



Č. j.: 56646/24/7700-50123-011550

Všem finančním úřadům, včetně Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN
k možnosti vzniku nároku na tzv. „úrok z úroku“

Účinnost	25. 10. 2024
Důvod přijetí	judikatura soudů
Oblast úpravy	zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád
Agenda	Sankční systém a úroky
Základní ustanovení	§ 254 daňového řádu
Předcházející metodické materiály	MP k možnosti vzniku nároku na tzv. „úrok z úroku“ č. j.: 2102/22/7700-10123-011550 ze dne 1. 2. 2022
Související metodické materiály	<ol style="list-style-type: none">1. MP k aplikaci ustálené judikatury správních soudů ohledně úroku z neoprávněného jednání správce daně č. j.: 60589/18/7700-10126-702909 ze dne 21. 2. 20192. MP k aplikaci § 254 daňového řádu č. j.: 38564/19/7700-10124-205178 ze dne 24. 6. 20203. MP k úroku z nesprávně stanovené daně č. j.: 9441/24/7700-50123-051418
Technické postupy v IS/Úlohy ADIS	–
Přílohy	–
Judikatura, literatura	NS sp. zn. 35 Odo 101/2002 ze dne 24. 3. 2004 NSS č. j. 1 Afs 15/2009-105 ze dne 19. 2. 2009 NSS č. j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. 9. 2014 NSS č. j. 2 Afs 234/2014-43 ze dne 10. 6. 2015 NSS č. j. 1 Afs 265/2016-33 ze dne 9. 3. 2017 NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. 12. 2017 NSS č. j. 10 Afs 382/2020-51 ze dne 6. 5. 2021 NSS č. j. 10 Afs 405/2020-41 ze dne 2. 6. 2021

	NSS č. j. 4 Afs 375/2020-51 ze dne 29. 9. 2021 NSS č. j. 3 Afs 244/2022-29 ze dne 25. 9. 2023 NSS č. j. 1 Afs 140/2022-49 ze dne 9. 10. 2023 III. ÚS 3082/23 ze dne 28. 5. 2024 NSS č. j. 3 Afs 194/2022-60 ze dne 25. 7. 2024
--	--

Anotace:

Tento metodický pokyn upravuje použití § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále také „daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020“; v případě použití § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, dále jen „úrok z neoprávněného jednání správce daně“), na případy vzniku nároku na tzv. „úrok z úroku“. Jde o otázku existence nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky, která původně vznikla jako „první“ úrok, pokud ji správce daně včas nepředepsal na osobní daňový účet.

Tento metodický pokyn rovněž upravuje problematiku nároku na tzv. „úrok z úroku“ podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád, v účinném znění“, v případě použití § 254 daňového řádu v účinném znění dále jen „úrok z nesprávně stanovené daně“) v totožné situaci od 1. 1. 2021.

V souvislosti se vznikem nároku na výše uvedený úrok tento metodický pokyn rovněž stanovuje lhůtu, ve které má být příslušný tzv. „druhý“ a „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z nesprávně stanovené daně předepsán na osobním daňový účet (dále také „ODÚ“).

Dále metodický pokyn upravuje aplikaci § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, v souvislosti se vznikem tzv. „úroku z úroku“ a vrácení přeplatku z titulu předepsaného tzv. úroku z úroku z moci úřední.

Primární příjemci:

Úřední osoby vyměřovacích útvarů – využití při standardních činnostech souvisejících s předpisem a vrácením úroku z nesprávně stanovené daně.

Čl. I.**Úvod do problematiky**

[1] Orgány finanční správy nejprve přiznávaly úrok z neoprávněného jednání správce daně pouze v případě, kdy daňový subjekt na základě rozhodnutí o stanovení daně, které bylo následně změněno nebo zrušeno z důvodu nezákonnosti, uhradil daň nebo její část. Dále byl na základě judikatury Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“)¹ úrok z neoprávněného

¹ NSS vyložil pojem „daňovým subjektem uhrazena“ tak, že je nutno do něj zahrnovat platby nejen od daňového subjektu státu, ale i směrem opačným (tj. od správce daně daňovému subjektu). Např. bod [41] rozsudku NSS č. j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. 9. 2014: „...*Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto částku, pouze má „negativní“ podobu.*“, bod [25] rozsudku č. j. 1 Afs 265/2016-33 ze dne 9. 3. 2017: „...*Úrok je hrazen za to, že vydané rozhodnutí bylo nezákonné*

jednání správce daně přiznáván i z částek, které jsou nadměrným odpočtem, nebo přeplatkem daně vzniklým následným snížením částky původně vyměřené daně, nebo na základě jiných právních titulů.

[2] Nejvyšší správní soud své závěry ohledně nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně z částek, které má povinnost uhradit daňovému subjektu správce daně (nadměrný odpočet apod.), rozšířil i na částku úroku, na který měl daňový subjekt nárok, ale správce daně tento úrok včas nepředepsal na osobní daňový účet.

[3] Podle závěrů NSS v několika rozsudcích² je správce daně povinen přiznat daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to jak z úroku z neoprávněného jednání správce daně, tak z úroku kompenzujícího daňovému subjektu dlouhé prověřování oprávněnosti nadměrného odpočtu, který nebyl včas předepsán na osobní daňový účet daňového subjektu. Z rozsudků jasně vyplývá, že „opožděné“ předepsání těchto úroků automaticky generuje nový úrok z neoprávněného jednání správce daně právě z takto včas nepřiznané částky původního úroku.³ Odůvodnění rozsudků NSS se v této věci opírá mimo jiné o hlavní smysl daného typu úroku, a to nahradit újmu daňovému subjektu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky a předcházet tím komplikovanému řízení o náhradu škody.⁴

[4] Generální finanční ředitelství respektuje výše uvedené závěry správních soudů ohledně vzniku nároku na tzv. „úrok z úroku“ a za účelem jejich jednotné a plošné realizace sjednocuje tímto metodickým pokynem postup orgánů Finanční správy ČR v jednotlivých situacích.

Čl. II.

Případy vzniku nároku na tzv. „úrok z úroku“ do 31. 12. 2020 a od 1. 1. 2021

[5] Nárok na tzv. „úrok z úroku“, resp. „druhý“ úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z nesprávně stanovené daně, vzniká v případech, kdy byl správce daně povinen daňovému subjektu přiznat úrok hrazený správcem daně⁵ z moci úřední a neučinil tak včas, tj. ve lhůtě stanovené zákonem, nebo ve lhůtě pro tento úkon obvyklé, v případě neexistence lhůty zákonné.

[6] Nárok na předmětný úrok tak daňovému subjektu vzniká v těchto případech:

- včas nepředepsaný úrok z neoprávněného jednání správce daně;

(či nicotné) a na jeho základě daňový subjekt uhradil určitou částku (nebo mu v jeho důsledku nebyl vyplacen nadměrný odpočet – srov. výše citovaný odst. 44 Kordárny). ...“; bod [34] rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. 12. 2017: „...Ovšem má-li pojem „daně“ v širším slova smyslu vskutku zahrnovat platby nejen od daňového subjektu státu, ale i směrem opačným (tj. od správce daně daňovému subjektu podle § 2 odst. 1 in fine daňového řádu, jako je tomu v posuzovaném případě), pak je nutné gramatické vyjádření o „úhradě daně“ vyložit širěji a v souladu s legální definicí „daně“...“.

² Např. rozsudky NSS: č. j. 10 Afs 382/2020-51 ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41 ze dne 2. 6. 2021, č. j. 4 Afs 375/2020-51 ze dne 29. 9. 2021, č. j. 3 Afs 194/2022-60 ze dne 25. 7. 2024, č. j. 1 Afs 190/2023-43 ze dne 14. 8. 2024.

³ Viz bod [22] rozsudku NSS č. j. 10 Afs 382/2020-51 ze dne 6. 5. 2021 „...Daňové orgány se nemohou vyhnout odpovědnosti za včasné a řádné vyplacení úroku dle § 254 daňového řádu poukazem na to, že předepsání tohoto úroku není formálním rozhodnutím správce daně, ale jen „prostým“ úkonem ...“

⁴ Dle bodu [29] rozsudku NSS č. j. 10 Afs 382/2020-51 ze dne 6. 5. 2021 nelze v případě způsobené újmy pozdním přiznáním nároku na úrok dle § 254 daňového řádu odkazovat daňový subjekt na možnou náhradu škody dle zákona č. 82/1998 Sb. „... Smysl úroku dle § 254 zůstává stejný, a to vyřešit náhradu vzniklé újmy v režimu veřejného práva, nikoli odkázat daňový subjekt na poměrně trnitou cestu ke kompenzaci dle zákona č. 82/1998 Sb. ...“.

⁵ Pro účely tohoto metodického pokynu jsou pod pojem „úroky hrazené správcem daně“ zahrnuty všechny typy úroků v bodě [6] tohoto metodického pokynu.

- včas nepředepsaný úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020;
- včas nepředepsaný úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu, jenž je povinen správce daně přiznávat dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014 sp. zn. 7 Aps 3/2013 (dále jen „rozsudek KORDÁRNA“)⁶;
- včas nepředepsaný úrok ze zadrženého nadměrného odpočtu, jenž je povinen správce daně přiznávat dle rozsudku KORDÁRNA ve spojení s § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017⁷;
- včas nepředepsaný úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020;
- včas nepředepsaný úrok z vratitelného přeplatku dle § 253a daňového řádu, v účinném znění;
- včas nepředepsaný úrok z nesprávně stanovené daně;
- včas nepředepsaný úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, v účinném znění.

Čl. III.

Vznik nároku na tzv. „úrok z úroku“ a doba, za kterou tento nárok na tzv. „druhý“, popř. „další“ úrok vzniká

[7] Daňovému subjektu vznikal do 31. 12. 2020 také „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně a od 1. 1. 2021 vzniká „další“ úrok z nesprávně stanovené daně v případě, kdy mu jakýkoli úrok hrazený správcem daně nebyl včas předepsán na osobní daňový účet.

[8] Nárok na „**druhý**“ úrok vznikal daňovému subjektu ve výše uvedených případech za celou dobu neoprávněného jednání, tj. od následujícího dne po uplynutí lhůty, ve které měl být daňovému subjektu úrok hrazený správcem daně předepsán na osobní daňový účet, až do okamžiku jeho skutečného předepsání.

- Úrok z neoprávněného jednání správce daně měl být předepsán do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné (§ 254 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020).
- Úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, měl být předepsán na ODÚ do 15 dnů ode dne pozdního vrácení/použití vratitelného přeplatku (§ 254 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, se použije obdobně).
- Úrok ze zadrženého odpočtu dle rozsudku KORDÁRNA měl být předepsán do 15 dnů ode dne podání podnětu k přiznání úroku; v případě přiznání předmětného úroku po dodatečném doměření daňového odpočtu měl být tento úrok předepsán do 15 dnů od posledního dne doby, za kterou tento úrok daňovému subjektu náležel (§ 254 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, se použije obdobně).

⁶ Viz metodický pokyn:

- č. j. 71602/17/7700-10126-702909 účinný od 1. 7. 2017 + novelizace č. j. 39170/18/7700-10126-702909 účinný od 4. 9. 2018.

⁷ Viz metodické pokyny:

- č. j. 59718/20/7700-10124-050201 účinný od 7. 10. 2020;
- č. j. 76094/22/7700-10124-050201 účinný od 11. 10. 2022.

- Úrok ze zadrženého odpočtu dle rozsudku KORDÁRNA ve spojení s § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, měl být předepsán do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu (§ 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017).
- Úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, měl být předepsán do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu (§ 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020).
- Úrok z vratitelného přeplatku dle § 253a daňového řádu, v účinném znění, úrok z nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu, v účinném znění, a úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu, v účinném znění, měl být předepsán na osobní daňový účet do 15 dnů od okamžiku, kdy pominuly podmínky pro jejich vznik⁸.

Vznik daného úroku správce daně deklaruje prostřednictvím předpisu na ODÚ.

[9] K předpisu „druhého“, příp. „dalšího“ úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z nesprávně stanovené daně na ODÚ daňového subjektu má dojít ve stejný den, kdy dojde k předpisu (opožděně) předepisovaného předchozího úroku hrazeného správcem daně. Nedošlo-li k tomu, vzniká daňovému subjektu nárok na „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně či úrok z nesprávně stanovené daně ode dne následujícího po dni, kdy došlo ke skutečnému předpisu předchozího úroku, do dne předepsání tohoto „dalšího“ úroku.

Čl. IV.

Předpis „druhého“ a „dalšího“ úroku z neoprávněného jednání správce daně nebo úroku z nesprávně stanovené daně a lhůta pro vrácení přeplatku

[10] Úroky hrazené správcem daně, tudíž i úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z nesprávně stanovení daně je správce daně povinen **předepsat** na osobní daňový účet daňového subjektu **z moci úřední**.

[11] K předpisu úroku hrazeného správcem daně přistoupí správce daně i po uplynutí zákonné lhůty pro jeho předepsání či lhůty pro tento úkon obvyklé⁹, jakmile skutečnosti odůvodňující vznik úroku zjistí.

[12] Úrok se nepředepíše a nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li 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, v účinném znění).

[13] Výše uvedené pravidlo se však neuplatní v případech, kdy k samotnému předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně mělo dojít již **do konce roku 2020**, neboť nekonání správce daně nemůže jít k tíži daňového subjektu. **V těchto případech bude úrok předepsán na ODÚ i v částce nižší než 1 000 Kč.**¹⁰

⁸ V případě úroku z nesprávně stanovené daně činí lhůta 15 dnů od posledního dne doby, za kterou tento úrok vznikl – bod [34] Metodického pokynu k úroku z nesprávně stanovené daně č. j.: 9441/24/7700-50123-051418 ze dne 19. 7. 2024. U ostatních úroců je metodické usměrnění použito analogicky.

⁹ Viz lhůty pro předpis jednotlivých typů úroků v bodu [8] tohoto metodického pokynu.

¹⁰ Jedná se o případy, kdy k předpisu „prvního“ úroku došlo do 31. 12. 2020, přičemž se jednalo o opožděný předpis, resp. po uplynutí zákonné lhůty, tzn. že daňovému subjektu vznikl nárok na tzv. „druhý úrok“, k jehož předpisu mělo rovněž dojít ve stejný den, jako k předpisu „prvního“ úroku. Na předpis „prvního“ a „druhého“ úroku se tudíž pravidla pro předpis dle § 251a odst. 2 daňového řádu, v účinném znění, neuplatní.

[14] Pozdě přiznávaný úrok z neoprávněného jednání správce daně či úrok z nesprávně stanovené daně, a to ať jde o „první“ či „druhý“, popř. i „další“ úrok z neoprávněného jednání či úrok z nesprávně stanovené daně, bude předepisován s datem splatnosti rovnajícím se aktuálnímu dni, ke kterému je předpis do evidence daní zaznamenáván. Kompenzace za pozdní předepsání, resp. kompenzace za nemožnost disponovat s danou finanční částkou, je představována právě vznikem nároku na „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně či úrok z nesprávně stanovené daně.

[15] O předpisu úroku do evidence daní správce daně daňový subjekt vyrozumí (§ 251a odst. 3 daňového řádu, v účinném znění).

[16] Správce daně vrátí případný vratitelný přeplatek vzniklý z titulu předepsání „druhého“, příp. „dalšího“ úroku z moci úřední, a to do 15 dnů ode dne faktického předpisu úroku do evidence daní, a to i v případech, kdy dojde k jeho opožděnému předepsání po 31. 12. 2020.

[17] V případě vrácení úroku po uplynutí 15 dnů ode dne skutečného předepsání úroku náleží daňovému subjektu úrok z pozdě vráceného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a to ode dne uplynutí lhůty pro vrácení úroku z moci úřední do dne faktického vrácení vratitelného přeplatku z titulu úroku z neoprávněného jednání správce daně, nejpozději však do 31. 12. 2020.¹¹ Úrok z pozdě vráceného přeplatku je vrácen na žádost daňového subjektu.

Čl. V.

Výše úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z nesprávně stanovené daně

[18] Úrok z neoprávněného jednání správce daně i úrok z nesprávně stanovené daně vzniká za každý jednotlivý den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jeho vznik. Právní úprava podmínek vzniku a výše úroků má hmotněprávní charakter. Z uvedených důvodů se podmínky vzniku a výše úroků řídí právní úpravou účinnou v době jejich vzniku.¹²

[19] Podle přechodných ustanovení bod 11. zákona č. 283/2020 Sb. se na úrok podle daňového řádu, ve znění účinném do dne nabytí účinnosti novely daňového řádu, u něhož k 1. 1. 2021 stále trvají podmínky pro jeho vznik, uplatní do 31. 12. 2020 úprava účinná do tohoto data. Od 1. 1. 2021 se na tento úrok uplatní daňový řád, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti novely daňového řádu.

[20] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, odpovídala výše úroku z neoprávněného jednání správce daně ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

[21] Podle § 254 odst. 4 daňového řádu, v účinném znění, odpovídá výše úroku z nesprávně stanovené daně výši úroku z prodlení.

Čl. VI.

Vznik nároku na tzv. „úrok z úroku“ v případě aplikace § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020

[22] Nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, **vznikal z celé částky vratitelného přeplatku**, která byla daňovému subjektu

¹¹ Rozsudky NSS č. j. 3 Afs 244/2022-29 ze dne 25. 9. 2023 a č. j. 1 Afs 140/2022-49 ze dne 9. 10. 2023.

¹² Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 15/2009-105 ze dne 19. 2. 2009, usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 825/24.

z moci úřední vrácena **po zákonem stanovené lhůtě**, bez ohledu na to, z čeho se daná částka vratitelného přeplatku skládala. Není tedy podstatné, zda byl vratitelný přeplatek tvořen částkou daně či částkou příslušenství v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[23] Jednalo se však vždy o vratitelný přeplatek, který bylo nutno vrátit z moci úřední, resp. **o přeplatek, který byl v aktuálním čase skutečně evidován na ODÚ daňového subjektu a měl být daňovému subjektu vrácen.**

[24] Nárok na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, však **nevznikal** v případech, kdy došlo k pozdnímu předpisu úroku z neoprávněného jednání správce daně. Tímto úrokem tedy nebyla kompenzována nemožnost disponovat s peněžními prostředky po dobu, kdy měla být určitá částka předepsána na ODÚ, ale nebyla.

[25] Vzhledem k tomu, že úroky vznikají za každý jednotlivý den a otázka vzniku nároku na úrok je hmotněprávního charakteru, dochází ke vzniku daného úroku vždy dle aktuální právní úpravy pro každý jednotlivý den.⁶ **Ke vzniku úroku z vratitelného přeplatku** dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, v případě, kdy byl vratitelný přeplatek tvořen úrokem z neoprávněného jednání správce daně, tudíž **mohlo dojít nejpozději 31. 12. 2020.**

Čl. VII. Odůvodnění

[26] Podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že: *„Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“*

[27] Judikatura správních soudů rozšířila původní vnímání výše uvedeného ustanovení tak, že nedopadalo pouze na částky uhrazené daňovým subjektem, ale rovněž na částky, na které měl nárok, a nebyly mu včas přiznány či vyplaceny, neboť zásah do majetkové sféry daňového subjektu je v obou případech stejný.¹³

[28] Používal-li text daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, v souvislosti s úrokem dle § 254 daňového řádu pojem „stanovení daně“, je třeba pod tímto pojmem vnímat nejen vydání rozhodnutí, ale též předepsání daně (v těch případech, kdy zákon vydání formalizovaného rozhodnutí nepředpokládá).¹⁴

[29] Jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu¹⁵, nárok na „druhý“, popř. „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně měl daňový subjekt v případech, kdy mu nebyl včas předepsán tzv. „první“, popř. „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně.

¹³ Viz bod [35] rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. 12. 2017 *„Účelem dotčeného ustanovení je totiž paušálně kompenzovat prodlení s platbou daňovému subjektu, v němž se ocitl správce daně.“*

¹⁴ Viz bod [22] rozsudku NSS č. j. 10 Afs 382/2020-51 ze dne 6. 5. 2021 *„[...] Daňové orgány se nemohou vyhnout odpovědnosti za včasné a řádné vyplacení úroku dle § 254 daňového řádu poukazem na to, že předepsání tohoto úroku není formálním rozhodnutím správce daně, ale jen „prostým“ úkonem...“*

¹⁵ Viz např. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 148/2017-36 ze dne 14. 12. 2017.

[30] Odůvodnění rozsudků NSS se v této věci opírá mimo jiné o hlavní **smysl daného typu úroku**, a to **nahradit újmu daňovému subjektu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky** a předcházet tím komplikovanému řízení o náhradu škody.¹⁶

[31] Jak úrok z neoprávněného jednání správce daně, tak úrok z nesprávně stanovené daně, který od 1. 1. 2021 nahradil právě úrok z neoprávněného jednání správce daně, představuje reparační náhradu za pochybení správce daně při stanovení daně v nejširším slova smyslu.

[32] Podle judikatury Nejvyššího správního soudu byla možnost úročení úroků dána od doby počátku účinnosti daňového řádu a anatocismus byl zakázán pouze ve vztahu k daňovému subjektu v § 253 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020.¹⁷ Podle daňového řádu, v účinném znění, je zákaz úročení úroků obsažen pouze v § 252 odst. 3 písm. c) a § 253a odst. 3 písm. b) tohoto zákona.

Doba, za kterou nárok na tzv. „úrok z úroku“ vzniká

[33] Lhůty, ve kterých je nutno vždy konkrétní úrok hrazený správcem daně předepsat, byly stanoveny buď přímo zákonem, nebo jsou určeny pro zachování právní jistoty v rámci tohoto metodického pokynu, který vymezuje správní praxi. Pro určení lhůty, která nebyla či nyní není stanovena daňovým řádem, byla zvolena analogie se lhůtou stanovenou v daňovém řádu k obdobnému účelu (např. § 155b odst. 3 či § 155b odst. 4 daňového řádu, v účinném znění).

Jedná se však o lhůtu pro předepsání tzv. „prvního“ úroku hrazeného správcem daně, nikoli tedy o lhůtu, ve které by měl být předepsán „druhý“, popř. „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně / z nesprávně stanovené daně, pokud ten předchozí nebyl včas předepsán na ODÚ. V momentě, kdy již dochází k pozdnímu předepsání tzv. „prvního“ úroku, je jednoznačné, že daňovému subjektu vzniká nárok na „druhý“, popř. „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně / z nesprávně stanovené daně.

K samotnému předpisu „druhého“, popř. „dalšího“ úroku musí dojít zároveň s předepsáním úroku předchozího. Nestane-li se tak, pak následující den po předpisu předchozího úroku je počátkem doby, za kterou vzniká nárok na „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně / z nesprávně stanovené daně právě z předchozího pozdě předepsaného úroku. Tímto je pokryta celá doba neoprávněného jednání správce daně.

[34] Nárok na tzv. „druhý“, popř. „další“ úrok, tj. nárok na tzv. „úrok z úroku“ vzniká daňovému subjektu tedy ode dne následujícího po uplynutí lhůty, ve které mělo dojít k předpisu předchozího úroku z neoprávněného jednání správce daně či úroku z nesprávně stanovené daně.

Limit pro předpis úroku

[35] Podle přechodných ustanovení (čl. II bod 12. zákona č. 283/2020 Sb.) se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle daňového řádu, ve znění účinném do dne nabytí účinnosti novely daňového řádu, od 1. 1. 2021 použije daňový řád, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti novely daňového řádu, tj. ode dne 1. 1. 2021. V daném případě půjde

¹⁶ Dle bodu [29] rozsudku NSS č. j. 10 Afs 382/2020-51 ze dne 6. 5. 2021 nelze v případě způsobené újmy pozdním přiznáním nároku na úrok dle § 254 daňového řádu odkazovat daňový subjekt na možnou náhradu škody dle zákona č. 82/1998 Sb. „... Smysl úroku dle § 254 zůstává stejný, a to vyřešit náhradu vzniklé újmy v režimu veřejného práva, nikoli odkázat daňový subjekt na poměrně trnitou cestu ke kompenzaci dle zákona č. 82/1998 Sb. ...“

¹⁷ Viz bod 45 rozsudku NSS č. j. 3 Afs 194/2022-60 ze dne 25. 7. 2024.

především právě o otázku předpisu daného úroku a způsobu „seznámení“ daňového subjektu s výší úroku.

[36] Podle § 251a odst. 3 daňového řádu, v účinném znění, správce daně vyrozumí daňový subjekt o předpisu úroku způsobem podle § 153 odst. 3 daňového řádu, v účinném znění.

[37] Podle § 251a odst. 2 daňového řádu, v účinném znění, se úrok nepředepíše a nevzniká jej povinnost uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně a u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 1 000 Kč.

[38] Proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním úroku může daňový subjekt podat námitku, a to do 30 dnů ode dne, kdy se o tomto postupu nebo úkonu dozvěděl¹⁸. O možnosti uplatnit námitku je podle § 159 odst. 1 daňového řádu správce daně povinen ve vyrozumění daňový subjekt poučit. Řízení o námitce vede prvoinstanční správce daně. Proti případnému zamítavému rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky. Daňový subjekt je oprávněn podat proti rozhodnutí o námitce správní žalobu. Tato žaloba nemá odkladný účinek, pakliže jí není přiznán soudem.

Vrácení přeplatku z titulu předepsaného „druhého“ a „dalšího“ úroku z neoprávněného jednání správce daně

[39] Dle § 254 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, správce daně vrátí bez žádosti vratitelný přeplatek, který vznikl v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, a to ve lhůtě podle § 254 odst. 3 tamtéž.

Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 244/2022-29 ze dne 25. 9. 2023 dospěl k závěru, že pod pojem „vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení (neoprávněného vymáhání) daně“ užitý v § 254 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, je třeba zahrnovat vedle samotné jistiny také úrok z neoprávněného jednání správce daně. Obecně uzavřel, že „Účelem tohoto úroku je kompenzovat adresátu nezákonného rozhodnutí újmu v podobě nemožnosti disponovat se svými finančními prostředky... Nelze proto nalézt důvody pro odlišný režim vrácení samotné jistiny tvořené nezákonně stanovenou (vymáhanou) daní a úroku, který představuje kompenzaci úbytku hodnoty této jistiny v čase. Teprve dispozicí s celkovou částkou sestávající z jistiny (nezákonně stanovené a daňovým subjektem zaplacené daně) a úroku z nesprávně stanovené daně dochází u daňového subjektu ke kompenzaci jeho ztráty, respektive k (přibližné) obnově původní hodnoty majetku.“

[40] S ohledem na výše uvedené závěry NSS platí, že správce daně vrátí přeplatek z titulu předepsaného úroku z neoprávněného jednání správce daně či úroku z nesprávně stanovené daně z moci úřední bez ohledu na to, zda se jedná o „první“ nebo „další“ úrok z neoprávněného jednání správce daně či úrok z nesprávně stanovené daně.

V případě pozdního vrácení tohoto přeplatku náleží daňovému subjektu nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, a to ode dne uplynutí lhůty pro vrácení úroku z moci úřední do dne faktického vrácení vratitelného přeplatku z titulu úroku z neoprávněného jednání správce daně, nejpozději však do 31. 12. 2020. Úrok z pozdě vráceného přeplatku je vrácen na žádost daňového subjektu.

¹⁸ Ani opožděné podání námítky, tj. po uplynutí 30denní lhůty, nezprošťuje správce daně povinnosti se věcně podáním zabývat a v případě zjištění pochybení zajistit v rovině platební nápravu (viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 234/2014-43 ze dne 10. 6. 2015).

Vznik nároku na tzv. „úrok z úroku“ v případě aplikace § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020

[41] Dle § 154 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Z uvedeného plyne, že přeplatkem je tedy *de facto* jakýkoli kladný zůstatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu a není rozhodné, zda se jedná o daň nebo o úrok hrazený správcem daně. Dle § 155 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, byl správce daně povinen tento vratitelný přeplatek vrátit v zákonem k tomu stanovené lhůtě, požádal-li o to daňový subjekt, popř. z moci úřední v případech, kdy tak stanoví zákon. Nevrátil-li správce daně vratitelný přeplatek ve stanovené lhůtě, byly tyto peněžní prostředky úročeny ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tímto bylo sankcionováno prodlení správce daně s výplatou částky, která měla být vrácena.

[42] Nárok na daný úrok však neexistuje v případě, kdy došlo k pozdnímu předepsání úroku hrazeného správcem daně. To znamená za dobu, kdy předpis úroku hrazeného správcem daně na ODÚ již měl být, ale ve skutečnosti nebyl (kvůli čemuž případný přeplatek nemohl být použit ani vrácen daňovému subjektu, protože v danou dobu na ODÚ fakticky neexistoval). Úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, byl sankcionován správce daně za pozdní vrácení fakticky existujícího přeplatku (na ODÚ již předepsaného), a nikoli za pochybení spočívající v nepředepsání určité částky na ODÚ včas - v tomto případě úroku hrazeného správcem daně.

[43] Uvedený postup však platil jen do 31. 12. 2020, tj. po dobu účinnosti § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020.

Vznik nároku na tzv. „úrok z úroku“ v případě aplikace § 253a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021

[44] Dle ustanovení § 253a odst. 3 písm. b) daňového řádu, v účinném znění, úrok z vratitelného přeplatku nevzniká v případě pozdního vrácení úroku hrazeného správcem daně. Z uvedeného je tedy patrné, že úrok z vratitelného přeplatku z částky, která byla původně úrokem hrazeným správcem daně, vznikal pouze do 31. 12. 2020 a od 1. 1. 2021 již nikoli.

ČI. VIII.**Zrušovací ustanovení**

Tento metodický pokyn zrušuje Metodický pokyn k možnosti vzniku nároku na tzv. „úrok z úroku“ č. j. 2102/22/7700-10123-011550 ze dne 1. 2. 2022.

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

Na vědomí

Ministerstvo financí, Odbor 32 – Daňová legislativa
Ministerstvo financí, Odbor 39 – Správní činnosti

Generální ředitelství cel

Sekce metodiky daní Generálního finančního ředitelství

Sekce výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekce informatiky Generálního finančního ředitelství

Odbor majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Odbor dotací a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Odbor evidence a vymáhání daní Generálního finančního ředitelství

Oddělení daňového procesu II Generálního finančního ředitelství

Oddělení právně-analytické Generálního finančního ředitelství

Oddělení náhrad škod Generálního finančního ředitelství