



Sekce právní

Č. j.: 55461/21/7700-10123-205178

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN
k 5letému limitu úročení

Tento metodický pokyn upravuje dobu vzniku úroku z prodlení vznikajícího dle § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále také „**daňový řád**“), ve znění účinném od 1. 1. 2021, a dobu vzniku úroku z posečkané částky daně vznikajícího podle § 253 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 náležícího k dani s původním datem splatnosti, které nastalo od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2014, v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 351/2019-24 ze dne 17. února 2021.

I. Uvedení situace

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 7 Afs 351/2019-24 ze dne 17. února 2021 rozhodl takto: „*Pokud nastal původní den splatnosti daně před 1. 1. 2015, uplatní se při výpočtu úroku z prodlení § 252 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do dne 31. 12. 2014, tj. včetně pravidla omezujícího délku úročení prodlení s úhradou daňového nedoplatku dobou pěti let, které bylo zrušeno zákonem č. 267/2014 Sb.*“¹.

II. Metodické řešení

A.

Daňový subjekt je povinen hradit úrok z prodlení u nedoplatku na dani **s původním datem splatnosti spadajícím do období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2014** za každý den prodlení, počínající pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti daně až do dne uhrazení včetně, **maximálně po dobu 5 let**.

B.

V případě pravomocného **rozhodnutí o posečkání úhrady daně**, kterým bylo povoleno posečkání úhrady daně, jejíž **původní datum splatnosti daně nastalo od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2014**, je/byl **úrok z posečkané částky daně vzniklý**

do 30. 6. 2017 (včetně) daňový subjekt povinen uhradit (maximální doba vzniku úroku se zde neuplatní),

¹ Právní věta dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 02. 2021, čj. 7 Afs 351/2019 – 24, dostupné na www.nssoud.cz

od 1. 7. 2017 (včetně) daňový subjekt je/byl povinen uhradit pouze po dobu, po kterou by jinak vznikl úrok z prodlení.

III. Odůvodnění

A.

Podle § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2014 platilo, že „*Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.*“ (zvýraznění přidáno Generálním finančním ředitelstvím).

Omezení doby úročení bylo zrušeno zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s účinností od 1. 1. 2015, přičemž nebyla přechodným ustanovením upravena časová působnost změny na vznik úroku z prodlení k již úročeným nedoplatkům na dani.

Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku v bodě [27] uzavřel, že „*Při absenci výslovné zákonné úpravy působnosti zrušení třetí věty § 252 odst. 2 daňového řádu na již vzniklé a ke dni účinnosti zákona č. 267/2014 Sb. trvající nedoplatky je přitom třeba vycházet z obecných pravidel časové působnosti norem, jak je vyložila judikatura Nejvyššího správního soudu.*“

Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 86/2009-121, ze dne 30. 11. 2010 k časové působnosti norem, které Nejvyšší správní soud dále rozvedl v rozsudku ze dne 29. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45, se aplikuje „... *princip ochrany právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost. Proto jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu.*“

Obecně se k časové působnosti jednotlivých norem vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu také ve svém usnesení ze dne 23. listopadu 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, bod 18.: „*Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost.*“

Obdobně je třeba pohlížet na povahu ustanovení stanovující lhůtu, po kterou vzniká úrok z prodlení, protože daňový subjekt je povinen vzniklý úrok uhradit. Po uplynutí stanovené lhůty 5 let by úrok z prodlení nevznikal a daňový subjekt „*by již nadále nebyl tomuto*

následku svého prodlení s úhradou daně vystaven a nemusel ze své majetkové sféry vydávat další prostředky spojené s pozdní úhradou daně“².

Z uvedeného plyne, že pro posouzení výše úroku z prodlení je správce daně vázán právními předpisy platnými a účinnými v době vzniku dluhu, tj. v době, kdy nastalo původní datum splatnosti daně a pak skutečnost, že úrok z prodlení vzniká za každý den jednotlivě, nemá na lhůtu, po kterou vzniká úrok z prodlení, vliv a daňový subjekt je tedy povinen hradit úrok z prodlení u nedoplatku na dani s původním datem splatnosti spadajícím do období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2014 za každý den prodlení, počínající pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti daně až do dne úhrady včetně, maximálně po dobu 5 let.

Pokud byla daňovému subjektu doměřena z moci úřední daň vyšší, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru (§ 143 odst. 5 daňového řádu), přičemž stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení počátku doby, po kterou úrok z prodlení vzniká a „*Za okamžik vzniku dluhu na dani je tak třeba považovat původní den splatnosti daně.*“ – viz bod [32] rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 351/2019-24.

B.

Úrok z posečkané částky materiálně plní roli náhrady za úrok z prodlení po dobu povoleného posečkaní (§ 252 odst. 3 písm. a) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021) a je úrokem kompenzačním na rozdíl od úroku z prodlení, který je úrokem reparačním. Představuje zvýhodnění daňového subjektu, který aktivně řeší úhradu nedoplatku daně.

Podle § 253 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 platí, že „*Úrok z posečkané částky nevzniká po dobu, kdy nevzniká úrok z prodlení z jiného důvodu, než je posečkaní.*“

Uvedené obecné pravidlo pro vznik úroku z posečkané částky daně bylo do daňového řádu včleněno zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, a nabylo účinnosti 1. 7. 2017. Do změny pravidel pro vznik úroku z posečkané částky provedené zákonem č. 170/2017 Sb. vznikal úrok z posečkané částky vždy po celou dobu posečkaní (tj. jeho vznik nebyl vázán na případný vznik úroku z prodlení)³.

Z uvedeného plyne, že úrok z posečkané částky daně, jejíž datum původní splatnosti spadá do období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2014, vzniklý do 30. 6. 2017 (včetně) je/byl daňový subjekt povinen uhradit i v případě, že vznikal po dobu delší jak 5 let, resp. úročení nedoplatku úrokem z posečkané částky daně bylo ukončeno nejpozději dne 30. 6. 2017.

Úrok z posečkané částky k dani, jejíž původní datum splatnosti spadá do období od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2014, vzniklý až za účinnosti zákona č. 170/2017 Sb., tj. od 1. 7. 2017, je/byl daňový subjekt povinen uhradit nejdéle za dobu 5 let od původního data splatnosti.

² Bod [29] rozsudku 7 Afs 351/2019-28 ze dne 17. února 2021

³ Metodický pokyn k aplikaci § 157 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 170/2017 Sb., č. j. 54907/18/7700-10126-205178, ze dne 4. 7. 2018.

IV. Zrušovací ustanovení

Tento metodický pokyn zrušuje:

- Stanovisko k aplikaci § 252 odst. 2 daňového řádu, resp. k 5leté lhůtě pro uplatnění úroku z prodlení č. j. 39507/15/7100-40126-500852, ze dne 2. července 2015

V. Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti šestým pracovním dnem po jeho podpisu.

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

Na vědomí

Odboru 32 – Daňová legislativa Ministerstva financí

Odboru 39 – Správní činnosti Ministerstva financí

Generálnímu ředitelství cel

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

Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství

Odboru dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství

Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství