



Sekce právní

Č. j.: 2564/21/7700-10124-050201

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN
k postupu správce daně dle § 174a až 174b daňového řádu

Tento metodický pokyn usměrňuje postup správce daně při vzniku zálohy na nadměrný odpočet, předepsání vzniklé zálohy na nadměrný odpočet a vypořádání zálohy na nadměrný odpočet dle ustanovení § 174a až § 174b zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), ve spojení s ustanovením § 105a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“)¹.

Z důvodu, že ustanovení § 174a a § 174b daňového řádu dopadá v současnosti pouze na daňový odpočet podle zákona o DPH, tedy nadměrný odpočet, je na některých místech textu tohoto metodického pokynu (tam, kde je to výstižnější) používán pojem „nadměrný odpočet“, namísto nadřazeného pojmu „daňový odpočet“.

Čl. I.

Postup správce daně při aplikaci § 174a daňového řádu v bodech

- Správce daně posoudí splnění podmínek vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet a zálohu vyčíslí. Správní úvahu stran posouzení splnění podmínek vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet a mechanismus jejího vyčíslení správce daně zaznamená vhodným způsobem do daňového spisu (viz čl. II. – V. níže).
- Shledá-li správce daně, že podmínky vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet byly splněny, bez zbytečného odkladu zálohu na nadměrný odpočet předepíše na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty daňového subjektu. (viz čl. VI. níže).
- O předepsání zálohy na nadměrný odpočet správce daně daňový subjekt vyrozumí (viz čl. VII. níže).
- Vznikne-li předepsáním zálohy na nadměrný odpočet vratitelný přeplatek, vrátí ho správce daně daňovému subjektu bez žádosti (viz čl. VIII. níže).
- Podá-li daňový subjekt proti postupu správce daně při posouzení vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet námitku, správce daně ji posoudí a rozhodne o ní (viz čl. IX. a X. níže).
- Předepsal-li správce daně v průběhu vyměřovacího (doměřovacího) řízení zálohu (případně více záloh) na nadměrný odpočet, zohlední její (jejich) výši při stanovení daně a určí částku, která má být v důsledku vypořádání zálohy (záloh) daňovému subjektu vrácena nebo která má být daňovým subjektem uhrazena (viz čl. XII. níže).

¹ Ust. § 105a zákon o DPH: „Plátcí vzniká nárok na zálohu na nadměrný odpočet ve výši a za podmíněk uvedených v daňovém řádu.“

Čl. II.

Podmínky vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet

- [Nárok na zálohu na nadměrný odpočet]** Nárok na zálohu na nadměrný odpočet vzniká přímo ze zákona. Diskreční pravomoc má správce daně pouze ve vztahu k posouzení toho, zda byly splněny zákonné podmínky pro jeho vznik. Uplatnil-li daňový subjekt v daňovém řízení zahájeném podáním daňového přiznání nebo dodatečného daňového přiznání nárok na nadměrný odpočet, vzniká mu podle ustanovení § 174a daňového řádu ve spojení s ustanovením § 105a zákona o DPH nárok na zálohu na nadměrný odpočet za následujících podmínek:
 - správce daně před stanovením (vyměřením, doměřením) daně zahájil kontrolní postup (postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu), ve kterém v okamžiku posuzování podmínek vzniku nároku na zálohu prověřuje pouze část deklarovaných plnění, a
 - vyčíslením „neproěřované“ části vznikne nárok na jednotlivou zálohu ve výši nejméně 50 000,- Kč.
- [Záloha na nadměrný odpočet]** Záloha na nadměrný odpočet je institut z roviny platební. Správce daně tedy při posuzování splnění podmínek nároku na zálohu neprovádí „díličí stanovení daně“ založené na dokazování. Naopak smyslem řešení vracení „neproěřované části“ nárokovaného nadměrného odpočtu formou záloh na nadměrný odpočet je „rychlé“ vyplacení (či jiné použití) zálohy na část nárokovaného nadměrného odpočtu, který dosud nebyl stanoven, bez nutnosti provádět složité dokazování.
- [Kritérium pro vznik nároku na zálohu na nadměrný odpočet]** Kritériem pro vznik nároku na zálohu na nadměrný odpočet i pro určení její výše je očekávaný rozsah kontrolní činnosti. Pokud hodlá správce daně prověřovat uplatněný nárok na nadměrný odpočet v plném rozsahu, nárok na zálohu na nadměrný odpočet při zahájení takového kontrolního postupu nevzniká; dojde-li však v průběhu takového postupu k faktickém „zúžení“ prověřování, může v důsledku toho dojít ke splnění podmínek pro vznik nároku na zálohu na nadměrný odpočet. Pokud správce daně hodlá prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly pouze některé skutečnosti, o kterých má pochybnosti, musí kvantifikovat tu část nárokovaného nadměrného odpočtu, o které pochybnosti v dané chvíli nemá a kterou tedy prověřovat nehodlá. Zároveň skutečnost, že byla předepsána záloha na nadměrný odpočet ve výši určité části uplatněného nároku na nadměrný odpočet, není překážkou prověřování této části nadměrného odpočtu, vzniknou-li v dalším průběhu kontrolního postupu ve vztahu k ní pochybnosti.
- [Poznámka k odstavcům 2 a 3]** Správce daně v průběhu kontrolního postupu testuje splnění podmínek na vyplacení zálohy na nadměrný odpočet v závislosti na „fázi“ dokazování v nalézacím řízení, v jehož rámci může dojít k závěru, že některé skutečnosti nebude nadále již s největší pravděpodobností třeba dále prověřovat. Nejedná se přitom o dokazování vedené za účelem zjištění výše zálohy na nadměrný odpočet (předpis zálohy je pouze úkonem v platební rovině), ale o ono základní dokazování vedené za účelem stanovení daně (resp. nadměrného odpočtu) po skončení kontrolního postupu v nalézací rovině. V případě zjištění, že část nadměrného odpočtu, již s největší pravděpodobností nebude třeba dále prověřovat, vyplyne správci daně částka zálohy na nadměrný odpočet. Uvedené však nevylučuje, aby v případě nově vzniklých pochybností správce daně opětovně, resp. podrobněji prověřil i tu část nadměrného odpočtu, již původně identifikoval a na osobní daňový účet daňového subjektu předepsal jako částku zálohy na nadměrný odpočet.

5. **[Zaznamenání správní úvahy do spisu]** Správní úvahu stran posouzení splnění podmínek vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet a mechanismus jejího vyčíslení správce daně zaznamená formou úředního záznamu do veřejné² části daňového spisu, a to jak v případě, že nárok na zálohu vznikne, tak v případě, kdy nárok na zálohu nevznikne.³

Čl. III.

Objektivní kritérium omezující vznik nároku na zálohu na nadměrný odpočet

1. **[Důvod stanovení objektivního kritéria]** V § 174a odst. 2 daňového řádu je z důvodu hospodárnosti a procesní ekonomie stanoveno objektivní kritérium, které omezuje vznik nároku na zálohu na nadměrný odpočet bez ohledu na naplnění materiálního kritéria podle odst. 1. Nárok na zálohu na nadměrný odpočet nevzniká, pokud by výše jednotlivé zálohy na nadměrný odpočet nedosáhla částky 50 000,- Kč. Toto kritérium zbavuje správce daně povinnosti posuzovat vznik nároku na zálohu při každé „drobné změně“ faktického rozsahu prověřování.
2. **[Příklad č. 1]**
- *Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 55 000,- Kč.*
 - *Správce daně zahájí daňovou kontrolu v omezeném rozsahu a vyčíslí část nadměrného odpočtu, kterou nehodlá prověřovat, na 50 000,- Kč. Správce daně zaznamená správní úvahu ohledně splnění podmínek vzniku nároku na zálohu do spisu.*
 - *Vznikne nárok na zálohu na nadměrný odpočet ve výši 50 000,- Kč.*
 - *Správce daně předepíše zálohu na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty.*
 - *Správce daně vydá vyzoomění o předpisu zálohy ve výši 50 000,- Kč.*
 - *Vznikne-li vratitelný přeplatek, vrátí ho správce daně bez žádosti do 15 dnů ode dne předepsání zálohy na osobní daňový účet.*
3. **[Příklad č. 2]**
- *Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 55 000,- Kč.*
 - *Správce daně zahájí daňovou kontrolu v omezeném rozsahu a vyčíslí část nadměrného odpočtu, kterou nehodlá prověřovat, na 49 000,- Kč.*
 - *Nárok na zálohu na nadměrný odpočet nevznikne, částka je nižší než 50 000,- Kč.*
 - *Správce daně zaznamená správní úvahu ohledně (ne)splnění podmínek vzniku nároku na zálohu do spisu.*
4. **[Sčítání vyčíslených částek „neproěřovaných“ částí nadměrného odpočtu]** Dojde-li v průběhu kontrolního postupu ke zvýšení „neproěřované“ části nadměrného odpočtu a takto vyčíslená část v součtu s částkou vyčíslenou při předchozím posouzení vzniku nároku (která dříve nebyla předepsána jako záloha, neboť nedosahovala výše 50 000,- Kč) dosáhne alespoň 50 000,- Kč, předepíše správce daně zálohu na nadměrný odpočet ve výši tohoto součtu.

² Pokud v jednotlivých případech nebudou splněny zákonné podmínky pro založení úředního záznamu do vyhledávací části spisu.

³ Viz též příloha k tomuto metodickému pokynu – Modelové situace k výpočtu zálohy na nadměrný odpočet.

5. [Příklad č. 3]

- *Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 105 000,- Kč.*
- *Správce daně zahájí daňovou kontrolu v omezeném rozsahu a vyčíslí část nadměrného odpočtu, kterou nehodlá prověřovat, na 25 000,- Kč.*
- *Nárok na zálohu na nadměrný odpočet nevznikne, částka je nižší než 50 000,- Kč.*
- *Správce daně zaznamená správní úvahu ohledně (ne)splnění podmínek vzniku nároku na zálohu do spisu.*
- *V průběhu daňové kontroly dojde ke zvýšení „neproěřované části nadměrného odpočtu“ o 30 000,- Kč.*
- *Spolu s vyčíslenou částí nadměrného odpočtu, která od začátku nebyla předmětem daňové kontroly, činí výše neproěřované části nárokovaného nadměrného odpočtu již 55 000,- Kč (25 000 + 30 000). Daňovému subjektu vznikne nárok na zálohu na nadměrný odpočet ve výši 55 000,- Kč (částka je vyšší než 50 000,- Kč).*
- *Správce daně předepíše zálohu ve výši 55 000,- Kč a vydá vyrozumění o předpisu zálohy.*
- *Vznikne-li vratitelný přeplatek, vrátí ho správce daně bez žádosti do 15 dnů ode dne předepsání zálohy na osobní daňový účet.*

Čl. IV.**Oprávněné nedodržení objektivního kritéria omezujícího vznik nároku na zálohu na nadměrný odpočet**

- 1. [Předepsání zálohy na nadměrný odpočet nižší než 50 000,- Kč]** Ve správní praxi bude docházet k situacím, kdy předepsání jednotlivé zálohy nižší než 50 000,- Kč nebude v rozporu se zásadou hospodárnosti a procesní ekonomie. Tyto situace jsou popsány a demonstrovány v odstavcích 2 až 5 níže.
- 2. [Měla být předepsána vyšší záloha]** V situaci, kdy správce daně vyhoví námitce daňového subjektu, že měla být předepsána záloha na nadměrný odpočet vyšší, než jakou správce daně předepsal, případně tuto skutečnost sezná z moci úřední, bude bez zbytečného odkladu tento „rozdíl“ předepsán bez ohledu na jeho výši, tzn., že správce daně předepíše zálohu ve výši „rozdílu“ i v případě, pokud by tato záloha nedosahovala částky 50 000,- Kč. Pokud totiž správce daně zjistí, že při vyčíslení, respektive předpisu zálohy pochybil a záloha měla být předepsána vyšší, bylo by proti smyslu celého institutu zálohy na daňový odpočet, aplikovat formalisticky objektivní kritérium omezující vznik nároku na zálohu i při nápravě chyby správce daně.
- 3. [Příklad č. 4]**
 - *Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 200 000,- Kč.*
 - *Správce daně zahájí daňovou kontrolu v omezeném rozsahu.*
 - *Správce daně zaznamená správní úvahu ohledně splnění podmínek vzniku nároku na zálohu do spisu a předepíše na příslušný osobní daňový účet zálohu na nadměrný odpočet ve výši 50 000,- Kč.*
 - *Daňový subjekt uplatní námitku, že mu vznikl nárok na zálohu na nadměrný odpočet ve výši 80 000,- Kč.*
 - *Správce daně shledá, že dle spisu (dle vymezení rozsahu daňové kontroly) měla být záloha opravdu vyčíslena na 80 000,- Kč.*
 - *Správce daně vydá rozhodnutí, ve kterém námitce vyhoví, následně bez zbytečného odkladu předepíše zálohu ve výši „rozdílu“, tj. 30 000,- Kč (80 000 – 50 000), o jejím*

předpisu daňový subjekt vyrozumí, a vznikne-li zaevidováním zálohy vratitelný přeplatek, vrátí ho daňovému subjektu bez žádosti do 15 dnů ode dne předepsání zálohy na osobní daňový účet.

4. [V okamžiku posuzování námitky došlo k dalšímu navýšení „neproěřované“ části nadměrného odpočtu] Dojde-li při postupu popsaném v odst. 2 a 3 výše k situaci, že správce daně při posuzování námitky zjistí, že dle podkladů ve spisu došlo k dalšímu navýšení „neproěřované části“ nadměrného odpočtu za dané zdaňovací období, přičte k „rozdílu přiznanému na základě námitky“ ex offo i tuto další „neproěřovanou část“ předepsat zálohu ve výši součtu těchto částek bez ohledu na její výši. Vzhledem ke skutečnosti, že tím nedojde k navýšení úkonů správce daně (tj. správce daně prověřuje spis a stav kontrolního postupu z důvodu posouzení námitky a vzhledem k oprávněnosti námitky dojde k předpisu zálohy), není takové nedodržení „minimální výše“ jednotlivé předepisované zálohy v rozporu se zásadou hospodárnosti a procesní ekonomie, a tedy ani proti smyslu zákonného limitu 50 000,- Kč.

5. [Příklad č. 5]

- *Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 200 000,- Kč.*
- *Správce daně zahájí daňovou kontrolu v omezeném rozsahu.*
- *Správce daně zaznamená správním úvahou ohledně splnění podmínek vzniku nároku na zálohu do spisu a předepíše na příslušný osobní daňový účet zálohu na nadměrný odpočet ve výši 50 000,- Kč.*
- *Daňový subjekt uplatní námitku, že mu vznikl nárok na zálohu na nadměrný odpočet ve výši 80 000,- Kč.*
- *Správce daně shledá, že dle spisu (dle vymezení daňové kontroly) měla být záloha opravdu vyčíslena na 80 000,- Kč; zároveň při „kontrolu“ spisu z důvodu posuzování námitky zjistí, že dále již nehodlá prověřovat nadměrný odpočet ve výši 15 000,- Kč.*
- *Správce daně vydá rozhodnutí, ve kterém námitce vyhoví. Následně bez zbytečného odkladu předepíše zálohu ve výši 45 000,- Kč (80 000 – 50 000 + 15 000), o jejím předpisu daňový subjekt vyrozumí a vznikne-li zaevidováním zálohy vratitelný přeplatek, vrátí ho daňovému subjektu bez žádosti do 15 dnů ode dne předepsání zálohy na osobní daňový účet.*

6. [Zahájení daňové kontroly za více zdaňovacích období] V případě, kdy dojde k zahájení daňové kontroly na více zdaňovacích obdobích současně a správce daně vyčíslí „neproěřované“ části uplatněných nadměrných odpočtů za jednotlivá prověřovaná zdaňovací období v nižší výši než 50 000,- Kč, nárok na zálohu na nadměrný odpočet nevzniká ani tehdy, pokud v součtu takto vyčíslené „neproěřované“ části nadměrných odpočtů uplatněných za jednotlivá zdaňovací období přesáhnou 50 000,- Kč. Takový případ nelze postavit na roveň situacím uvedeným výše v odst. 2 až 5, které se týkají zálohy na daňový odpočet jako jednotlivé daně a pouze je zde limit 50 000,- Kč podřízen zásadě hospodárnosti. V případě více zdaňovacích období se jedná o více daní (daňových odpočtů), a tedy i více záloh, jejichž vzájemné propojení je dáno pouze tím, že byly zahrnuty do předmětu téže daňové kontroly. Stále se však jedná o nezávislé daně (daňové odpočty) a zálohy na ně by měly v zásadě sledovat odlišný osud.

Čl. V.

Výše zálohy na nadměrný odpočet

- 1. [Vyčíslení výše zálohy na nadměrný odpočet]** Správce daně individuálně posoudí okolnosti daného případu a vyčíslí zálohu na nadměrný odpočet ve výši odpovídající

té části nadměrného odpočtu uplatněného daňovým subjektem, kterou nehodlá prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností nebo v daňové kontrole. Posouzení, zda jsou splněna kritéria nároku na zálohu na nadměrný odpočet, vyžaduje individuální zhodnocení daného případu, které s sebou nese jistou míru subjektivity. Zároveň ale musí být zachována zásada rovného přístupu k typově stejným případům a zásada legitimního očekávání.

- 2. [Zaokrouhlování]** Vypočtená částka zálohy na nadměrný odpočet se zaokrouhluje na celé koruny nahoru v souladu s ustanovením § 146 odst. 1 daňového řádu⁴.

Čl. VI.

Evidence zálohy na nadměrný odpočet

- 1. [Evidence zálohy na nadměrný odpočet]** Shledá-li správce daně, že byly splněny podmínky pro vznik zálohy na nadměrný odpočet, bez zbytečného odkladu ji zaeviduje na příslušný osobní daňový účet daně z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že nárok na zálohu na nadměrný odpočet vzniká ze zákona, správce daně ve věci nevydává rozhodnutí; částku zálohy „pouze“ vyčíslí a v souladu s ustanovením § 174a odst. 3 daňového řádu předepíše do evidence daní.
- 2. [Den předepsání zálohy]** Záloha bude vždy předepsána k aktuálnímu datu, tj. ke dni, ke kterému fakticky k předpisu dojde.

Čl. VII.

Vyrozumění o vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet

- 1. [Vydání vyrozumění]** O skutečnosti, že daňovému subjektu vznikl nárok na zálohu na nadměrný odpočet, správce daně daňový subjekt v souladu s § 174a odst. 3 daňového řádu vhodným způsobem vyrozumí. Vydání vyrozumění tedy bude následovat až poté, co je záloha předepsána na osobní daňový účet (nelze postupovat tak, že nejprve je vydáno vyrozumění a až následně bude předepsána záloha).
- 2. [Vyrozumění je samostatnou písemností]** Vyrozumění o vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet je vždy samostatnou písemností. Z důvodu procesní ekonomie může být vyrozumění, zejména bude-li vydáno na počátku kontrolního postupu, vloženo do společné obálky (datové zprávy) s rozhodnutími, kterými budou zahajovány kontrolní postupy. Vyrozumění se z důvodu přehlednosti člení na „kvazi výrok“, „kvazi odůvodnění“ a poučení (byť se nejedná o rozhodnutí). Vyrozumění o vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet obsahuje konstatování vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet a její vyčíslení. V části „odůvodnění“ správce daně stručně popíše úvahu ohledně splnění podmínek pro vznik nároku a mechanismus vyčíslení zálohy⁵. Tyto skutečnosti

⁴ Ust. § 146 odst. 2 daňového řádu se na případ zálohy na daňový odpočet neaplikuje, neboť se nejedná o zálohu hrazenou daňovým subjektem, jež má dané ustanovení na mysli. Tomuto výkladu svědčí skutečnost, že při použití § 146 odst. 2 daňového řádu, v případě, kdy v průběhu kontrolního postupu byla celá výše nárokovaného nadměrného odpočtu postupně předepsána jako několik záloh zaokrouhlených na celé stokoruny nahoru, by mohlo dojít k „přeplacení“, tj. součet zaokrouhlených předepsaných záloh by byl vyšší než nárokovaný a po ukončení kontrolního postupu stanovený nadměrný odpočet. To by mělo za následek vznik úroku z prodlení z neoprávněně vrácené nebo jinak použité části zálohy na nadměrný odpočet, tedy z onoho „zaokrouhlovacího rozdílu“.

⁵ Výpočtová tabulka bude přílohou vyrozumění o vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet (viz příloha k tomuto metodickému pokynu – Modelové situace k výpočtu zálohy na nadměrný odpočet).

musí být zpravidla zřejmé z písemností obsažených ve spise (např. výzva k odstranění pochybností, oznámení o zahájení daňové kontroly v omezeném rozsahu, výzva dle § 92 odst. 4 daňového řádu apod.). V souladu s ustanovením § 159 odst. 1 daňového řádu pak musí vyrozumění o vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet obsahovat poučení o možnosti podat námitku podle ustanovení § 159 daňového řádu ve spojení s § 174a odst. 5 daňového řádu.

Čl. VIII.

Test vratitelnosti a vrácení zálohy na nadměrný odpočet

1. **[Vrácení zálohy na nadměrný odpočet]** Záloha na nadměrný odpočet nemá povahu dílčího stanovení daně, jejím zaevidováním na osobní daňový účet daňového subjektu však může vzniknout přeplatek. Částku zálohy předepíše správce daně na osobní daňový účet pro daň z přidané hodnoty. Existuje-li na tomto osobním daňovém účtu nedoplatek, částka zálohy se použije na úhradu tohoto nedoplatku v souladu s ustanovením § 152 daňového řádu. Bude-li pak osobní daňový účet vykazovat přeplatek, bude proveden tzv. test vratitelnosti podle ustanovení § 154 daňového řádu. Bude-li výsledkem testu vratitelnosti vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně daňovému subjektu bez žádosti ve standardní lhůtě 15 dnů podle ustanovení § 174a odst. 4 daňového řádu na účet určený daňovým subjektem v souladu s ustanovením § 155a odst. 3 daňového řádu.
2. **[Žádost o nevrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním zálohy na nadměrný odpočet]** Daňový subjekt je podle ustanovení § 155b odst. 6 daňového řádu oprávněn požádat, aby mu vratitelný přeplatek, o němž zákon stanoví, že se vrací bez žádosti, správce daně nevracel. Pokud správce daně obdrží takovou žádost před vrácením přeplatku, přeplatek nevrátí a ponechá jej na osobním daňovém účtu. Toto ustanovení je obecné, týká se vrácení veškerých vratitelných přeplatků vrácených ex offa, tedy i vrácení vratitelných přeplatků vzniklých v důsledku předepsání zálohy na nadměrný odpočet.⁶

Čl. IX.

Námitka proti postupu správce daně při posouzení vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet

1. **[Námitka]** Ochranou proti konání či nekonání správce daně při posouzení vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet a souvisejícím úkonům, tj. předepsání této zálohy a vrácení či jiné použití přeplatku vzniklého v důsledku jejího předepsání, je námitka podle § 159 daňového řádu. Námitkou lze brojit proti nesprávnému vyčíslení zálohy i proti nečinnosti správce daně spočívající v nepředepsání zálohy. Případný podnět na ochranu před nečinností z důvodu nepředepsání zálohy na nadměrný odpočet bude v souladu s § 159 odst. 6 daňového řádu posouzen jako námitka. Správce daně podanou námitku posoudí a rozhodne o ní dle § 159 odst. 3 daňového řádu. Dojde-li na základě námitky k předpisu zálohy na nadměrný odpočet, správce daně o tom daňový subjekt vyrozumí (samostatným vyrozuměním).
2. **[Námitka, že správce daně nepředepsal zálohu]** Pokud daňový subjekt namítá (jako námitka bude v souladu s § 159 odst. 6 daňového řádu posouzen v této souvislosti i podnět na ochranu před nečinností), že správce daně nepředepsal zálohu na nadměrný odpočet

⁶ Aplikace § 155b odst. 6 je podrobněji popsána v metodickém pokynu k vrácení a převádění přeplatků.

na jeho osobní daňový účet, přestože podmínky vzniku nároku na zálohu byly splněny, a pokud správce daně zároveň zjistí, že z dosavadního stavu kontrolního postupu a ze spisu je zřejmé, že podmínky vzniku nároku na zálohu byly opravdu splněny (např. z vymezení rozsahu daňové kontroly vyplývá, že správce daně nehodlá prověřovat část nadměrného odpočtu ve výši 60 000,- Kč), avšak žádná záloha na nadměrný odpočet nebyla dosud předepsána, správce daně námitce vyhoví a zjedná nápravu tak, že bez zbytečného odkladu předepíše zálohu na nadměrný odpočet ve správné výši na příslušný osobní daňový účet. Ustanovení § 159 odst. 3 daňového řádu sice normuje, že vyhoví-li správce daně námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, v tomto případě však daňový subjekt brojí námitkou proti „nečinnosti“, nikoli proti konkrétnímu úkonu.

3. [Příklad č. 7]

- *Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 100 000,- Kč.*
- *Správce daně zahájí daňovou kontrolu v omezeném rozsahu a vyčíslí část nadměrného odpočtu, kterou nehodlá prověřovat, na 49 000,- Kč. Nárok na zálohu na nadměrný odpočet nevznikne (částka je nižší než 50 000,- Kč).*
- *Správce daně zaznamená posouzení podmínek vzniku nároku na zálohu do spisu.*
- *Daňový subjekt uplatní námitku, že mu vznikl nárok na zálohu na nadměrný odpočet ve výši 60 000,- Kč.*
- *Shledá-li správce daně, že dle spisu měla být záloha vyčíslena na 60 000,- Kč,*
- *vydá rozhodnutí, kterým námitce vyhoví, následně bez zbytečného odkladu zálohu ve výši 60 000,- Kč předepíše, o jejím předpisu daňový subjekt vyrozumí, a vznikne-li zaevidováním zálohy vratitelný přeplatek, vrátí ho daňovému subjektu bez žádosti do 15 dnů ode dne předepsání zálohy na osobní daňový účet. Rozhodnutí a vyrozumění jsou dvě samostatné písemnosti.*

4. **[Námitka, že správce daně předepsal zálohu nižší, než měla být předepsána]** Pokud daňový subjekt namítá, že správce daně předepsal zálohu na nadměrný odpočet v nižší výši, než na kterou v okamžiku předpisu zálohy vznikl daňovému subjektu nárok, a pokud správce daně zároveň zjistí, že z dosavadního stavu kontrolního postupu a ze spisu je zřejmé, že výše nadměrného odpočtu (dosud nepředepsaného ve formě zálohy), kterou nehodlal v okamžiku předpisu zálohy prověřovat, je opravdu vyšší než výše předepsané zálohy (např. z vymezení rozsahu daňové kontroly vyplývá, že správce daně nehodlá prověřovat část nadměrného odpočtu ve výši 80 000,- Kč, avšak záloha na nadměrný odpočet byla předepsána ve výši 50 000,- Kč), námitce vyhoví a zjedná nápravu tak, že bez zbytečného odkladu předepíše „rozdíl“ mezi původně předepsanou zálohou a správnou výší zálohy, a to bez ohledu na výši tohoto rozdílu (viz čl. IV. a příklad č. 4 výše). Ustanovení § 159 odst. 3 daňového řádu sice normuje, že vyhoví-li správce daně námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, i v tomto případě však daňový subjekt fakticky brojí námitkou proti „nečinnosti“, tj. proti skutečnosti, že správce daně nepředepsal „rozdíl“ ve výši 30 000,- Kč. Navíc původní předpis zálohy na nadměrný odpočet zrušit nelze, zákon to nepředpokládá.

5. **[Námitka, že záloha nebyla předepsána a že měla být předepsána ke konkrétnímu datu]** Pokud daňový subjekt namítá (jako námitka bude v souladu s § 159 odst. 6 daňového řádu posouzen v této souvislosti i podnět na ochranu před nečinností), že mu vznikl nárok na zálohu na nadměrný odpočet ve výši 60 000,- Kč a že tuto zálohu požaduje předepsat ke dni zahájení daňové kontroly (respektive jinému konkrétnímu dni), kdy byly podmínky pro vznik nároku na zálohu splněny, a pokud správce daně zároveň sezná, že z dosavadního stavu kontrolního postupu a ze spisu je zřejmé, že podmínky vzniku nároku na zálohu byly splněny ke dni zahájení daňové kontroly a záloha dosud nebyla předepsána (např. z vymezení rozsahu daňové kontroly vyplývá, že správce daně nehodlá

prověřovat část nadměrného odpočtu ve výši 60 000,- Kč, avšak žádná záloha na nadměrný odpočet nebyla dosud předepsána), námitce vyhoví tak, že bez zbytečného odkladu předepíše zálohu na nadměrný odpočet ve výši 60 000,- Kč k datu faktického učinění tohoto předpisu. Tato záloha nemůže být předepsána ke dni zahájení daňové kontroly, neboť, jak bylo uvedeno výše, záloha se vždy předepisuje k datu, ve kterém k předpisu fakticky dojde (viz čl. VI. výše).

6. **[Námitka, že záloha měla být předepsána k dřívějšímu datu]** Pokud daňový subjekt namítá, že záloha mu měla být předepsána dříve (např. z oznámení o zahájení daňové kontroly, doručeného dne 8. 2. 2021, vyplývá, že správce daně nehodlá prověřovat část nadměrného odpočtu ve výši 60 000,- Kč a správce daně předepsal zálohu v této výši na osobní daňový účet daňového subjektu 18. 2. 2021), správce daně námitce nevyhoví. Jak bylo uvedeno výše, záloha se vždy předepisuje k datu, ve kterém k předpisu fakticky dojde (viz čl. VI. výše); namítanou „opožděnost“ evidence zálohy nelze nijak „napravit“.
7. **[Námitka, že záloha neměla být předepsána]** Pokud daňový subjekt namítá, že mu záloha neměla být předepsána, správce daně námitce nevyhoví; předepsanou zálohu na nadměrný odpočet nelze zrušit (vzít zpět). Záloha na nadměrný odpočet je faktickým naplněním požadavku daňového subjektu na vrácení nadměrného odpočtu, deklarovaného jím v daňovém tvrzení, případně dalším uplatněním nároku na odpočet. Daňový subjekt má možnost požádat podle § 155a odst. 6 daňového řádu, aby mu vratitelný přeplatek vzniklý předepsáním zálohy na nadměrný odpočet správce daně nevracel (viz čl. VIII. výše), případně vrácený přeplatek vrátit zpět na svůj osobní daňový účet daně z přidané hodnoty (pokud nemá jiné nedoplatky, vyhne se tím případnému úročení, pokud by nadměrný odpočet nakonec v této části vyměřen nebyl).
8. **[Příklad č. 8]**
 - *Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 100 000,- Kč.*
 - *Správce daně zahájí daňovou kontrolu v omezeném rozsahu a vyčíslí část nadměrného odpočtu, kterou nehodlá prověřovat, na 60 000,- Kč.*
 - *Správce daně zaznamená správním úvahou ohledně splnění podmínek vzniku nároku na zálohu do spisu a předepíše zálohu na nadměrný odpočet ve výši 60 000,-, o jejím předpisu daňový subjekt vyrozumí a vratitelný přeplatek vrátí.*
 - *Daňový subjekt uplatní námitku, že „neprověřovaná část“ nadměrného odpočtu měla být vyčíslena na 45 000,- Kč a nárok na zálohu nevznikl.*
 - *Správce daně vydá rozhodnutí, kterým námitce nevyhoví.*

Čl. X.

Nová námitka po 60 dnech ode dne právní moci předchozího rozhodnutí

1. **[Zákonný interval pro podání námítky]** Námitku proti postupu správce daně při posouzení vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet lze uplatnit kdykoli před stanovením daně, opakovat námitku týkající se téhož daňového odpočtu (tj. daňového odpočtu uplatněného za dané zdaňovací období) však lze pouze v intervalu vymezeném v § 174a odst. 5 daňového řádu: *„Byla-li proti postupu správce daně při posouzení vzniku nároku na zálohu na daňový odpočet podána námitka, lze novou námitku ve věci týkající se téhož daňového odpočtu podat nejdříve po 60 dnech ode dne právní moci rozhodnutí, kterým je rozhodnuto o předchozí námitce.“* Důvodem tohoto omezení je prevence možného zahlcení správce daně a dodržení zásady hospodárnosti a procesní ekonomie. Není tím však dotčeno právo podatele zakotvené v § 73 odst. 4

daňového řádu podání měnit nebo vzít zpět do doby, než správce daně vydá v dané věci rozhodnutí.

2. **[Postup při nedodržení zákonného intervalu pro podání námítky]** V souvislosti s takto vymezeným intervalem pro podání námítky se nabízí otázka, jak postupovat v případě, že daňový subjekt podá další námítku týkající se téhož nadměrného odpočtu před uplynutím intervalu stanoveného v § 174a odst. 5 daňového řádu. Čistě formálním řešením by byl postup dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Správce daně by řízení zahájené takovým podáním zastavil rozhodnutím, proti kterému je připuštěno odvolání. Takový postup však popírá smysl § 174a odst. 5 daňového řádu, kterým je, jak již bylo řečeno, hospodárnost a procesní ekonomie. Namísto ochrany před zahlcením správce daně příliš častým hodnocením splnění podmínek vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet, by takto došlo k zahlcení správce daně prvního stupně z důvodu povinnosti každé takto zahájené řízení zastavovat rozhodnutím a případně i odvolacího orgánu při vedení odvolacího řízení ve vztahu k takovým rozhodnutím. Zákon explicitně nestanoví, že opakovaná námítka podaná před uplynutím intervalu dle § 174a odst. 5 daňového řádu je nepřijatelná. Stanovený interval (jakási ochranná lhůta pro správce daně) je pouhou prevencí zahlcení správce daně. Není tedy proti smyslu tohoto ustanovení, pokud správce daně takové podání přijme, „nechá čekat“ a vyřídí po uplynutí intervalu stanoveného § 174a odst. 5 daňového řádu. Takový postup je v zájmu daňového subjektu, neboť tento nebude nucen opakovat podání jen proto, že ho doručil správci daně třeba o tři dny dříve, a zároveň nejde proti smyslu daného ustanovení, kterým je ochrana správce daně před zahlcením a dodržení zásady hospodárnosti a procesní ekonomie. V případě, že daňový subjekt podá další námítku proti postupu správce daně při posouzení vzniku nároku na nadměrný odpočet vztahující se k témuž nadměrnému odpočtu dříve než po 60 dnech ode dne právní moci rozhodnutí, kterým bylo rozhodnuto o předchozí námítce, správce daně tuto námítku (respektive námítky, pokud jich v této lhůtě přijde více) posoudí po uplynutí této lhůty (bude-li takových dříve podaných námítek více, rozhodne o nich správce daně jedním rozhodnutím). V rozhodnutí o námítce bude v takovém případě většinou vhodné v odůvodnění (při popisu skutkových okolností) uvést skutečnost, že námítka byla podána „předčasně“ a správce daně ji proto posoudil až po uplynutí lhůty podle § 174a odst. 5 daňového řádu. Správce daně též může předepsat zálohu ex offo v případě, kdy po přečtení „předčasně“ podané námítky zjistí, že byly splněny zákonné podmínky pro předepsání další zálohy na nadměrný odpočet, nebo že předepsal původní zálohu ve zjevně nesprávné výši.

Čl. XI.

Aplikace § 174a daňového řádu ve vztahu k celorepublikové působnosti finančních úřadů ke kontrolním postupům (CEP) a k šetření řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty tzv. systémem jedné hlavy (TMÚK)

1. **[Postup při CEP a TMÚK]** Jak již bylo výše uvedeno, záloha na nadměrný odpočet je institut z roviny platební. I za situace, kdy kontrolní postup (tj. postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu) provádí aktivní finanční úřad, tuto zálohu předepisuje a o jejím předpisu vyrozumívá domovský finanční úřad (domovské územní pracoviště).
2. **[Aktivní finanční úřad]** Aktivní finanční úřad vždy, když posoudí vznik nároku na zálohu na nadměrný odpočet a její případnou výši pomocí výpočtové tabulky⁷ (tedy jak v případě, kdy záloha vzniká, tak v případě, kdy nevzniká⁸), předá bez zbytečného odkladu tyto

⁷ Podrobnosti k výpočtové tabulce viz příloha k tomuto metodickému pokynu – Modelové situace k výpočtu zálohy na nadměrný odpočet.

⁸ Např. za situace, kdy je záloha vyčíslena na méně než 50 000,- Kč.

informace (zaznamenané do spisu formou úředního záznamu) domovskému finančnímu úřadu. V případě, kdy je výsledkem posouzení vznik nároku na zálohu na nadměrný odpočet, předá aktivní finanční úřad domovskému finančnímu úřadu současně také podklady k evidenci zálohy na osobní daňový účet daňového subjektu a k vydání vyrozumění o předpisu zálohy. Tyto podklady budou obsahovat vyčíslení zálohy a text „odůvodnění“ vyrozumění. Aktivní finanční úřad nebude v této souvislosti předávat domovskému finančnímu úřadu veškerý spisový materiál vztahující se ke kontrolnímu postupu; je však nezbytné předat ty písemnosti (originály, pokud existují v elektronické podobě, resp. jejich kopie), ze kterých vychází vyrozumění, resp. na které bude ve vyrozumění odkazováno.

3. **[Domovský finanční úřad]** Domovský finanční úřad po předání podkladů bez zbytečného odkladu zálohu (pokud dosáhne výše alespoň 50 000,- Kč, příp. i nižší v situacích popsanych v článku IV.) předepíše na příslušný osobní daňový účet a o předpisu zálohy daňový subjekt vyrozumí. Poté domovský finanční úřad sdělí aktivnímu finančnímu úřadu, že zálohu předepsal a daňový subjekt o tom vyrozuměl.
4. **[Vyřízení námítky]** K vyřízení námítky proti postupu správce daně při posouzení vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet je kompetentní domovský finanční úřad, který si pro vydání rozhodnutí o námitce vyžádá podklady (včetně návrhu na odůvodnění rozhodnutí) od aktivního finančního úřadu, a to bez zbytečného odkladu po doručení námítky. Pokud námitka směřuje pouze proti nesprávně předepsané částce zálohy, tedy za situace, kdy např. ze spisu (z podkladů předaných aktivním finančním úřadem) vyplývá, že výše zálohy byla vyčíslena na 100 000,- Kč, avšak domovský finanční úřad omylem předepsal 80 000,- Kč, pak domovský finanční úřad rozhodne o námitce bez součinnosti s aktivním finančním úřadem. Jestliže je námitka podána daňovým subjektem přímo aktivnímu finančnímu úřadu, je tento úřad povinen ji domovskému finančnímu úřadu postoupit podle § 75 daňového řádu z důvodu hospodárnosti již včetně podkladů a návrhu na odůvodnění rozhodnutí.
5. **[Předávání informací a podkladů]** Informace a podklady jsou předávány/vyměňovány shodným způsobem, jakým jsou předávány obecně v rámci CEP (např. v případě podkladů k zajišťovacím příkazům). Texty odůvodnění u vyrozumění a rozhodnutí jsou předávány z aktivního na domovský finanční úřad též v editovatelném formátu (doc / docx). V souladu s metodickými materiály vztahujícími se obecně k CEP/TMÚK je povinnost výměny informací a podkladů oboustranná, tedy v případě, kdy obdrží domovský finanční úřad informaci (podání), která může mít vliv na posouzení vzniku nároku na zálohu na nadměrný odpočet (např. neúčinné dodatečné daňové přiznání), předá ji bez zbytečného odkladu aktivnímu finančnímu úřadu.

Čl. XII.

Vypořádání zálohy na nadměrný odpočet při stanovení daně

1. **[Vypořádání zálohy v rozhodnutí o stanovení daně]** Předepsal-li správce daně v průběhu vyměřovacího (doměřovacího) řízení zálohu (případně více záloh) na nadměrný odpočet, musí ji dle ustanovení § 174b daňového řádu následně zohlednit při stanovení daně. Ve výroku rozhodnutí o stanovení daně vydaném po ukončení kontrolního postupu se správce daně vypořádá s výší stanovené zálohy na nadměrný odpočet a určí částku, která má být v důsledku tohoto vypořádání daňovému subjektu vrácena, nebo daňovým subjektem uhrazena. Správce daně určí tuto částku vzájemným porovnáním výše stanovené daně a vrácené nebo jinak použité zálohy. Tento výpočet je prováděn čistě z pohledu debetní strany osobního daňového účtu (strana „má dáti“), posouzení stavu

na kreditní straně osobního daňového účtu daňového subjektu je rozhodující až při navazujícím započtení stanovené daně a zálohy.

2. [Částka vrácené či jinak použité zálohy na nadměrný odpočet je nižší než stanovený nadměrný odpočet nebo je mu rovna]

- Rozdíl mezi stanoveným nadměrným odpočtem a vrácenou či jinak použitou zálohou na nadměrný odpočet je kladné číslo nebo 0. Takto vyčíslená částka bude podrobena testu vratitelnosti (nebude-li se rovnat 0 Kč) a případný vratitelný přeplatek bude vrácen daňovému subjektu ve standardní lhůtě či jinak použit v jeho prospěch (dle § 152, § 154 a § 155 daňového řádu).
- Splatnost jednotlivých „položek“, tedy zálohy na nadměrný odpočet a „zbylé“ části stanoveného nadměrného odpočtu, není dotčena, tedy záloha na nadměrný odpočet je splatná v souladu s ustanovením § 174a odst. 4 daňového řádu do 15 dnů ode dne jejího předepsání, „zbylá“ část stanoveného nadměrného odpočtu je pak podle ustanovení § 155b odst. 3 písm. a) daňového řádu splatná do 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Případné prodlení s vrácením finančních prostředků ze strany správce daně se tak reparuje úrokem z vratitelného přeplatku od jiného data u zálohy a jiného u zbývajících částí nadměrného odpočtu.

3. [Příklad č. 9]

- *Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 100 000,- Kč.*
- *Správce daně zahájí postup k odstranění pochybností a vyčíslí zálohu na nadměrný odpočet za zdaňovací období duben 2021 ve výši 80 000,- Kč. V důsledku zaevidování této zálohy vznikne vratitelný přeplatek ve výši 80 000,- Kč, který bude daňovému subjektu ve lhůtě vrácen.*
- *Po ukončení postupu k odstranění pochybností bude vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty, kterým bude za zdaňovací období duben 2021 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 100 000,- Kč.*
- *Správce daně započte vrácenou zálohu ($100\,000 - 80\,000 = 20\,000$) a „zbytek“ nadměrného odpočtu ve výši 20 000,- Kč vrátí daňovému subjektu do 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru.*

4. [Částka vrácené či jinak použité zálohy na nadměrný odpočet je vyšší než stanovený nadměrný odpočet]

- Rozdíl mezi stanoveným nadměrným odpočtem a vrácenou či jinak použitou zálohou na nadměrný odpočet je záporné číslo. Takto vyčíslenou částku je daňový subjekt podle § 174b odst. 3 daňového řádu povinen uhradit do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. V tomto případě vzniká daňovému subjektu sekundární povinnost uhradit úrok z prodlení v souladu s ustanovením § 252 odst. 1 písm. b) daňového řádu.
- Po úhradě „rozdílu“ předepíše správce daně úrok z prodlení z neoprávněně vrácené nebo jinak použité části zálohy na nadměrný odpočet podle ustanovení § 252 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tedy ode dne vrácení, použití nebo převedení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku předepsání zálohy na daňový odpočet do dne úhrady této částky na účet správce daně. Bylo-li předepsáno záloh více, pak se „přeplacená“ částka se úročí způsobem popsáním v příkladu č. 12 níže.

5. [Příklad č. 10]

- *Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 100 000,- Kč.*

- Správce daně zahájí daňovou kontrolu v omezeném rozsahu a vyčíslí zálohu na nadměrný odpočet na 80 000,- Kč. V důsledku zaevidování této zálohy vznikne vratitelný přeplatek ve výši 80 000,- Kč, který je daňovému subjektu ve lhůtě vrácen.
- Po ukončení daňové kontroly je vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2021, kterým je vyměřen nadměrný odpočet ve výši 60 000,- Kč.
- Správce daně započte vrácenou zálohu ($60\,000 - 80\,000 = -20\,000$) a uloží daňovému subjektu povinnost uhradit „rozdíl“ ve výši 20 000,- Kč na účet správce daně do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru.
- Správce daně po úhradě „rozdílu“ předepíše úrok z prodlení z částky 20 000,- Kč, který běží ode dne vrácení zálohy na nadměrný odpočet do dne úhrady „rozdílu“ na účet správce daně.

6. [Příklad č. 11]

- Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 150 000,- Kč.
- Správce daně zahájí postup k odstranění pochybností a vyčíslí zálohu č. 1 na nadměrný odpočet na 70 000,- Kč. V důsledku zaevidování této zálohy vznikne vratitelný přeplatek ve výši 70 000,- Kč, který je daňovému subjektu ve lhůtě vrácen.
- Dojde k přechodu do daňové kontroly v omezeném rozsahu a v jejím průběhu vznikne daňovému subjektu nárok na zálohu č. 2 na nadměrný odpočet, kterou správce daně vyčíslí na 50 000,- Kč. V důsledku zaevidování této zálohy vznikne vratitelný přeplatek ve výši 50 000,- Kč, který je daňovému subjektu ve lhůtě vrácen.
- Po ukončení daňové kontroly je vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2021, kterým je vyměřen nadměrný odpočet ve výši 90 000,- Kč.
- Správce daně započte obě vrácené zálohy ($90\,000 - 70\,000 - 50\,000 = -30\,000$) a uloží daňovému subjektu povinnost uhradit „rozdíl“ ve výši 30 000,- Kč na účet správce daně do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru.
- Správce daně po úhradě „rozdílu“ předepíše úrok z prodlení z částky 30 000,- Kč, který běží ode dne vrácení druhé zálohy na nadměrný odpočet do dne úhrady „rozdílu“ na účet správce daně.

7. [Příklad č. 12]

- Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 150 000,- Kč.
- Správce daně zahájí postup k odstranění pochybností a vyčíslí zálohu č. 1 na nadměrný odpočet na 70 000,- Kč. V důsledku zaevidování této zálohy vznikne vratitelný přeplatek ve výši 70 000,- Kč, který je daňovému subjektu ve lhůtě vrácen.
- Dojde k přechodu do daňové kontroly v omezeném rozsahu a v jejím průběhu vznikne daňovému subjektu nárok na zálohu č. 2 na nadměrný odpočet, kterou správce daně vyčíslí na 50 000,- Kč. V důsledku zaevidování této zálohy vznikne vratitelný přeplatek ve výši 50 000,- Kč, který je daňovému subjektu ve lhůtě vrácen.
- Po ukončení daňové kontroly je vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2021, kterým je vyměřen nadměrný odpočet ve výši 60 000,- Kč.
- Správce daně započte obě vrácené zálohy ($60\,000 - 70\,000 - 50\,000 = -60\,000$) uloží daňovému subjektu povinnost uhradit „rozdíl“ ve výši 60 000,- Kč na účet správce daně do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru.

- *Správce daně po úhradě „rozdílu“ předepíše úrok z prodlení z částky neoprávněně vyplacených záloh následujícím způsobem. Úrok z částky zálohy č. 2 (50 000,- Kč) běží ode dne vrácení zálohy č. 2 do dne úhrady „rozdílu“ na účet správce daně. Zbytek „rozdílu“ ve výši 10 000,- Kč je částí zálohy č. 1 a úrok z této částky běží ode dne vrácení zálohy č. 1 do dne úhrady „rozdílu“ na účet správce daně.*

8. [Je stanovena vlastní daňová povinnost]

- *Daňový subjekt je vedle vyměřené (doměřené) daně povinen uhradit též částku vrácené či jinak použité zálohy na nadměrný odpočet. Daňovému subjektu v tomto případě vzniká sekundární povinnost zaplatit nejen úrok z prodlení podle ustanovení § 252 odst. 1 písm. a) daňového řádu od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby, ale i úrok z prodlení v souladu s ustanovením § 252 odst. 1 písm. b) daňového řádu z neoprávněně vrácené nebo jinak použité zálohy na nadměrný odpočet ode dne jejího vrácení či jiného použití do dne její platby.*
- *Po úhradě vrácené zálohy na účet správce daně předepíše správce daně úrok z prodlení z neoprávněně vrácené nebo jinak použité zálohy na nadměrný odpočet podle ustanovení § 252 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tedy ode dne vrácení, použití nebo převedení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku předepsání zálohy na daňový odpočet do dne úhrady této částky na účet správce daně.*

9. [Příklad č. 13]

- *Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2021, ve kterém uplatní nárok na nadměrný odpočet ve výši 60 000,- Kč.*
- *Správce daně zahájí daňovou kontrolu v omezeném rozsahu a vyčíslí zálohu na nadměrný odpočet 50 000,- Kč. V důsledku zaevidování této zálohy vznikne vratitelný přeplatek ve výši 50 000,- Kč, který je daňovému subjektu ve lhůtě vrácen.*
- *Po ukončení daňové kontroly je vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2021, kterým je vyměřena daň z přidané hodnoty (vlastní daň) ve výši 5 000,- Kč.*
- *Daňovému subjektu vzniká vedle povinnosti uhradit daň ve výši 5 000,- Kč také povinnost uhradit částku vrácené zálohy ve výši 50 000,- Kč na účet správce daně do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru.*
- *Po uhrazení vyměřené daně předepíše správce daně úrok z prodlení podle ustanovení § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tedy od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby (z částky,- 5 000 Kč).*
- *Po úhradě vrácené zálohy na účet správce daně předepíše správce daně úrok z prodlení z neoprávněně vrácené nebo jinak použité zálohy na nadměrný odpočet podle ustanovení § 252 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tedy ode dne vrácení, použití nebo převedení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku předepsání zálohy na daňový odpočet do dne její úhrady (z částky 50 000,- Kč).*

Čl. XIII.

Úrok z daňového odpočtu

Do § 254a daňového řádu byl v souvislosti se zavedením institutu zálohy na daňový odpočet doplněn mimo jiné odst. 4, který upravuje vztah úroku z daňového odpočtu a zálohy na daňový odpočet. Je zde vyjádřeno logické pravidlo, že za část finančních prostředků, které byly daňovému subjektu vráceny či v jeho prospěch jinak použity, kompenzace nenáleží. **Z části nadměrného odpočtu ve výši zálohy na nadměrný odpočet tak nevzniká úrok z daňového odpočtu ode dne vrácení zálohy na nadměrný odpočet či jejího použití nebo převedení, nejpozději do uplynutí lhůty pro její vrácení.** Úrok z daňového odpočtu

nevzniká ani v případě, že je vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku předepsání zálohy na nadměrný odpočet ponechán na osobním daňovém účtu na základě žádosti daňového subjektu podle ustanovení § 155b odst. 6 daňového řádu.

Čl. XIV. Přechodné ustanovení

K ustanovením § 174a až § 174b daňového řádu se nevztahují žádná přechodná ustanovení. Správce daně bude tedy ve vztahu ke kontrolním postupům zahájeným před 1. 1. 2021 postupovat takto: Byl-li před vyměřením daně zahájen kontrolní postup podle dosavadních právních předpisů a pokračuje-li tento postup po dni účinnosti daňového řádu, ve znění zákona č. 283/2020 Sb., tj. po 31. 12. 2020, správce daně posoudí nárok daňového subjektu na zálohu na nadměrný odpočet podle § 174a daňového řádu. Shledá-li správce daně, že daňovému subjektu nárok na zálohu na nadměrný odpočet ze zákona vzniká, bude postupovat v souladu s ustanoveními § 174a a 174b daňového řádu.

Čl. XV. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti 6. pracovním dnem po jeho podpisu.

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

Příloha:

Modelové situace k výpočtu zálohy na nadměrný odpočet

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 18 Ministerstva financí
Odboru 32 Ministerstva financí
Odboru 39 Ministerstva financí
Generálnímu ředitelství cel