

Toto PDF obsahuje kapitolu z knihy:

MÁLEK O., TULÁČEK M. (eds.). *Správa daní. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 6. října 2023*. Online. Praha: Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023. ISBN 978-80-7630-036-1. DOI <https://doi.org/10.14712/9788076300361>.

Úrok jako příslušenství daně

(Petra Hrubá Smržová)

© Univerzita Karlova, Právnická fakulta, 2023

© Petra Hrubá Smržová, 2023

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons Uveďte původ-Neužívejte dílo komerčně-Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní

<https://doi.org/10.14712/9788076300361.7>

Petra Hrubá Smržová¹

Fakulta právnická Západočeské univerzity v Plzni

ORCID: 0000-0002-2151-1956

smrzova@kfp.zcu.cz

ÚROK JAKO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ

ABSTRAKT

Článek se zabývá institutem úroku ve správě daní, jeho typy, výši a způsobem ukládání podle Daňového řádu (Zákon č. 280/2009 Sb.), ve znění pozdějších předpisů v širším kontextu. Cílem stati je zodpovědět otázku, zdali se institut úroku měnil, popřípadě jakým způsobem, dále potvrzení či vyvrácení hypotézy, že institut úroku je tradičním nástrojem ve správě daní, že je dostatečně legislativně upraven, a že lze sledovat v tomto institutu naplnění stimulační funkce daně.

Klíčová slova: správa daní; daň; příslušenství daně; následky porušení povinností při správě daní; náhrady; úrok

DOI: <https://doi.org/10.14712/9788076300361.7>

INTEREST AS AN ACCESSORY TO TAX

ABSTRACT

The article deals with the institute of interest in tax administration, its types, amount and method of imposition under the Tax Code (Act No. 280/2009 Coll.), as amended, in a broader context. The aim of the article is to answer the question whether the institute of interest has changed, or in what way, as well as to confirm or refute the hypothesis that the institute of interest is a traditional instrument in tax administration, that it is sufficiently regulated by legislation, and that the incentive function of tax can be found in this institute.

Keywords: tax administration; tax; tax accessories; consequences of breach of tax administration obligations; compensation; interest.

¹ JUDr. Petra Hrubá Smržová, Ph.D., působí jako vedoucí katedry finančního práva a národního hospodářství Fakulty právnické Západočeské univerzity v Plzni. Odborně se zaměřuje zejména na oblast daňového práva včetně historie daňověprávních vztahů.

Úvod

Právní úprava správy daní obsažená v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), zahrnuje nejen celou řadu hmotně právních institutů finančního práva, ale i postup správců daně a daňových subjektů při uplatňování daňových zákonů, a tedy upravuje i daňový proces a jeho jednotlivé etapy². Právní úprava správy daní zakládá opatření potřebná k určení a splnění daňových povinností. Daňový řád definuje správu daní, a to v § 1 odst. 2, na postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Následky za porušení povinností při správě daní a náhrady upravuje daňový řád ve své čtvrté části v § 246-254a DŘ. Jedná se o rozsáhlé vymezení nástrojů, k nimž řadíme pokuty, úroky, penále a náklady řízení, jež jsou řešeny buď jako trest u penále nebo pokut, či jako reparace (náhrada) u úroků a nákladů řízení, které jsou peněžního charakteru. Povinnosti ukládané podle daňového zákona tvoří příslušenství daně. Lze je členit podle toho, které strany se následky porušení povinností při správě daní týkají a čeho se porušení týká, zda se váže k dani, nebo jde o porušení jiné povinnosti³. Následky vážící se k daňovému dluhu ukládané daňovému subjektu správcem daně zahrnují dle platné právní úpravy úrok z prodlení (§ 252 DŘ), úrok z posečkané částky (§ 253 DŘ) a exekuční náklady (§ 183 DŘ). Následky náležející daňovému subjektu od správce daně naopak obsahují úrok z vratitelného přeplatku (§ 253a DŘ), úrok z nesprávně stanovené daně (§ 254 DŘ) a úrok z daňového odpočtu (§ 254a DŘ). Sankce za porušení povinností nepeněžitého charakteru zahrnují penále (§ 251 DŘ) a pokuty, a to konkrétně pokutu za přestupek porušení povinností mlčenlivosti (§ 246 DŘ), pořádkovou pokutu uloženou při jednání nebo mimo jednání (§ 247 DŘ), pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 247a a § 249 DŘ), pokutu za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ), a další náklady řízení (§ 107 odst. 6 DŘ).

Úrok je ukládán za nesplnění peněžité povinnosti a můžeme jej dělit dle toho, které strany se následek porušení povinností při správě daní týká, zda daňového subjektu (úrok z prodlení nebo z posečkání) nebo správce daně, resp. jeho úředních osob (úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně nebo úrok z daňového odpočtu)⁴.

Úrok byl vždy vnímán jako sankce peněžité povahy, která se uplatňuje v souvislosti se správně právní odpovědností jako odpovědnost za jednotlivé v úvahu přicházející

² HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a kol. 3. vyd. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2022. ISBN 978-80-7380-881-5, s. 41.

³ HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a kol. 3. vyd. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2022. ISBN 978-80-7380-881-5, s. 60–63; obdobně HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. 3. vyd. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. 494 s. ISBN 978-80-7380-796-2, s. 451.

⁴ Úrok z prodlení může platit i jiná osoba než subjekt daně či správce daně, a to provozovatel poštovních služeb přijav platbu k úhradě daně za nedodržení lhůty s připsáním platby vůči správci daně podle § 166 odst. 4 DŘ.

správní delikty.⁵ V současnosti došlo k vývoji a posunu vnímání úroku z důvodu pochybení v platební rovině správy daní jako reparace (náhrady), a nikoliv trestu. Sankční charakter úroku odmítla důvodová zpráva k DŘ, která uvedla k § 252, „že úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou“ a také judikatura⁶. V určitém smyslu i s ohledem na historický vývoj však lze úroky z prodlení vnímat jako „sankci“.

Úrok je obligatorním příslušenstvím daně, kdy jeho použití a výše jsou nezávislé na rozhodování správce daně. Výše úroku je v současné chvíli jednotná a stanovená jednoznačně právní úpravou.

Cílem stati je zodpovědět otázku, zdali se institut úroků měnil, popřípadě jakým způsobem, dále potvrzení či vyvrácení hypotézy, že institut úroků je tradičním nástrojem ve správě daní, že je dostatečně legislativně upraven a že lze shledat v tomto institutu naplnění stimulační funkce daně. Časově je zkoumáno období od vzniku samostatného státu do současnosti. Teritoriálně je předmětem zkoumání Česko.

Autorka vychází především z primárních procesněprávních předpisů. Literární zdroje v této oblasti jsou pouze obecného a teoretického rázu. Komplexní zpracování chybí.

Stát je kvalitativním časově a meritorně ohraničeným výzkumem zabývajícím se popisem, interpretací, verifikací a evaluací zkoumaného. Z hlediska metodologického byly použity metody komparace, deskripce a právní analýzy. Autorka vychází nejdříve z popisu institutu úroků v dobových a posléze recentních právních předpisech, poté interpretuje a komparuje jednotlivé úpravy a následně analyzuje tento institut a shrnuje své poznatky v závěru.

Je vycházeno z právního stavu k 1. 9. 2023.

ÚROKY JAKO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ DE LEGE HISTORIA

Institut úroků se objevoval již v předchozích právních úpravách, kdy byl upraven buď v procesních, nebo hmotněprávních předpisech.

Předchůdcem DŘ byl zejména procesní zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Tento zákon diferencoval úroky do různých podob, a to na úroky z prodlení (§ 63 ZSDP), úroky z posečkání nebo povolení splátek (§ 60 ZSDP) a úroky za porušení povinností správcem daně (§ 64 odst. 6 ZSDP).

Úrok z prodlení je ukládán za včasné neuhrazení daňové povinnosti. Úrok je časový a běží přímo ze zákona, správce daně jeho výši neovlivňuje. Sazba úroku z prodlení je denní. Úročí se každý den prodlení v placení. Čím déle nedoplatek trvá, tím vyšší

⁵ MADAR, Zdeněk a kol. *Slovník českého práva*. II. díl. Praha: Linde, 1995. ISBN 80-85647-62-1, s. 776; obdobně též PRŮCHA, Petr; POMAHÁČ, Richard. *Lexikon správní právo*. Praha: Sagit, 2002. ISBN 978-80-7208-314-7, s. 322.

⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57.

úrok je předepsán. Úrok z prodlení je vždy odvozován od původního dne splatnosti daně, tj. i pokud je stanoven náhradní den splatnosti daně. U záloh úrok běží jen do splatnosti zálohované daně. Výše úroku z prodlení odpovídala ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatnil nejdéle za 5 let prodlení. Úrok z prodlení se nepředepisoval a daňovému dlužníku nevznikala povinnost jej uhradit, nepřesáhl-li v úhrnu u jedné daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 200 Kč. V úpravě platné do roku 2006 se místo úroku z prodlení objevovalo penále, které se uplatňovalo nejdéle za 500 dnů prodlení ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí za každý den prodlení.

U úroků z posečkáni daně a při povolení splátek daně byla úroková sazba poloviční (repo sazba zvýšená o 7 procentních bodů) a příslušenství daně se neúročilo vůbec. V úpravě platné do roku 2006 za dobu posečkáni daně nebo splátek daně zaplatil daňový dlužník úrok z odložené částky ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Tento úrok byl splatný do osmi dnů ode dne doručení platebního výměru. Úrok se nepředepisoval, činil-li méně než 50 Kč.

Mezi následky porušení povinnosti při správě daní se řadil také **úrok za porušení povinnosti správcem daně** upravený v § 64 odst. 6, jenž upravoval vznik přeplatku z viny správce daně. Úrok byl daňovému subjektu přiznán konstitutivním rozhodnutím správcem daně, ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. V úpravě platné do 2006 byl úrok z přeplatku stanoven ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí.

Zákon o správě daní a poplatků rušil dřívější procesní právní předpis, kterým byla Vyhláška ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. V úvodním ustanovení vyhlášky § 1 se pravilo, „*že vyměření a vybrání daní a poplatků je věcí uvědomělého vztahu poplatníka ke společnosti a děje se za nejširší účasti občanstva*“. Hlavními aktéry byly Národní výbory, které měly především občany vychovávat k dobrovolnému plnění jejich daňových povinností. Tento předpis neupravoval vůbec úroky. Znal pouze penále a náklady výkonu rozhodnutí, jež tvořily příslušenství daně (§ 14 odst. 2). Penále v tehdejší dobovém pojetí byla sankce za nezaplacení daně (zálohy na daň) řádně a včas. Penále zahrnovalo úroky z prodlení, poplatků prodlení nebo přírážku pro zmeškání. Dlužník byl v prodlení, pokud nezaplatil dlužnou částku ani v poslední den splatnosti. Penále se počítalo z nedoplatek zjištěných ke dni splatnosti. Předpis penále se dlužníkovi sděloval zpravidla najednou za celou uplynulou dobu před koncem každého roku, nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje daň, pokud to nevyžadoval stav dlužníkového účtu. Daň se platila Národnímu výboru, který mohl povolit na žádost posečkáni daně nebo její zaplacení ve splátkách, pokud by neprodlené zaplacení bylo spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo nebylo-li možné vybrat celý

nedoplatek od dlužníka najednou. Penále se počítalo za každý den prodlení, počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až včetně do dne platby.

Obdobná úprava byla v předchozím procesním předpisu, a to ve vyhlášce č. 162/1953 Ú. l. v § 40.

Institut úroků ve správě daní se však objevuje již mnohem dříve. Nebyl upraven ve speciálním procesním předpise, ale najdeme ho v prvorepublikovém zákoně č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních, v ustanovení § 270 a 271, kdy se uplatňoval jako poplatek z prodlení. Poplatek z prodlení připadal státu nebo obcím z obecních přírůžek k přímým daním, které si obce vybíraly vlastními orgány.

ÚROKY JAKO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ DE LEGE LATA

Problematika úroků jako příslušenství daně je v současné době upravena v části čtvrté DŘ upravující následky porušení povinností při správě daní a náhrady v Hlavě III nazvané Úroky v ustanoveních § 251a až 254a. S novelizací DŘ v roce 2021 byla zavedena nová úprava obecných úroků včetně úroku z daňového odpočtu.

Obecné úroky jsou nyní obsaženy ve společných ustanoveních § 251a až § 251d DŘ. Ustanovení § 251a DŘ pojímá předpis pro úroky hrazené daňovým subjektem i úroky hrazené správcem daně. Ustanovení § 251b DŘ pojímá předpisy společné pro úroky hrazené daňovým subjektem, § 251c DŘ obsahuje úpravu pro úroky hrazené správcem daně a ustanovení § 251d DŘ upravuje vztah úroků hrazených správcem daně v režimu náhrady škody nebo přiměřeného zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu. Pokyn GFŘ⁷ zmiňuje s odkazem na původní ustanovení § 252 odst. 2 DŘ platného do 31. 12. 2020: „*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...*“; že vzhledem k využívání tohoto ustanovení správními orgány i soudními orgány ve smyslu „obecného“ ustanovení, ačkoliv úprava zamýšlela použití tohoto ustanovení pouze v souvislosti s úrokem z prodlení, bylo v rámci novely DŘ nově zavedeno v § 251a odst. 1 společné ustanovení se zněním: „*Úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik*“. Novela DŘ tak zakomponovala do zákonného znění zaběhlou správní praxi a zjednodušila postup.

V odstavci 2 § 251a DŘ je stanovena možnost nepředsání úroku a tím pádem i zrušení povinnosti jej zaplatit, pokud daňový subjekt splní podmínky zde uvedené, a to že úrok nepřesáhne u jednoho druhu daně za jedno zdaňovací období nebo jeden kalendářní rok částku 1.000 Kč. Odstavec 3 stanoví povinnost správce daně o vyrozumění daňového subjektu o předsání úroku a jeho výše, pokud takový úrok je předsán do evidence daní z důvodu, že už neexistují skutečnosti pro další vznik úroku.

⁷ Metodický pokyn ke změnám aplikace úroku daňového odpočtu podle § 254a DŘ, ve znění účinném od 1. 1. 2021. [on-line] Generální finanční ředitelství, 2023. [cit. 2023-09-09] Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-proces/metodika/metodika/metodicky-pokyn-ke-zmenam-aplikace-uroku-z-danoveho-odpoctu-dle-254a-danoveho-radu-ve-zneni-ucinnem-od-1-1-2021>.

Poslední čtvrtý odstavec upravuje možnost pro daňový subjekt bránit se proti postupu správce daně. Podle § 251a odst. 5 DŘ může v tomto případě daňový subjekt proti takovému postupu podat námitku nejpozději do 30 dnů.

Konkrétní problematice úroku z prodlení se věnuje ustanovení § 252 DŘ. Úrok z prodlení patří mezi úroky, které hradí daňový subjekt. Úrok z prodlení vzniká, pokud nedojde k uhrazení daňových nedoplatků, které vznikly daňovému subjektu vůči správci daně. Nicméně, úrok vzniká v případě, kdy splatná daň není uhrazena ani čtvrtý den následující po původním dni splatnosti daně do dne její platby. Daňový řád upravuje i stanovení úroku z prodlení v případě, kdy došlo k neoprávněně uplatněnému odpočtu daně. Pak úrok vzniká ode dne vrácení, nebo převedení vratky, které vznikly na základě vyměření daňového odpočtu nebo předepsáním zálohy na daňový odpočet do dne její platby. Jsou taxativně v § 252 odst. 3 vymezeny případy, kdy nedochází ke vzniku úroku z prodlení.

Úrok z prodlení je sankce za včasné neuhrazení daňové povinnosti. Úrok je časový a běží přímo ze zákona, správce daně jeho výši neovlivňuje. Sazba úroku z prodlení je odvozena od repo sazby ČNB platné pro první den kalendářního pololetí zvýšené o 8 procentních bodů. Daňový řád v § 252 liberuje 3 dny zpoždění, neboť úrok z nedoplatku na dani vzniká počínaje čtvrtým dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Důvodem je především skutečnost, že daň je uhrazena ve smyslu § 166 odst. 1 písm. a) DŘ až přiřpsáním na účet správce daně. Sazba úroku z prodlení je denní. Úročí se každý den prodlení v placení. Čím déle nedoplatek trvá, tím vyšší úrok je předepsán. Úrok z prodlení je vždy odvozován od původního dne splatnosti daně, tj. i pokud je stanoven náhradní den splatnosti daně. Úrok z prodlení nevzniká po dobu posečkání; u nedoplatku vzniklého v důsledku porušení daňové povinnosti zůstavitele; v případě příslušenství daně a v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy. Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik. 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. Správce daně vyzoomí daňový subjekt způsobem podle § 153 odst. 3 DŘ o předpisu úroku. Proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku.

Novelou DŘ byla sjednocena výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku, který stanoví vyšší úroku z prodlení na vyšší repo sazby stanovené ČNB pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení zvýšené o 8 procentních bodů. Novou úpravou se snížil úrok z prodlení, neboť podle staré úpravy byl stanoven repo sazbou stanovenou ČNB pro první den kalendářního pololetí, zvýšenou o 14 procentních bodů. S ohledem na růst repo sazby ČNB došlo však k situaci, že výše úroku z prodlení k 1. 9. 2023 činí 15 % p.a.

Daňový subjekt hradí i úrok z posečkané částky upravený v § 253 DŘ stanovující sankci daňovému subjektu v případě dovození posečkání daně s úhradou daně, protože je i tak v prodlení. Úrok z posečkané částky nevzniká v případě příslušenství daně a jeho výše je odvozena od úroku z prodlení přičemž činí polovinu z daně sankce⁸. Daňový řád slučuje v jeden termín posečkání daně i povolení splátek.

Poslední skupinou jsou úroky, které náležejí daňovému subjektu od správce daně. Ty jsou upraveny v ustanoveních § 253a, § 254 a § 254a DŘ. Jde o úroky z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně a úrok z daňového odpočtu.

Úrok z vratitelného přeplatku dostává daňový subjekt v případě, že správce daně je v prodlení s vrácením přeplatku a zasláním tohoto daňovému subjektu po uplynutí zákonné lhůty.

Úrok z nesprávně stanovené daně⁹ je vyplácen daňovému subjektu v případě, že správce daně pochybí v rovině nalézací. Úrok je daňovému subjektu předepsán do evidence daní ve výši repo sazby stanovené ČNB platné pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšené o 8 procentních bodů. Úrok podle § 254 DŘ se zvyšuje na dvojnásobek po dobu vedení exekučního řízení, avšak pouze v rámci časového úseku úročení v základní výši; přitom se neposuzuje neoprávněnost vymáhání. Nespokojenost s přiznaným úrokem daňový subjekt může vyjádřit podáním námítky, kdy proti rozhodnutí o ní se lze odvolat. V případě, že se bude domáhat i náhrady škody, tak se přiznaný úrok na přiznanou škodu započítá. Obecná úprava je v zákoně č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

Úrok z daňového odpočtu platí správce daně za zadržování vratek z veřejných rozpočtů zejména ve formě nadměrných odpočtů DPH. Jde o kompenzaci ze strany státu za značnou časovou prodlevu (déle než 4 měsíce) s výplatou finančních prostředků z důvodu neuzavření řízení o odstranění pochybností nebo daňové kontroly. Výše úroku z daňového odpočtu odpovídá polovině úroku z prodlení (reposazba ČNB platná pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšená o 4 procentní body).

Výše úroků náležejících daňovému subjektu od správce daně byla sjednocena a odpovídá výši úroku z prodlení.

Stimulace z lat. „*stimulatio*“ znamená aktivitu, která podněcuje nebo povzbuzuje k nějaké reakci, chování, činnosti nebo práci zpravidla pozitivní povahy pomocí podnětů (stimulů)¹⁰. Motivace je na rozdíl od stimulace chápána jako vnitřní stav člověka

⁸ NECKÁŘ, Jan. 2022. Daňové úroky a zásada zákazu anatocismu. CPVP. Časopis pro právní vědu a praxi. [online] [cit. 2023-09-11]. Dostupné z: <https://journals.muni.cz/cpvp/article/view/20720/16958>. DOI: <https://doi.org/10.5817/CPVP2022-2-7>.

⁹ Dříve úrok z neoprávněného jednání správce daně.

¹⁰ KOLEKTIV AUTORŮ. *Slovník cizích slov*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 251 s. ISBN 80-901647-0-6, s. 223; KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1981. 855 s. ISBN 80-04-26059-4, s. 732; KOLEKTIV AUTORŮ. *Encyklopedický slovník*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 1253 s., s. 1044.

daný přáními, tužbami, úsilím, představou aj., který způsobuje určité chování a aktivitu člověka. Motivace má vnitřní aspekt a stimulace vnější aspekt. Žádoucí účinek má stimul jenom tehdy, pokud je v souladu s motivačním profilem člověka a situací, ve které se nachází. Motivace komplexně integruje psychickou a fyzickou aktivitu člověka směrem k vytyčenému cíli, zde splnění povinnosti ve správě daní. Tabulka níže ukazuje objemy předepsaného příslušenství daně – pokut za posledních 5 let.

Tab. č. 1. Přehled předepsaných úroků

Rok	Příslušenství (mil. Kč)	Inkaso (mil. Kč)	Úrok z prodlení (mil. Kč)
2022	156,3	-355,0	6 459,2
2021	- 2 779,3	-2 474,0	8 031,6
2020	- 2 344,6	-2 163,3	10 421,8
2019	4 311	2 592	12 279,4
2018	2 721	4 004	14 200,4

Zdroj: Informace o činnosti Finanční správy ČR¹¹

Jak vyplývá z přehledu, úroky představují nemalý zdroj příjmů veřejného rozpočtu. Druh a výše platby za porušení povinnosti, byť nelze jednoznačně prokázat přímou úměru mezi výší platby (stimulem) a motivací plnit daňové povinnosti, má nesporný vliv na plnění nebo neplnění daňové povinnosti skrze nejen vnitřní motivaci (strach z vysoké platby), ale i vnější stimulace (výše, druh platby a její vymáhání) daňového subjektu. Správně nastavené následky porušení povinnosti obecně mají výchovný a také motivující dopad vedoucí k efektivní správě daní. Příkladem je zákon č. 182/2023 Sb., o mimořádném odpuštění a zániku některých daňových dluhů, který nabyl účinnosti 1. července 2023. Tento zákon odpouští mimo jiné příslušenství daně – úrok z prodlení a úrok z posečkané částky, pokud dlužník o to požádá v období od 1. července do 30. listopadu 2023 s tím, že uhradí nedoplatek na dani k rozhodnému dni, tj. 30. září 2022, který s příslušenstvím souvisí. Z nashromážděných dat bohužel

¹¹ *Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2022* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Vyrocní_zpráva_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2022.pdf; *Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2021* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2021.pdf; *Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2020* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2020.pdf; *Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2019* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf; *Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2019* [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2018.pdf.

nelze jednoznačně prokázat přímou úměru mezi výší platby (stimulem) a motivací plnit daňové povinnosti.

PROMINUTÍ ÚROKŮ JAKO PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ

Prominutí úroků jako příslušenství daně vzniká ze zákona, který stanovuje jejich sazbu dle § 252 odst. 4 a § 253 odst. 4 DŘ. V rámci prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky správce daně může prominout až 100 % v případě, že prodlení s úhradou došlo z důvodu, který bylo možné ospravedlnit vzhledem k okolnostem. Povinnost úhrady vzniká v případě prodlení delšího než 3 dny, kdy úroky jsou počítány za každý den, kdy dojde k dosažení podmínek pro jejich vznik¹². Daňový subjekt může žádat o prominutí úroků v případě, že byla zcela uhrazena úročená daň a neexistují jiné okolnosti, které by byly příčinou dalšího úročení. Postupuje se podle pokynu GFR D-58¹³, jenž upravuje různá kritéria, na jejichž základě může být procentuálně snížena částka prominutého úroku. Mezi tato kritéria patří ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 DŘ), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 DŘ) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 DŘ).

Ústavní soud k pojmu „ospravedlnitelný důvod“ vydal usnesení ze dne 14. prosince 2022¹⁴, kde se stěžovatelka v rámci ústavní stížnosti bránila rozsudku NSS, který zamítl její kasační stížnost o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmu právnických osob. Soud argumentoval, že „*k pozdní úhradě daně stěžovatelky došlo pouze v důsledku omluvitelného omylu - administrativního pochybení v části týkající se účtování opravných položek*“. NSS potvrdil i výklad KS i správce daně, podle kterých takové administrativní pochybení nelze podřadit pod ospravedlnitelný důvod podle § 259b odst. 2 DŘ a dále definovaný v pokynu GFR D-21¹⁵, který předcházel pokynu D-58. Vedle ospravedlnitelného důvodu stěžovatelka argumentovala svou dosud bezvadnou platební morálkou, řádným plněním veškerých daňových povinností, nepřiměřenou délkou daňové kontroly či přílišnou tvrdostí předepsaného úroku. Ústavní soud souhlasil se závěry NSS, a to že předchází daňová spolehlivost stěžovatelky je obecnou podmínkou, bez které by nebylo možné k prominutí úroku vůbec přistoupit. Otázka případné tvrdosti uplatňovaného úroku se bere v úvahu, až v okamžiku, kdy daňový orgán dospěje k závěru, že jsou dány důvody k prominutí. Délka daňové kontroly je pak pro účely rozhodování o prominutí úroku z prodlení zcela irrelevantní. Ústavní stížnost byla proto odmítnuta.

¹² KOPŘIVA, Miloslav; BREBURDA, Jan; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3.vyd. Ostava, Sagit, 2022. 1296 s. ISBN 978-80-7488-491-7, s. 1222.

¹³ NOVOTNÁ, Monika; JORDANOVÁ, Kateřina; KRUPÍČKOVÁ, Lenka; ŠOTNÍK, Jakub a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019. Právní praxe. 280 s. ISBN 978-80-7400-730-9, s. 254.

¹⁴ Viz nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 12. 2022, sp. zn. I. ÚS 3264/22.

¹⁵ Pokyn GFR D-21 k promíjení příslušenství daně č. j.4260/15/7100-40123, platný od 1. 1. 2015. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-21.pdf.

Žadatel v řízení o prominutí úroků je povinen uvést v žádosti důvody svého podání podle dispoziční zásady. Důvody uvedené v žádosti mají vliv na následné posouzení správcem daně. Podle rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 7. 2019¹⁶ „*Je to žalobkyně, která je povinna tvrdit ve své žádosti relevantní důvody a současně k nim předložit důkazní prostředky a která nese riziko, že pokud nedoloží svá tvrzení uvedená v žádosti, bude správce daně nucen žádost zamítnout*“. Správce daně nemá povinnost v případě nedostatečného odůvodnění žádosti vyzývat daňový subjekt k jejímu doplnění.

Úroky jako příslušenství daně mohou vznikat společně s jiným druhem příslušenství. V praxi zejména může jít o případ, kdy jsou úroky vyměřeny společně s penále. Předpoklady pro prominutí penále a úroku z prodlení se však liší. Obě situace není možné hodnotit jako totožný nebo obdobný případ. Absence ospravedlnitelného důvodu představuje překážku pro prominutí úroku z prodlení, avšak prominutí penále nijak nebrání¹⁷. Správce daně zamítl žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmu právnických osob i na DPH podle § 259b a 259c DŘ. Podle KS správce daně neporušil legitimní očekávání žalobce, když žádosti o prominutí penále v maximální možné míře vyhověl a žádost o prominutí úroku z prodlení zamítl. Svě rozhodnutí odůvodnil tak, že „*Podle § 8 odst. 2 DŘ správce daně dbá na to, aby při rozhodování o skutkově shodných nebo podobných případech nevznikaly nedůvodné rozdíly. Pro rozhodnutí této otázky je proto stěžejní, zda se v případě prominutí penále a prominutí úroku z prodlení jedná o stejný nebo podobný případ.*“

ZÁVĚR

Řádné plnění daňových povinností a zajištění efektivního výběru daní je životně důležité pro řádné fungování státu a společnosti¹⁸.

Institut úroků, jak vyplývá z historického rozboru, je tradičním nástrojem uplatňujícím se v daňovém právu a ukládaném za nesplnění peněžitých povinností. Historicky byl upravován v daňových zákonech upravující druh a výběr jednotlivých daní už od vzniku samostatného Československého státu.

Snahy o úpravu institutu úroků v obecných procesních daňových předpisech se objevují až v 50. letech minulého století. Diferenciace úroků je patrná až v obecném procesním předpise, v zákoně o správě daní a poplatků, z 90. let minulého století. Na tuto úpravu navazuje současný daňový řád, který již neupravuje úrok z neoprávněného jednání správce daně nebo dříve používaného pojmu penále či poplatku z prodlení. Neoprávněné jednání správce daně bylo diferencováno a nazváno úrokem z vratitelného přeplatku, úrokem z nesprávně stanovené daně a úrokem z daňového odpočtu.

¹⁶ Viz Rozsudek Krajského soudu v Ostravě-pobočka Olomouc ze dne 17. 07. 2019, č. j. 65 Af 11/2018-47.

¹⁷ Viz Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 01. 2022, č. j. 31 Af 72/2020-42.

¹⁸ Viz náleží Ústavního soudu ze dne 28. 06. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15.

Současná úprava institutu úroků je v daňovém řádu rozšířena a terminologicky sjednocena. Daňový řád s termínem úrok pojí v současné podobě hned několik typů následků porušení povinností v rovině platební a pojmově je provazuje. Jde o úrok z prodlení, úrok z posečkáání zahrnující i povolení splátek, úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně a úrok z daňového odpočtu. Systémově a logicky jsou úroky řazeny do části čtvrté daňového řádu do hlavy upravující úroky.

Historicky se institut úroků vyvíjel, a to z obecné úpravy poplatku z prodlení nebo penále na jednotlivé speciální typy deliktního jednání. Mezníkem ve vývoji byla změna společenského zřízení spolu s daňovou reformou v 90. letech minulého století.

Recentní stav vyplývající z deskripce a analýzy současné právní úpravy ukazuje, že úprava následků za porušení povinností v rovině platební – úroků je více než dostatečná a že pokrývá všechny typy deliktního jednání. Autorka spatřuje v této úpravě nesporný přínos v podobě odstraňování mezer v právních předpisech a zajištění perfectnosti daných ustanovení. Jako efektivní spatřuje i sjednocení úrokové sazby.

Stimulační funkce „*explicite*“ je zřejmá v úpravě daňového řízení z 50. a 60. let. Recentní úprava ji obsahuje „*implicit*“ a lze ji spatřovat ve výši, diferenciaci úroků a možnosti prominutí (odpuštění) příslušenství. Vztah mezi stimulem a motivací plnit řádně a včas platební povinnosti ve správě daní nemá přímou úměru a nelze ho přesně z dostupných dat kvantifikovat ani prokázat. Sjednocená výše úroků, jak je v současné úpravě nastavena, vzhledem k vývoji repo sazby je odpovídající, co do stimulů daní platit řádně a včas. Historická analýza institutu úroků včetně prokazování stimulační funkce by si zasloužila obsáhlejší analýzu, která by však přesáhla možnosti tohoto článku. Nicméně bylo prokázáno, že i opatření v podobě příslušenství se legislativně vyvíjelo a že v sobě nese i vyšší principy vedoucí k naplnění funkcí veřejných financí. Do výzkumu by bylo vhodné začlenit i další vědní obory zejména sociologii, ekonomii, politologii k prokázání vlivu výše příslušenství na stimulaci a motivaci plnit povinnosti ve správě daní.

ZDROJE

Literatura

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra a kol. 3. vyd. *Daňové právo de lege lata*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2022. ISBN 978-80-7380-881-5.

HRUBÁ SMRŽOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. 3. vyd. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2020. 494 s. ISBN 978-80-7380-796-2.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Slovník cizích slov*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 251 s. ISBN 80-901647-0-6.

KLIMEŠ, L. *Slovník cizích slov*. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1981. 855 s. ISBN 80-04-26059-4.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Encyklopedický slovník*. Praha: Encyklopedický dům, 1993. 1253 s.

KOPŘIVA, Miloslav; BREBURDA, Jan; NOVOTNÝ, Jaroslav. *Manuál k daňovému řádu*. 3.vyd. Ostrava, Sagit, 2022. 1296 s. ISBN 978-80-7488-491-7.

MADAR, Zdeněk a kol. *Slovník českého práva*. II. díl. Praha: Linde, 1995. ISBN 80-85647-62-1.

NECKÁŘ, Jan. 2022. Daňové úroky a zásada zákazu anatocismu. CPVP. Časopis pro právní vědu a praxi. [online] [cit. 2023-09-11]. Dostupné z: <https://journals.muni.cz/cpvp/article/view/20720/16958>. DOI: <https://doi.org/10.5817/CPVP2022-2-7>.

NOVOTNÁ, Monika; JORDANOVÁ, Kateřina; KRUPÍČKOVÁ, Lenka; ŠOTNÍK, Jakub a kol. *Daňové řízení*. Praha: C. H. Beck, 2019. Právní praxe. 280 s. ISBN 978-80-7400-730-9.

PRŮCHA, Petr; POMAHAČ, Richard. *Lexikon správní právo*. Praha: Sagit, 2002. ISBN 978-80-7208-314-7.

Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2022 [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Vyrocní_zpráva_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2022.pdf.

Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2021 [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2021.pdf.

Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2020 [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2020.pdf.

Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2019 [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf.

Výroční zpráva o činnosti Finanční správy ČR 2019 [online]. 2023 [cit. 2023-09-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2018.pdf.

Právní předpisy

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků a o změně dalších souvisejících zákonů.

Zákon č. 76/1927 Sb. z. a n., o přímých daních.

Vyhláška ministerstva financí č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků.

Vyhláška č. 162/1953 Ú. l., kterou se upravuje řízení ve věcech daňových a vydávají se společné předpisy k provedení daňových zákonů.

Metodický pokyn ke změnám aplikace úroku daňového odpočtu podle § 254a DŘ, ve znění účinném od 1. 1. 2021.

Pokyn GFŘ D-21 k promíjení příslušenství daně, č. j. 4260/15/7100-40123, platný od 1. 1. 2015.

Judikatura

Nález Ústavního soudu ze dne 28. 06. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15

Nález Ústavního soudu ze dne 14. 12. 2022, sp. zn. I. ÚS 3264/22.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 01. 2010, čj. 5 Afs 16/2009-109.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, 4 Afs 210/2014 – 57.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě-pobočka Olomouc ze dne 17. 07. 2019, č. j. 65 Af 11/2018-47.

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 01. 2022, č. j. 31 Af 72/2020-42