

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ
Lazarská 7, 117 22 Praha 1

Sekce 3 – Metodiky výkonu a správy daní

Č. j.: 30157/12-3410-702909

Metodický pokyn č. 15/2012

k aplikaci § 157 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“ nebo „daňový řád“)

Čl. I. Cíl

Generální finanční ředitelství, z důvodu maximální možné míry jednotnosti a objektivnosti při rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkáni, vymezuje skutečnosti, v nichž lze spatřovat zákonné důvody tvrdosti, dané ekonomickými nebo sociálními poměry daňového subjektu, pokud by k předepsání úroku z posečkáni došlo. Dále se vymezují skutečnosti, které vylučují možnost upuštění od předepsání úroku z posečkáni. Jde tedy o snahu zamezit případným excesům v individuálním rozhodování tak, aby v aplikační praxi předmětného zákonného oprávnění, v rámci správního uvážení správce daně, byla šetřena práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů. Je také sledováno naplnění dalších základních zásad správy daní, tj. zásada rovnosti daňových subjektů, aby ke všem daňovým subjektům bylo přistupováno stejně, a zásada legitimního očekávání, tedy aby skutkově podobné případy byly rozhodovány stejně. Při rozhodování o samotném posečkáni úhrady daně nebo rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkáni“) je správce daně vázán zákonnými důvody uvedenými v § 156 odst. 1 písm. a) až e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Cílem pokynu je zajištění transparentnosti, jednotného postupu a vyloučení pochybností ohledně existence a rozsahu veřejné podpory.

Čl. II. Rozhodování o upuštění od předepsání

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

(2) Při posuzování a rozhodování o žádosti daňového subjektu o upuštění od předepsání úroku z posečkáni bude správce daně vždy vycházet ze skutkového stavu a podmínek v době svého rozhodování o upuštění od předepsání úroku, nikoliv např. z podmínek při povolování posečkáni nebo v době podání žádosti daňovým subjektem.

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

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

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

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

Čl. III. Důvody vylučující upuštění od předepsání úroku z posečkáni

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

1. v době rozhodování správce daně má daňový subjekt i jiné nedoplatky u územních finančních orgánů anebo celních orgánů kromě neuhrazeného úroku z posečkáni, který je předmětem žádosti
2. žádost o posečkáni daně byla podána až po 3 měsících od splatnosti (náhradní splatnosti) částky daně o jejíž posečkáni je žádáno, žádost dědice ohledně daňových povinností zůstavitele, které na něj přešly smrtí zůstavitele, pokud byla podána po 3 měsících od právní moci usnesení soudu o vypořádání dědictví
3. daňový subjekt nedodržel některou z podmínek posečkáni, a správce daně osvědčil rozhodnutím podle § 157 odst. 5 DŘ nedodržení podmínek v případech, kdy posečkáni bylo povoleno od původního data splatnosti
4. daňovému subjektu posečkaná daň byla uhrazena ručitelem
5. 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 posečkáni, 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.

6. posečkaná daň byla stanovena správcem daně podle pomůcek (§ 98 DR) bez součinnosti daňového subjektu
7. žádost daňového subjektu o posečkání byla podána po zahájení daňové exekuce nebo po zahájení vymáhání prostřednictvím soudu nebo 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
8. opakovaná žádost se týká stejné daně a obsahuje stejné důvody jako předchozí žádost, kterou správce daně jako nedůvodnou zamítl
9. zjištěné důvody doměření daně z úřední moci, která byla předmětem posečkání, mají charakter zatajení skutečností daňovým subjektem
10. předmětem posečkání byl odvod a penále za porušení rozpočtové kázně prostředků z Evropské unie.

Čl. IV. 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 následujícím nebo jemu předcházejícím, a následky ovlivňují ekonomickou nebo sociální situaci daňového subjektu i v době rozhodování o upuštění od předepsání úroku z posečkání
2. žádost podal dědic a předmětem bylo posečkání daní vztahujících se ke zdaňovacím obdobím před úmrtím daňového subjektu, s jejichž úhradou byl zůstavitel v prodlení
3. daň z převodu nemovitostí 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) a následně mu bylo povoleno posečkání těchto daní
5. z důvodů sociálních, jsou-li splněna kritéria sociální podpory dle příslušných právních předpisů (zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů)
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 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. V. Veřejná podpora

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

(2) V případě žádosti o upuštění od předepsání úroku z posečkání 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 (ES) 1998/2006 ze dne 15. 12. 2006, Úř. věst. L 379 z 28. 12. 2006). Je třeba mít na paměti, že „soutěžitelem“ ve smyslu práva Evropské unie a dle § 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 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.

(3) Veřejnou podporu, ani podporu de minimis, nelze poskytnout, pokud by mělo jít o:

- podporu činností spojených s vývozem do třetích zemí nebo členských států EU, zejména podpory přímo spojně s vyváženým množstvím, na vytvoření a provoz distribuční sítě nebo jiné běžné výdaje související s vývozní činností
- podporu závislou na užití domácích produktů na úkor dovážených produktů
- podporu nabývání vozidel pro silniční nákladní dopravu pro daňové subjekty provozující silniční nákladní dopravu pro cizí potřebu
- podporu udělenou „podnikům v obtížích“ ve smyslu pokynů Společenství (Sdělení Komise (ES) 2004/C 244/02, Úř. věst. C 244 z 1. 10. 2004), podnik může být považován za podnik v obtížích (příznaky nemusí být kumulované), jsou-li patrné
 - a) typické příznaky:
 - narůstající ztráta
 - klesající obrat
 - rostoucí skladové zásoby, nadbytečná kapacita
 - slábnoucí peněžní tok
 - narůstající dluh, narůstající úroky a klesající nebo nulová hodnota čistých aktiv
 - b) akutní příznaky:
 - platební neschopnost
 - podnik je předmětem úpadkového řízení podle vnitrostátního práva
 - v krátkodobém nebo střednědobém výhledu není podnik schopen z vlastních zdrojů zamezit ztrátě, která by jej téměř jistě odsoudila k ukončení podnikatelské činnosti
- podporu nově vzniklého podniku během prvních tří let po zahájení činnosti (čl. 12. Sdělení Komise (ES) 2004/C 244/02, Úř. věst. C 244 z 1.10.2004).
- podporu podniku s dlouhodobě nadbytečnou strukturální kapacitou, který by byl schopný přežít jen v důsledku státních intervencí (čl. 8. Sdělení Komise (ES) 2004/C 244/02, Úř. věst. C 244 z 1.10.2004)
- podnikům činným v uhelném sektoru definovaným v nařízení (ES) č. 1407/2002.

(4) **Podporou malého rozsahu (de minimis)**, která neovlivní obchod a nenaruší hospodářskou soutěž mezi členskými státy EU, a může být tedy poskytnuta bez dalšího

jednomu příjemci, je podpora, jejíž celková částka v průběhu 3 let v přepočtu nepřesáhne 200.000,- EUR (přepočet se provádí dle kurzu vyhlášeného Evropskou centrální bankou ke dni prvního poskytnutí veřejné podpory). Maximální částka podpory pro podnik činný v odvětví silniční dopravy, mimo podpory pro nabývání vozidel pro nákladní silniční dopravu, poskytované podnikům provozujícím silniční nákladní dopravu pro cizí potřebu, je stanovena na 100.000,- EUR. Pro odvětví produkce zemědělských produktů činí podpora de minimis max. 7.500,- EUR za období 3 let (Nařízení Komise (ES) 1535/2007 ze dne 20. 12. 2007, Úř. věst. L 337 z 21. 12. 2007) a v odvětví rybolovu max. 30.000,- EUR za totéž období (Nařízení Komise (ES) 875/2007 ze dne 24. 6. 2007, Úř. věst. L 193 z 25. 7. 2007). Za jeden rok tříletého období se považuje období, používané k daňovým účelům, tj. zdaňovací období kalendářní rok u daně z příjmů. Správce daně je před poskytnutím podpory de minimis povinen **písemně sdělit daňovému subjektu** zamýšlenou částku podpory a upozornit jej na charakter podpory, s odkazem na čl. 17 Nařízení Komise (ES) 1998/2006 ze dne 15. 12. 2006, Úř. věst. L 379 z 28. 12. 2006. **Kumulace podpory de minimis s jinou podporou** (čl. 2 odst. 5 nařízení č. 1998/2006, čl. 3 odst. 7 nařízení č. 1535/2007, čl. 3 odst. 8 nařízení č. 875/2007) ke stejným vhodným nákladům je možná, avšak **nesmí dojít k překročení maximální míry**, která je daná pravidly pro jinou podporu (např. pravidla pro regionální investiční podporu).

(5) Správce daně je oprávněn poskytnout podporu (tj. postupovat nad rámec pokynu) v rámci režimu de minimis. Pak je oprávněn **před poskytnutím podpory de minimis** 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, ve znění novely provedené zákonem č. 236/2012 Sb., požádat koordinační orgán, tj. Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, a v případě, že půjde o oblast zemědělství a rybolovu Ministerstvo zemědělství (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 „Úřad“) o stanovisko, zda jde o podporu malého rozsahu a zda jsou splněny podmínky pro její poskytnutí. V rozhodnutí o upuštění od předepsání úroku z posečkáni 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 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) 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.

(6) 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 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). 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 (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 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. Úřad může dále vyžadovat součinnost, event. další podklady, při shromažďování dokumentace nutné z hlediska notifikační procedury.

Čl. VI. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti dnem podpisu.

Ing. Otakar Sladkovský
ředitel sekce