



Sekce právní

Č. j.: 7966/21/7700-10123-500852

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

M E T O D I C K Ý P O K Y N

k aplikaci některých ustanovení daňového řádu v přechodném období (r. 2020/2021)

Generální finanční ředitelství obdrželo metodické dotazy, týkající se správného postupu dle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) v případech, kdy rozhodná skutečnost nastala dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen jako „daňový řád ve znění do 31. 12. 2020“). Za účelem sjednocení postupu v daných situacích je vydáván tento metodický pokyn.

I. Dotaz: Nepřípustné daňové přiznání podané ještě v roce 2020

Jak má správce daně postupovat v případě, že dodatečné daňové přiznání (dále jen DODAP) bylo podáno ke konkrétní dani před stanovením této daně s tím, že DODAP bylo podáno do konce roku 2020 a správce daně v roce 2020 nestihl vydat rozhodnutí o zastavení řízení dle ust. § 141 odst. 7 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020?

Dle tazatele není možné již vydat rozhodnutí o zastavení řízení, protože ust. § 141 odst. 7 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 bylo zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „novela daňového řádu“), zrušeno. Dle jeho názoru není vydání tohoto rozhodnutí účelné, protože se jedná pouze o problém daně z přidané hodnoty, který je pouze dočasný.

II. Metodické řešení

Jelikož na danou situaci nedopadá žádné z přechodných ustanovení novely daňového, je třeba využít ta ustanovení daňového řádu, která jsou svou povahou a účelem dané situaci nejbližší. **Jako vhodný způsob se nabízí využití ust. § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.**

Pro úplnost je potřeba uvést, že uvedená situace mohla nastat v případě učinění podání DODAP k jakékoliv dani, tedy bez ohledu na to, zda v příslušné daňové úloze ADIS je zpracována akce pro vydání rozhodnutí ukončující řízení nepřípustně podaného DODAP, tak jak tomu je v úloze daně z přidané hodnoty, či nikoliv.

K vydání rozhodnutí o zastavení řízení může být využita úloha v Obecné správě daní (DAD): DAD-> 1 – Obecná korespondence -> 4 - Zastavení řízení -> 1 - Zpracování zastavení řízení, kde je možné zpracovat rozhodnutí o zastavení řízení dle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

Pozn.: V daňové úloze pro zpracování daně z přidané hodnoty je zpracována akce pro vydání rozhodnutí o zastavení řízení. Je nutné upozornit, že zde tiskový tvar vytvořeného rozhodnutí v textu odkazuje na ust. § 141 odst. 7 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, které bylo zrušeno. **Protože tiskový tvar neodpovídá výše učiněnému závěru, bude potřebné jej editovat/změnit.** Vzhledem k tomu, že se jedná o dočasný stav, nebude zapracována změna v úloze daně z přidané hodnoty.

Současně upozorňujeme, že stejný postup, tzn. potřeba zastavit řízení, nebylo-li v daném případě zastaveno do konce roku 2020, platí i v případě nepřipustně podaného DODAP podle § 141 odst. 6 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020.

Pro úplnost dodáváme, že údaje uvedené v takto podaném DODAP budou využity při stanovení daně.

III. Odůvodnění

Učiněné podání dodatečného daňového tvrzení dle daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 vždy zahajovalo řízení ke konkrétní dani, tedy i podané DODAP v rámci již probíhajícího nalézacího řízení zahájilo řízení. Vzhledem k tomu, že v dané věci již bylo podáním dřívějšího daňového tvrzení zahájeno řízení, resp. probíhá řízení směřující ke stanovení konkrétní daně, bylo nutné zahájené řízení takto podaným DODAP zastavit (zásada litispendence).

K tomuto § 141 odst. 7 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 explicitně stanovoval, že řízení zahájené podáním DODAP v průběhu vyměřovacího či doměřovacího řízení se zastavuje, o čemž správce daně daňový subjekt zpravil rozhodnutím. Došlo-li tedy k podání DODAP v rámci již probíhajícího nalézacího řízení nejpozději dne 31. 12. 2020, došlo také, dle v té době účinného znění daňového řádu, k zahájení řízení. Takovéto podání by mělo být dle daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 formálně zastavováno. Vzhledem k tomu, že k zahájení řízení již došlo, máme za to, že i dle novely daňového řádu, která sice stanovuje, že k zahájení řízení takto podaným DODAP nedojde, je třeba toto řízení formálně zastavit.

V takové situaci nebude možné již využít, resp. vydat rozhodnutí o zastavení řízení dle ust. § 141 odst. 7 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, protože toto ustanovení bylo novelou daňového řádu, zrušeno.

Rovněž není možné na tuto situaci pohlížet optikou ust. § 145a odst. 1 daňového řádu, které stanovuje, že takto podané DODAP nezahajuje řízení, neboť k zahájení řízení již došlo.

I. Dotaz: Vyrozumění místo rozhodnutí o úroku dle § 254 daňového řádu, prostředek ochrany

Podmínky vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně dle ust. § 254 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, byly splněny a **k předpisu tohoto úroku došlo do 31. 12. 2020** (typicky, kdy důvodem je změna rozhodnutí OFŘ na dani po provedeném soudním řízení). Vzhledem k tomu, že už organizačně **nebylo** v některých případech **možné vydat rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně**, tak se tazatel domnívá, že v souladu s přechodnými ustanoveními novely daňového řádu, konkrétně Čl. II bod 12, by se **od 1. 1. 2021 mělo postupovat dle § 251a odst. 3** daňového řádu, tj. daňový subjekt **vyrozumět** o předpisu úroku. Proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku je daňový subjekt oprávněn uplatnit **námítku, proti které nelze uplatnit opravné prostředky**. V případě tohoto postupu má tazatel obavu, zda nebudeme daňový subjekt krátit na právech, když **na rozdíl od úpravy ust. § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, již nebude připuštěno odvolání.**

II. Metodické řešení

Pokud správce daně do 31. 12. 2020 nejen úrok předepsal, ale též daňový subjekt o předpisu úroku vyrozuměl (rozhodnutím) a daňový subjekt ještě do 31. 12. 2020 podal námitku proti tomuto rozhodnutí, pak proti rozhodnutí o této námitce je připuštěno odvolání (i kdyby bylo rozhodnutí o námitce vydáno až v roce 2021).

Pokud správce daně do 31. 12. 2020 úrok předepsal a též daňový subjekt o předpisu vyrozuměl (rozhodnutím), avšak **daňový subjekt námitku podal až v roce 2021 (tedy řízení o námitce bylo zahájeno až po nabytí účinnosti novely daňového řádu), pak proti rozhodnutí o námitce není připuštěno odvolání.**

Pokud správce daně úrok dle § 254 daňového řádu předepsal do 31. 12. 2020, ale nestihl o tomto předpisu vyrozumět daňový subjekt do 31. 12. 2020 (tedy dle metodického výkladu vydat rozhodnutí), pak v roce 2021 vydá vyrozumění, proti kterému lze podat námitku (§ 251a odst. 4 daňového řádu, proti které již není připuštěno odvolání (§ 159 odst. 4 daňového řádu).

III. Odůvodnění

Správce daně v uvedených případech postupuje dle přechodných ustanovení k novele daňového řádu, a to dle Čl. II, bod:

6. Řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

12. Na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

Význam bodu 6. přechodných ustanovení je v tom, že pokud správce daně vede řízení o námitce podané ještě v roce 2020, dokončí jej v roce 2021 s tím, že příjemci rozhodnutí o námitce zachová možnost se odvolat. Kdyby přechodná ustanovení neobsahovala text v bodu 6., tak podle nové úpravy by správce daně proti rozhodnutí vydanému v roce 2021 již opravné prostředky nemohl připustit.

I. Dotaz: Způsob vrácení nadměrného odpočtu doměřeného ještě v roce 2020

V případě, kdy byl vyměřen nadměrný odpočet na základě dodatečného daňového přiznání k DPH do 31. 12. 2020, vrací se po 1. 1. 2021 nadměrný odpočet z úřední povinnosti nebo na žádost? Máme za to, že pokud bylo vyměřeno před 1. 1. 2021, použije se dosavadní úprava a mělo by se vracet na žádost.

II. Metodické řešení

V případě, že byl **na základě DODAP** stanoven nadměrný odpočet **do 31. 12. 2020**, vrátí **správce daně vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu** (dle § 155 odst. 3 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 nebo dle § 155b odst. 1 daňového řádu).

III. Odůvodnění

Pokud byl na základě dodatečného daňového přiznání stanoven nadměrný odpočet do 31. 12. 2020, nerozběhla se žádná lhůta pro jeho vrácení. Ta by se rozběhla až na základě podané žádosti o vrácení vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 3 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020). Na daný případ nelze aplikovat § 155b odst. 3 daňového řádu¹, neboť toto ustanovení nebylo do 31. 12. 2020 účinné a nemohla se tedy rozběhnout ani lhůta zde uvedená.

I. Dotaz: Vyrozumění nebo platební výměr na úrok z prodlení

Jakým způsobem má správce daně vyrozumět daňový subjekt o úroku z prodlení za podmínky, že **úrok z prodlení** v konečné výši (tj. daň byla zcela uhrazena) **vznikl, a byl také předepsán nejpozději dne 31. 12. 2020**. Výše tohoto úroku přesahuje hranici 200 Kč stanovenou daňovým řádem ve znění do 31. 12. 2020 (§ 253 odst. 1), ale není vyšší než minimální hranice stanovená daňovým řádem (§ 251a odst. 2), tj. 1000 Kč. Má být vydáno rozhodnutí (platební výměr), či vyrozumění o úroku z prodlení?

II. Metodické řešení

Pokud správce daně o konečné výši úroku nespravil daňový subjekt do 31. 12. 2020 (platebním výměrem), bude v souladu s přechodnými ustanoveními novely, ČL. II, bod 12², postupovat dle procesní úpravy účinné od 1. 1. 2021, tj. bude aplikováno ustanovení § 251a odst. 3 daňového řádu., **správce daně o úroku z prodlení vydá vyrozumění**.

III. Odůvodnění

Úroky z prodlení byly na osobní daňové účty předepsány automatizovaně k 31. 12. 2020 v nočním zpracování a je zřejmé, že v takovém případě nebylo možné vydat rozhodnutí (platební výměr) dle podmínek stanovených daňovým řádem ve znění do 31. 12. 2020, byť tyto podmínky byly splněny. Pokud je tedy k 31. 12. 2020 předepsán úrok vyšší než 200 Kč, pak i nadále, tj. k 1. 1. 2021, trvá povinnost takový úrok uhradit, resp. podmínky pro jeho vznik nastaly do dne nabytí účinnosti novely daňového řádu, a tyto podmínky trvají i po dni účinnosti novely daňového řádu.

Z důvodové zprávy k bodu 12. přechodného ustanovení novely daňového řádu: „...*V konkrétní rovině tak budou ode dne nabytí účinnosti nové úpravy aplikovány např. ustanovení nového § 251a odst. 3 DŘ o vyrozumívání daňového subjektu o předpisu úroku (namísto vydání platebního výměru ...)*“.

¹ Vznikne-li v důsledku stanovení daňového odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně daňovému subjektu bez žádosti do

a) 15 dnů ode dne oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru, nebo
b) 30 dnů ode dne, který se považuje za den doručení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru v případě, kdy se výsledek vyměření nebo doměření daňovému subjektu neoznamuje.

² Na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.

I. Dotaz: Způsob vyrozumění o vrácení/převedení přeplatku

Jakým způsobem vyrozumět daňový subjekt o jeho žádosti o vrácení/převedení přeplatku, pokud byla žádost podána do 31. 12. 2020, ale k jejímu vyřízení dojde po 31. 12. 2020?

II. Metodické řešení

Pokud správce daně nevydal do 31. 12. 2020 rozhodnutí o žádosti (dle § 155 odst. 4 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020), bude postupovat dle procesní úpravy účinné od 1. 1. 2021, tj. bude aplikováno ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu a **správce daně daňový subjekt o tom, že nelze jeho žádosti zcela nebo zčásti vyhovět, vhodným způsobem vyrozumí.**

Pokud daňový subjekt ve své žádosti podané do 31. 12. 2020 výslovně žádal o oznámení rozhodnutí, tak i v případě, že je žádosti plně vyhověno, je vhodné o vyhovění žádosti daňový subjekt neformálně informovat (od 1. 1. 2021 již nebude zasíláno rozhodnutí o žádosti ani na výslovné vyžádání daňového subjektu, jak umožňovalo ust. § 155 odst. 4 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020).

III. Odůvodnění

Vzhledem k tomu, že na daný postup nedopadají žádná přechodná ustanovení novely daňového řádu, bude postupováno dle nové procesní úpravy účinné od 1. 1. 2021, neboť se jedná o procesně-právní a nikoli hmotně-právní úpravu.

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 daňové kontroly a analytiky Generálního finančního ředitelství
Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství
Odboru dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Odborům 32 a 39 Ministerstva financí
Generálnímu ředitelství cel