

POKYN č. MF-18

**k výši a konstrukci výpočtu úroku z prodlení
po novele daňového řádu účinné od 1. 1. 2021**Č. j. MF-8820/2021/3901-1
PID: MF-CRBXDNWA

Dne 1. 1. 2021 nabyl účinnosti zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Touto novelou došlo v oblasti daňového procesu k řadě podstatných změn. Jednou z oblastí, kterých se novela daňového řádu významně dotkla, je oblast týkající se sankcí a úroků. Jednou z nejpodstatnějších změn je úprava výše všech úroků, a to jak úroků, které hradí daňový subjekt, tak úroků, jež hradí správce daně. Jelikož výše všech těchto úroků je odvozena od výše úroku z prodlení, je důležité objasnit jednak způsob určení výše úroku a jednak konstrukci výpočtu úroku z prodlení.

V zájmu zajištění jednotného postupu při aplikaci uvedených ustanovení vydává Ministerstvo financí tento pokyn.

1. Zákonná úprava úroku z prodlení do 31. 12. 2020 a od 1. 1. 2021**1.1. Do 31. 12. 2020**

Dle původní právní úpravy, resp. **dle § 252 odst. 2** zákona č. 280/2009 Sb., **daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020**, byla výše úroku upravena následovně:

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. Pokud je pro daň stanoven náhradní datum splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.

U prodlení s úhradou daně, jejíž splatnost nastala již v roce 2020, se uplatní úrok z prodlení ve výši dle výše uvedeného ustanovení právě jen do 31. 12. 2020, a od 1. 1. 2021 se bude výše tohoto úroku řídit již novou právní úpravou, a to až do dne úhrady předmětné daně.

1.2. Od 1. 1. 2021

Dle nové právní úpravy, resp. **dle § 252 odst. 4** zákona č. 280/2009 Sb., **daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021** (dále jen „daňový řád“), je výše tohoto úroku upravena následovně:

Výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku.

Nově tedy není kompletní úprava výpočtu úroku z prodlení součástí daňového řádu, ale je třeba použít současně i úpravu zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), resp. nařízení vlády č. 351/2013 Sb., kterým se určuje výše úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, určuje odměna likvidátora, likvidačního správce a člena orgánu právnické osoby jmenovaného soudem a upravují některé otázky Obchodního věstníku, veřejných rejstříků právnických a fyzických osob a evidence svěřenských fondů a evidence údajů o skutečných majitelích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení vlády č. 351/2013 Sb.“), v rámci které je kromě jiného stanovena výše úroku z prodlení.

Dle § 1970 občanského zákoníku:

Po dlužníkovi, který je v prodlení se splácením peněžitého dluhu, může věřitel, který řádně splnil své smluvní a zákonné povinnosti, požadovat zaplacení úroku z prodlení, ledaže dlužník není za prodlení odpovědný. Výši úroku z prodlení stanoví vláda nařízením; neujedná-li strany výši úroku z prodlení, považuje se za ujednanou výše takto stanovená.

Dle § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb.

Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů.

2. Rozdíl oproti předchozí právní úpravě a způsob aplikace současné právní úpravy úroku z prodlení

Byť by se na první pohled mohlo zdát, že kromě samotné výše úroku z prodlení dochází od 1. 1. 2021 z důvodu odkazu na úpravu občanského zákoníku a potažmo příslušného nařízení vlády i ke změně konstrukce výpočtu předmětného úroku po dobu trvání prodlení, ve skutečnosti tomu tak není.

Výše uvedenou úpravou dochází od 1. 1. 2021 pouze ke změně výše úroku z prodlení, ale konstrukce samotného výpočtu zůstává neměnná, a to z níže uvedených důvodů.

2.1. Podstata úpravy úroků z prodlení v daňovém řádu a její specifika

Záměrem navrhovatele, jak byl vyjádřen v důvodové zprávě k výše uvedené novele, se kterým se ztotožnil i zákonodárce, bylo sjednotit v rámci právního řádu vnímání „ceny peněz“, proto byl použit odkaz právě na úpravu občanského zákoníku, z níž je proto nadále přebírána úprava výše úroku z prodlení. Pokud jde o konstrukci výpočtu úroku, ta je přebírána pouze v tom rozsahu, v jakém odpovídá konstrukci vzniku úroků podle daňového řádu. Nelze proto bez dalšího vycházet z čistě gramatického výkladu nařízení vlády č. 351/2013 Sb., tzn. nelze považovat výši úroku z prodlení za neměnnou v jednotlivých pololetích po dobu trvání prodlení (což by znamenalo, že se úrok po celou dobu prodlení nemění), ale naopak je třeba vzít v úvahu **specifika úpravy úroku z prodlení v daňovém řádu, která v tomto ohledu představuje úpravu speciální.**

Při hledání správného výkladu výše zmíněných ustanovení je třeba respektovat skutečnost, že řada pravidel týkajících se konstrukce výpočtu, resp. správy úroku z prodlení je společná pro všechny úroky podle daňového řádu, ať již jsou hrazeny daňovým subjektem (úrok z posečkané částky), anebo správcem daně (úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně a úrok z daňového odpočtu). Konstrukce výpočtu úroku z prodlení proto

musí být plně kompatibilní též s konstrukcí ostatních úroků.

Podle § 251a odst. 1 daňového řádu úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik, a dle § 252 odst. 5 daňového řádu je úrok z prodlení splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik.

Z uvedeného je patrné, že výši úroku je nutno počítat každý den, neboť **předmětný úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou pro tento vznik splněny podmínky. V případě úroku z prodlení tak platí, že vzniká za každý jednotlivý den po celou dobu prodlení¹**, nikoli jako jeden celek za celou dobu prodlení. Prakticky je sice do evidence daní úrok z prodlení předepisován jako jedna částka vždy za ucelený časový úsek, ale jeho výpočet probíhá vždy každý jednotlivý den prodlení dle aktuálně účinné právní úpravy. Stejně pravidlo platí i pro ostatní úroky podle daňového řádu. Pokud by měl být úrok předepisován do evidence daní každý den, došlo by jednak k absolutnímu znepráhlednění samotné evidence a jednak by bylo i velmi komplikované takovéto velké množství předpisů dále spravovat podle příslušných ustanovení daňového řádu. Proto jsou v ustanovení § 251b odst. 3 daňového řádu určeny okamžiky, na základě kterých dochází k předpisu souhrnné částky úroku do evidence daní.

2.2. Promítnutí specifík daňového řádu do výkladu § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb.

Tím, že ke vzniku (k výpočtu) úroku z prodlení dochází *de iure* dle daňového řádu denně, je nutné výše uvedený **§ 2 citovaného nařízení vlády** vyložit ve spojení se aplikovanou právní úpravou daňového řádu následovně: Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k „jeho vzniku“ (namísto slova „prodlení“), zvýšené o 8 procentních bodů.

Tento výklad reflektuje skutečnost, že v případě jiných úroků podle daňového řádu, než je úrok z prodlení, nehraje stav „prodlení“ žádnou roli, ale vznik daných úroků je odvozen od jiných skutečností. Stav prodlení je proto pouze jednou ze situací, kdy ke vzniku konkrétního úroku podle daňového řádu může dojít, přičemž výlučná vazba na stav prodlení by učinila výpočet jiných úroků dle daňového řádu, než je úrok z prodlení, v principu nemožným.

Současně platí, že způsob výpočtu úroku z prodlení podle citovaného nařízení vlády nemůže popřít uvedený princip, podle něhož úroky podle daňového řádu vznikají a jsou počítány vždy za jednotlivý den. Také ustanovení § 2 citovaného nařízení vlády proto nutně musí být aplikováno za každý jednotlivý den. Logickým důsledkem toho je skutečnost, že relevantní výše repo sazby stanovené Českou národní bankou musí být vždy posouzena k prvnímu dni kalendářního pololetí, do něhož spadá den vzniku úroku, za který je úrok počítán.

Uvedený výklad reflektuje konečně pravidlo, podle něhož úrok z prodlení podle daňového řádu nevzniká po dobu prvních tří dnů prodlení. I v těchto konkrétních dnech je proto třeba posoudit nejen samotný stav prodlení, ale především veškeré podmínky pro vznik úroku z prodlení podle daňového řádu, a to pro každý jednotlivý den zvlášť.

3. Shrnutí

¹ Výjimku představují první tři dny prodlení, kdy tento úrok nevzniká v souladu s § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu.

Výše úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu se odvíjí od dvoutýdenní repo sazby vyhlášené Českou národní bankou, a měněné v návaznosti na její měnovou politiku, zvýšené o osm procentních bodů, přičemž k případné změně sazby dochází vždy v závislosti na případné změně repo sazby v první den příslušného kalendářního pololetí po dobu trvání prodlení s úhradou konkrétní daně.

Na základě novely daňového řádu od 1. 1. 2021 tak dochází pouze ke změně výše sazby úroku z prodlení, nikoli ke změně konstrukce výpočtu úroku, tj. i nadále je možná změna výše sazby v závislosti na změně repo sazby Českou národní bankou v průběhu celé doby prodlení.

4. Účinnost

Tento pokyn nabývá účinnosti dnem jeho zveřejnění ve Finančním zpravodaji.

JUDr. Alena Schillerová, Ph.D., v. r.
místopředsedkyně vlády
a ministryně financí