



Sekce právní

Č. j.: 38564/19/7700-10124-205178

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

METODICKÝ POKYN
k aplikaci § 254 daňového řádu

Generální finanční ředitelství vydává tento metodický pokyn jako reakci na obdržené dotazy týkající se aplikace § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“), jak obecně, tak i ve vztahu k Metodickému pokynu k aplikaci ustálené judikatury správních soudů ohledně úroku z neoprávněného jednání správce daně vedeného pod č. j. 60589/18/7700-10126-702909 (dále také jako „Pokyn k aplikaci § 254 DŘ z NO“), a aplikaci § 254a daňového řádu.

Jednotlivé metodické dotazy a odpovědi na ně jsou dle obsahu sloučeny do tematických celků.

1. [Vztah jednotlivých metodických pokynů k § 254 daňovému řádu]

Dotaz finančního úřadu směřoval k otázce platnosti Metodiky vydané na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 23. až 25. 5. 2012, č. j. 19240/12/2111-011654 ze dne 9. 8. 2012 (část „Úrok z neoprávněného jednání správce daně - § 254 daňového řádu“, bod B., str. 9 - 11) a Prezentaci „Úrok § 254 daňového řádu“, která je přílohou k zápisu z porady metodiků daňového procesu konané ve dnech 12. až 14. 11. 2014 ve VZ Vltava Smilovice č. j. 63847/14/7100-40123-050030 ze dne 11. 12. 2014.

V daném případě se jednalo o definici částky, ze které náleží daňovému subjektu úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

Obecně platí, že pozdější metodika upřesňuje nebo mění metodiku předchozí. V nově vydávaných metodických pokynech je naší snahou uvést čísla jednacích či odkazy na metodická stanoviska, která již neplatí.

Metodická stanoviska a pokyny týkající se aplikace § 254 daňového řádu vznikala a nadále vznikají jednak v návaznosti na problémy a otázky, které přinášela a stále přináší praxe, a jednak s ohledem na závěry vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále také jako „NSS“). V důsledku tohoto vývoje dochází průběžně ke zpřesňování, ale i ke změně jednotlivých závěrů.

2. [Oprava příkladu v Pokynu k aplikaci § 254 DŘ z NO] Pro konec úročení a vrácení nadměrného odpočtu (dále také „NO“) je v Pokynu k aplikaci § 254 DŘ z NO uvedena 15denní lhůta, jejíž počátek se odvíjí od **účinnosti** rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno (§ 254 odst. 3 daňového řádu, Čl. III bod 3. Pokynu k aplikaci § 254 DŘ z NO). V textu příkladu (Čl. III. 1. bod 4. Pokynu k aplikaci § 254 DŘ z NO - strana 5) je pak lhůta chybně počítána ode dne **vydání** rozhodnutí. Tato

nesrovnalost se opravuje tak, že v příkladu na straně 5 Pokynu k aplikaci § 254 DŘ z NO bude 15denní lhůta počítána ode dne **účinnosti** rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno, nebo prohlášeno za nicotné:

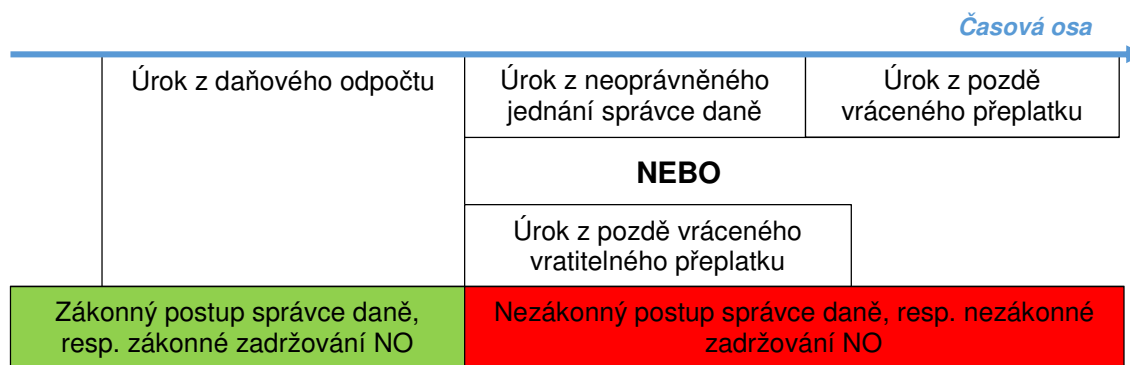
Př. DAP DPH podáno dne 25. 4. 2018 na NO 150, dne 21. 5. 2018 zahájen POP, dne 13. 6. 2018 vydán PLVY na NO 100, 13. 7. 2018 poslední den zákonné lhůty pro vrácení NO 100, NO 100 vrácen dne 20. 6. 2018, včas podáno odvolání, dne 23. 8. 2018 **účinnost** rozhodnutí o odvolání s tím, že PLVY byl nezákonný a NO měl být stanoven v částce dle DAP ve výši 150, dne 13. 9. 2018 vrácen rozdíl NO 50. Konec zákonné 15denní lhůty pro vrácení rozdílu NO 50 (dle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu) nastal dne 7. 9. 2018 (SD tedy vrátil vratitelný přeplatek po uplynutí zákonné lhůty), úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu bude přiznán **z NO 50 od 14. 7. 2018 do 7. 9. 2018 včetně**.

3. [Povaha úroků dle § 155 odst. 5, § 254 a § 254a daňového řádu a vyloučení souběhu těchto úroků] Úrok podle ustanovení **§ 254a** daňového řádu má funkci finanční kompenzace za nevrácení daňového odpočtu do uplynutí zákonem stanovené doby. Skutečnost, že daňový odpočet nebyl daňovému subjektu vrácen, není v rozporu se zákonem, nýbrž je následkem zákonem předvídaného postupu (typicky prováděného kontrolního postupu). Z tohoto důvodu nelze vnímat úrok z daňového odpočtu jako sankci.¹

Na úrok vznikající podle **§ 254** daňového řádu je třeba pohlížet jako na paušalizovanou náhradu škody odrážející cenu finančních prostředků v čase. Jedná se tedy o určitou sankci za nezákonné jednání správce daně.

Úrok dle **§ 155 odst. 5** daňového řádu je úrokem z pozdě vráceného vratitelného přeplatku a je speciální sankcí za „nečinnost“ správce daně při vrácení částky, která náleží daňovému subjektu a která je zároveň v daném okamžiku evidována na osobním daňovém účtu již jako vratitelný přeplatek, tzn. účelem této sankce není odškodnit daňový subjekt za to, že nebyla daň stanovena v souladu se zákonem, ale naopak za to, že částku, pro níž byly splněny všechny podmínky vratitelnosti, a měla být proto vrácena, správce daně nevrátil v zákonem stanovené lhůtě.

Časová posloupnost vzniku jednotlivých úroků je naznačena v následujícím příkladu, který se týká stanoveného, daňovým subjektem nárokovaného, nadměrného odpočtu (pochopitelně ne vždy dochází ke vzniku všech typů úroků).



Z povahy jednotlivých typů úroků je patrné, že správce daně buď zadržuje nadměrný odpočet zákonně (§ 254a daňového řádu), nebo nezákonně (§ 254 daňového řádu), případně nevrátí vzniklý vratitelný přeplatek včas (§ 155 odst. 5 daňového řádu), a proto

¹ Viz sněmovní tisk 873, 7. volební období, <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=873&CT1=0>.

není možné, aby všechny typy úroků vznikaly současně z jedné částky či její části, viz Čl. IV Odůvodnění, část „K úroku z NO“, 5. odstavec a schéma k příkladu na str. 5 v příloze k Pokynu k aplikaci § 254 DŘ z NO.

Již z textu jednotlivých ustanovení je patrné, že nemůže dojít k souběhu jednotlivých typů úroků. Úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu náleží daňovému subjektu jen za nepřiměřeně dlouhou dobu prověřování (kontrolním postupem) nadměrného odpočtu, tzn. jen do té doby, než je daň (nadměrný odpočet) stanovena (myšleno: stanovena, byť třeba jen nepravomocně, poprvé po ukončení kontrolního postupu; tzn. stanovena platebním výměrem, nikoli až např. rozhodnutím o odvolání), plus za dobu, než je stanovený nadměrný odpočet fakticky vrácen daňovému subjektu nebo použit na úhradu nedoplatku (nejdéle však do uplynutí zákonné lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku daňovému subjektu). Po tomto okamžiku již nedochází ke vzniku nároku na úrok z daňového odpočtu.

V případě, že je již nadměrný odpočet stanoven (v daném případě je za den stanovení považován den vydání platebního výměru) a zároveň uplyne doba pro jeho vrácení (vrácení vratitelného přeplatku) a správce daně přesto vratitelný přeplatek daňovému subjektu nevrátil, má daňový subjekt od marného uplynutí zákonné lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu nárok na úrok z pozdě vráceného vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu.

Obdobně jako nárok na úrok z pozdě vráceného vratitelného přeplatku i nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně nemůže vzniknout dříve, než je stanovena daň, tzn., je-li následně rozhodnutí správce daně prohlášeno za nezákonné (nicotné), náleží daňovému subjektu za dobu nezákonného zadržování částky daně úrok. Z uvedeného je zřejmé, že zákonné prověřování nadměrného odpočtu až do doby stanovení daně a rovněž zákonem stanovená lhůta pro vrácení případného vratitelného přeplatku plynoucího ze stanoveného nadměrného odpočtu nemůže být předmětem vzniku nároku na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

Další možná situace, která může nastat v souvislosti s otázkami ve věci souběhu jednotlivých úroků, je řešena v následujícím příkladu:

Př.

Daňovému subjektu byla zajišťovacím příkazem vydaným dne 5. 6. 2018 v souladu s § 167 DŘ uložena povinnost složit jistotu, kterou daňový subjekt jeden den před vykonatelností zajišťovacích příkazů dobrovolně v plné výši uhradil (dne 7. 6. 2018).

Rozsudkem NSS byl zajišťovací příkaz z důvodu nezákonnosti zrušen. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 10. 4. 2019.

Dne 13. 5. 2019 daňový subjekt učinil podání, kterým se domáhal vrácení uhrazené jistoty. Správce daně předmětnou částku vrátil dne 15. 5. 2019.

Za dobu nezákonného zadržování uhrazené jistoty bude daňovému subjektu vznikat úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 DŘ, a to ode dne 9. 6. 2018 (= den po splatnosti jistoty v zajišťovacích příkazech) do 25. 4. 2019 včetně (= 15 dnů ode dne nabytí právní moci rozsudku NSS). Ode dne 26. 4. 2019 do dne 15. 5. 2019 včetně bude daňovému subjektu vznikat úrok z pozdě vráceného vratitelného přeplatku, protože k vrácení uhrazené jistoty došlo po lhůtě stanovené v § 254 odst. 4 DŘ.

4. [Úrok dle § 254 daňového řádu z NO + zvláštní případy v ZDPH] Pokyn k aplikaci § 254 DŘ z NO upravuje výlučně oblast přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v případě, že na základě opravných či dozorčích prostředků nebo rozhodnutí soudu je daňovému subjektu přiznán nadměrný odpočet. Nadměrný odpočet je definovaný v ust. § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění

pozdějších předpisů (dále také „ZDPH“), a rozumí se jím daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně (daní na vstupu) za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně.

Ačkoliv v případě vratek daně podle § 80 až § 83, § 85 a § 86 ZDPH má vracená daň charakter odpočtu daně (§ 2 odst. 4 daňového řádu), nikoli však nadměrného odpočtu ve smyslu § 4 odst. 1 písm. d) ZDPH, bude i v těchto případech použit analogický postup jako u nadměrného odpočtu. A proto pokud dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení výše vratky daně podle shora uvedených institutů vracení daně, vznikne (při splnění ostatních zákonných podmínek) i nárok na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

Pro vracení daně podle ustanovení § 80, § 81, § 83, § 85 a § 86 ZDPH je společným znakem skutečnost, že není stanovena lhůta pro podání daňového přiznání nebo žádosti. Pro jednotlivé instituty vracení daně jsou uvedeny lhůty, do kdy lze uplatnit nárok na vratku daně nebo k jakému datu nárok na vrácení daně zaniká. Pro vracení daně dle § 82a a § 82b ZDPH jsou lhůty pro vrácení stanovené Směrnicí Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008 a jsou odlišné od lhůt dle českého daňového řádu a českého ZDPH. Z toho důvodu musí být specifická lhůta vzata v úvahu při posuzování vzniku nároku na přiznání úroku dle § 254 daňového řádu.

Nabytím účinnosti zákona č. 80/2019 Sb., kterým byl novelizován ZDPH, došlo v § 86a odst. 2 ZDPH ke sjednocení lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku z titulu vyměření nároku na vrácení daně, není-li mezinárodní smlouvou nebo unijním předpisem stanovena lhůta jiná (viz výše k § 82a a § 82b ZDPH). Vratitelný přeplatek vznikne poté, co přeplatek vzniklý na základě vyměření nároku na vrácení daně z přidané hodnoty projde tzv. testem vratitelnosti podle § 154 daňového řádu.

Podle § 86a odst. 2 ZDPH *„Vznikne-li v důsledku vyměření nároku na vrácení daně vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně daňovému subjektu bez žádosti do 30 dnů od tohoto vyměření.“* Poslední den této lhůty je rozhodný pro určení počátku úročení. Úrok bude přiznán ode dne následujícího po uplynutí zákonné lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku do jeho vrácení, nejdéle však do patnáctého dne lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku dle § 254 odst. 3 daňového řádu (části III. 1. Nadměrný odpočet DPH odst. 4. Pokynu k aplikaci § 254 DR z NO).

5. [Podmínky a relevantní doba pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně] Úrok z neoprávněného jednání správce daně se přiznává daňovému subjektu, který byl příjemcem rozhodnutí, jež bylo později, tj. v rámci odvolacího řízení, přezkumného řízení nebo v řízení ve správním soudnictví, z důvodu nesprávného postupu správce daně či pro nezákonnost zrušeno, změněno, nebo které bylo prohlášeno nicotným.

Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu **nevzniká** z částky uhrazené daně **před datem splatnosti**, přičemž, pokud je u daně stanoven náhradní den splatnosti, pak nárok na předmětný úrok nevzniká z uhrazené daně **před datem stanovené náhradní splatnosti**².

² Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 192/2017 ze dne 18. září 2018, nelze přiznat úrok podle § 254 daňového řádu u daně stanovené nevykonatelným platebním výměrem, popř. dodatečným platebním výměrem před splatností daně: „... Ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je třeba splnění dvou podmínek, tj. 1) dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně a 2) již nastala splatnost nesprávně stanovené daně, resp. došlo k její úhradě, v případě zaplacení po splatnosti. První z podmínek byla splněna, neboť rozhodnutí správce daně bylo pro jeho nezákonnost zrušeno. Nejvyšší správní soud se proto zabýval otázkou, zda se nesprávně stanovená daň stala splatnou.“

Z výše uvedeného plyne, že přiznání úroku dle § 254 daňového řádu ze stanovených, avšak v důsledku podaného odvolání nesplatných a nevykonatelných částek, které daňový subjekt dobrovolně uhradil správci daně, úrok z neoprávněného jednání správce daně do dne uplynutí náhradní splatnosti daně daňovému subjektu nenáleží.

Relevantní doba pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně tedy počíná běžet dnem následujícím po dni splatnosti daně (myšleno jak původní splatnosti, tak náhradní, byla-li stanovena), nebo dnem úhrady, byla-li nesprávně stanovená daň uhrazena po dni splatnosti, a končí dnem vrácení, tj. dnem odepsání finančních prostředků z osobního daňového účtu daňového subjektu, nebo dnem použití přeplatku na nedoplatek, nejpozději však posledním dnem patnáctidenní lhůty pro vrácení přeplatku dle § 254 odst. 3 daňového řádu.

Správce daně je povinen vrátit uhrazenou částku daně, původně stanovenou nezákonným či nicotným rozhodnutím, ex officio dle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu, tj. do 15 dnů od účinnosti zrušujícího rozhodnutí a v této lhůtě i předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně.

Dojde-li k vrácení takového přeplatku po patnáctidenní lhůtě, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Přeplatek vzniklý přiznáním úroku z vratitelného přeplatku vrací správce daně na žádost.

Př. 1

Dotaz FÚ:

Daňový subjekt si v daňovém přiznání uplatnil nadměrný odpočet, na základě postupu k odstranění pochybností však správce daně vyměřil daňovou povinnost. Následně bylo v rámci odvolacího řízení rozhodnutí o stanovení daně zrušeno pro nezákonnost a daňovému subjektu byl vyměřen původně tvrzený nadměrný odpočet. Domníváme se, že úrok bude vznikat dílem pro částku tvrzeného nadměrného odpočtu ode dne následujícího po uplynutí zákonné lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu a dílem pro částku uhrazené vyměřené daně pak ode dne úhrady této daně.

Odpověď' GFR:

Daňovému subjektu vznikne nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky přiznaného nadměrného odpočtu v odvolacím řízení, ve kterém byl platební výměr na daň

[8] Tato otázka přímo souvisí s další námitkou stěžovatelky, která spočívá v tom, zda rozhodnutí správce daně bylo předběžně vykonatelné a správce daně tak mohl přistoupit k vymáhání daňové povinnosti, pokud by uloženou povinnost nesplnila dobrovolně. K tomu se vyjadřoval již krajský soud v rámci vypořádání žalobních bodů. Obecně pro daňové řízení platí, že odvoláním je napadené rozhodnutí předběžně vykonatelné, a to uplynutím lhůty k plnění. Podle § 103 odst. 2 daňového řádu platí, že „[r]ozhodnutí, které je účinné, je vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena“. Vykonatelnost rozhodnutí tedy podle daňového řádu nastává ve dvou případech, za kumulativního splnění následující kombinace podmínek: A) účinnost rozhodnutí + nemožnost odvolání + uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena, B) účinnost rozhodnutí + absence odkladného účinku + uplynutí lhůty k plnění, pokud byla stanovena. Proti rozhodnutí v přezkumném řízení bylo možné se odvolat, proto na daný případ dopadá případ B). Stěžovatelka byla seznámena s rozhodnutím a jeho obsahem, tudíž rozhodnutí bylo účinné (§ 101 odst. 5 věta druhá daňového řádu). Odkladný účinek vylučuje § 109 odst. 5 daňového řádu, podle nějž platí, že „[o]dvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak.“ Správce daně tudíž stěžovatelku poučil v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu, pokud uvedl, že podané odvolání nemá odkladný účinek. Lhůtu splatnosti daňového doměrku správce daně navázal v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu na okamžik nabytí právní moci. Přímo ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno: „Částka ve výši ... je splatná v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozhodnutí“. Vzhledem ke skutečnosti, že rozhodnutí v přezkumném řízení nenabývalo právní moci, stanovená lhůta k plnění 15 dnů nikdy nepočala plynout. Jelikož neuplynula stanovená lhůta k plnění, nebyla splněna jedna z podmínek pro to, aby nastala vykonatelnost rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně tedy nebylo vykonatelné a stěžovatelka se tudíž nemusela obávat vymáhání splnění daňové povinnosti ze strany správce daně, neboť doměřená daň nebyla splatnou. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně tak stěžovatelce nevznikl, neboť nenastala splatnost daně a nebyla tak splněna druhá ze zákonných podmínek. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud také v dříve posuzované věci, viz rozsudek ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS.“

zrušen pro nezákonnost, ode dne následujícího po uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení do dne vyplacení (odepsání z účtu správce daně), nejpozději k poslednímu dni 15denní lhůty dle § 254 odst. 3 daňového řádu.

Z titulu dobrovolné úhrady nezákonně stanovené daně nárok na úrok nebude přiznáván, protože daňovému subjektu nevznikla povinnost tuto nezákonně stanovenou daň uhradit, resp. rozhodnutí o této dani nenabýlo právní moci, a tudíž ani nepočala běžet lhůta pro placení daně, čímž nenastala splatnost daně, viz rozsudek sp. zn. 9 Afs 192/2017 ze dne 18. září 2018.

ALE POZOR!

Dotaz FÚ:

Jak bude stanoven úrok z nadměrného odpočtu v případě, že byla daňovému subjektu stanovena nezákonně daň z přidané hodnoty, kterou subjekt uhradil v náhradní lhůtě splatnosti? V soudním řízení správním bylo zrušeno rozhodnutí o odvolání a věc vrácena k dalšímu řízení. V odvolacím řízení byl platební výměr změněn tak, že byl přiznán (daňovým subjektem původně nárokován) nadměrný odpočet.

Odpověď GFR:

Daňovému subjektu vznikne nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky přiznaného nadměrného odpočtu v odvolacím řízení, ve kterém byl platební výměr na daň zrušen pro nezákonnost, ode dne následujícího po uplynutí „původní“ zákonné lhůty pro jeho vrácení do dne vyplacení (odepsání z účtu správce daně), nejpozději k poslednímu dni 15denní lhůty dle § 254 odst. 3 daňového řádu, tj. do 15 dnů od právní moci rozhodnutí (tj. účinnosti rozhodnutí OFŘ). Z titulu úhrady nezákonně stanovené daně vznikne daňovému subjektu nárok na úrok ode dne následujícího po náhradní splatnosti daně, případně ode dne úhrady, byla-li stanovena daň uhrazena později, až do vrácení nebo převedení předmětné částky daně na nedoplatek.

Př. 2

Dotaz FÚ:

Jak bude stanoven úrok z nadměrného odpočtu v případě, že zrušením nezákonného rozhodnutí nevznikne nárok na vyplacení nadměrného odpočtu, protože existuje nedoplatek na téže nebo jiné dani. Vznikne v takovém případě nárok na úrok podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu?

Odpověď GFR:

Úrok z neoprávněného jednání správce daně vznikne i v situaci, kdy zrušením nezákonného rozhodnutí nevznikne nárok na vrácení nadměrného odpočtu (nevznikne vratitelný přeplatek), protože i v tomto případě bylo rozhodnutí zrušeno z důvodu nezákonnosti a správce daně právě nepřiznáním NO v zákonné výši pochybil. Jinak řečeno, úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká bez závislosti na tom, zda daňovému subjektu vznikne nárok na vrácení NO či nikoliv. Je tedy třeba rozlišovat právní pojmy „nadměrný odpočet“ (§ 4 odst. 1 písm. d) ZDPH), „přeplatek“ (§ 154 odst. 1 daňového řádu) a „vratitelný přeplatek“ (§ 155 odst. 2 daňového řádu).

Pro úplnost je nutno uvést, že přijetím výše uvedeného závěru dochází opět ke změně dříve prezentovaných stanovisek, kde za „den splatnosti“ uvedeném v odst. 1 § 254 DŘ byl považován původní den splatnosti daně. Toto se týká např. již výše zmíněné Prezentace „Úrok § 254 daňového řádu“, která je přílohou k zápisu z porady metodiků daňového procesu konané ve dnech 12. až 14. 11. 2014 ve VZ Vltava Smilovice č. j. 63847/14/7100-40123-050030 ze dne 11. 12. 2014 (snímky č. 8 a 9) a dále např. Metodického pokynu k postupu správce daně v případě uplynutí lhůty pro stanovení daně č. j. 21823/18/7700-10126-050167 ze dne 1. 2. 2019. Přestože cílem pokynu bylo především sjednotit postup

pro případy, kdy nedošlo ke stanovení daně ve lhůtě podle § 148 daňového řádu, jsou zde zároveň zmíněny situace, ve kterých daňovému subjektu vznikne nárok na úrok.

V otázkách týkajících se doby, za kterou úrok daňovému subjektu náleží, příklady vycházely z tehdy platných metodických pokynů k aplikaci § 254 daňového řádu, proto nyní je třeba tyto příklady vnímat optikou nově učiněného závěru, tzn., nárok na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu by daňovému subjektu vznikl nejdříve až ode dne následujícího po dni náhradní splatnosti daně.

Kromě již metodicky upravených skutečností, kdy při splnění výše uvedených podmínek vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, je třeba upozornit na další situace, kdy dochází ke vzniku nároku na úrok podle § 254 daňového řádu.

Předmětem nároku na výše uvedený úrok jsou:

A. Příslušenství nesouvisející se změnou vlastní daně

- **Úrok z prodlení**, pokud dojde k pochybení správce daně, které spočívá v předepsání úroku z prodlení do evidence daní v nesprávné výši a následně je tento (chybný) stav deklarován platebním výměrem na úrok z prodlení. Jelikož samotné rozhodnutí o stanovení daně, od něhož se výše úroku z prodlení odvíjí, zůstává nezměněno, je pochybení správce daně spočívající v chybné deklaraci výše úroku z prodlení revidováno prostřednictvím změny platebního výměru na úrok z prodlení, a to buď v rámci vyřizování námítky, v odvolacím či přezkumném řízení. Dojde-li z výše uvedených důvodů ke snížení výše úroku z prodlení, vznikne daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky úroku z prodlení uhrazeného nad rámec zákonné povinnosti. Typicky se bude jednat o případ, kdy revizí platebního výměru na úrok z prodlení v případě zohlednění v minulosti existujících přeplatků (tzv. vykusování) došlo ke změně výše úroku z prodlení.³
- **Pokuty** (např. pokuta za nepodání kontrolního hlášení a pokuta za neoznámení osvobozeného příjmu) **a penále** (je-li stanovena povinnost uhradit penále v situaci, kdy tato povinnost neměla být daňovému subjektu stanovena – např. daň byla doměřena z moci úřední bez předchozího zaslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání za situace, kdy správce daně již před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládal, že daň bude doměřena, apod.). Dojde-li z důvodu pochybení na straně správce daně ke snížení deklarovaného příslušenství, pak daňovému subjektu vzniká nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky příslušenství uhrazené nad rámec zákonné povinnosti.

Naopak úrok z neoprávněného jednání správce daně nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy (viz § 254 odst. 1 věta poslední daňového řádu), tj. např. u pokut uložených dle § 28 a § 29 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.

B. Daň, kterou daňový subjekt uhradil souvislosti s nezákonným rozhodnutím

Nárok daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání daně může vzniknout i v situacích, kdy správce daně prověřuje tvrzení daňového subjektu a jiné skutečnosti

³ Viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 57/2018 – 86 ze dne 7 června 2019, bod 26: „... správce daně předepsal žalobci úroky z prodlení v nesprávné výši, žalobce je na základě těchto platebních výměrů (tj. v předepsané výši) uhradil a následně bylo rozhodnuto o změně předmětných platebních výměrů, tak je zřejmé, že žalobci vznikla majetková újma v důsledku pochybení správce daně.“

na konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období a výsledky takového postupu mají dopad i do jiných zdaňovacích období (předcházejících či následujících po zdaňovacím období) nebo jiné daně. Může tak dojít k situaci, kdy bude neoprávněně po daňovém subjektu požadováno plnění ve prospěch veřejného rozpočtu (např. zvýšení poslední známé daně) za jiné zdaňovací období, nebo na jiné dani, než které byly prověřovány kontrolním postupem, z důvodu neuznání vykázaných nákladů/výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů či odčitatelných položek snižujících základ daně v daňovém tvrzení v kontrolovaném období, a současně se vyskytující právě i v jiném zdaňovacím období, nebo jiné dani.

Na základě výsledku kontrolního postupu, kdy dojde k neuznání částek snižujících výši daně, resp. po stanovení daně v odlišné výši od tvrzení daňového subjektu, zpravidla správce daně přistoupí k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu na zdaňovací období odlišné od zdaňovacího období, za které byla daň stanovena v odlišné výši od tvrzení daňového subjektu (resp. na zdaňovací období odlišné od zdaňovacího období, ke kterému byl proveden kontrolní postup), bylo-li v tomto „odlišném“ zdaňovacím období rovněž uplatněno již „jinde“ neuznané snížení základu daně. V takovýchto případech je podstatným způsobem ovlivněna možnost daňového subjektu uplatnit si snížení daně, což se promítne do výše částky daně.

Je-li později, v rámci odvolacího nebo přezkumného řízení, případně v řízení ve správním soudnictví, výše daně stanovené z moci úřední změněna tak, že původně neuznaná výše částek snižujících daň byla následně uznána, bude pravděpodobně vznikat nárok daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání. Je však nutné k jednotlivým případům přistupovat individuálně, tzn. zohlednit i další podmínky vzniku nároku na předmětný úrok (úhrada daně, splatnost daně), a ve vztahu k „souvisejícím“ zdaňovacím obdobím bude nutné pečlivě posoudit přímou souvislost mezi pochybením správce daně a úhradou daně v nezákonné výši právě za toto jiné než kontrolované zdaňovací období.⁴

Zejména se může jednat o:

- **Odčitatelné položky** od základu daně dle § 34 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jako „ZDP“). Daňovému subjektu je dle ZDP umožněno odečíst od základu daně daňovou ztrátu a odpočet na podporu výzkumu a vývoje. Dojde-li k neuznání / zrušení takovéto odčitatelné položky na základě výsledků kontrolního postupu a je-li později, v rámci odvolacího nebo přezkumného řízení, případně v řízení ve správním soudnictví, výše doměřené daně změněna tak, že odčitatelná položka byla uznána, a daňový subjekt ve vazbě na to podá dodatečné daňové přiznání na daň nižší za „související“ zdaňovací období, kde opětovně uplatní tuto odčitatelnou položku, pak daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky daně, kterou uhradil nad rámec zákonné povinnosti (u „souvisejícího“ zdaňovacího období).
- **Zálohy** na další zdaňovací období v případech, kdy jiný právní předpis spojuje povinnost hradit daň na další zdaňovací období formou záloh. Daňový subjekt je pak povinen tyto zálohy na další zdaňovací období hradit, případně hradit ve vyšší výši, než by byl povinen, kdyby byla daň stanovena správně. Právě částka zálohy hrazená nad rámec zákonné povinnosti bude představovat základ pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně.

⁴ Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 45/2017 – 43 ze dne 27. 6. 2019

C. Částka daně, která byla předmětem dodatečného daňového přiznání na daň nižší

Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně může vzniknout daňovému subjektu také v případě doměření daně dodatečným platebním výměrem, přestože daňový subjekt na jeho základě žádnou částku daně fakticky nehradil. Jedná se o případy, kdy daňový subjekt tvrdil v dodatečném daňovém přiznání daň nižší (oproti poslední známé dani) a správce daně mu tvrzené snížení daně (v celé výši či jen částečné) neuznal, resp. byl vydán dodatečný platební výměr na částku odlišnou od daňového tvrzení. Následně byl tento dodatečný platební výměr z důvodu nezákonnosti či nesprávného úředního postupu změněn, zrušen či prohlášen nicotným.

Tento závěr byl učiněn judikaturou správních soudů, která dovodila, že úrok z neoprávněného jednání správce daně „by měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně.“ Základní myšlenkou judikatury je poukaz na to, že, dle § 1 odst. 2 daňového řádu, existuje jedno nalézací daňové řízení, které se skládá z dílčích řízení (vyměřovacího a doměřovacího), jehož cílem je správné stanovení daně, a pak postačí, když je splněna podmínka úhrady daně v souvislosti s nezákonným rozhodnutím správce daně a není již nutné splnit podmínku úhrady daně „přímo“ na základě nezákonného rozhodnutí nebo nicotného rozhodnutí.⁵

Výše uvedené dopadá na situace, kdy konečným výsledkem doměřovacího řízení je snížení výše poslední známé daně, kdy daňový subjekt neuhradí žádnou částku daně na základě takového dodatečného platebního výměru. Přesto mu může vzniknout nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, z důvodu, že poslední známá daň byla uhrazena zcela či z části, a správce daně „původně“ nedoměřil daň ve správně vyšší (nesnížil daň na zákonnou výši), čímž daňovému subjektu byly neoprávněně zadržovány finanční prostředky.⁶ Jinak řečeno, nebyla-li poslední známá daň změněna v „původním“ dodatečném platebním výměru na zákonem stanovenou výši daně, přestože správci daně byly známy skutečnosti rozhodné pro doměření daně, odpovědnost nese správce daně.⁷

Ovšem ne ve všech případech bude vznikat nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Jedná se zejména o případy, kdy daňový subjekt v daňovém řízení neuvede veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně a učiní tak až následně. Dle závěrů NSS *„Přeplatek, který v takovém případě následně vznikne v důsledku skutkových změn, resp. následně prováděného dokazování, nelze přičítat*

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 85/2018 – 41 ze dne 26. 10. 2018, bod [21]: *„Pokud by správce daně vyměřil daň dodatečnými platebními výměry ve správné výši, měla by žalobkyně uhrazenou částku k dispozici.“*

⁶ Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 70/2018-73 ze dne 21. 1. 2020, bod [26]: *„Z rekapitulovaného skutkového stavu vyplývá, že žalobkyně uhradila za příslušná zdaňovací období daň ve výši 18 875 668 Kč. Následně transakce už spočívaly pouze ve vrácení přeplatků na účet žalobkyně. Z formálního hlediska tedy skutečně ze strany žalobkyně k žádné další úhradě na základě dodatečných platebních výměrů nedošlo.... Nelze totiž odhlížet od totožných důsledků obou situací pro majetkovou sféru daňového subjektu. Ať již jsou žalobkyni finanční prostředky neprávem zadržovány, nebo je neprávem donucena k jejich úhradě, jedná se o stejnou situaci s jediným rozdílem spočívajícím v „lokalizaci“ majetkových prostředků žalobkyně (v prvním případě se již nacházejí u správce daně, ve druhém případě musí nejprve opustit dispoziční sféru daňového subjektu).“*

⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017 – 45 ze dne 26. 10. 2017, bod [42]: *„...vyměřením daně správce daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje (má snížit) majetek daňového subjektu. Z tohoto pohledu nemůže být rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „díličím“ daňovém řízení tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda postupoval při stanovení výše daně, kterou lze po daňovém subjektu požadovat, lege artis.“*

*nesprávnému postupu správce daně, který by odůvodňoval aplikaci § 254 daňového řádu.*⁸

Z výše uvedeného je zřejmé, že ne ve všech případech bude daňovému subjektu vznikat nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, a proto bude nutné v každém jednotlivém případě pečlivě posoudit zavinění správce daně před přiznáním nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

Dojde-li, v rámci odvolacího nebo přezkumného řízení, ke vzniku přeplatku v důsledku nesprávného právního posouzení skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, vznikne daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Úrok bude přiznáván ode dne následujícího po uplynutí zákonné lhůty pro vrácení přeplatku, na který by měl daňový subjekt nárok z titulu doměření nižší daně.

Lhůta 30 dnů, od jejíhož konce počne běžet úrok z neoprávněného jednání správce daně, se bude stanovovat za použití § 155 odst. 3 daňového řádu tak, jakoby počala běžet dnem následujícím po vydání dodatečného platebního výměru, kterým nebyla daň stanovena v zákonné výši, a to bez ohledu na to, kdy skutečně daňový subjekt o vrácení případného přeplatku požádá.

Při doměření daně je 30denní lhůta odvozována z analogického použití § 155 odst. 3 daňového řádu právě z důvodu, že přeplatek vzniklý doměření daně se nevrací *ex officio*, ale daňovému subjektu je vrácen jen na základě jeho žádosti.

Př.

Daňovému subjektu byla platebním výměrem vydaným v souladu s § 140 odst. 1 DŘ stanovena daň ve výši 210, kterou zároveň daňový subjekt v den její splatnosti (1. 7. 2018) v plné výši uhradil.

Daňový subjekt podal dne 1. 12. 2018 dodatečné daňové přiznání, v němž tvrdil rozdíl oproti poslední známé dani ve výši -80 (tedy požadoval snížit poslední známou daň), přičemž k tomuto dodatečnému daňovému přiznání byl zahájen kontrolní postup.

Správce daně vydal dne 8. 4. 2019 dodatečný platební výměr, kterým byl doměřen rozdíl na dani ve výši -50 (poslední známá daň byla snížena méně, než tvrdil daňový subjekt). Rozdíl ve výši 50 byl vrácen dne 5. 5. 2019.

Daňový subjekt podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Výsledkem odvolacího řízení byla změna dodatečného platebního výměru z důvodu nezákonnosti a výsledná daň byla doměřena ve výši -70. Dodatečný platební výměr nabyt právní moci dne 4. 9. 2019. Rozdíl ve výši -20 byl vrácen daňovému subjektu dne 14. 9. 2019. Úrok z neoprávněného jednání správce daně bude vznikat ode dne 9. 5. 2019 do 14. 9. 2019 včetně z částky 20.

6. [Posouzení nezákonnosti rozhodnutí] Rozhodnutí vydané ve všech stupních řízení ve stejné věci, tj. jak v prvním stupni, tak ve druhém stupni řízení (rozhodnutí o odvolání), představují dohromady rozhodnutí o stanovení daně v téže věci, protože rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek (daňový řád umožňuje odvolacímu orgánu v řízení o řádném opravném prostředku doplňovat prvostupňové rozhodnutí o další úvahy, či vyjasňovat již zjištěný skutkový stav obstaráním dalších důkazů, viz § 114 až § 116 daňového řádu).

Př.

Dotaz FÚ:

Lze rozumět rozhodnutím o stanovení daňového odpočtu (viz § 254a odst. 4 DŘ) rozhodnutí OFŘ o odvolání, které teprve nadměrný stanovilo? Odvoláním napadené původní rozhodnutí správce daně stanovilo vlastní daň, nikoliv NO.

⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017 ze dne 26. 10. 2017, bod [41]

Odpověď GFR:

ANO, přičemž aby se jednalo o stanovení NO, musí být splněna definice v § 4 odst. 1 písm. d) ZDPH.

V Pokynu k aplikaci § 254 DŘ z NO v čl. III. bod 3. je uvedeno, že musí být nezákonnost konstatována rozhodnutím, ostatně již z textu samotného § 254 odst. 1 daňového řádu lze dovodit, že by důvod zrušení, změny nebo nicotnosti rozhodnutí měl být patrný z jeho odůvodnění (a to z důvodu naplnění požadavků na přezkoumatelnost rozhodnutí). Současně to vyplývá i z principu presumpce správnosti individuálního správního aktu.

Z pohledu předmětného ustanovení je pak třeba vnímat nezákonnost rozhodnutí ve vztahu k celému rozhodnutí, nikoli jen k jeho části. Míra zavinění může být předmětem přezkumu v rámci řízení o náhradě škody způsobené nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Bude-li tedy dané rozhodnutí zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu, pak bude úrok dle § 254 daňového řádu náležet daňovému subjektu z celé částky nezákonně stanovené (a uhrazené) daně.

7. [Více „rozhodnutí o úroku“ za jedno zdaňovací období] V případě, kdy by mělo dojít k přiznání nároku na různé „typy úroků“ za jedno zdaňovací období, pak sice lze využít § 7 odst. 2 (druhá věta) daňového řádu⁹, ale toto řešení nedoporučujeme.

Rozhodnutí, jehož předmětem by bylo několik typů úroků, např. úroky dle § 254 a § 254a daňového řádu, by bylo velmi právně i fakticky nepřehledné s velmi složitým výrokem a ještě komplikovanějším odůvodněním. Takového sloučení pak může vyvolávat problémy v odvolacím řízení a rovněž i v případném navazujícím řízení před správními soudy.

Pokud by mělo k racionalizaci dojít, spíše je preferováno vydání jednoho rozhodnutí na jeden právní titul (jeden typ úroku) za více zdaňovacích období, a to i z důvodu možných opravných prostředků.

8. [Předepsání úroků v IS ADIS] Na osobní daňový účet, daňový příjem „470 – Příslušenství daní“, budou úroky dle § 254a a § 254 daňového řádu předepisovány ZS/PU 30/5 takto:

- pokud bude vrácen vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku postupu dle § 254 a § 254a daňového řádu v plné výši splatnost předpisu úroku bude předepsána na osobní daňový účet ke dni vrácení, tj. ke dni splatnosti platebního poukazu;
- pokud bude přeplatek vzniklý v důsledku postupu dle § 254 a § 254a daňového řádu v plné výši převáděn na nedoplatek splatnost předpisu úroku bude předepsána shodně s datem, s jakým byl tento vratitelný přeplatek použit na úhradu nedoplatku;
- pokud část přeplatku vzniklého v důsledku postupu dle § 254 a § 254a daňového řádu bude použita na nedoplatek a část vrácena splatnost předpisu úroku bude předepsána ve shodě s daty převodu, resp. splatnosti, platebního poukazu pro konkrétní částku (vznikne více POV na úrok).

9. [Žádost, resp. opakovaná žádost, na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně a účinnost Pokynu k aplikaci § 254 DŘ z NO] Ačkoliv je správce daně povinen přiznat úrok dle § 254 daňového řádu vždy a výhradně z moci úřední, není *a priori* vyloučeno, že daňový subjekt o přiznání úroku dle § 254 daňového řádu současně sám

⁹ Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně.

požádá. Takováto „žádost“ není žádným právním předpisem upravena jako zvláštní typ podání, to však neznamená, že je vyloučena.¹⁰

Podání (žádost) učiněné daňovým subjektem vůči správci daně je třeba posoudit podle jeho skutečného obsahu, a pokud dojde správce daně k závěru, že obsah se týká problematiky úroku z neoprávněného jednání správce daně, bude toto posouzeno jako **podnět pro přiznání úroku z úřední povinnosti**.

Nesouhlasí-li daňový subjekt s postupem správce daně, resp. podá-li podnět k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, a správce daně nehodlá tomuto podnětu vyhovět, resp. vyhodnotil skutečnost tak, že daňovému subjektu nenáleží nárok na úrok dle § 254 daňového řádu, je vhodné toto podání posoudit a následně vyřídit jako **námítku** podle § 159 daňového řádu. Ačkoliv obecně je vyloučena možnost podání opravného prostředku proti rozhodnutí o námítce (§ 159 odst. 4 daňového řádu), pro účely rozhodnutí o námítce uplatněné proti postupu správce daně při stanovení úroku z neoprávněného jednání správce daně je **podání odvolání přípustné** (§ 254 odst. 5 daňového řádu).

Podá-li daňový subjekt další podnět na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v téže věci (za totéž zdaňovací období), posoudí správce daně skutečnosti v podnětu uvedené v souladu s Pokynem k aplikaci § 254 DŘ z NO bez ohledu na dřívější zamítavé rozhodnutí, neboť úroky vznikají přímo ze zákona a tedy správce daně postupuje při jejich předpisu ex officio.

V případě, že daňovému subjektu vznikne nárok na přiznání úroku dle § 254 daňového řádu, **vydá o něm správce daně rozhodnutí**.

Byl-li již přiznán úrok dle § 254 daňového řádu v souladu s tehdy stanovenou výší NO a správce daně hodlá již přiznanou částku úroku změnit, vydá o tom správce daně rovněž rozhodnutí (tzv. „navazující rozhodnutí“).

Ve všech situacích lze úrok přiznat podle § 155 odst. 7 daňového řádu jen ve lhůtě 6 let od konce roku, v němž přeplatek na úroku vznikl (viz Čl. III bod 5. Pokynu k aplikaci § 254 DŘ z NO).

10. [Temporální účinky vs úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu z jistiny uhrazené na základě zajišťovacího příkazu] Změna ustálené judikatury nemůže mít v zásadě zpětné účinky ve vztahu k již pravomocně skončeným řízením. Zpětné účinky jsou přípustné pouze ve vztahu k věci souzené, ve které ke změně judikatury dochází a popřípadě ve věcech následných, aktuálně projednávaných či v soudním nebo jiném přezkumu otevřených a jejich skutkový stav spočívá také v minulosti (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3221/11 ze dne 12. prosince 2013).

Př.

Dotaz FÚ:

Popis situace:

Byly vydány zajišťovací příkazy, na základě kterých byla uhrazena jistota. Zajišťovací příkazy byly následně zrušeny soudem. Mezitím byly vydány dodatečné platební výměry,

¹⁰ Dle rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017 ze dne 14. prosince 2017, bodu [33] na základě odlišné dikce v § 254 odst. 3 a v odst. 4 téhož ustanovení daňového řádu „lze dovodit, že případné prodlevy či snad spory v tomto směru zákonodárce nevylučuje, žádost daňového subjektu tedy rozhodně lze podat právě v situaci, kdy se správce daně ocitl v prodlení s připsáním úroku svým faktickým úkonem. Případ žalobce rovněž ukazuje, že nelze vyloučit ani to, že takové žádosti nebude vyhověno a daňový subjekt se bude muset domáhat svých práv pomocí opravných prostředků podle § 254 odst. 5 daňového řádu.“

keré nabyly právní moci vydáním rozhodnutí o odvolání. OFŘ v rozhodnutí o odvolání změnilo výrok týkající se splatnosti daně tak, že je daň splatná okamžikem jejího stanovení, čímž se rozumí vydání dodatečného platebního výměru, protože OFŘ rozhodovalo ještě před vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 6 Afs 399/2017-26 ze dne 14. 3. 2018, ve věci AB CHEMITRANS, s.r.o. (dále jen „rozsudek ve věci AB CHEMITRANS“).

Je správce daně při přiznání úroku dle § 254 DŘ vázán pravomocným rozhodnutím o stanovení daně, ve kterém je ve výroku uvedeno, kdy je daň splatná (úrok přiznat pouze za období do vydání dodatečného platebního výměru v souladu s výrokem rozhodnutí), nebo má při přiznání úroku dle § 254 DŘ postupovat podle rozsudku ve věci AB CHEMITRANS, i když byla daň zajištěna a pravomocně stanovena ještě před vydáním tohoto rozsudku? OFŘ rozhodovalo o odvolání proti přiznání úroku dle § 254 DŘ a ve svém rozhodnutí uvedlo, že je správce vázán pravomocným rozhodnutím o stanovení daně, takže není oprávněn přiznat úrok dle § 254 daňového řádu v souladu s rozsudkem ve věci AB CHEMITRANS, tj. do nabytí právní moci dodatečných platebního výměru, ale pouze do vydání dodatečných platebních výměrů dle pravomocného výroku o splatnosti.

Odpověď GFŘ:

Vzhledem k tomu, že OFŘ rozhodlo dříve, než byl vydán rozsudek ve věci AB CHEMITRANS, je toto rozhodnutí pro finanční úřad závazné. Správce daně přiznává daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně za období do vydání dodatečného platebního výměru, tak jak je uvedeno ve výroku předmětného rozhodnutí.

11. [K § 254a daňového řádu] Dle § 254a odst. 1 daňového řádu vzniká úrok z daňového odpočtu od prvního dne 5. měsíce od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání, případně ode dne kdy bylo podáno, pokud bylo podáno po lhůtě pro podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Jinak řečeno, daňovému subjektu vzniká nárok na úrok z daňového odpočtu od konce „bezúročného období“ do dne vrácení nebo převedení daňového odpočtu, maximálně do konce lhůty pro jeho vrácení, je-li tvrzený NO prověřován kontrolním postupem.

Projevil-li daňový subjekt svou vůli v podobě žádosti o nevrácení vratitelného přeplatku vzniklého na základě stanovení nadměrného odpočtu, lze chápat tuto žádost jako „vrácení“ vzniklého přeplatku, a proto bude úrok počítán do dne, který nastane dříve, a to buď do dne podání žádosti, nebo do posledního dne zákonné lhůty pro vrácení daňového odpočtu.

Přeplatek na úroku z daňového odpočtu je správce daně povinen vrátit *ex officio* do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu současně s vrácením nadměrného odpočtu, tedy tak jak je to popsáno v § 254a odst. 4 daňového řádu.

Je-li prověřováno tvrzené snížení kladné daňové povinnosti (dodatečné daňové přiznání na daň nižší), nejsou splněny podmínky stanovené zákonem pro přiznání úroku z daňového odpočtu, a tudíž daňovému subjektu nevzniká nárok na jeho přiznání. Případně vzniklý vratitelný přeplatek z takového řízení bude daňovému subjektu vrácen na základě žádosti.

12. [Nárok daňového subjektu na úrok z přiznaného úroku]

Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 ze dne 14. 12. 2017 uložil správci daně povinnost přiznat daňovému subjektu úrok z daňového přeplatku („druhý“ úrok) z přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně („první“ úrok) proto, že přiznaný úrok správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, včas nepředepsal na osobní daňový účet daňového subjektu. „... Účelem dotčeného ustanovení je totiž paušálně kompenzovat

prodlení s platbou daňovému subjektu, v němž se ocitl správce daně“ (bod [35] uvedeného rozsudku).

NSS v uvedeném rozsudku k posouzení otázky, zda je v daňovém řízení obecně přípustné, aby daňovému subjektu vznikl nárok na částku, která je ve svém důsledku „úrokem z úroku“, uvedl: „... částka prvotního úroku ‚vykrytala‘, je ohraničena a dána částkou pevnou ... (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období). Čili ji lze chápat jako novou jistinu daňového přeplatku sui generis...“, viz bod [42] uvedeného rozsudku.

Uvedený názor NSS **nepovažujeme za plošně aplikovatelný** a předkládáme k němu tuto oponentní právní argumentaci:

Předně je nutno uvést, že obecný zákaz úročení úroků (anatocismus) je považován za obecný princip nezpochybněný již od dob římského práva a jako takový je platný i pro daňové řízení, což NSS ani v rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017 – 36 nepopřel.

Za částečné prolomení tohoto obecného principu je možné považovat ustanovení § 1802 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále také „občanský zákoník“), které toto výslovně povoluje. Tento princip není možné zobecnit, protože: „Zákonodárce jej umožnil pouze v oblasti práva soukromého a za přesně stanovených podmínek: 1) pokud si to strany výslovně sjednají nebo 2) jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, která byla uplatněna u soudu.“¹¹ Tedy výjimka z obecného zákazu musí být v soukromoprávním vztahu dostatečně zřetelně ujednána nebo, jde-li o pohledávku z protiprávního činu, musí být uplatněna u soudu.

Využití analogie soukromoprávního ustanovení požadovat úrok z úroku ve veřejném právu vylučují nejenom rozdílné principy jejich konstrukce, ale i ustanovení § 1 odst. 1, věta druhá občanského zákoníku: „Uplatňování soukromého práva je nezávislé na uplatňování práva veřejného.“ Dle důvodové zprávy k občanskému zákoníku nevylučuje zásada nezávislého uplatňování soukromého práva na právu veřejném výjimky z pravidla, ale je podstatné, že ve všech případech, kdy je namístě vázat uplatňování soukromého práva na právo veřejné, se vyžaduje, aby to zákon stanovil výslovně. Je tedy zásadní, že bez výslovného stanovení ve veřejném právu nelze s porušením veřejného práva spojit jiné než veřejnoprávní sankce.¹² Aby tedy obecný zákaz anatocismu v daňovém právu neplatil, muselo by být toto promítnuto v konkrétním ustanovení daňového řádu. Takové ustanovení se v daňovém řádu nenalzá, ba naopak; v ust. 253 odst. 3 daňového řádu je zcela jasně potvrzena zásada nepřipustnosti úročení úroků v daňovém právu: „U nedoplatků na příslušenství daně ... úrok z prodlení nevzniká.“

Nejedná se ani o vědomou mezeru v právním řádu, protože zákonodárce v § 254 odst. 1 daňového řádu jasně deklaroval odškodňování jen fakticky uhrazených částek daně.

Zvláštní postavení v tomto směru má nadměrný odpočet. Cílem systému odpočtu zavedeného Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ze dne 28. listopadu 2006, ve znění pozdějších předpisů, je zcela zbavit podnikatele zatížení daní z přidané hodnoty, kterou daňový subjekt hradí prostřednictvím své hospodářské činnosti. Daň na vstupu (resp. rozdíl daně na vstupu a na výstupu – nadměrný odpočet), na rozdíl od fakticky uhrazených částek daně na účet správce daně, je „uhrazen“ v průběhu hospodářské činnosti daňového subjektu. I když ji daňový subjekt nehradí faktickým převodem na účet správce daně je, dle judikatury správních soudů, nutné na nadměrný odpočet pohlížet stejnou optikou jako na daň a pak na něj v případě pochybení správce daně dopadá ustanovení § 254 daňového řádu, protože nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu daně z přidané hodnoty a nemůže být v zásadě omezen.

¹¹ Viz rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 9/2017 – 22, bod 11.

¹² Švestka, J., Dvořák, J., Fiala, J. a kol. *Občanský zákoník. Komentář. Svazek I.* Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2014, str. 6.

Taktéž nelze konstatovat, že se jedná o nevědomou mezeru v právu, protože zákaz úročení úroků, až na uvedenou výjimku, je vlastní právnímu řádu jako celku a cítí-li se daňový subjekt poškozen na svých právech, je mu umožněno požadovat náhradu škody dle zákona č. 82/1998 Sb., viz § 254 odst. 6 daňového řádu, na níž bude výše tzv. úroku z nesprávně stanovené daně započítána. K vzájemné závislosti tohoto úroku a řízení o náhradě škody judikatura civilních soudů a doktrína v oblasti soukromého práva škodou rozumí takovou újmu, která nastala v majetkové sféře daňového subjektu a je objektivně vyjádřitelná všeobecným ekvivalentem, penězi.¹³

S ohledem na smysl ust. § 254 daňového řádu se nelze ztotožnit se závěrem, že smyslem § 254 odst. 1 daňového řádu je sankcionovat samotnou nezákonnost postupu správce při stanovení a vybírání daně, tj. že toto ustanovení dopadá na všechna „rozhodnutí správce daně zcela benevolentně“ a pak předepsání úroku z pozdě vráceného přeplatku, nebo úroku z daňového odpočtu není již předmětem úroku z neoprávněného jednání správce daně, tudíž úrok z úroku daňovému subjektu nenáleží.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně je dle § 2 odst. 4 daňového řádu zahrnut pod legislativní zkratku daň, která obsahuje i pojem příslušenství daně, a ten je specifikován v § 2 odst. 5 daňového řádu, který vymezuje, že „*Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona.*“ Úrok přiznaný daňovému subjektu dle § 254 daňového řádu splňuje nutnou podmínku vzniku (vzniká, je ukládán, podle daňového zákona) a je tedy příslušenstvím daně. Byť je toto příslušenství daně zahrnuto pod legislativní zkratku daň, tak to „... *nic nemění na skutečnosti, že se v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně stále jedná o příslušenství daně.*“¹⁴ a jako takové je i zaevidováno na osobní daňový účet daňového subjektu v souladu s ust. § 149 odst. 4 daňového řádu, tj. průkazným způsobem je zachycena změna přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně na konkrétním osobním daňovém účtu, a „*Skutečnost, že předepsáním úroku na osobní daňový účet daňového subjektu vzniká přeplatek, nic nemění na povaze tohoto přeplatku, který je stále příslušenstvím daně.*“¹⁵, neboť přeplatek je částkou, „*o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu*“, viz § 154 odst. 1 daňového řádu.

NSS dospěl k závěru, že „... *částka prvotního úroku ,vykrytá, je ohraničena a dána částkou pevnou ... (samozřejmě původně vypočtenou jako úrok za určité období). Čili ji lze chápat jako novou jistinu daňového přeplatku sui generis.*“ K tomu lze uvést, že základní vlastností jakéhokoliv úroku je jeho přirůstání za určitých podmínek a po určité časové období. De facto každou částku lze úročit a každý úrok dosáhne konečné výše¹⁶, což ale neznamená, že takováto částka již není úrokem ale jistinou, resp. daní v užším slova smyslu.

Obecně pojem daňové řízení definuje časový úsek, v němž může, ale nemusí, docházet k faktickému řízení, tj. vydání rozhodnutí, a je proto nutné rozlišovat faktické dílčí řízení.¹⁷ Vzniku nároku na úrok dle § 254 daňového řádu daňovému subjektu musí předcházet vydání rozhodnutí o stanovení daně, přičemž posléze je toto rozhodnutí zrušeno, změněno nebo prohlášeno jeho nicotností. Tedy takovéto rozhodnutí je výstupem dílčího nalézacího řízení. Oproti tomu úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká ze zákona, a jako takový je předepsán na osobní daňový účet. Tento postup, přestože má přímý vztah ke stanovené dani, je matematickou operací při placení daní, tedy je dílčím řízením při

¹³ Srovnej např. rozsudek NSS sp. zn. Cpj 87/70 ze dne 18. listopadu 1970.

¹⁴ ROZEHNAL, Tomáš. FELDEK, Michael. *Vybrané otázky při aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně*. Systém ASPI - stav k 19. 5. 2019 do částky 53/2019 Sb. a 14/2019 Sb.m.s. - RA1386, LIT253737CZ

¹⁵ tamtéž

¹⁶ Obdobně rozsudek Krajský soud v Praze, 45 Af 9/2017 ze dne 10. dubna 2019, bod 15.

¹⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3., str. 505

placení daní, proti kterému je prostředkem ochrany námitka dle § 159 daňového řádu. Pokud odvolací orgán výrok uvedený v rozhodnutí o námitce v odvolacím řízení změnil v tom smyslu, že shledá pochybení správce daně prvního stupně, nelze považovat takové rozhodnutí za rozhodnutí o stanovení daně, a to zvláště za situace, kdy takové rozhodnutí nelze podřadit pod žádnou z definic rozhodnutí o stanovení daně dle § 147 daňového řádu, protože zde neexistuje povinnost (stanovená či deklarovaná) tímto rozhodnutím¹⁸, resp. nedochází ke zrušení, změně či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně.

Vzhledem k tomu, že úrok z neoprávněného jednání správce daně bezezbytku splňuje definici příslušenství daně a jako takový je i evidován na osobním daňovém účtu, resp. nejedná se o stanovení daně v užším slova smyslu, a veřejné právo, resp. § 254 odst. 1 daňového řádu, dopadá pouze na rozhodnutí stanovující daňovou povinnost a nikoliv na všechna rozhodnutí vydávaná dle daňového řádu a současně správce daně není nadán pravomocí přiznat daňovému subjektu úrok z úroku, tak jak je uvedeno v rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017, **nepovažujeme citovaný rozsudek za souladný s textem ani smyslem dotčených právních norem.**

13. [Účinnost]

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti dnem jeho podpisu.

JUDr. Eva Kostolanská
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 řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství

Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství

Odboru dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství

Oddělení daňově-právnímu a náhrad škod Generálního finančního ředitelství

¹⁸ ROZEHNAL, Tomáš. FELDEK, Michael. *Vybrané otázky při aplikaci úroku z neoprávněného jednání správce daně*. Systém ASPI - stav k 19. 5. 2019 do částky 53/2019 Sb. a 14/2019 Sb.m.s. - RA1386, LIT253737CZ