



Sekce právní

Č. j.: 31295/21/7700/10123/050167

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN
odpovědi na dotazy navazující na pokyny k promíjení příslušenství daně (VIII.)

Generální finanční ředitelství vydává tento metodický pokyn jednak jako reakci na obdržené dotazy finančních úřadů týkající se aplikace § 259 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), jednak k upravení dalších otázek týkajících se prominutí příslušenství daně dle [Pokynu GFR-D-47](#) (dále jen „**Pokyn**“).

Část 1.

I. Aplikace čl. III. 1. bod 5 Pokynu

Žádost o prominutí příslušenství daně podala:

1. fyzická osoba, která je členem statutárního orgánu ve více právnických osobách

- a) Porušení dle výše uvedeného bodu nastalo v průběhu 12 měsíců v předchozích třech letech tak, že byly vydány dvě výzvy k podání řádného daňového tvrzení, každá u jiné právnické osoby, přičemž v obou byl žadatel statutárním orgánem v době tohoto porušení,
- b) Porušení dle výše uvedeného bodu nastalo v průběhu 12 měsíců v předchozích třech letech tak, že byly vydány dvě výzvy k podání řádného daňového tvrzení, jedna u samotné fyzické osoby a jedna u právnické osoby, ve které byla fyzická osoba - žadatel statutárním orgánem v době tohoto porušení.

2. právnická osoba

- a) Porušení dle výše uvedeného bodu nastalo v průběhu 12 měsíců v předchozích třech letech tak, že byly vydány dvě výzvy k podání řádného daňového tvrzení, a to jedna u samotné právnické osoby a jedna u jejího statutárního orgánu – fyzické osoby.
- b) Porušení dle výše uvedeného bodu nastalo v průběhu 12 měsíců v předchozích třech letech tak, že byly vydány dvě výzvy k podání řádného daňového tvrzení, a to jedna u samotné právnické osoby a druhá u jiné právnické osoby, ve které byla v době tohoto porušení statutárním orgánem fyzická osoba, která je také statutárním orgánem žadatele.
- c) Porušení dle výše uvedeného bodu nastalo v průběhu 12 měsíců v předchozích třech letech tak, že byly vydány dvě výzvy k podání řádného daňového tvrzení

u jiné nebo jiných právnických osob, ve kterých byla statutárním orgánem fyzická osoba v době tohoto porušení, která je také statutárním orgánem žadatele.

- d) Porušení dle výše uvedeného bodu nastalo v průběhu 12 měsíců v předchozích třech letech tak, že byly vydány dvě výzvy k podání daňového tvrzení, a to jedna u samotné právnické osoby a druhá u jiné právnické osoby, ve které byla v době tohoto porušení statutárním orgánem právnická osoba žádající o prominutí.
- e) Porušení dle výše uvedeného bodu nastalo v průběhu 12 měsíců v předchozích třech letech tak, že byly vydány dvě výzvy k podání daňového tvrzení u jiné nebo jiných právnických osob, ve kterých byla v době tohoto porušení statutárním orgánem právnická osoba žádající o prominutí.

Je v některých z výše uvedených případů naplněna podmínka záповědí dle § 259c odst. 2 a odst. 3 daňového řádu?

II. Metodické řešení

Ve všech výše uvedených případech došlo k naplnění vylučující podmínky dle čl. III. 1. bod 5 Pokynu.

III. Odůvodnění

Důvodem pro tento závěr je fakt, že porušení povinnosti právnické osoby je dle § 259c odst. 2 a odst. 3 daňového řádu přičitatelné jednak porušující právnické osobě, jednak **členům jejího statutárního orgánu v době tohoto porušení**. Pokud byla fyzická osoba členem statutárního orgánu porušující právnické osoby v době tohoto porušení, hledí se na tuto fyzickou osobu pro účely předmětného ustanovení, jako by předpisy také porušila.

U žadatele právnické osoby pak dle § 259c odst. 2 daňového řádu platí, že naplnění vylučující podmínky se posuzuje jednak **u samotné právnické osoby**, jednak **u (všech členů) jejího statutárního orgánu** (a je nerozhodné, zda statutární orgán naplnil vylučující podmínku v oblasti svého osobního/profesionálního života či v pozici statutárního orgánu jiné právnické osoby) a jednak **u právnické osoby, ve které figurovala ve statutárním orgánu v době porušení povinnosti žádající právnická osoba nebo člen jejího statutárního orgánu**.

Přestože to na první pohled nemusí být zcela patrné, kritéria tohoto posuzování jsou zákonem postavena velmi široce. Z tohoto důvodu upozorňujeme výše načrtnutými případy na logiku § 259c odst. 2 a odst. 3 daňového řádu.

Část 2.

I. Otázka předmětu řízení při částečném prominutí příslušenství generálním pardonem

Jaká výše příslušenství je předmětem řízení v situaci, kdy došlo k částečnému prominutí příslušenství daně tzv. generálním pardonem¹ (tedy rozhodnutím ministryně financí podle

¹ viz např. Rozhodnutí ministryně financí o prominutí daně, příslušenství daně a správních poplatků z důvodu mimořádné události, obsažené ve Finančním zpravodaji č. 9/2020, dostupný z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2020/financni-zpravodaj-cislo-9-2020-38671>

§ 260 daňového řádu) a kdy nyní správce daně posuzuje individuální žádost o prominutí zbývajících výše dotčeného příslušenství daně?

Jedná se např. o situaci, kdy bylo na základě individuální žádosti podle § 156 daňového řádu povoleno dne 1. 3. 2020 posečkání úhrady daně nebo rozložení její úhrady na splátky z důvodů souvisejících se šířením viru SARS-CoV-2, a to do 30. 11. 2021.

Na situaci se vztahuje čl. VIII. Rozhodnutí ministryně financí o prominutí daně, příslušenství daně a správních poplatků z důvodu mimořádné události obsaženého ve Finančním zpravodaji č. 9/2020 ve spojení s čl. III. Rozhodnutí ministryně financí o prominutí příslušenství daně, zálohy na daň a správního poplatku z důvodu mimořádné události obsaženého ve Finančním zpravodaji č. 38/2020. Do 16. 8. 2021 byly generálními pardony prominuty úroky z posečkané částky, ale od 17. 8. 2021 do 30. 11. 2021 opět běží.

II. Metodické řešení

Předmětem řízení je částka příslušenství daně snižená o část prominutou generálním pardonem. Tato částka je rovněž relevantní pro posouzení, zda žádost podléhá správnímu poplatku.

III. Odůvodnění

V případě, kdy je sankce za porušení konkrétní povinnosti prominuta prostřednictvím generálního pardonu, nejedná se o porušení, které je předmětem individuálního posuzování, tzn. toto porušení již není posuzováno v rámci tzv. záповědí a malusů v promíjení. Sankce v daňovém řádu (úroky, penále, pokuta dle § 250 daňového řádu) vznikají přímo ze zákona, správce daně nemá diskreční pravomoc při jejich ukládání. Generální pardony tedy na tuto situaci reagují tím, že plošně „uznají“, že všechny určené daňové subjekty jsou postiženy stejnou okolností nebo nesrovnalostí v zákonech a tuto situaci sanují tím, že promíjí některé sankce.

Naproti tomu důvody pro individuální prominutí jsou odlišné - individuální prominutí je postaveno na posouzení důvodu, který měl za následek, že samotná daň byla uhrazena pozdě.

Část 3.

I. Otázka správní praxe vytvořené finančním úřadem

Při praktické aplikaci Pokynu nastávají situace, které typově nelze jednoznačně podřadit pod vyjmenované ospravedlnitelné důvody uvedené v Pokynu, ačkoli je možné je za ospravedlnitelné považovat (např. specifika neusazených osob, ale s přesahem i pro usazené plátce). V této souvislosti pak vzniká otázka: „Do jaké míry lze založit správní praxi v rámci jednoho finančního úřadu?“

II. Metodické řešení

Určitá správní praxe může vzniknout i v rámci jednoho finančního úřadu se všemi důsledky z toho vyplývajícími.

III. Odůvodnění

Správní praxe není institut, který by byl aplikovatelný až od určitého územního rozsahu napříč jednotlivými správci daně. Naopak, každý správce daně musí počítat s tím, že jeho rozhodnutí je pro něj určitým způsobem „zavazující“ v tom smyslu, že by skutkově stejná situace měla být posouzena srovnatelně.

Pokud se některému správci daně stává, že typově dostává žádosti nespádající pod Pokyn, nicméně v jeho očích ospravedlnitelné, pak může pro sebe založit správní praxi, že takové žádosti posuzuje „nad rámec Pokynu“.

Pokud se správce daně setkává se situací, kterou ve své správní praxi soustavně považuje za ospravedlnitelnou „nad rámec Pokynu“, je na místě na tuto skutečnost (formou podnětu na doplnění Pokynu) upozornit Generální finanční ředitelství (Sekci právní). Nemělo by dojít k situaci, že jeden finanční úřad by vyhodnocoval skutkově obdobné případy zcela odchylně, neboť koordináční role je právě na Generálním finančním ředitelství.

Část 4.

I. Otázka zrušení nepřezkoumatelného rozhodnutí o zamítnutí prominutí

V případech, kdy soud zrušil rozhodnutí ve věci prominutí příslušenství daně pro nepřezkoumatelnost (nedostatečné odůvodnění²), musí správce daně žádost znovu meritorně posoudit, a to i přestože důvod tohoto zrušení spočíval pouze v nedostatečném odůvodnění rozhodnutí, nebo postačí „doodůvodnění“ rozhodnutí? Ve většině případů, kdy bylo zamítavé rozhodnutí o prominutí příslušenství daně soudem zrušeno z důvodu nedostatečného odůvodnění, je výsledkem opět zamítavé rozhodnutí. Mělo by ve věci proběhnout i nové jednání protikorupční komise?

Je nutno vzít v úvahu vývoj správní praxe a nově vydané pokyny k promíjení? Tím by se mohlo stát, že se posuzování relevantních skutečností časově posune a výsledek řízení ve věci může být pro daňový subjekt odlišný.

Stejně otázky pak vyvolává řízení navazující na nařízení přezkumného řízení z důvodu nedostatečného odůvodnění.

II. Metodické řešení

1. V řízení bude žádost posouzena dle pokynu k promíjení příslušenství daně platného v době jejího nového posouzení, přičemž však správce daně bude při posuzování žádosti vycházet ze skutkových okolností v době původního rozhodování, nikoli tedy ze skutkových okolností v době opětovného posouzení žádosti, které může být v případě předchozího soudního řízení např. i rok a půl po vydání původního rozhodnutí.

2. V situaci, kdy proběhlo v původním řízení jednání protikorupční komise, ve spisu je záznam o tom, jakým způsobem komise posoudila žádost dle daňového řádu a pokynu k promíjení příslušenství daně a jakými úvahami byla vedena (např. vyplněná excelovská výpočetní tabulka či jiný obdobný záznam), a tedy k pochybení došlo až v rámci nedostatečného promítnutí rozhodnutí komise do odůvodnění rozhodnutí (např. pouhým odkazem na pokyn k promíjení příslušenství daně), pak není nutné, aby komise žádost znovu posuzovala.

² např. pouhým odkazem na Pokyn

Bylo-li by však nutné případ **opět věcně posoudit**, musí takové **věcné posouzení provést komise**.

3. V naprosté většině případů se bude v obou procesních situacích (zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost soudem a nařízený přezkum pro nedostatečné odůvodnění rozhodnutí) jednat o vydání rozhodnutí ve věci, kterým bude „doodůvodněn“ stejný výrok jako ve zrušeném rozhodnutí (v případě rozhodnutí zrušeného soudem se jedná o vydání nového rozhodnutí, v případě přezkumného řízení se jedná o změnu rozhodnutí). **Zjistí-li se** nicméně, že se v průběhu doby dostal důvod prodloužení tvrzený daňovým subjektem mezi ospravedlnitelné důvody vyjmenované v pokynu k promíjení příslušenství daně, je na místě **změnit i výrok rozhodnutí**.³ **V takovém případě žádost znovu posoudí i komise.**

III. Odůvodnění

Žádost je třeba posuzovat k původnímu datu podání žádosti v minulosti z důvodu zachování spravedlnosti a rovného postavení mezi daňovými subjekty. Posuzování závažného porušení daňových nebo účetních předpisů podle čl. III. 1. Pokynu nebo četnosti porušování povinností při správě daní podle čl. IV. 5. Pokynu by totiž mohlo být ovlivněno plynutím času během soudního řízení. V některých případech by se mohlo stát, že např. rok a půl trvající řízení před soudem by mělo za následek, že uplynuly tři roky od prohrěšků, které se posuzují v časové lhůtě tří let. Délka soudního řízení je nepředvídatelná, a je proto nutné zajistit rovné podmínky posuzování žádosti pro všechny daňové subjekty.

V jiných případech by posouzení v aktuálním datu mohlo být nevýhodnější, neboť daňový subjekt má u správce daně o rok a půl delší historii a některé prohrěšky, které ještě nenastaly v rámci minulého posouzení, by mu nově nyní znemožnily prominutí.

Posuzování součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední v případě promíjení penále je na místě posoudit samozřejmě vůči proběhlému postupu a ospravedlnitelný důvod prodloužení při promíjení úroků nebo pokuty se posoudí zpětně ke dni splatnosti nebo náhradní splatnosti daně, resp. k poslednímu dni pro podání daňového tvrzení.

Část 5.

I. Otázka aplikace čl. IV. 3. bod 7 Pokynu

Při praktické aplikaci Pokynu vyvstala otázka, zda není na místě aplikovat čl. IV. 3. bod 7 také na situace, kdy daně nemají zdaňovací období jako takové, ale jedná se o tzv. „jednorázové daně“ (např. daň z nabytí nemovitých věcí), nebo se u nich daňové přiznání podává pouze jednorázově (např. daň z nemovitých věcí apod.).

Bod 7 zní: „*Daňovému subjektu v předcházejících 5 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích nevznikla povinnost podat daňové tvrzení na dani, s níž se pojí opožděně podané daňové tvrzení.*“

³ V duchu nové právní úpravy bude rovněž posouzena i podpora de minimis, resp. fakt, že se o ni nejedná, jelikož je důvod definovaný v pokynu.

II. Metodické řešení

Výše uvedený bod **je na místě aplikovat analogicky** rovněž na případy, kdy daň nemá zdaňovací období, ale je „jednorázová“, příp. se u ní daňové přiznání podává pouze jednorázově.

III. Odůvodnění

Výše uvedený způsob aplikace plně naplní smysl bodu 7 Pokynu, který má směřovat na situace, které jsou pro daňový subjekt překvapivé. V takových případech totiž není reálně rozdíl v tom, zda daň má nebo nemá zdaňovací období.

Ing. Mgr. Radim Patočka, Ph.D.
ředitel sekce

Na vědomí

Odboru 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí

Odboru 39 – Správní činnosti Ministerstva financí

Generálnímu ředitelství cel

Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství

Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství

Sekci daňové kontroly a analytiky Generálního finančního ředitelství

Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství

Odboru dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství

Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství