

**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR09894616  
ESS

Odbor daňového procesu

Č. j.: 98506/16/7700-10126-205178

Vyřizuje: Ing. Marie Kalinová, Oddělení daňového procesu III

Tel: [REDACTED]

E-mail: [REDACTED]

ID datové schránky: p9iwj4f

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu  
Odvolacímu finančnímu ředitelství  
Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství  
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství  
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství  
Odboru nefiskálních agend Generálního finančního ředitelství  
Odboru právnímu Generálního finančního ředitelství  
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství

Na vědomí:

Odboru 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí

Odboru 39 - Správní činnosti Ministerstva financí

**Metodický pokyn k aplikaci § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění  
pozdějších předpisů a k některým souvisejícím procesním aspektům týkajících  
se § 254a a § 155 téhož zákona**

**Článek I.**  
**Úvod**

- 1. [Účel a předmět metodického pokynu]** Účelem tohoto metodické pokynu je sjednocení výkladu a stanovení postupu při přiznání nároku daňovému subjektu v případě neoprávněného jednání správce daně ve smyslu ust. § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

Metodický pokyn je určen pro úřední osoby zařazené v organizačních útvech orgánů finanční správy a je zpracován v určitém čase. Vzhledem k tomu, že může následně docházet k určitým výkladovým posunům, existence tohoto metodického pokynu nezavazuje uživatele si soustavně a samostatně promítat případné nové právní názory (změny právní úpravy, konstanční judikatury a metodiky) do závěrů uvedených v tomto metodickém pokynu.

## Článek II.

### Úrok z neoprávněného jednání správce daně – ust. § 254 DŘ

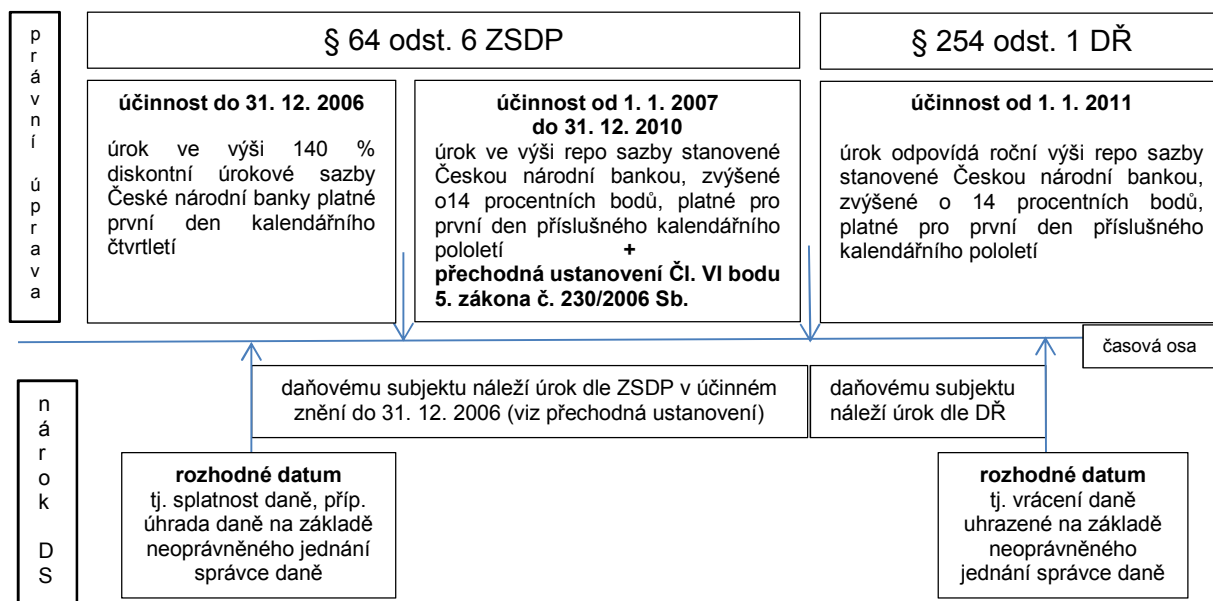
1. **[Právní úprava]** Za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) byl úrok ze zaviněného jednání správce daně upraven v ust. § 64 odst. 6. V současnosti účinný DŘ upravuje tuto problematiku v ust. § 254 DŘ.
2. **[Právní povaha úroku]** Výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně je hmotněprávní skutečností, a z tohoto důvodu je pravidlo pro určení úrokové sazby hmotněprávní normou a je nutné jej uplatňovat vždy podle práva účinného v době, kdy úrok vzniká<sup>1</sup>. Je třeba brát v potaz, že úrok dle ust. § 254 daňového řádu, jako paušalizovaná náhrada škody, současně odráží i cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou po celou dobu, kdy dluh trvá. Právě trvání nezákonného stavu, který zapříčinil správce daně svým jednáním, je pro stanovení výše úroku určující.
3. **[Rozhodné skutečnosti]** Ustanovení § 254 odst. 1 DŘ aplikuje správce daně vždy, jsou-li splněny zákonné podmínky tj. v případě, kdy dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Dle uvedeného ustanovení náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím. Úrok podle předmětného ustanovení náleží daňovému subjektu tedy i v případě, kdy uhrazená částka již byla vrácena např. na základě rozhodnutí o prominutí daně vydaného před zrušením rozhodnutí (či jeho změně, nebo prohlášení jeho nicotnosti), pochopitelně pouze za dobu neoprávněného zadržování příslušné částky.
4. **[Relevantní doba]** Relevantní dobou pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně je trvání nežádoucího stavu, tj. období ohraničené dnem splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, dnem úhrady, a dnem vrácení, tj. v daném případě dnem odepsání prostředků daňového subjektu z účtu správce daně. Úrok tedy vzniká každý den po dobu skutečného neoprávněného držení finančních prostředků daňového subjektu správcem daně.
5. **[Případný přeplatek]** Správce daně vypořádá nárok daňového subjektu na osobním daňovém účtu předpisným dokladem dle ust. § 149 odst. 4 daňového řádu. Vypořádáním nároku na osobním daňovém účtu může dojít ke vzniku přeplatku, který je převeden na případný nedoplatek daňového subjektu, nebo v případě vzniku vratitelného přeplatku, vrácen daňovému subjektu bez žádosti dle § 254 odst. 4 DŘ ve lhůtě podle ustanovení § 254 odst. 3 DŘ. Ustanovení § 254 odst. 4 DŘ upravuje zvláštní pravidlo zacházení s přeplatkem a směřuje pouze na

<sup>1</sup> Nejvyšší správní soud konstatoval, že ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou správní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku úroku, zatímco řízení před správními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. “ Zdroj: rozsudek NSS ze dne 19. února 2009, čj. 1 Afs 15/2009 – 105, dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)

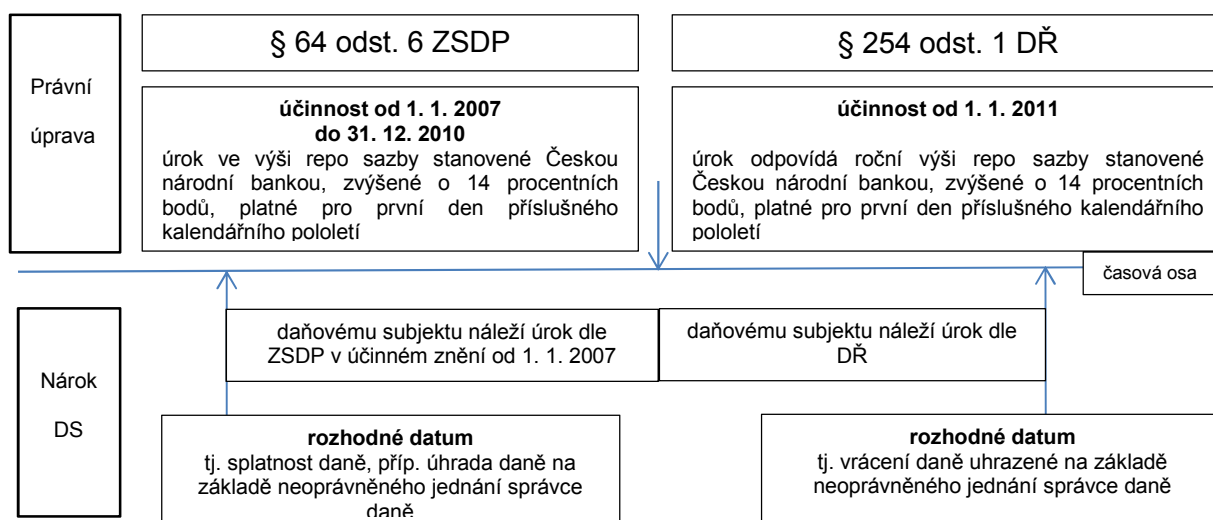
situaci, kdy vratitelný přeplatek vznikne v přímé souvislosti se zrušením, změnou nebo prohlášením jeho nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, a to ve vazbě na vrácení částky daně uhrazené daňovým subjektem na základě zrušeného rozhodnutí správce daně (taktéž změněného či při prohlášení jeho nicotnosti). Ustanovení se tedy nevztahuje na vratitelný přeplatek, který může vzniknout v souvislosti s tím, že správce daně předepíše na osobní daňový účet daňového subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 3 DŘ. Předmětem § 254 odst. 4 DŘ je tedy pouze vratitelný přeplatek, který vznikl na základě zrušeného, změněného nebo nicotného rozhodnutí a s ním souvisejícího příslušenství (úrok z prodlení, penále, úrok z posečkání apod.), tzn. nikoliv přeplatek vzniklý předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně. A takovýto přeplatek bude daňovému subjektu vrácen bez žádosti. Na případný vratitelný přeplatek vzniklý z titulu předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně se vztahuje režim § 155 DŘ.

- 6. [Výpočet]** V případě, že během držení finančních prostředků daňového subjektu správcem daně dojde ke změně úrokové sazby přijetím nové právní úpravy nebo změnou výše diskontní či repo sazby stanovené Českou národní bankou, je nutné tuto změnu ve výpočtu zohlednit. Správce daně vypočte úrok dle § 254 DŘ v závislosti na tom, kdy trvaly rozhodné skutečnosti, takto:

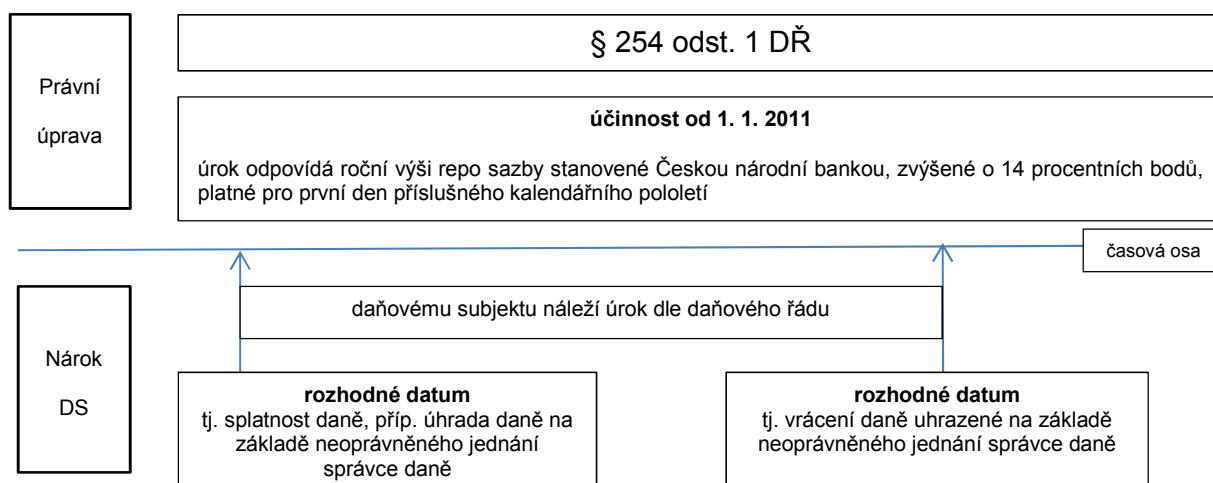
- v případě neoprávněného držení finančních prostředků daňového subjektu správcem daně, kdy rozhodné skutečnosti započaly před 1. 1. 2007, se uplatní sazba dle ZSDP v účinném znění do 31. 12. 2006, tedy ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné pro první den kalendářního čtvrtletí až do vrácení, nejpozději však do 31. 12. 2010 včetně (viz přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb.). Pokud k vrácení neoprávněně držených finančních prostředků daňovému subjektu došlo až za účinnosti daňového řádu, tedy po 31. 12. 2010, náleží daňovému subjektu úrok dle § 254 DŘ od 1. 1. 2011 (včetně) do dne vrácení předmětné částky, přičemž výše úroku odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.



- Jestliže správce daně neoprávněně držel finanční prostředky daňového subjektu a rozhodné skutečnosti započaly v období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 včetně, pak se uplatní sazba dle ZSDP ve znění zákona č. 230/2006 Sb. To znamená, že se použije sazba ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí až do vrácení, nejpozději však do 31. 12. 2010. Opět platí: pokud k vrácení finančních prostředků daňovému subjektu došlo až za účinnosti daňového řádu, uplatní se úrok dle ust. § 254 DŘ, a to od 1. 1. 2011 do vrácení, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.



- Pokud byly splněny podmínky uvedené v § 254 odst. 1 DŘ a rozhodné skutečnosti započaly po 31. 12. 2010, tj. za účinnosti DŘ, pak se uplatní úroková sazba odpovídající ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí až do dne vrácení předmětné úhrady.



Správce daně výši přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně předepíše na osobní daňový účet ve lhůtě dle ust. § 254 odst. 3 DŘ. Vznikne-li daňovému subjektu předepsáním tohoto úroku vratitelný přeplatek, vznikne mu současně i oprávnění disponovat s tímto vratitelným přeplatkem a správce daně, s ním nakládá v souladu s ust. § 154 a ust. § 155 DŘ.

7. **[Rozhodnutí]** Vypočtený úrok sdělí správce daně daňovému subjektu rozhodnutím vydaným podle ust. § 101 DŘ ve spojení s ust. § 254 DŘ. Nedílnou součástí rozhodnutí je výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně, uvedený v příloze rozhodnutí. Daňový subjekt proti tomuto rozhodnutí může podat odvolání, které nemá odkladný účinek.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká *ex lege* v zákonem stanovené výši a daňový řád stanoví správci daně povinnost předepsat úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno jeho nicotností. Správce daně tedy není v daném případě povinen vydat rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně, nicméně z důvodu jednotné správní praxe, transparentnosti výše přiznaného úroku a nutnosti řešení případné následné revize tohoto úroku, **Generální finanční ředitelství stanoví správci daně povinnost vždy vydat rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně.**

### Článek III.

Úrok z daňového odpočtu – ust. § 254a DŘ

1. **[Právní úprava]** S účinností od 1. 1. 2015 bylo do daňového řádu vloženo ust. § 254a DŘ, dle něhož daňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu.
2. **[Rozhodnutí]** Obdobně jako v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně, tak i v případě úroku z daňového odpočtu Generální finanční ředitelství stanoví správci daně **povinnost vždy vydat rozhodnutí** o výši úroku z daňového odpočtu.
3. **[Vratitelný přeplatek]** Zde je třeba upozornit na to, že na rozdíl od ust. § 254 odst. 4 DŘ je v ust. § 254a odst. 4 DŘ zakotveno pravidlo, podle něhož je správce daně povinen vrátit vzniklý úrok společně s daňovým odpočtem v případě vzniku vratitelného přeplatku.

**Článek IV.**

## Revize úroku dle § 254 DŘ

1. **[Právní úprava]** Správce daně je při správě daní povinen jednat v souladu se zásadou zákonnosti (§ 5 DŘ). Ve spojení s ust. § 1 odst. 2 DŘ, je správce daně povinen postupovat tak, aby byla správně stanovena daň a zajištěna její úhrada. Dle ust. § 2 odst. 4 a odst. 5 DŘ je daní též příslušenství daně, tedy i úrok z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně je po zrušení rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu *ex offio* povinen stanovit úrok z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši.
2. **[Revize]** Důvodem revize úroku z neoprávněného jednání správce daně je rozpor vydaného rozhodnutí o stanovení úroku z neoprávněného jednání správce daně se zákonem.

Dle situace lze uplatnit:

- námitku dle ust. § 254 odst. 5 DŘ, nebo
- odvolání proti rozhodnutí o stanovení úroku z neoprávněného jednání správce daně, popř.
- podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí.

Nesouhlasí-li daňový subjekt s postupem správce daně, může proti němu uplatnit námitku podle § 159 DŘ. Ačkoliv obecně je vyloučena možnost opravného prostředku proti rozhodnutí o námitce (§ 159 odst. 4 DŘ), pro účely rozhodnutí o námitce uplatněné proti postupu správce daně při stanovení úroku z neoprávněného jednání správce daně je podání odvolání přípustěno (§ 254 odst. 5 DŘ). Základní podmínkou pro řádné uplatnění námitky je skutečnost, že se jedná o úkon správce daně při placení daní a současně se nejedná o rozhodnutí, proti kterému připouští DŘ odvolání.

Proti rozhodnutí o stanovení úroku z neoprávněného jednání správce daně je daňový subjekt oprávněn podat odvolání, které nemá odkladný účinek – viz článek II., bod 4.

Přezkoumání rozhodnutí je výlučně dozorčí prostředek, který lze zahájit toliko z moci úřední. K přezkoumání tak může dojít z vlastního podnětu či podnětu jiného správce daně, ale také z podnětu kterékoli jiné osoby.

3. **[Lhůta pro podání opravného nebo dozorčího prostředku]** Lhůta pro podání prostředku nápravy dle ustanovení
  - § 254 odst. 5 DŘ a ve spojení s § 159 odst. 1 DŘ může daňový subjekt uplatnit námitku ve lhůtě třicet dnů ode dne, kdy se o úkon dozvěděl,
  - § 109 odst. 4 DŘ lze podat odvolání do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje a to i před doručením tohoto rozhodnutí,
  - § 122 odst. 3 DŘ lze přezkumné řízení uplatnit ve lhůtě pro placení daně, tj. ve lhůtě šesti let<sup>2</sup> ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí zrušeno, změněno nebo prohlášeno jeho nicotností<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Včetně ustanovení přerušujících či stavících běh lhůty pro placení daně (§ 160 DŘ).

- 4. [Výpočet]** Jestliže správce daně na základě prostředku nápravy či z vlastní iniciativy zjistí, že nestanovil úrok dle § 254 DŘ ve správné výši, provede výpočet dle článku II., bodu 3. tohoto metodického pokynu a přizná úrok dle § 254 DŘ ve správné výši. Vzniklý rozdíl (tj. snížení či zvýšení) úroku z neoprávněného jednání správce daně předepíše na příslušný osobní daňový účet daňového subjektu oprávněným dokladem. Oprava nesprávně stanovené výše úroku dle § 254 DŘ bude daňovému subjektu sdělena rozhodnutím ve věci vydaným v souladu s příslušným ustanovením podle typu opravného či dozorčího prostředku (§ 113, § 116, § 123, § 159 DŘ).
- 5. [Nedoplatek]** V případě, že daňovému subjektu bude úrok dle § 254 DŘ snížen a byl již na základě rozhodnutí vydaného dle článku II. bodu 6. správcem daně vyplacen<sup>4</sup>, správce daně v rozhodnutí o opravném či dozorčím prostředku zároveň určí lhůtu dle ust. § 32 DŘ, ve které je daňový subjekt povinen uhradit již neoprávněně vyplacený úrok dle § 254 DŘ. V případě, že daňový subjekt neuhradí záporný rozdíl úroku, vzniká daňovému subjektu nedoplatek definovaný v ust. § 153 DŘ a správce daně je předmětný nedoplatek oprávněně vymáhat dle ust. § 175 a následující DŘ. Exekucním titulem bude v tomto případě vykonatelné rozhodnutí [§ 176 odst. 1 písm. b) DŘ]. Tzn., že vyplacená vyšší částka úroku dle § 254 DŘ, je daňovým nedoplatkem.

### Článek V.

Revize úroku dle § 155 a dle § 254a DŘ

- 1. [Revize]** V případě, že správce daně stanoví úrok z vratitelného přeplatku či úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu v nesprávné výši, bude postupovat způsobem uvedeným v článku IV tohoto metodického pokynu.

### Článek VI.

Zrušovací ustanovení

- 1. [Pozbytí účinnosti]** Dnem účinnosti tohoto metodického pokynu pozbývá platnosti:
- Metodika ke způsobu výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně čj. 12257/12-2110-050166 ze dne 23. května 2012,
  - Metodika vydaná na základě porady metodiků správy daní k daňovému řádu konané ve dnech 15. až 17. 5. 2013 ve VZ Vltava Smilovice čj. 24483/13/7001-41001-011654, v části dotazu FÚ pro hl. m. Prahu uvedeného na str. 16-17.

<sup>3</sup> „Daňový řád v žádném ustanovení nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně, která činí 6 let (srov. § 155 odst. 7 a § 164 odst. 3 daňového řádu). Dle ust. § 20 odst. 2 má daňový subjekt práva a povinnosti při placení daní po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku (srov. § 160 odst. 1 daňového řádu)“ Zdroj: rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 234/2014-43 ze dne 10. června 2015, dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

<sup>4</sup> Jedná se pouze o rozhodnutí dle článku II. bodu 4. tohoto metodického pokynu, nikoliv o sdělení.

Nad rámec upozorňujeme, že závěry uvedené v prezentaci Úrok z neoprávněného jednání správce daně § 254 DŘ čj. 63847/14-7100-40123-050030 (součástí Zápisu z porady metodiků daňového procesu konané ve dnech 12. až 14. 11. 2014 ve VZ Vltava Smilovice), v části Předpis úroku na osobní daňový účet - § 254/3 DŘ na str. 10-11, tedy „*správce daně o výši vypočteného úroku nevydává žádné rozhodnutí, ale je doporučeno informovat daňový subjekt o úroku neformálním sdělením (součástí sdělení by měl být kromě výsledné částky úroku i způsob výpočtu této částky)*“ a „*daňovému subjektu je v uvedené lhůtě vrácen jak vratitelný přeplatek z titulu změny nebo zrušení daně, ale i z titulu nároku na úrok vypočtený podle § 254 odst. 1 DŘ*“, nelze aplikovat.

## **Článek VII.**

### **Účinnost**

- 1. [Účinnost]** Tento metodický pokyn je účinný od 1. 9. 2016.

JUDr. Eva Kostolanská  
ředitel sekce

### **Přílohy:**

Rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně

Elektronicky podepsáno  
23.08.2016  
JUDr. Eva Kostolanská  
ředitel sekce