


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



GFR05128517
ESS

Sekce právní

Č. j.: 50521/17/7700-30133-603562

Vyřizuje: Ing. Mgr. Jana Josífková, Oddělení daňové exekuce a insolvenčního řízení II
Tel: (+420) 296 852 222
E-mail: 
ID datové schránky: p9w4t

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

Metodický pokyn k aplikaci ust. § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Článek I.

Účel a předmět metodického pokynu

Účelem tohoto metodického pokynu je sjednocení výkladu a stanovení postupu při přiznání nároku daňového subjektu na úrok v případě neoprávněného vymáhání správcem daně dle ust. § 254 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“).

Metodický pokyn navazuje na metodický pokyn Odboru daňového procesu Generálního finančního ředitelství – 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 č. j. 98506/16/7700-10126-205178 ze dne 23. 8. 2016.

Článek II.

Právní úprava ust. § 254 odst. 2 DŘ, vznik nároku daňového subjektu

1. Právní úprava

Daňový řád upravuje tuto problematiku v ust. § 254 odst. 2.

Aktuální znění ust. § 254 odst. 2 DŘ:

„V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.“

2. Rozhodné skutečnosti

Ustanovení § 254 odst. 1 DŘ postihuje neoprávněné jednání správce daně v rovině stanovení daně, tj. dopadá na dílčí řízení nalézací, v němž přiznává daňovému subjektu úrok, který odpovídá roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Dojde-li k takovému jednání správce daně v dílčím řízení při placení daní (neoprávněné vymáhání), náleží daňovému subjektu dle ust. § 254 odst. 2 DŘ úrok ve dvojnásobné výši. Uvedené ustanovení by tak mělo daňovým subjektům zajistit ochranu před neoprávněným zásahem do vlastnického práva, který neoprávněné vymáhání představuje.

Základní podmínkou pro aplikaci ust. § 254 odst. 2 DŘ je tedy situace, kdy bylo správcem daně na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně. V takovém případě daňovému subjektu náleží za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odst. 1 citovaného zákonného ustanovení ve dvojnásobné výši.

Úrok dle ust. § 254 odst. 2 DŘ vzniká v případě, kdy nedoplatek byl vymáhán daňovou exekucí způsoby taxativně vymezenými v ust. § 178 odst. 5 DŘ.

Úrok dle ust. § 254 odst. 2 DŘ se neuplatní, pokud je neoprávněnost daňové exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí (ust. § 48 DŘ) nebo navrácením lhůty v předešlý stav (ust. § 37 DŘ). V takovém případě dojde pouze k vrácení částky vymožené bez právního titulu či později zrušeného právního titulu (v daném případě se jedná o vratitelný přeplatek, k případnému vrácení dochází bez žádosti).

Článek III.

Posouzení nároku daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce daně

1. Nárok daňového subjektu dle ust. § 254 odst. 2 DŘ

K tomu, aby se při vrácení částek neoprávněně vybraných či vymožených na daňovém subjektu uplatnil postup dle ust. § 254 DŘ, je nezbytná existence úkonu, kterým dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně pro jeho nezákonnost či z důvodu nesprávného úředního postupu a bylo-li vymáháno neoprávněně (např. v případech vymáhání bez exekučního titulu, po uplynutí lhůt pro placení daně aj.). Podmínkou pro vznik nároku na úrok z neoprávněně vedeného exekučního řízení ve výši dvojnásobku úroku dle ust. § 254 odst. 1 DŘ je, aby správce daně či jiný orgán prohlásil vymáhání (resp. daňovou exekuci) za neoprávněné. Prohlášení může učinit správce daně, který prováděl řízení či nadřízený správce daně (např. v rozhodnutí o zastavení daňové exekuce, při využití dozorčích a opravných prostředků aj.) či jiný příslušný orgán (např. pravomocné zrušující rozhodnutí soudu apod.).

Úrok dle ust. § 254 odst. 2 DŘ se v tomto případě uplatní za dobu od úhrady (vymožení) částky, tj. ode dne připsání vymožené částky na účet správce daně, do dne jejího poukázání daňovému subjektu, tj. do dne odepsání neoprávněně vymožené částky z účtu správce daně, nebo dne převedení přeplatku na úhradu nedoplatku u správce daně.

Nárok na úrok dle ust. § 254 odst. 2 DŘ vzniká daňovému subjektu z částky daně (ust. § 2 odst. 3 až 5 DŘ) neoprávněně vymožené (vč. uhrazené daňovým subjektem, určil-li daňový subjekt platbu k úhradě exekvované částky – např. složením na depozitní účet = DP 3)¹ v průběhu daňové exekuce, tj. od zahájení exekučního řízení vydáním exekučního příkazu (okamžik, kdy byl učiněn úkon k doručení rozhodnutí) do skončení (zejména den doručení rozhodnutí o zastavení daňové exekuce poddlužníku z důvodů dle ust. § 181 odst. 2 DŘ, resp. dlužníku v případě vedení daňové exekuce prodejem movitých nebo nemovitých věcí, či uplynutí doby v případě přikázáním pohledávky z účtu).

2. Výše úroku, není-li vedeno exekuční řízení

Za dobu, po kterou není vedeno exekuční řízení (daňová exekuce), nelze úrok z neoprávněného jednání správce daně požadovat dle ust. § 254 odst. 2 DŘ, tedy v dvojnásobné výši. Pokud dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, je třeba uplatnit postup dle ust. § 254 odst. 1 DŘ.

Článek IV.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně ve vazbě na náhradu škody

V případě přiznání nároku na náhradu škody nebo přiznání zadostučinění za vzniklou nemajetkovou újmu dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“), soudem se úrok dle ust. § 254 DŘ započte na přiznanou škodu (ust. § 254 odst. 6 DŘ).

Úmyslem zákonodárce při zakotvení povinnosti uhradit daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně bylo předcházení komplikovaným řízením o náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem. Východiskem byl předpoklad, že způsobenou majetkovou újmu dostatečně pokryje výše úroku z neoprávněného jednání správce daně. Lze proto předpokládat, že nárok na náhradu škody či zadostučinění za vzniklou nemajetkovou újmu bude daňový subjekt uplatňovat spíše výjimečně v případech, kdy nebude možno určit peněžní základ pro výpočet úroku dle ust. § 254 odst. 2 DŘ, např. k prohlášení neoprávněného vymáhání dojde před finalizací daňové exekuce.

¹ Dle rozsudku NSS čj. 7 Afs 299/2015-61 postačuje tlak, který je v řízení o placení daní vyvinut na daňový subjekt (např. zřízení zástavního práva k nemovitému majetku ve spojení s vedením exekuce jiným způsobem než prodejem nemovitých věcí). Pokud takový tlak vede daňový subjekt k prodeji jeho majetku (zastavené nemovité věci) a k uspokojení vymáhaného daňového nedoplatku z výtěžku prodeje, pak pro případ výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně nelze dovodit, že se jednalo o dobrovolnou platbu, byť byla učiněna daňovým subjektem.

Článek V.

Lhůta pro předpis úroku z neoprávněného vymáhání

Úrok z neoprávněného jednání správce daně je peněžitým plněním za nezákonné stanovení daně nebo za stanovení daně na základě nesprávného úředního postupu správce daně, která byla daňovým subjektem následně uhrazena, nebo za neoprávněně vedené exekuční řízení. Jedná se de facto o finanční náhradu, k níž je zavázán správce daně v důsledku toho, že daňový subjekt nemohl po určitou dobu disponovat svými finančními prostředky, resp. majetkem, na základě nezákonného rozhodnutí či neoprávněného vymáhání.

V případě neoprávněného vymáhání správce daně přiznaný úrok předepíše na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dnů ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání (ust. § 254 odst. 3 DŘ). S případným přeplatkem, který v souvislosti s předepsáním úroku z neoprávněného vymáhání správcem daně vznikne, se naloží ve smyslu ust. § 154, příp. § 155 DŘ, přičemž zákon nenařizuje vrácení vratitelného přeplatku vzniklého z titulu úroku z neoprávněného vymáhání bez žádosti subjektu. Úrok vrátí správce daně na žádost daňového subjektu.

V části týkající se výpočtu úroku, povinnosti sdělit vypočtený úrok rozhodnutím a nakládání s ním odkazujeme na čl. II metodického pokynu č. j. 98506/16/7700-10126-205178 ze dne 23. 8. 2016, který danou problematiku detailně zpracovává.

Článek VI.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně při vydání zajišťovacího příkazu

K vydání zajišťovacího příkazu dle ust. § 167 a násl. DŘ přistoupí správce daně, existuje-li důvodná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která doposud nebyla stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou mu v zajišťovacím příkazu, může správce daně mj. přistoupit k vymáhání zajištěné částky. V uvedených případech je exekucním titulem pro daňovou exekuci vykonatelný zajišťovací příkaz. Na něm jsou umístěny částky stanovené daně, u nichž dosud neuplynul den splatnosti, nebo neuhrazená částka zajištěné daně v případě nestanovené daně. Pokud uplyne den splatnosti zajištěné nesplatné daně nebo dojde ke stanovení daně, zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a exekucním titulem se stává vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekucním titulem.

Přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je vázáno na existenci rozhodnutí o stanovení daně, přičemž úrok z neoprávněného jednání může vzniknout nejdříve dnem následujícím po splatnosti nesprávně stanovené daně, resp. dnem připsání částky stanovené daně na účet správce daně, došlo-li k úhradě později po splatnosti. Nedošlo-li ke stanovení daně (resp. nenastala-li její splatnost), nemůže dojít po tuto dobu, tj. po dobu účinnosti zajišťovacího příkazu, ke vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání

správce daně dle ust. § 254 odst. 1 DŘ. V těchto případech má daňový subjekt možnost domáhat se případně náhrady vzniklé škody dle zákona č. 82/1998 Sb. Nicméně přistoupil-li správce daně k vymáhání a došlo-li k vymožení částky zajištěné zajišťovacím příkazem na základě neoprávněně vedené daňové („zajišťovací“) exekuce na nesplatnou či nestanovenou daň, nárok na úrok z takto neoprávněně vymožené částky daňovému subjektu vznikne, a to ve výši dle ust. § 254 odst. 2 DŘ.

Článek VII.

Účinnost

Tento metodický pokyn je účinný od 15. 11. 2017.

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Příloha:

Příklady vzniku nároku na úrok z neoprávněného vymáhání

Na vědomí:

Odboru 25 – Strategie daňové politiky, spolupráce a správy Ministerstva financí
Odboru 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí
Odboru 39 - Správní činnosti Ministerstva financí
Generálnímu ředitelství cel

Elektronicky podepsáno
02.11.2017
JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce