17. 10. 2024

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Prominutí příslušenství daně

Počínaje datem 1. 1. 2015 umožňuje daňový řád správci daně, ať již zcela nebo jen zčásti, individuálně prominout příslušenství daně, a to úrok z prodlení, úrok z posečkané částky, penále a pokutu za opožděné tvrzení daně. Institut prominutí daňového nedoplatku měl přitom své místo též v dřívější právní úpravě správy daní, a to v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jež byl účinný do konce roku 2010. Přestože koncepce této dnes již de facto historické právní úpravy byla odlišná, v základu se musí správce daně řídit stejnými pravidly.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti judikoval, že účelem institutu prominutí nedoplatku je mírnit dopad placení daně na poplatníky, pokud by to jinak pro ně znamenalo zásadní (ve své podstatě existenční) ohrožení. Zda správce daně daňový nedoplatek promine, závisí na jeho správním uvážení. Správní uvážení však nelze chápat jako prostor pro libovůli správního orgánu, nýbrž jako relativně abstraktní vymezení kritérií relevantních pro posuzování rozhodovaných případů, které správnímu orgánu umožňuje v určité míře reagovat na měnící se podmínky.

Ve vztahu ke správnímu uvážení pak Nejvyšší správní soud dodává[1], že *„[p]odstatné v této souvislosti je, že správní orgán si nemůže v prostoru daném pro jeho správní uvážení další kritéria na rámec kritérií implicitních a explicitních „přimyslet“, tj. vytvořit nějaká další, která zákon neobsahuje, nýbrž může toliko kritéria obojího druhu vykládat a aplikovat na konkrétní případy. Jakkoli je dělicí linie mezi výkladem abstraktních pojmů či principů a „přimyšlením si“ dodatečných kritérií tenká a ne vždy zřetelná, lze ji zpravidla nalézt zejména úvahou nad smyslem a účelem daného konkrétního diskrečního oprávnění a úvahou nad věcným vymezením pravomocí toho kterého správního orgánu, jenž má v konkrétní věci rozhodovat. (…) Základní pohled na správní uvážení musí být proto v moderním právním státě nutně restriktivní, či, chceme-li, „podezíravý“ v tom smyslu, aby se správní uvážení nestalo zástěrkou pro aplikaci nelegitimních (a ostatně zpravidla i protiprávních, a proto vágně a neupřímně formulovaných) kritérií zavánějících např. xenofobií či odvislých od tlaku určitých zájmových skupin.“*

I současná právní úprava předpokládá správní uvážení správce daně, nicméně v případě prominutí úroků a pokuty předchází správnímu uvážení posouzení, zda došlo k naplnění neurčitého právního pojmu, který zákonodárce pro tento účel konstruoval a kterým je prominutí příslušenství daně podmíněno.[2]

Z důvodu transparentnosti rozhodování o žádostech daňových subjektů vydalo Generální finanční ředitelství pokyn k promíjení příslušenství daně[3], čímž má být učiněno zadost zásadě legitimního očekávání, tj. jeho cílem je spolehlivě zabezpečit jednotné a objektivizované rozhodování správního orgánu.

Vstupní podmínkou formální povahy, která musí být splněna, aby mohla být žádost vůbec způsobilá k věcnému posouzení, je dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu podání příslušné žádosti o prominutí příslušenství daně v zákonem stanovené lhůtě a uhrazení daně.

Předmětná lhůta k podání žádosti je přitom velkorysá, neboť k prominutí daně i jejího příslušenství může dojít od vzniku daňové povinnosti až do doby uplynutí lhůty pro placení daně, která v základní

délce činí 6 let. Výjimkou je pouze penále, u kterého musí být žádost podána nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo penále daňovému subjektu stanoveno.

Pokud jsou formální podmínky splněny, přistoupí správce daně k meritornímu posouzení žádosti, kdy v první fázi se správce daně musí vypořádat s tzv. negativní podmínkou stanovenou v § 259c odst. 2, podle které není prominutí daně možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy.

Závažnost porušení daňových nebo účetních předpisů musí být postavena najisto, přičemž za závažné porušení nelze označit každé porušení daných předpisů, ale pouze porušení, které dosáhne takové intenzity, že jej příslušný správce daně shledá za významně ohrožující nebo porušující účel správy daní. Závažným porušením přitom může být i jejich opakované, avšak méně závažné, porušení.

Při posuzování splnění podmínek dle § 259c odst. 2 daňového řádu se přitom nebere v úvahu porušení daňových předpisů, které je skutkovým a právním základem uložení sankce, o jejíž prominutí daňový subjekt žádá (tzv. zdrojové jednání). K tomuto porušení však správce daně přihlédne v rámci správního uvážení při posouzení rozsahu prominutí, kdy s ohledem na povahu, intenzitu či jiné okolnosti tohoto porušení nemusí příslušenství daně prominout, i přesto, že by z pohledu podmínky § 259c odst. 2 daňového řádu bylo toto porušení irelevantní. Jinými slovy, zdrojové jednání, které vznik příslušenství daně vyvolalo a které zároveň vykazuje vysokou míru škodlivosti (např. zneužití práva, vědomá účast na daňovém podvodu apod.), může být zároveň příčinou nevyhovění žádosti daňového subjektu.

V souladu s Pokynem GFŘ je za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů považována např. situace, kdy osoba, u níž se test provádí, je/byla nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou (§ 106a a § 106aa zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty či prováděla činnosti nebo se zapojila do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň, a správce daně proto u tohoto subjektu vydal zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.

Co se týče penále, zde jsou pro posouzení žádosti daňového subjektu zvažována dvě kritéria: (i) součinnost daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední a (ii) četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Penále lze prominout pouze do výše 75 %.

Oproti tomu úrok z prodlení, úrok z posečkané částky a pokutu za opožděné tvrzení daně lze prominout až do výše 100 %, kdy správce daně posuzuje: (i) ospravedlnitelný důvod prodlení, (ii) ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněné sankce a (iii) četnost porušování povinností při správě daní.

Tvrzení a doložení ospravedlnitelného důvodu prodlení je přitom podmínkou pro prominutí jako takové. Neshledá-li správce daně existenci ospravedlnitelného důvodu prodlení, nemůže k prominutí vůbec přistoupit. V právní teorii se toto spojení řadí mezi neurčité právní pojmy, k jejichž výkladu se vyslovil Nejvyšší správní soud tak[4], že *„zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze zcela přesně právně definovat; jejich obsah, rozsah a aplikace se může v závislosti na konkrétních okolnostech měnit. Výsledkem vyhodnocení konkrétního neurčitého právního pojmu je následně závěr, který nemá alternativu. Jinak řečeno, dospěje-li správní orgán k závěru, že neurčitý právní pojem byl naplněn, je povinen rozhodnout tak, jak daná norma, která v sobě neurčitý právní pojem obsahuje, předpokládá.“*

Přestože Pokyn GFŘ vymezuje některé situace, které lze za ospravedlnitelný důvod prodlení

považovat, pro samotné posouzení existence ospravedlnitelného důvodu je tento pokyn nerozhodný, přičemž za rozhodující je třeba považovat pouze znění zákona.[5]

Otázka, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněné sankce je oproti tomu posuzována až v případě kladné odpovědi na předchozí otázku a určuje rozsah prominutí. V rámci testu četnosti porušování povinností při správě daní je nutno posuzovat především zdrojovou příčinu pochybení, tj. správce daně zohledňuje pouze konkrétní pochybení, nikoli rozdělení jednoho a téhož pochybení do různých správních řízení. Možnost nepřiznat (či omezit) prominutí příslušenství daně daňovému subjektu, který v minulosti porušoval své povinnosti, má totiž zajistit to, aby institut prominutí sloužil především těm daňovým subjektům, které se dopustily ojedinělého pochybení, nikoliv notorickým porušovatelům daňových předpisů.[6]

Závěrem je třeba uvést, že na prominutí příslušenství daně neexistuje právní nárok, a to i při splnění základních vstupních či formálních předpokladů. V případě rozhodnutí vydaných na základě správního uvážení, či aplikace neurčitého právního pojmu, totiž neexistuje „právo na právo“ ale jen „právo na řádný proces“, jehož součástí je i „právo na správní uvážení v zákonných mezích“ či „právo na nezneužití správního uvážení“. Správní soud proto při přezkumu takového rozhodnutí zkoumá pouze to, zda bylo vydáno v řádném řízení vymezeném normami hmotného i procesního daňového práva s vyloučením případné svévole rozhodujícího orgánu a v zákonných mezích.[7]

Mgr. Hana Krejčíková,
advokátka / Senior Associate

Rödl & Partner

Rödl & Partner

Platnéřská 2
110 00 Praha 1

Tel.: +420 236 163 111
e-mail: hana.krejcikova@roedl.com

---

[1] Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 207/2005 ze dne 27.07.2006

[2] srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 245/2019 ze dne 31.07.2020

[3] Ke dni sepsání tohoto článku je tímto pokynem Pokyn č. GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně, č. j. 49837/22/7700-10123-050167 ze dne 23.11.2023

[4] Usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 8 As 37/2011 ze dne 22.04.2014

[5] Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 245/2019 ze dne 31.07.2020

[6] Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 311/2021 ze dne 20.05.2022

[7] Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 122/2023 ze dne 28.06.2024

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- Regulatorní posun v oblasti platebních služeb: Stanovisko ČNB k minimální uživatelské zkušenosti mění podmínky pro Open Banking
- Několik otázek k postavení podlimitních správců kvalifikovaných fondů rizikového kapitálu v českém právním řádu
- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních
- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků
- Když společník není dodavatel. NSS znovu řešil daňový „švarcsystém“ u společníků s.r.o.
- Zaměstnanecké akciové opční programy (ESOP)
- Nový režim pro dluhopisové financování
- Transfer Pricing: Na co si dát pozor s blížícím se koncem roku
- Souběh odepření nároku na odpočet daně a ručení za nezaplacenou daň dle rozsudku KONREO
- Odpovědnost finančních institucí za nesprávné investiční poradenství