor malého rozsahu, zda nová podpora *de minimis* nepřekročí strop podpory *de minimis* pro „jeden podnik“ a zda jsou splněny podmínky umožňující kumulaci s dalšími státními podporami (viz čtvrtá odrážka odst. 1, Čl. V. tohoto pokynu). Je rovněž oprávněn v souladu s § 3 odst. 3 písm. h) z. 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, požádat koordinační orgán, tj. Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, dále jen „Úřad“ (viz § 2 a § 3 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 „z. č. 215/2004 Sb.“) o stanovisko, zda jde o podporu malého rozsahu a zda jsou splněny podmínky pro její poskytnutí.

(3) V rozhodnutí o upuštění od předepsání úroku z posečkání správce daně uvede, jako poskytovatel podpory *de minimis*, název přímo použitelného předpisu EU, podle kterého byla podpora *de minimis* poskytnuta. Údaje o poskytnuté podpoře malého rozsahu dle vyhl. č. 465/2009 Sb., o údajích zaznamenávaných do centrálního registru podpor malého rozsahu, je poskytovatel povinen zaznamenat do 5 pracovních dnů od poskytnutí podpory (§ 3a odst. 4 z. č. 215/2004 Sb.) do centrálního registru malých podpor dálkovým přístupem prostřednictvím elektronického formuláře, jehož forma je stanovena vyhl. č. 207/2005 Sb., o formě a obsahu plnění informační povinnosti k poskytnuté podpoře malého rozsahu.

4) Podpora *de minimis* se považuje za poskytnutou v okamžiku, kdy vzniká na podporu právní nárok, a to bez ohledu na to, kdy byla podpora *de minimis* danému podniku vyplacena. Lhůta

5 pracovních dnů pro zaznamenání poskytnutí podpory malého rozsahu proto počíná běžet dnem vydání rozhodnutí o upuštění od předepsání úroku z posečkáni (§ 101 odst. 2 DR), tj. okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení.

(5) Pokud správce daně hodlá poskytnout **veřejnou podporu** formou upuštění od předepsání úroku z posečkáni, je poskytovatel (tj. ten správce daně, který ve věci upuštění bude rozhodovat) povinen požádat Úřad o předchozí stanovisko Úřadu k zamýšlenému podání žádosti o poskytnutí veřejné podpory, učiněným před zahájením řízení před Komisí EU (§ 4 odst. 2 z. č. 215/2004 Sb.). Úřad posoudí zamýšlenou žádost o povolení výjimky z hlediska právních předpisů Evropské unie o veřejné podpoře a v případě kladného stanoviska poskytovatel vyplní notifikační formulář, který spolu s potřebnými dokumenty předá Úřadu, a ten ji zpracuje k notifikační proceduře ve smyslu čl. 108 Smlouvy o fungování Evropské unie v souladu s procedurálním předpisem (Nařízení Rady ES č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k čl. 93 Smlouvy o založení ES) a ve smyslu § 3 a 4 z. č. 215/2004 Sb. Úřad může dále vyžadovat součinnost, event. další podklady, při shromažďování dokumentace nutné z hlediska notifikační procedury.

Čl. VII. Účinnost

(1) Tento metodický pokyn nabývá účinnosti dne 1. 7. 2014.

(2) Tento pokyn nahrazuje Metodický pokyn č. 15/2012, č. j. 30157/12-3410-702909 k aplikaci § 157 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DR“ nebo „daňový řád“) ze dne 8. 10. 2012.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce