



Č. j.: 12515/21/7700-10124-050201

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolačímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN

ke změnám aplikace úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021

Tento metodický pokyn popisuje změny právní úpravy úroku z daňového odpočtu v § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 283/2020 Sb. (dále též „novelizovaný daňový řád“).

ČI. I.

Uvedení situace

Dne 1. 1. 2021 nabyl účinnosti zákon č. 283/2020 Sb., kterým je mimo jiné novelizován zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“). Novela daňového řádu obsahuje novou úpravu jak úroků obecně, tak úroku z daňového odpočtu. Níže uvedené metodické řešení se týká pouze změn, které v této oblasti novela daňového řádu přináší – nejedná se tedy o komplexní metodický materiál k aplikaci § 254a daňového řádu.

ČI. II.

Změna systematiky právní úpravy úroků

V novelizovaném daňovém řádu dochází v zájmu lepší přehlednosti a jednoznačnosti normativního textu ke změně systematiky a obecná pravidla týkající se úroků jsou koncentrována do společných ustanovení § 251a až 251d. Ustanovení § 251a obsahuje pravidla společná pro úroky hrazené daňovým subjektem i úroky hrazené správcem daně. Ustanovení § 251b obsahuje pravidla společná pro úroky hrazené daňovým subjektem, ustanovení § 251c pravidla společná pro úroky hrazené správcem daně a ustanovení § 251d upravuje vztah úroků hrazených správcem daně k náhradě újmy.

ČI. III.

Podmínky vzniku úroku z daňového odpočtu

- 1. [úrok vzniká za každý jednotlivý den]** „Úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.“ Toto obecné pravidlo je v daňovém řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, výslovně upraveno pouze pro případ úroku z prodlení v § 252 odst. 2 daňového řádu; v praxi však byla dovozována obecná platnost tohoto principu. Pravidlo upravené v **§ 251a odst. 1** novelizovaného daňového řádu je tak pouze reflexí

dosavadní správní praxe a v tomto ohledu tedy po účinnosti novelizovaného daňového řádu nedojde k žádné změně.

2. **[základ pro výpočet úroku z daňového odpočtu a doba, po kterou vzniká]** Část ustanovení § 254a daňového řádu byla přesunuta do společných ustanovení a celý paragraf byl přeformulován, věcné řešení úroku z daňového odpočtu však zůstává v novelizovaném daňovém řádu shodné, tj. *základem pro výpočet úroku z daňového odpočtu je daňový odpočet stanovený správcem daně (§ 254a odst. 1 novelizovaného daňového řádu) a úrok vzniká ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty pro podání daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne kdy bylo toto daňové tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení, převedení nebo použití daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení (§ 254a odst. 2 novelizovaného daňového řádu).*
3. **[stavení doby, po kterou vzniká úrok z daňového odpočtu]** V souvislosti se změnou právní úpravy daňové kontroly, kdy novelizovaný daňový řád již nezná institut výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly, dochází v **§ 254a odst. 3** novelizovaného daňového řádu k vypuštění jednoho z okamžiků, od kdy se běh doby, po kterou úrok běží, staví [§ 254a odst. 2 písm. b) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020].
4. **[přechodné ustanovení]** K této změně se vztahuje přechodné ustanovení v článku II. zákona č. 283/2020 Sb., bod 2: *„V případě, že přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona daňový subjekt nevyhověl výzvě podle § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, nebo neumožnil ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, účinky této skutečnosti podle § 87 odst. 5 a 6 a § 254a odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány.“* Vydal-li správce daně výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu, účinky této skutečnosti podle § 254a odst. 2 písm. b) daňového řádu zůstávají zachovány. Stavení doby podle § 254a odst. 2 daňového řádu, resp. období po které úrok dle § 254a daňového řádu nevzniká, bude vždy „ukončeno“ s účinností k 31. 12. 2020.
5. **[příklad č. 1]**
 - Daňový subjekt neumožnil správci daně zahájení daňové kontroly. Správce daně dne 10. 12. 2020 vydal a dne 11. 12. 2020 doručil výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Ve výzvě je stanovena 15denní lhůta podle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu.
 - Daňový subjekt na výzvu nereagoval, lhůta stanovená správcem daně ve výzvě marně uplynula dne 26. 12. 2020, resp. 28. 12. 2020 (první následující pracovní den). Daňová kontrola nebyla do 31. 12. 2020 zahájena.
 - Dne 1. 1. 2021 nabyl účinnosti novelizovaný daňový řád. Úrok z daňového odpočtu nevznikne, tedy běh doby, po kterou tento úrok vzniká, se staví dle § 254a odst. 2 písm. b) daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, od 10. 12. 2020 do 31. 12. 2020.
6. **[příklad č. 2]**
 - Daňový subjekt neumožnil správci daně zahájení daňové kontroly. Správce daně dne 18. 12. 2020 vydal a dne 22. 12. 2020 doručil výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Ve výzvě je stanovena 15denní lhůta podle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu (posledním dnem lhůty je 6. 1. 2021).
 - Daňový subjekt do 31. 12. 2020 na výzvu nereagoval (reakce daňového subjektu byla správci daně doručena dne 5. 1. 2021).
 - Dne 1. 1. 2021 nabyl účinnosti novelizovaný daňový řád.
 - Úrok z daňového odpočtu nevznikne, tedy běh doby, po kterou tento úrok vzniká, se staví dle § 254a odst. 2 písm. b) daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, od 18. 12. 2020 do 31. 12. 2020.

7. **[vztah úroku z daňového odpočtu k záloze na daňový odpočet]** Nově je v návaznosti na zavedení institutu zálohy na daňový odpočet ustanovením § 174a a 174b novelizovaného daňového řádu v ustanovení **§ 254a odst. 4** novelizovaného daňového řádu upraven vztah úroku z daňového odpočtu k záloze na daňový odpočet. Úrok z daňového odpočtu nevzniká z části daňového odpočtu, která byla předepsána na osobní daňový účet daňového subjektu jako záloha (nebo postupně jako několik záloh), a to ode dne, kdy byla záloha správcem daně vrácena, použita nebo převedena, nejpozději do uplynutí lhůty pro její vrácení.

Čl. IV.

Výše úroku z daňového odpočtu

1. **[výše úroku z daňového odpočtu]** Výše úroku z daňového odpočtu je podle ustanovení **§ 254a odst. 5** novelizovaného daňového řádu nově odvozena od výše úroku z prodlení a je stanovena ve výši poloviny úroku z prodlení podle novelizovaného daňového řádu. Výše úroku z prodlení pak podle § 252 odst. 4 novelizovaného daňového řádu odpovídá výši úroku z prodlení podle § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Roční výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku odpovídá podle nařízení vlády č. 351/2013 Sb., ve znění pozdějších předpisů, výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů. Novelizovaný daňový řád nově upravuje výši sazby úroku z prodlení, konstrukce výpočtu úroku se však nemění. Nadále tedy dochází ke změně výše sazby v závislosti na změně repo sazby České národní banky v první den příslušného kalendářního pololetí v průběhu celé doby prodlení.¹
2. **[přechodné ustanovení]** Ke změně výše úroků obecně se vztahuje přechodné ustanovení v článku II. zákona č. 283/2020 Sb., bod 11: „*Úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“
3. **[příklad č. 3]**
- Subjektu vzniká nárok na úrok z daňového odpočtu od 25. 8. 2020 do 18. 2. 2021.
 - Na úrok od 25. 8. do 31. 12. 2020 se uplatní sazba dle daňového řádu účinného do 31. 12. 2020, tj. repo sazba stanovená Českou národní bankou zvýšená o 2 procentní body.
 - Na úrok od 1. 1. do 18. 2. 2021 se uplatní sazba dle novelizovaného daňového řádu, tj. polovina výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku [(repo sazba + 8) / 2].

¹ Výši úroku z prodlení je nutno počítat každý den, neboť předmětný úrok vzniká za každý jednotlivý den po celou dobu prodlení, nikoli jako jeden celek za dobu prodlení. Tím, že ke vzniku (k výpočtu) úroku z prodlení dochází de iure dle daňového řádu denně, je nutné § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb. vyložit ve spojení s aplikovanou právní úpravou daňového řádu následovně: Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k „jeho vzniku“ (namísto slova „prodlení“), zvýšené o 8 procentních bodů. K případné změně sazby tedy dochází vždy v závislosti na případné změně repo sazby v první den příslušného kalendářního pololetí po dobu trvání prodlení s úhradou konkrétní daně. Na základě novely daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 tak dochází pouze ke změně výše sazby úroku z prodlení, nikoli ke změně konstrukce výpočtu úroku, tj. i nadále je možná změna výše sazby v závislosti na změně repo sazby České národní banky v průběhu celé doby prodlení.

Čl. V. Předpis úroku

1. **[povinnost uhradit úrok]** Ustanovení **§ 251c odst. 2** novelizovaného daňového řádu ukládá správci daně povinnost úrok daňovému subjektu uhradit. Povinnost uhradit úrok správce daně realizuje jeho předepsáním na osobní daňový účet. Tuto povinnost nelze ztotožňovat s vrácením vratitelného přeplatku, který příznáním úroku případně vznikne na osobním daňovém účtu, tedy „úhradou úroku“ v rovině platební. Povinnosti uhradit úrok ve smyslu § 251c odst. 2 novelizovaného daňového řádu se správce daně zproští připsáním úroku na osobní daňový účet daňového subjektu, tedy v okamžiku, kdy je tento úrok poskytnut ve prospěch daňového subjektu.
2. **[předpis úroku]** Ustanovení **§ 251c odst. 3** novelizovaného daňového řádu správci daně ukládá povinnost úrok hrazený správcem daně, u kterého pominuly podmínky pro jeho vznik, předepsat do evidence daní. Lhůtu pro předpis úroku obecně novelizovaný daňový řád nestanoví, a ani úprava úroku z daňového odpočtu v § 254a novelizovaného daňového řádu takovou lhůtu neupravuje (na rozdíl od úpravy v § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020). Základ pro výpočet úroku z daňového odpočtu lze vyčíslit v okamžiku vydání nepravomocného platebního výměru na daňový odpočet, neboť lhůta pro jeho vrácení běží již od tohoto okamžiku. V souladu se zásadami přiměřenosti, rychlosti a hospodárnosti předepíše správce daně úrok bez zbytečného odkladu po vydání platebního výměru na daňový odpočet.
3. **[limit pro předpis úroku]** Ve společném ustanovení o úrocích **§ 251a odst. 2** novelizovaného daňového řádu je stanoven jednotný limit pro předepsání jakéhokoli úroku ve výši 1 000,- Kč. Toto ustanovení normuje, že „úrok se nepředepíše a nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 1 000,- Kč“. Tento limit je stanoven shodně jak pro úroky hrazené daňovým subjektem, tak pro úroky hrazené správcem daně, a týká se tak i úroku z daňového odpočtu. Zatímco do 31. 12. 2020 předepíše správce daně úrok z daňového odpočtu vždy, bez ohledu na jeho výši, od 1. 1. 2021 ho předepíše, pouze pokud dosáhne výše alespoň 1 001,- Kč.
4. **[přechodné ustanovení]** Přechodné ustanovení v čl. II bod 12 zákona č. 283/2020 Sb. stanoví, že „na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“ V důsledku použití tohoto přechodného ustanovení může dojít k situaci, kdy podmínky pro vznik úroku pominou před 1. 1. 2021, avšak správce daně tento úrok předepíše až po 1. 1. 2021, respektive úrok nepředepíše z důvodu, že nedosáhl alespoň 1 001,- Kč. Jak již bylo řečeno, úprava minimálního limitu pro předpis úroku je společná jak pro úroky hrazené daňovým subjektem tak pro úroky hrazené správcem daně a přechodné ustanovení se též použije shodně.
5. **[příklad č. 4]**
 - Rozhodnutí o stanovení nadměrného odpočtu, z něhož náleží daňovému subjektu úrok dle § 254a daňového řádu ve výši 650,- Kč, je doručeno 30. 12. 2020.
 - Úrok není do 31. 12. 2020 předepsán.
 - Po 31. 12. 2020 již tento úrok nelze předepsat.
6. **[vrácení vratitelného přeplatku]** Novelizovaný daňový řád nestanoví lhůtu pro vrácení případného vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku ex offo (jak je tomu např. v § 155b odst. 4 novelizovaného daňového řádu). Správce daně vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním úroku z daňového odpočtu po 31. 12. 2020 nevrací z moci úřední, ale pouze na žádost daňového subjektu.

Čl. VI. Vyrozumění o vzniku úroku

1. **[vyrozumění]** Společné ustanovení **§ 251a odst. 3** daňového řádu sjednocuje nástroje k seznámení daňového subjektu se skutečností, že došlo ke vzniku úroku a jeho předepsání do evidence daní. Podle novelizovaného daňového řádu správce daně informuje daňový subjekt o vzniku a předepsání úroku vyrozuměním. V případě, kdy dojde ze strany správce daně k neoprávněnému předepsání a vyplacení úroku z daňového odpočtu (správce daně předepíše a vyplatí úrok vyšší, než daňovému subjektu náleží), bude tato skutečnost daňovému subjektu sdělena rovněž vyrozuměním.
2. **[posunutí „vykonatelnosti“ v případě neoprávněného vyplacení úroku z daňového odpočtu]** Nedojde-li v případě neoprávněného předepsání a vyplacení úroku z daňového odpočtu k dobrovolné úhradě nedoplatku vzniklého předepsáním rozdílu mezi celkovou částkou úroku z daňového odpočtu a částkou úroku správcem daně dříve předepsanou, bude tento nedoplatek vymáhán daňovou exekucí, případně jinými způsoby vymáhání v souladu s ustanovením § 175 a násl. daňového řádu nejdříve po uplynutí 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.
3. **[námitka]** Proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku může daňový subjekt podat námitku, jak je výslovně stanoveno v **§ 251a odst. 4** novelizovaného daňového řádu. O možnosti uplatnit námitku je podle ustanovení § 159 odst. 1 novelizovaného daňového řádu správce daně povinen ve vyrozumění daňový subjekt poučit. Řízení o námitce vede prvoinstanční správce daně. Proti případnému zamítavému rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky. Daňový subjekt je oprávněn podat proti rozhodnutí o námitce² správní žalobu.³ Tato žaloba nemá odkladný účinek (pakliže jí není přiznán soudem).

Čl. III. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti šestý pracovní den po jeho podpisu.

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

² Dle ustanovení § 159 odst. 5 novelizovaného daňového řádu je námitka řádným opravným prostředkem, není-li připuštěno odvolání.

³ Dle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Na vědomí

Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství
Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství
Sekci řízení úřadu 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 soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství
Odboru 32 Ministerstva financí
Odboru 39 Ministerstva financí
Generálnímu ředitelství cel