



Sekce právní

Č. j.: 59718/20/7700-10124-050201

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN

**k přiznávání úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017
(aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47)**

I. Uvedení situace

Dne 16. července 2020 vydal Nejvyšší správní soud (dále také „NSS“) rozsudek č. j. 1 Afs 445/2019-47 ve věci žalobce EP ENERGY TRADING, a. s. (dále jen „rozsudek EP ENERGY TRADING“), ve kterém vyslovil závěr, že namísto neaplikovatelného ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, je správce daně povinen použít pravidla vymezená v rozsudku ze dne 25. 9. 2014 sp. zn. 7 Aps 3/2013 (dále jen „rozsudek KORDÁRNA“). Generální finanční ředitelství tímto upravuje správní praxi v souladu s rozsudkem EP ENERGY TRADING.

II. Metodické řešení

Ustanovení § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, nebude aplikováno. Správce daně je povinen přiznat úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula do 30. 6. 2017, podle rozsudku KORDÁRNA.

Postup v aktuálně vedených a v budoucnu zahajovaných řízeních; přezkoumání pravomocných rozhodnutí:

- **V řízeních aktuálně správcem daně vedených** (prvostupňová řízení, odvolací řízení, přezkumná řízení atd.) **a v budoucnu zahajovaných řízeních** o nároku na úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula do 30. 6. 2017, který by byl před existencí rozsudku EP ENERGY TRADING přiznán podle ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, aplikuje správce daně úpravu úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle rozsudku KORDÁRNA, tj. z moci úřední přizná úrok z nadměrného odpočtu ve výši dle § 155 odst. 5 daňového řádu od 1. dne čtvrtého měsíce od konce zdaňovacího období do dne vyplacení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním stanoveného nadměrného odpočtu či do dne jeho použití na úhradu jiného nedoplatku, přičemž při posuzování nároku na úrok, respektive doby, za kterou úrok náleží, zohlední správce daně konkrétní okolnosti případu, zejména to, kdy daňový subjekt skutečně reagoval na výzvu k odstranění

pochybností nebo výzvu k prokázání skutečností, tedy kdy fakticky umožnil správci daně zahájit prověřování.

V případě, kdy bylo zrušeno nebo změněno rozhodnutí, kterým byl za dané zdaňovací období původně stanoven nižší než tvrzený nadměrný odpočet, z nějž byl přiznán úrok dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017¹, podrobí správce daně „původní“ rozhodnutí o přiznání úroku přezkoumání z moci úřední, v přezkumném řízení „původní“ rozhodnutí o úroku a přizná úrok dle rozsudku KORDÁRNA z celé výše stanoveného nadměrného odpočtu.

- **V řízeních ve správním soudnictví** zahájí správce daně postup dle ustanovení § 124 daňového řádu a v přezkumném řízení dle tohoto ustanovení, zahájeném z moci úřední pro nárok na úrok z nadměrného odpočtu, který by byl před existencí rozsudku EP ENERGY TRADING přiznán podle ustanovení § 254a ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, aplikuje úpravu úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle rozsudku KORDÁRNA, tj. z moci úřední přizná úrok z nadměrného odpočtu ve výši dle § 155 odst. 5 daňového řádu od 1. dne čtvrtého měsíce od konce zdaňovacího období do dne vyplacení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním stanoveného nadměrného odpočtu či do dne jeho použití na úhradu jiného nedoplatku, přičemž při posuzování nároku na úrok, respektive doby, za kterou úrok náleží, zohlední správce daně konkrétní okolnosti případu, zejména to, kdy daňový subjekt skutečně reagoval na výzvu k odstranění pochybností nebo výzvu k prokázání skutečností, tedy kdy fakticky umožnil správci daně zahájit prověřování.
- **Pravomocná rozhodnutí** o přiznání úroku dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, nebude správce daně z moci úřední přezkoumávat. Jakýkoli nově podaný podnět daňového subjektu, jehož obsahem bude požadavek korekce úroku přiznaného dle ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (či požadavek obdobný), však správce daně posoudí jako podnět na přezkoumání rozhodnutí dle ustanovení § 121 odst. 4 daňového řádu a v přezkumném řízení aplikuje úpravu úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle rozsudku KORDÁRNA, popsanou výše.

Přezkoumání rozhodnutí lze dle § 122 odst. 3 daňového řádu nařídit, pokud neuplynula lhůta pro placení daně. Kromě toho musí daňový subjekt podnět podat v 6leté lhůtě dle § 155 odst. 7 daňového řádu, která počne běžet od konce roku, v němž přeplatek na úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu vznikl, tj. od 1. 1. roku následujícího po roce, ve kterém byl přeplatek na nadměrném odpočtu vrácen nebo použit na nedoplatek na jiné dani. Lhůta běží nezávisle na úkonech správce daně a subjektivním jednání daňového subjektu (např. převzetí platebního výměru resp. seznámení se s jeho obsahem). Lhůta se staví jen podle § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, tj. po dobu, po kterou je o přeplatku na úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu vedeno soudní řízení správní.

III. Odůvodnění

Dne 16. července 2020 vydal NSS rozsudek EP ENERGY TRADING. V bodě 49 rozsudku NSS shledal ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, neaplikovatelným pro rozpor s čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES. Rozpor spatřuje nejen ve výši úroku (repo sazba + 1 procentní bod), ale i ve stanovení počátku doby, po kterou daňovému subjektu náleží úrok z nadměrného odpočtu (ode dne následujícího

¹ Před rozsudkem EP ENERGY TRADING by správce daně v takovém případě přiznal úrok podle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, z „rozdílu“ již úročeného a celkového nadměrného odpočtu.

po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, resp. daňové kontroly). V bodě 52 rozsudku EP ENERGY TRADING pak NSS vyslovil závěr, že namísto neaplikovatelného ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, je správce daně povinen použít pravidla vymezená v rozsudku KORDÁRNA.

Vzhledem k tomu, že lze oprávněně očekávat, že argumentace předestřená ve výše uvedeném rozsudku EP ENERGY TRADING bude správními soudy aplikována i v dalších právně a skutkově obdobných případech, dospělo Generální finanční ředitelství k závěru, že je nutné rozsudek EP ENERGY TRADING respektovat a správní praxi ve vztahu k přiznávání úroku z nadměrného odpočtu, na který by před vynesením rozsudku EP ENERGY TRADING bylo aplikováno ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, upravit v souladu se závěry NSS.

Správce daně je povinen přiznat úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula do 30. 6. 2017, podle rozsudku KORDÁRNA², tedy ve výši dle § 155 odst. 5 daňového řádu (repo sazba stanovená Českou národní bankou zvýšená o 14 procentních bodů, platná pro první den příslušného kalendářního pololetí) všem daňovým subjektům, kterým byl tvrzený nadměrný odpočet prověřován kontrolním postupem³ správce daně po dobu delší než 3 měsíce od konce zdaňovacího období, za něž bylo prověřované daňové tvrzení podáno, a poté jim byl vyplacen celý tvrzený nadměrný odpočet nebo jeho část. Úrok tedy náleží daňovému subjektu za nepřiměřeně dlouhou dobu prověřování nadměrného odpočtu počínaje 1. dnem čtvrtého měsíce od konce zdaňovacího období do dne vyplacení vratitelného přeplatku ze stanoveného vyměřeného nadměrného odpočtu⁴ či do dne jeho použití na úhradu jiného nedoplatku daně.

Správce daně bude o nároku na úrok rozhodovat vždy pouze individualizovaným rozhodnutím zohledňujícím konkrétní okolnosti případu, které odůvodňují opodstatněnost poskytnutí úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu, zejména to, kdy daňový subjekt na výzvu správce daně k odstranění pochybností (§ 89 odst. 1 daňového řádu) nebo výzvu k prokázání skutečností (§ 92 odst. 4 daňového řádu) skutečně reagoval, tedy kdy fakticky předložil podklady správci daně⁵.

Příklad: Výzva byla správcem daně vydána dne 20. 7. 2015, doručena dne 23. 7. 2015, lhůta pro předložení důkazních prostředků, stanovená správcem daně ve výzvě, by uplynula dne 7. 8. 2015, dne 5. 8. 2015 obdržel správce daně žádost o prodloužení lhůty do 14. 9. 2015, o žádosti nerozhodl, uplatnila se fikce vyhovění žádosti podle § 36 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt důkazní prostředky předložil až dne 26. 9. 2015. Úrok ze zadrženého odpočtu nebude přiznán za dobu od 8. 8. 2015 do 26. 9. 2015 včetně.

² Aplikace rozsudku KORDÁRNA je podrobně popsána v Metodickém pokynu k předepisování úroku ze „zadrženého“ nadměrného odpočtu a úroku z daňového odpočtu č. j.: 71602/17/7700-10126-702909 (metodický pokyn KORDÁRNA), jehož účinné znění je přílohou přípisu č. j. 39170/18/7700-10126-702909. V zájmu přehlednosti byly do tohoto metodického pokynu převzaty relevantní části metodického pokynu KORDÁRNA.

³ Tj. postupem k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolou.

⁴ Den odepsání z účtu správce daně, viz § 155 odst. 6 daňového řádu.

⁵ Bod [28] rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2017 sp. zn. 6 Afs 3/2017: „...závěry vyslovené v rozsudcích Kordárna a HAMAGA použít s modifikací v tom směru, že v případě, že došlo na žádost daňového subjektu z důvodů na jeho straně k prodloužení lhůty k odstranění pochybností stanovené správcem daně, je třeba posunout den vzniku nároku daňového subjektu na úrok z nadměrného odpočtu o dobu, o kterou byla lhůta k odstranění pochybností fakticky prodloužena, tj. o dobu, kdy daňový subjekt v rámci lhůty na jeho žádost prodloužené doplňoval podklady k odstranění pochybností správce daně...“.

Nárok na úrok ze zadrženého odpočtu nevzniká daňovému subjektu ani v případě, kdy o nároku na nadměrný odpočet bylo rozhodnuto až v rámci odvolacího řízení s tím, že relevantní podklady pro rozhodování byly předloženy až odvolacímu orgánu⁶.

Správce daně při rozhodování o úroku tedy vezme v úvahu podíl daňového subjektu na „nepřiměřené“ délce doby, po kterou byl nadměrný odpočet prověřován (např. žádost daňového subjektu o prodloužení lhůty pro předložení důkazních prostředků, předložení podkladů až odvolacímu orgánu, případně jiné závažné obstrukce, které vyplývají z daného skutkového stavu předmětného daňového řízení).

Pro posouzení přiznání nároku na úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu se použije „právní úprava“ (rozsudek KORDÁRNA) účinná na počátku lhůty pro přiznání úroku ze zadrženého odpočtu. Výše úroku za každý den přesahující „přiměřenou“ lhůtu pro provedení prověřování nadměrného odpočtu se bude řídit v té době účinnou judikaturou či právním předpisem, tj. do 30. 6. 2017 bude úrok z nadměrného odpočtu dle rozsudku KORDÁRNA ve výši repo sazby + 14 procentních bodů, od 1. 7. 2017 pak dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 ve výši repo sazby + 2 procentní body. Přejíždě ustanovení obsažené v čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. se nepoužije.

V případech, kdy 3měsíční doba neúročení počne běžet do 30. 6. 2017 a skončí až po 30. 6. 2017, bude se její délka řídit rozsudkem KORDÁRNA (3 měsíce), ale úrok bude přiznáván ve výši podle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 (repo sazba + 2 procentní body).

Pozn.: NSS v rozsudku EP ENERGY TRADING shledal neaplikovatelným pro rozpor s čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ustavení § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Právní úpravy úroku z daňového odpočtu účinné od 1. 7. 2017 (repo sazba + 2 procentní body) se tedy rozsudek EP ENERGY TRADING netýká a tato bude nadále aplikována beze změny.

Pro přehlednost uvádíme tzv. rozdílovou tabulku – Úrok dle rozsudku KORDÁRNA vs. Úrok dle § 254a daňového řádu, účinného od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017:

	Úrok dle rozsudku KORDÁRNA	Úrok dle § 254a DŘ účinného od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017
Nárok	od 1. dne 4. měsíce od konce zdaňovacího období	od 1. dne 6. měsíce ode dne zahájení POP/DK
Výše úroku	repo sazba + 14 procentních bodů	repo sazba + 1 procentní bod
Předpis úroku	na základě individuálně posuzovaného podnětu daňového subjektu k přiznání úroku	z moci úřední do 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru na nadměrný odpočet
Vrácení vratitelného přeplatku	po předepsání úroku na základě žádosti daňového subjektu	bez žádosti, současně s nadměrným odpočtem
Lhůta pro podání podnětu	dle § 155 odst. 7 DŘ (od 1. 1. roku následujícího po vrácení nadměrného odpočtu)	X

⁶ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017 sp. zn. 1 Afs 265/2016.

IV. Zrušovací ustanovení

Dnem účinnosti tohoto metodického pokynu pozbývá účinnosti Metodický pokyn k přiznávání úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47), č. j. 54674/20/7700-10124-050201 ze dne 4. 9. 2020.

V. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti dnem podpisu.

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

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 řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství
Odboru dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Oddělení daňově-právnímu a náhrad škod Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství
Sekci 05 Ministerstva financí
Odboru 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí
Odboru 39 - Správní činnosti Ministerstva financí
Generálnímu ředitelství cel