



Sekce správy daní

Č. j.: 40320/24/7700-50123-500852

Všechny finanční úřady, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolací finanční ředitelství

METODICKÝ POKYN K POSEČKÁNÍ

Účinnost	1. 10. 2024
Důvod přijetí	změna judikatury správních soudů
Oblast úpravy	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)
Agenda	Posečkáni daně
Základní ustanovení	§ 156, § 157, § 157a, § 251a, § 251b, § 253 daňového řádu
Předcházející metodické materiály	Metodický pokyn k posečkáni č. j. 22192/22/7700-10123-500852 ze dne 24. 6. 2022
Související metodické materiály	Metodický pokyn k odkladnému účinku žaloby č. j. 75118/20/7700-10123-500852 ze dne 16. 2. 2021 Metodický pokyn k uplatňování institutu posečkáni úhrady daně formou rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle ustanovení § 38zg zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů č. j. 77865/21/7100-40113-207118 ze dne 16. 12. 2021 Metodický pokyn k posečkáni paušálních záloh, č. j. 71624/21/7700-10123-500852 ze dne 21. 12. 2021 Metodický pokyn k posouzení lhůty pro podání žádosti o prominutí penále ve vazbě na skončené posečkáni č. j. 20566/22/7700-10123-050167 ze dne 30. 6. 2022
Technické postupy v IS/Úlohy IS ADIS	---
Přílohy	---
Judikatura, literatura	KS v Ostravě č. j. 25 Af 21/2022-58 ze dne 6. 12. 2023

Anotace:

Metodický pokyn upravuje posečkání úhrady daně dle daňového řádu. V návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, č. j. 25 Af 21/2022-58 ze dne 6. 12. 2023 se správní praxe mění tak, že posečkání úhrady daně lze povolit - při splnění zákonných podmínek - bez ohledu na druh daně. Absence možnosti rozhodovat ve věci posečkání daně nad rámec pokynu vylučuje nutnost zabývat se existencí veřejné podpory, a proto daná oblast není předmětem metodického řešení.

Primární příjemci:

Úřední osoby zabývající se posečkáním úhrady daně.

**Čl. I.
Cíl (účel) pokynu**

[cíl pokynu] Cílem tohoto metodického pokynu je sjednocení rozhodovací praxe finančních úřadů v rámci České republiky při rozhodování podle § 156 daňového řádu, o posečkání úhrady daně (dle vymezení v § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu) nebo o rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“) v rámci zákonem stanovených podmínek tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

[co tento pokyn neupravuje] Tento metodický pokyn neupravuje rozložení úhrady daně na splátky při přemístění majetku bez změny vlastnictví dle § 38zg zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Tato problematika je upravena samostatným metodickým pokynem č. j. 77865/21/7100-40113-207118, ze dne 16. 12. 2021.

Stejně tak posečkání paušálních záloh (§ 38lk ZDP) je upraveno samostatným metodickým pokynem č. j. 71624/21/7700-10123-500852, ze dne 21. 12. 2021.

[vztah k ZSDP] Ustanovení § 156 daňového řádu mimo jiné navazuje na dva instituty z předchozí právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), tj. § 60 ZSDP posečkání a § 65 ZSDP prominutí daňového nedoplatku, které blíže specifikuje, a proto lze na institut posečkání aplikovat též dosavadní judikaturu týkající se výše uvedených institutů obsažených v ZSDP.

**Čl. II.
Obecné předpoklady rozhodování o posečkání**

[správní poplatek] Předpokladem pro možnost rozhodování o posečkání je uhrazení správního poplatku dle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, v účinném znění, konkrétně dle části I položky 1 odst. 1 písm. d) Sazebníku, Přílohy k tomuto zákonu. Podání žádosti daňového subjektu o změnu podmínek již povoleného posečkání (viz Čl. II metodického pokynu poslední odstavec) je taktéž předmětem poplatkové povinnosti. Nebude-li správní poplatek uhrazen, postupuje správce daně v souladu s metodickou pomůckou ke správě správních poplatků, č. j. 82134/16/7100-30121-505350 ze dne 4. 7. 2016.

[zabezpečení úhrady daně] Rozhodnutí správce daně o žádosti o posečkání musí vždy sledovat základní cíl správy daní, tj. zabezpečení úhrady daně. V okamžiku rozhodování o posečkání musí být patrný objektivně zdůvodnitelný závěr správce daně, že není ohroženo

vybrání posečkané daně, pokud by daňový subjekt podmínky posečkání nedodržel a daň neuhradil dobrovolně. Pro zabezpečení výše uvedené inkasovatelnosti bude správce daně povinen podle okolností případu zvážit mimo jiné zejména i vhodné a dostatečné zajištění posečkané daně (§ 170 až 173 daňového řádu) a to tak, že zajištění daně bude hodnotou odpovídat částce posečkané daně s přihlédnutím k možnostem realizace zástavního práva a případně dalších forem zajištění daňové pohledávky. Výjimku při posuzování inkasovatelnosti tvoří případ, kdy je rozhodováno podle § 156 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

[podklady pro rozhodování o žádosti] Rozhoduje-li správce daně o žádosti o posečkání, vychází z podkladů, které má již shromážděny v daňovém spise daňového subjektu, z úřední evidence, kterou sám vede, z tvrzení uvedených v žádosti a z dokladů, které ke své žádosti daňový subjekt připojil. Správce daně posuzuje, zda existují a jsou prokázány důvody (zákonné podmínky), pro které může úhradu daně posečkat.

[nedoložená tvrzení daňového subjektu] Pokud daňový subjekt unese své břemeno tvrzení v tom smyslu, že žádost o posečkání obsahuje precizně popsanou skutkovou podstatu vymezenou v některém nebo více písmenech a) až e) § 156 odst. 1 daňového řádu, avšak daňový subjekt své tvrzení uvedené v žádosti nedoloží, a ani toto není naprosto zřejmé z daňového spisu¹, nese daňový subjekt riziko možného negativního rozhodnutí v dané věci. V případě podané žádosti jde ryze o dispozitivní úkon daňového subjektu, a proto daňový subjekt nemůže být nucen k prokázání tvrzených skutečností, a to i s ohledem na znění ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu (viz např. náleží Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009, rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52, ze dne 3. 12. 2009, č. j. 3 Afs 74/2014-29, ze dne 4. 2. 2015).

[doložená tvrzení daňového subjektu až v průběhu odvolacího řízení] V rámci rozhodovacího procesu obecně platí principy uvedené v ustanovení § 109 a násl. daňového řádu, nicméně charakter institutu „posečkání“ výrazně akcentuje mj. i prvky procesní ekonomie a s tím související rychlost vedení řízení. Proto tedy, pokud by daňový subjekt doložil svá tvrzení až v průběhu odvolacího řízení současně s podaným odvoláním nebo před jeho postoupením odvolacímu orgánu a z údajů by bylo patrné, že tento nově dokladovaný stav nekoresponduje se skutečnostmi, na základě kterých rozhodoval finanční úřad, bude součástí stanoviska k odvolání také vyhodnocení těchto nově doložených podkladů s uvedením závěru o tom, proč finanční úřad nemůže rozhodnout o odvolání sám postupem dle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Pokud by daňový subjekt doložil svá tvrzení až v průběhu odvolacího řízení přímo odvolacímu orgánu a z údajů by bylo patrné, že tento nově dokladovaný stav nekoresponduje se skutečnostmi, na základě kterých rozhodoval finanční úřad, může Odvolací finanční ředitelství požádat finanční úřad ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání o doplnění řízení o nové vyhodnocení situace.

[změna podmínek původního rozhodnutí] Postup formulovaný v předchozích odstavcích tohoto článku se použije i v případě žádosti daňového subjektu o změnu podmínek či důvodů již povoleného posečkání (především např. prodloužení doby splátek nebo změnu jejich výše). Rozhodnutí, upravující některou z podmínek původního rozhodnutí o posečkání, **s výjimkou změny stanovené doby posečkání**, nemá účinky ve smyslu § 160 odst. 3 písm. d) daňového řádu. Žádost o jeho vydání musí být podána před skončením doby posečkání, která je stanovena původním rozhodnutím o posečkání. Aby se však jednalo o předmětné rozhodnutí, musí být toto rozhodnutí vydáno ještě za účinnosti původního rozhodnutí, tzn. např. nikoli poté,

¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 94/2015-62, ze dne 12. 8. 2015: „Nelze proto vyžadovat současně i na žalovaném, aby sám vyhledal nijak neoznačené důkazy v daňovém spise a podřadil je k jednotlivým tvrzením žadatele. Nejvyšší správní soud je názoru, že ani v případě rozhodování o posečkání úhrady daně ex officio není na žalovaném, aby důvody a důkazy sám vyhledával, půjde především o případy, kdy by existence důvodů pro posečkání byla z okolností případu naprosto zřejmá. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s názorem krajského soudu, který konstatoval, že odlišný postup správce daně by byl na místě pouze tehdy, pokud by stěžovatel v žádosti alespoň odkázal na konkrétní skutečnosti zřejmé z daňového spisu.“

co nastala skutečnost uvedená v § 157 daňového řádu. V uvedeném rozhodnutí musí být vždy uvedeno, že „Účinnost rozhodnutí o posečkání úhrady daně, vydaného dne xx.xx.xx. pod č. j. xxxxx, končí vůči příjemci rozhodnutí ke dni, kdy je mu toto rozhodnutí oznámeno.“ Rozhodnutí, kterým je příjemci přiznáváno právo (např. prodloužení povolené doby posečkání, snížení částek ve splátkách) je však vůči správci daně účinné okamžikem vydání rozhodnutí (§ 101 odst. 5 daňového řádu).

Lhůtu pro placení daně budou přerušovat pouze ta rozhodnutí, která se budou týkat změny doby posečkání a tato rozhodnutí o změně doby posečkání byla oznámena od 1. 7. 2017².

Čl. III. Zákonné podmínky posečkání

[omezení diskrece správce daně] Pokud daňový subjekt ve své žádosti o posečkání dostatečně konkrétně tvrdí a **prokáže** naplnění ekonomických nebo sociálních důvodů podle § 156 odst. 1 písm. a) až d) nebo důvodu podle písm. e) daňového řádu a současně budou splněny i další rozhodné skutečnosti uvedené v Čl. II. tohoto pokynu, správce daně žádosti vyhoví³.

I v případě, že je naplněn důvod dle § 156 odst. 1 daňového řádu, je nutné zajistit základní cíl správy daní a tím je zabezpečení úhrady daně.

[sociální důvody] Pokud jsou důvodem žádosti daňového subjektu o posečkání sociální důvody, správce daně bude sociální situaci daňového subjektu posuzovat i z hlediska zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů, resp. nařízení vlády č. 595/2006 Sb., o způsobu výpočtu základní částky, která nesmí být sražena povinnému z měsíční mzdy při výkonu rozhodnutí, a o stanovení částky, nad kterou je mzda postižitelná srážkami bez omezení (nařízení o nezabavitelných částkách), ve znění pozdějších předpisů.

[částečný nebo úplný zánik povinnosti uhradit daň] Důvodem posečkání podle § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu není hrozící prekluze práva daň vybrat a vymáhat. Tímto důvodem nejsou z důvodu aplikace presumpce platnosti a správnosti aktu orgánu veřejné moci bez dalšího ani podané řádné nebo mimořádné opravné prostředky a dozorčí prostředky, týkající se posečkávané daně (zde je povinností správce daně rozhodnout především v nalézacím řízení), anebo podané žaloby ve správním soudnictví (§ 124 daňového řádu). Tento zákonný důvod lze např. použít v případě podání žádosti o prominutí daně dle § 259a, § 259aa a § 259b daňového řádu, dle § 25 odst. 3 - 7 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 2013, nebo v případě podání žádosti o prominutí odvodu anebo penále podle § 44a odst. 12 a 13 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Z odůvodnění rozhodnutí o posečkání pak musí být patrné, jaké konkrétní skutečnosti vedly správce daně k závěru, že zánik povinnosti uhradit daň lze

² Účinnost novely č. 170/2017 Sb. [§ 160 odst. 3 písm. c) daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020].

³ Rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 85/2005-45, ze dne 24. 5. 2006: „...význam slova „může“[„smí“] prominout je (...) nutno vnímat tak, že nastanou-li zákonem předvídané podmínky pro prominutí (odst. 1), správce daně prominout musí, v žádném případě není na libovůli správního orgánu, zda k prominutí přikročí, nebo nikoliv...“, č. j. 2 Afs 88/2010-70, ze dne 22. 4. 2011: „... nastanou-li zákonem předvídané podmínky pro povolení splátek daně, musí je správce daně povolit... samotné povolení splátek daně nezáleží na jeho úvaze, ale rozložení daně do splátek musí být povoleno.“

č. j. 1 Afs 15/2013-34, ze dne 3. 7. 2013: „...byl-li by správcem daně zjištěn (a daňovým subjektem) prokázán některý z důvodů, pro který může správce daně s úhradou daně posečkat, ve své podstatě takové žádosti vyhovět musí...“

č. j. 8 Afs 181/2017-31, ze dne 19. 12. 2017: „...nastanou-li zákonem předvídané podmínky pro povolení splátek daně, musí je správce daně na žádost povolit. Diskreční oprávnění se uplatní až při vlastním rozhodování o konkrétní výši povolených splátek...“

očekávat, resp., že byla daňovým subjektem podána žádost o prominutí daně, o které bude rozhodováno věcně, a tudíž je očekávání zániku nebo snížení nedoplatku důvodné.

V případech zde uvedených je naplněn důvod pro povolení posečkání do doby rozhodnutí o žádosti o prominutí prodloužené o přiměřenou lhůtu na úhradu případného zbývajících nedoplatku, tj. o 15 dní od nabytí právní moci rozhodnutí ve věci žádosti o prominutí.

[nelze posečkat] Nelze posečkat zajišťovacím příkazem uložené zajištění úhrady na nesplatnou nebo doposud nestanovenou daň (§ 167 daňového řádu)⁴. Naplnění uvedené skutečnosti je tedy předpokladem pro zamítnutí žádosti.

[nelze posečkat – úhrada daně před vydáním rozhodnutí] Nelze posečkat uhrazenou daň, pokud její úhrada byla provedena přede dnem podání žádosti o posečkání nebo v průběhu řízení. Správce daně vychází ze stavu osobního daňového účtu v okamžiku vydání rozhodnutí správce daně na prvním stupni. Pokud osobní daňový účet nevykazuje nedoplatek, neboť byl již zcela uhrazen, pozbývá významu vést řízení o žádosti o posečkání daně, a proto správce daně řízení zastaví dle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 15/2013-34, ze dne 3. 7. 2013).

[nelze posečkat – obstrukční cíle] Správce daně nemůže vyhovět žádosti o posečkání, pokud touto žádostí daňový subjekt sleduje obstrukční cíle resp. vyhýbání se úhradě nedoplatku bez zjevných důvodů, nepodložené oddalování daňové exekuce, neodůvodněné mírnění důsledků, jež vzešly z doměření daně, nebo maření možnosti správce daně uspokojit se z majetku daňového subjektu v případě, že daňový subjekt nesplní povinnosti vyplývající z rozhodnutí o posečkání (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie sp. zn. T - 1/08 ze dne 17. 5. 2011, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 15/2013-34, ze dne 3. 7. 2013). Naplnění uvedených skutečností je tedy předpokladem pro zamítnutí žádosti.

[maximální doba posečkání] Nelze posečkat daň na dobu delší, než je lhůta pro placení daně (§ 156 odst. 5 daňového řádu), tzn. max. na 6 let, což platí i v případě, kdy je nedoplatek zajištěn zástavním právem. V případě zajištění nedoplatku zástavním právem sice zaniká právo vybrat a vymáhat nedoplatek uplynutím 30 let po tomto zápisu (§ 160 odst. 6 daňového řádu), nicméně možnost vybrání a vymáhání závisí na existenci zástavního práva. Existence zástavního práva tedy brání nástupu účinků prekluze vůči zajištěnému nedoplatku po dobu 30 let od zápisu, ale nikterak neovlivňuje běh základní lhůty pro placení daně. Pouze samo oznámení rozhodnutí o zřízení zástavního práva způsobuje, že základní šestiletá lhůta začne běžet znovu. Pokud by totiž došlo k zániku zástavního práva po více než 6 letech od jeho zřízení a zároveň by nebyl učiněn jiný úkon správce daně, který by lhůtu dle § 160 daňového řádu přerušil, již by nástupu účinků prekluze nic nebránilo a správce daně by byl zbaven možnosti provedení úkonů směřujících k vymožení daně. Nejzazší konec doby posečkání musí být stanoven tak, aby existoval dostatečný časový prostor k provedení úkonů, směřujících k vymožení daně ještě před koncem této prekluzivní lhůty pro placení pro případy, že by daňový subjekt neuhradil posečkanou daň vůbec nebo jen z části.

Čl. IV.

Další rozhodné skutečnosti pro správní uvážení správce daně

[posuzování dalších okolností] Jsou-li splněny výše uvedené obecné předpoklady a zákonné podmínky uvedené v Čl. II. a v Čl. III. tohoto pokynu, správce daně žádosti o posečkání vyhová. Při stanovení výše splátek (doby posečkání) je správce daně povinen zabývat se i dalšími okolnostmi, které mají souvislost se zabezpečením úhrady daně. Zpravidla se bude jednat o:

⁴ Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 9/2017-65, ze dne 29. 4. 2019.

- posouzení podání nové (opakované) žádosti o posečkání, jestliže nebyly splněny podmínky předchozího rozhodnutí o posečkání,
- aktuální výši nedoplatků evidovaných na osobních daňových účtech daňového subjektu,
- platební morálku daňového subjektu,
- plnění ostatních i nepeněžitých povinností,
- přiměřenost délky požadovaného posečkání,
- přiměřenost výše splátek, je-li žádáno o rozložení úhrady na splátky,
- ekonomickou situaci daňového subjektu (lze např. využít ekonomické analýzy vycházející z rozvahy a výkazu zisku a ztráty a dalších podkladů ze spisu daňového subjektu),
- majetkové poměry daňového subjektu,
- zajištění posečkávané daně,
- okolnosti, ze kterých lze dovozovat inkasovatelnost daňové pohledávky, s výjimkou rozhodování podle § 156 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

S ohledem na podstatu věci a důvod pro povolení posečkání v případech posuzování žádostí o posečkání podaných z důvodů uvedených v § 156 odst. 1 písm. e) daňového řádu, jejichž předmětem je pouze povolení posečkání za podmínek uvedených v Čl. III (částečný nebo úplný zánik povinnosti uhradit daň) není posuzování výše uvedených okolností důvodné.

Čl. V. Rozhodnutí

[rozhodování na základě záznamu z jednání komise] Rozhodnutí bude vydáno na základě záznamu z jednání komise dokumentujícího průběh jednání k jednotlivému projednávanému případu rozhodování o posečkání (Interní protikorupční program Finanční správy České republiky). Ze záznamu komise musí být zřejmé, zda daňový subjekt splnil či nesplnil zákonem předvídané podmínky pro posečkání úhrady daně (§ 156 odst. 1 daňového řádu).

[výrok rozhodnutí] Ve výroku rozhodnutí o posečkání musí být mj. v souladu s ustanovením § 102 daňového řádu uvedeno příslušné ustanovení § 156 odst. 1 daňového řádu včetně konkrétního písmene, popř. více písmen, podle kterého (kterých) správce daně rozhoduje, a dále se speciálně upozorňuje na nezbytnou konkretizaci posečkané částky (částek) a k ní vázící se lhůtu k plnění, jakož i data, od kterého účinky posečkání nastávají.

[dispoziční řízení, diskrece správce daně + možný posun splátkového kalendáře] Řízení o žádosti o posečkání je řízením dispozičním, kdy návrh – žádost je plně v dispozici daňového subjektu, což však neznamená, že v případě, kdy je žádosti správcem daně vyhověno (povoleno posečkání), musí být návrh daňového subjektu zcela akceptován. Diskreční oprávnění správce daně se uplatní při vlastním rozhodování o konkrétní výši povolených splátek a stanovení splátkového kalendáře. Správce daně může tedy povolit i splátky vyšší (dobu posečkání kratší), než daňový subjekt navrhoval.⁵ Při určení výše splátek (dobu posečkání) bude správce daně vycházet nejen z údajů, které předložil daňový subjekt

⁵ Rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 88/2010-70, ze dne 22. 4. 2011 a č. j. 8 Afs 181/2017-31, ze dne 19. 12. 2017.

spolu s žádostí o posečkání a údajů ve spise, ale také s ohledem na zabezpečení základního cíle správy daní, tj. zabezpečení úhrady daně⁶.

V případě, kdy je navrhována daňovým subjektem první splátka tak, že předchází okamžik doručení vyhovujícího rozhodnutí o posečkání, bude především vždy preferována neformální komunikace s daňovým subjektem za účelem doplnění žádosti a „změny“ navrženého splátkového kalendáře tak, aby první splátka vždy byla stanovena v dostatečném časovém úseku po doručení rozhodnutí o posečkání.

Za předpokladu, že to nebude možné, bude vždy „celkově posunut“ daňovým subjektem navržený splátkový kalendář tak, aby první splátka byla stanovena v dostatečném časovém úseku po doručení rozhodnutí o posečkání, přitom bude vždy preferován posun o tolik dnů, aby se „nové“ termíny splátek datumově či svým označením shodovaly s daňovým subjektem původně navrženými termíny a zabránilo se tak případné nežádoucí časové diferenci mezi možnými příjmy, ze kterých hodlá navržené splátky hradit a termíny nově stanovených splátek.

[další podmínky rozhodnutí] Podle § 156 odst. 3 daňového řádu může správce daně stanovit ve výroku rozhodnutí další podmínky, na něž je posečkání vázáno. Jsou to zejména:

- povinnost včasné a řádné úhrady všech následujících platebních povinností na téže či jiné dani,
- možnost použití přeplatků na téže či jiné dani k úhradě posečkané daně,
- případné uvolněné kauce budou použity na úhradu posečkané daně (např. kauce dle zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů),
- po dobu posečkání nesmí být ohledně nemovitých věcí⁷ zajišťujících tuto daňovou pohledávku (i případy, není-li zástavní dlužník totožný s daňovým dlužníkem), nařízeno dražební jednání (§ 336b zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů) nebo vyhlášeno konání veřejné dražby dle § 20 a § 43 zákona č. 26/2000 Sb., o veřejných dražbách, ve znění pozdějších předpisů (dnem porušení této podmínky je den, kdy byla vydána dražební vyhláška),
- vedle těchto podmínek může správce daně stanovit ještě podmínky další, odpovídající konkrétním okolnostem daného případu.

[povaha podmínky použití přeplatků na téže či jiné dani na úhradu posečkané daně]

Převod přeplatku (dle § 154 daňového řádu) na úhradu posečkaného nedoplatku představuje faktickou kolizi se smyslem a účelem institutu posečkání jako takového, jehož cílem je odložení úhrady daně v čase. Posečkání představuje garanci dočasné ochrany daňového subjektu před výkonem rozhodnutí ze strany správce daně, a lze jej tedy materiálně vnímat jako formu ochrany před všemi formami nedobrovolné úhrady daného nedoplatku. Nedobrovolnou úhradou je třeba rozumět každé inkaso, které nevychází z projevu vůle (konání) daňového subjektu. Ačkoliv převod přeplatku dle § 154 daňového řádu není řazen mezi nástroje vymáhání, lze v něm nalézt prvky nedobrovolné úhrady. Z výše uvedených důvodů je proto třeba nahlížet na danou podmínku jako konstitutivní (rozhodnutím jsou stanovena práva a povinnosti), což ve svém důsledku znamená, že nebude-li tato podmínka uvedena v rozhodnutí o posečkání, nemůže být bez projevu vůle daňového subjektu převeden přeplatek na jiné dani na úhradu posečkaného nedoplatku (nemůže být aplikován postup dle § 154 daňového řádu). V zájmu jednotného posuzování bude obdobně posuzován i případný převod „přeplatku“ na stejném osobním daňovém účtu (např. nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty), ačkoliv se de iure o přeplatek nejedná (§ 154 odst. 1 daňového řádu).

⁶ Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 14/2015-49, ze dne 14. 2. 2017, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 94/2015-62, ze dne 12. 8. 2015.

⁷ Totéž lze samozřejmě stanovit i pro movité věci.

[odůvodnění rozhodnutí] V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvede zejména:

- závěry ohledně toho, zda daňový subjekt unesl své břemeno tvrzení, tj. zdali je žádost věcně projednatelná,
- závěry ohledně toho, zda jsou tvrzení uvedená v žádosti daňovým subjektem řádně doložena, popř. jejich důvodnost vyplývá z daňového spisu,
- úvahy, kterými dospěl správce daně k závěru o naplnění/nenaplnění některého ze zákonných důvodů uvedených v § 156 odst. 1 písm. a) až e) daňového řádu,
- hodnocení splnění/nesplnění kritérií uvedených v Čl. II., Čl. III. a v Čl. IV. tohoto pokynu, pokud mají dopad na dané rozhodnutí,
- úvahy, kterými správce daně dospěl případně k jiné výši splátek (době posečkáni), než bylo obsaženo v návrhu daňového subjektu.

[pozbytí účinnosti rozhodnutí] Není-li dodržena některá z podmínek rozhodnutí o posečkáni, pozbývá toto rozhodnutí účinnosti ex lege **uplynutím** dne jejího nedodržení. Správce daně vydá deklaratorní rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkáni (§ 157 odst. 1 daňového řádu).

Např. správce daně povolí posečkáni daně z příjmů fyzických osob od 15. 4. 2021 do 31. 12. 2021. Daňový subjekt však poruší některou z podmínek posečkáni (např. uhradí splátku, která byla splatná 15. 7. 2021 opožděně dne 19. 7. 2021). Dne 15. 7. 2021 došlo k porušení podmínky posečkáni a uplynutím tohoto dne tedy rozhodnutí o posečkáni pozbývá účinnosti. Od 15. 4. 2021 do 15. 7. 2021 běží úroky z posečkané částky, od 16. 7. 2021 pak běží úrok z prodlení.

Rozhodnutí o posečkáni pozbývá účinnosti rovněž **uplynutím dne předcházejícího** dni, ve kterém došlo ke vstupu daňového subjektu do likvidace nebo k nabytí účinnosti rozhodnutí o úpadku daňového subjektu (§ 157 odst. 2 daňového řádu). I v tomto případě dochází k pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkáni ex lege, ale správce daně o tom nevydává žádné rozhodnutí. Správce daně o této skutečnosti sepíše úřední záznam a zanesse tuto skutečnost do evidence daní.

Např. správce daně povolí posečkáni úhrady daně z přidané hodnoty za měsíc březen 2021 od původního dne splatnosti, tj. od 26. 4. 2021 (§ 33 odst. 4 daňového řádu, 25. 4. 2021 je neděle) do 31. 12. 2021. Daňový subjekt však dne 16. 8. 2021 vstoupí do likvidace (den vstupu do likvidace je zapsán v obchodním rejstříku) nebo dne 16. 8. 2021 nabude účinnosti rozhodnutí o úpadku (výrok rozhodnutí soudu o úpadku obsahuje údaj o tom, kdy nastávají účinky rozhodnutí - zveřejněno v insolvenčním rejstříku, který je dostupný na webových stránkách Ministerstva spravedlnosti). Rozhodnutí o posečkáni pozbývá účinnosti ex lege uplynutím dne 15. 8. 2021. Od 30. 4. 2021⁸ do 15. 8. 2021 běží úrok z posečkané částky. Od 16. 8. 2021 běží úrok z prodlení (v případě insolvence bude pochopitelně zohledněn § 243 odst. 3 daňového řádu).

Čl. VI. Posečkáni ex lege

[doba posečkáni] Pokud je v souvislosti se soudním přezkumem rozhodnutí o stanovení daně přiznán odkladný účinek příslušnému podání v rámci správního soudnictví nebo v řízení před Ústavním soudem, potom ode dne přiznání odkladného účinku⁹ do pravomocného rozhodnutí

⁸ Vzhledem k tomu, že za první 3 dny po původním dni splatnosti nevzniká úrok z prodlení [§ 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu], nemůže ani vznikat úrok z posečkané částky (§ 253 odst. 3 daňového řádu).

⁹ Účinky přiznání odkladného účinku pro orgány Finanční správy ČR nastávají od tzv. subjektivní právní moci usnesení – tj. doručení žalovanému orgánu finanční správy.

soudu ve věci související se stanovením daně, je úhrada daně posečkána dle § 157a daňového řádu. Správce daně nevydává v tomto případě rozhodnutí o povolení posečkání.

[zanesení do spisu] Orgán finanční správy (dále jen „OFS“), který obdrží usnesení soudu o přiznání odkladného účinku, o tomto bezodkladně vyrozumí správce daně příslušného pro administraci úroku z posečkané částky (např. e-mail, v příloze zašle kopii usnesení), který na základě toho o této skutečnosti sepíše úřední záznam a zanesse tuto skutečnost do evidence daní.

[jakých případů se týká] Posečkání ex lege se uplatní pouze na případy, kdy byl přiznán odkladný účinek ve správním soudnictví nebo před Ústavním soudem od 1. 1. 2021.¹⁰

Vzhledem k tomu, že posečkat lze jen nedoplatek na dani, tak v případě, že daňový subjekt nemá daňový nedoplatek ke dni přiznání odkladného účinku, nenastává ani posečkání ex lege.

[vztah k MP č. j. 75118/20] Obecné principy přiznání odkladného účinku, které dopadají i na posečkání ex lege, upravuje Metodický pokyn k odkladnému účinku žaloby, č. j. 75118/20/7700-10123-500852.

[účinné rozhodnutí o posečkání, následně posečkání ex lege] V případě, že existuje účinné rozhodnutí o posečkání a následně dojde k přiznání odkladného účinku v řízení o téže dani (a tím i k posečkání úhrady této daně ex lege), **nepozbývá** původní rozhodnutí o posečkání účinnosti, pokud nebudou porušeny podmínky uvedené v rozhodnutí o posečkání. Pokud budou porušeny podmínky původního rozhodnutí o posečkání, vydá správce daně rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání, ve kterém navíc uvede, že ode dne „X“ (= doručení usnesení o přiznání odkladného účinku OFS) je úhrada daně ve výši „X Kč“ posečkána do právní moci rozhodnutí soudu ve věci (posečkání ex lege dle § 157a daňového řádu). Správce daně daňový subjekt neformálně vyrozumí o tom, že v důsledku přiznání odkladného účinku nebudou převáděny přeplatky na úhradu posečkaného nedoplatku, přestože je to v rozhodnutí o posečkání stanoveno a tento nedoplatek nebude ani uhrazován v rámci stejného ODÚ dle § 152 daňového řádu. Výjimkou by byla jen situace, kdy daňový subjekt projeví vůli tento nedoplatek uhradit.

Správce daně daňový subjekt neformálně vyrozumí i o možnosti zachování účinnosti původního rozhodnutí o posečkání a o případných důsledcích (pokud nebudou porušeny podmínky povoleného posečkání, např. hradit splátky, posečkání zůstává účinné i po skončení odkladného účinku, tj. nabytí právní moci soudního rozhodnutí ve věci stanovení daně).

Např.: Rozhodnutím o posečkání jsou správcem daně stanoveny měsíční splátky 10 000 Kč od 31. 5. 2021 do 31. 12. 2022 (nedoplatek na DPH, původní splatnost 25. 3. 2021). Počátek doby posečkání je 1. 4. 2021. V soudním řízení týkajícím se posečkané daně je přiznán odkladný účinek. Subjektivní právní moc usnesení (doručeno OFS) 3. 5. 2021. Rozhodnutí soudu ve věci související se stanovením daně nabyde právní moci dne 31. 8. 2021.

a) Daňový subjekt přestane hradit splátky 10 000 Kč (neuhradí splátku splatnou 30. 6. 2021).

Rozhodnutí o posečkání pozbývá účinnosti uplynutím dne nedodržení podmínky úhrady splátky (30. 6. 2021), ale ode dne 3. 5. 2021 nastává posečkání ex lege dle § 157a daňového řádu, a to do dne 31. 8. 2021. Dne 1. 9. 2021 však již původní rozhodnutí o posečkání „neobživne“ a nedoplatek se stává vykonatelným. Vyrozumění

Přechodná ustanovení, bod 5 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

¹⁰ Přechodná ustanovení, bod 5 zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

o úroku z posečkané částky tak bude zahrnovat dobu posečkáni od 1. 4. 2021 do 31. 8. 2021.

Pokud by chtěl daňový subjekt posečkat úhradu daně i po 31. 8. 2021, musel by opět podat žádost o posečkáni (včetně úhrady správního poplatku), kterou bude správce daně posuzovat dle § 156 daňového řádu jako kteroukoliv jinou žádost o posečkáni.

b) Daňový subjekt nepřestane hradit splátky 10 000 Kč.

Rozhodnutí o posečkáni nepozbývá účinnosti z důvodu přiznání odkladného účinku. Po skončení soudního řízení týkajícího se posečkávané daně (po právní moci tohoto rozhodnutí) je stále účinné rozhodnutí o posečkáni a daňový subjekt tak může bez dalšího hradit splátky dle původního rozhodnutí (do 31. 12. 2022), nedoplatek je nevykonatelný.

V souladu s Metodickým pokynem k odkladným účinkům žaloby, č. j. 75118/20/7700-10123-500852, má přiznání odkladného účinku shodné dopady jak na případ a), tak na případ b).

[vyrozumění o úroku z posečkané částky] Dle § 251a odst. 3 daňového řádu správce daně vyrozumí daňový subjekt způsobem dle § 153 odst. 3 daňového řádu o předpisu úroku, je-li úrok předepsán do evidence daní z důvodu, že pominuly podmínky pro jeho další vznik.

V případě, že v okamžiku počátku posečkáni ex lege bude účinné původní rozhodnutí o posečkáni, správce daně nebude vydávat vyrozumění o úroku z posečkané částky (za dobu posečkáni do pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkáni), ale vydá jej až po skončení posečkáni vážící se k dané dani za zdaňovací období (bez ohledu na to, z jakého titulu posečkáni běželo). To znamená, že v jednom vyrozumění mohou být úroky z posečkané částky jak za dobu do pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkáni (příp. do skončení doby posečkáni), tak za dobu posečkáni ex lege.

V případě, že v okamžiku počátku posečkáni ex lege již nebude účinné původní rozhodnutí o posečkáni (např. daňový subjekt porušil podmínky rozhodnutí o posečkáni před počátkem posečkáni ex lege), vydá správce daně vyrozumění o úroku z posečkané částky za dobu do pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkáni bezodkladně. Po skončení posečkáni ex lege pak správce daně vydá vyrozumění o výši úroku za dobu posečkáni ex lege.

V případě, že po skončení posečkáni ex lege bude povoleno další posečkáni vážící se ke stejné dani a zdaňovacímu období, které bude bezprostředně navazovat na předchozí posečkáni, bude vyrozumění o úroku z posečkané částky vydáno až po skončení tohoto posečkáni. Úrok z posečkané částky tak bude zahrnovat dobu posečkáni ex lege a dobu do skončení posečkáni na základě nového rozhodnutí o posečkáni.

Závěr: Navazují-li na sebe jednotlivé doby posečkáni bezprostředně, a týkají-li se shodného nedoplatku (jeden druh daně za jedno zdaňovací období), bude vyrozumění o výši úroku z posečkané částky vydáváno po skončení posledního posečkáni a bude zahrnovat úroky za celou dobu posečkáni. Nenavazují-li na sebe jednotlivé doby posečkáni bezprostředně, bude správce daně vydávat vyrozumění o úroku z posečkané částky bezodkladně po skončení jednotlivých dob posečkáni.

Čl. VII. Úrok z posečkané částky

[základ pro výpočet úroku] Základem pro výpočet úroku z posečkané částky je daň, u které bylo povoleno nebo nastalo posečkání (§ 253 odst. 1 daňového řádu).

[doba posečkání] Úrok z posečkané částky vzniká za celou dobu posečkání. V případě posečkání povoleného na základě rozhodnutí správce daně je doba posečkání uvedena v tomto rozhodnutí (od - do). V případě pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání končí doba posečkání dnem pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání. V případě dřívější úhrady posečkané částky končí doba posečkání uplynutím dne úhrady. V případě posečkání ex lege dle § 157a daňového řádu běží doba posečkání ode dne přiznání odkladného účinku soudem do dne nabytí právní moci rozhodnutí soudu ve věci stanovení daně, která byla dle § 157a daňového řádu posečkána.

[výše úroku z posečkané částky] Výše úroku z posečkané částky odpovídá polovině úroku z prodlení (§ 252 daňového řádu) nebo jeho obdoby podle jiného zákona [např. zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, kde je výše penále (materiálně se jedná o úrok z prodlení) stanovena ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, tj. 36,5 % ročně (od 1. 1. 2022 pak ve výši 0,4 promile za každý den prodlení, tj. 14,6 % ročně)], nejvýše však polovině úroku z prodlení podle daňového řádu (§ 253 odst. 4 daňového řádu).

[kdy nevzniká úrok z posečkané částky] Úrok z posečkané částky nevzniká po dobu, kdy nevzniká úrok z prodlení z jiného důvodu, než je posečkání. To znamená, že úrok z posečkané částky nevzniká v případech dle § 252 odst. 3 písm. b), c) a d) daňového řádu (u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele, a to ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti; v případě příslušenství daně; v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy). Stejně tak nevzniká úrok z posečkané částky v případě posečkání od původního dne splatnosti po dobu prvních 3 dnů po původním dni splatnosti [neboť i úrok z prodlení vzniká až od 4. dne po původním dni splatnosti daně, § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu].

[splatnost úroku z posečkané částky] Úrok z posečkané částky je dle § 253 odst. 5 daňového řádu splatný do 30 dnů ode dne, kdy pominuly podmínky pro jeho vznik (tj. skončila doba posečkání). Správce daně vyrozumí daňový subjekt o předpisu úroku z posečkané částky v souladu s ustanovením § 251a odst. 3 daňového řádu, a to způsobem podle § 153 odst. 3 daňového řádu. S ohledem na lhůtu splatnosti úroku z posečkané částky provede správce daně vyrozumění o předpisu úroku z posečkané částky bezodkladně.

[minimální výše úroku z posečkané částky] Úrok z posečkané částky se nepředepíše a daňový subjekt není povinen jej uhradit, pokud nepřesáhne v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 1 000 Kč (§ 251a odst. 2 daňového řádu).

Čl. VIII. Vliv přechodných ustanovení k zák. č. 283/2020 Sb., změna daňového řádu a dalších souvisejících zákonů, v oblasti posečkání

[změna sazby úroku z posečkané částky] Úrok z posečkané částky vzniká za každý den prodlení, resp. posečkání, tzn. že úrok z posečkané částky do 31. 12. 2020 bude ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 7 procentních bodů (§ 157 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020). Od 1. 1. 2021 vzniká úrok z posečkané částky v poloviční výši úroku z prodlení dle daňového řádu nebo jeho obdoby dle jiného zákona, nejvýše však

v poloviční výši dle daňového řádu (§ 253 odst. 4 daňového řádu). Pro aplikaci sazby výše úroku z posečkané částky není tedy rozhodující, kdy bylo rozhodnuto o posečkání, ale kdy vzniká úrok z posečkané částky.

Čl. IX. Zrušovací ustanovení

Dnem účinnosti tohoto metodického pokynu se ruší Metodický pokyn k posečkání č. j. 22192/22/7700-10123-500852 ze dne 24. 6. 2022.

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Na vědomí

Odboru 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí
Odboru 39 – Správní činnosti Ministerstva financí
Generálnímu ředitelství cel
Sekci výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství
Sekci metodiky daní Generálního finančního ředitelství
Odboru majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Odboru evidence a vymáhání daní Generálního finančního ředitelství
Odboru dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství
Oddělení daňového procesu II Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství
Oddělení náhrad škod Generálního finančního ředitelství