

DIS 09/2021

Obsah:

1. Aktuální novela zákona o DPH a její vliv u poskytování služeb a dodání zboží na podnikající osoby
2. Placení DPH ve zvláštním režimu jednoho správního místa – OSS od 1. 7. 2021
3. Další prodloužení lhůty pro prominutí DPH při dodání respirátorů
4. Mimořádné odpisy
5. Pokyn č. MF-18, k výši a konstrukci výpočtu úroku z prodlení po novele daňového řádu účinné od 1. 1. 2021
6. Změna úrokové repo sazby ČNB

Vážení přátelé,
na vaše dotazy odpovídáme telefonicky každý pracovní den, kromě pátku, od 8 do 12 hodin. Pokud se vám např. nepodaří telefonické spojení, můžete své dotazy zasílat poštou, e-mailem nebo faxem, a to nepřetržitě 24 hodin denně.

Praha 31. 8. 2021

Vážení přátelé,

úvodem tohoto čísla našeho (Vašeho) DISu pokračujeme v informacích o novele zákona o DPH, která měla být původně účinná od 1. 7. 2021, ale dosud neprošla legislativním procesem. První informace o této novele naleznete v našem DISu č. 5/2021, další pak v DISu č. 7-8/2021.

V další části tohoto DISu přinášíme informaci o opětovném prodloužení lhůty pro prominutí DPH při dodání respirátorů.

S blížícím se koncem roku 2021 připomínáme možnost uplatnění mimořádných daňových odpisů u vybraného majetku.

Na konci pak najdete Pokyn č. MF-18, k výši a konstrukci výpočtu úroku z prodlení po novele daňového řádu účinné od 1. 1. 2021 a informaci o dalších změnách úrokové repo sazby ČNB.

**Aktuální novela zákona o DPH a její vliv u
poskytování služeb a dodání zboží na
podnikající osoby**

Auditor a daňový poradce Ing. Jan Ambrož pro Vás připravil následující materiál k novele zákona o DPH.

Titulek se může zdát trochu zavádějícím, proto si ho hned v úvodu vysvětlíme:

(1) „Novela“, pravdou totiž je, že většina bodů v dosud neschválené novele je skutečně platná od **1. 7. 2021**, neboť se jedná o ustanovení s přímou účinností evropských předpisů (Směrnice EU a související právní normy).

(2) „Služby a zboží“, jde zejména o novinky u tzv. přeshraničních plnění v rámci EU.

(3) „Podnikající osoby...“, zaměříme se především na fyzické osoby, nejen takové, kterou jsou již nyní plátcí daně z přidané hodnoty. Upozorníme Vás na několik situací, které se v běžné praxi objevují, způsobují nepříjemnosti (přestože se zákon nezměnil).

1) Novela zákona o DPH

Nových bodů je obrovské množství, s důvodovou zprávou jde o text na více než sto stránkách... Nebudeme Vás proto zatěžovat podrobným výkladem, citacemi a odkazy na konkrétní paragrafy, soustředíme se pouze na několik vybraných témat podle výše uvedeného titulku, resp. vysvětlivek k tématu článku.

Účinnost

Pokud by se Vám přihodilo nemilé, ale právně možné, že Váš zahraniční obchodní partner bude postupovat podle Směrnice EU, musíte to respektovat. Můžete mu samozřejmě vysvětlit, že naše vláda..., ale to opravdu nemění závazné normy platné v Evropské unii.

Dovoz zboží nízké hodnoty

Byl zrušen limit ve výši 22 EUR u drobných dovozů, neboť byl znevýhodněn pohyb obdobného zboží v rámci EU. Nyní je hranice pro osvobození ve výši 150 EUR. Uvedeme si jeden vzorový příklad.

Příklad 1.

Pan Nový si nechal v červenci dovést malý dárek pro manželku, hodnota byla pod původním limitem, proto s daní z přidané hodnoty nepočítal. Ale dodavatel mu naučtoval i daň z přidané hodnoty. Zboží bylo ze třetích zemí (mimo EU).

Proč je kupující nespokojen? Protože „u nás v Česku je lépe...“ a stále platí limit pro osvobození.

Lze toto zdanění zrušit? Nikoliv, pan Nový může požádat o korekci svého dodavatele, ale nemá na to právní nárok, ten nemusí jeho žádost kladně vyřídit a daň mu vrátit.

Jde-li o tzv. režim IOSS (Import One Stop Shop), může se pokusit dodavatel žádost vyřídit, daň vrátit a nárokovat ji u Finanční správy.

E-shopy

Řada e-shopů a jiných subjektů se zařídila tak, jak jsme na to byli zvyklí před více než třiceti lety. Neřeší, že zákonodárce nefunguje. Zaregistrovali se do některého z režimů jednoho správního místa, i když příslušná ustanovení tuzemské normy nenabyla účinnosti k datu 1. 7. 2021.

Kdo zdaní „dovoz“?

Zpravidla probíhají tyto dovozy přes různé osoby, nově je nazýváme jako provozovatele elektronického rozhraní, zprostředkovatele. Půjde-li o takové zboží, které podléhá dani z přidané hodnoty, určitě využijte následující variantu.

Příklad 2.

Většina těchto firem Vám nabídne, že vše vyřídí. A to podle novely zákona o DPH na Celním úřadě pro Středočeský kraj. Odpadnou Vám tím jakékoliv administrativní povinnosti, jen musíte za zboží a poskytnutou službu zaplatit.

2) Zboží a služby

Zpředchozího výkladu je zřejmé, že se několik zásadních novinek týká tzv. e-commerce (e-shopů apod.).

Zboží

Zpozorněte, pokud se v praxi setkáte s pojmy: prodej zboží na dálku nebo prodej dovozeného zboží na dálku. V principu tyto režimy navazují na dříve platné „zasílání zboží“.

Příklad 3.

Pokud si bude pan Nový pořizovat další zboží, například z jiných členských států EU, nesmí být překvapen, když jeho dodavatel bude požadovat prohlášení, že zboží nakupuje jako „soukromá osoba“. Pro aplikaci zmíněných režimů je to zásadní podmínkou.

Příklad 4.

Pan Chytrý je velmi aktivní, prodává zboží ze svého e-shopu po celé Evropě. Musí se zorientovat v nových předpisech a je velmi pravděpodobné, že si zvolí zvláštní režim jednoho správního místa, který:

- *Představuje situaci, že se daň odvede ve státě identifikace (zde v České republice), a*
- *pan Chytrý zruší své registrace v jiných členských státech EU.*

Samozřejmě musí pan Chytrý splnit několik specifických podmínek, jejich rozbor (též tomu je u všech vzorových příkladů), přesahuje rámec článku.

Služby

Pro běžného podnikatele nebude mít většinou dopad důležitá změna u režimu jednoho správního místa, v používaných zkratkách místo „MOSS“ nyní „OSS“, která mimo jiných znamená, že se v tomto režimu aplikuje na všechny služby, nikoliv jako dříve na tzv. elektronické služby.

Příklad 5.

Nicméně si doplníme, že se objeví situace, nové, pokud v daném zvláštním režimu budou zařazeny u Vašeho obchodního partnera, který Vám je poskytuje. Musíte opět vystupovat jako soukromá osoba.

3) Podnikající osoba

Náš velmi stručný přehled novinek si doplníme o několik praktických rad, které se týkají osob s různou klasifikací podle daně z přidané hodnoty: registrovanou k dani, identifikovanou, povinnou a nepovinnou.

Plátce daně

Pokud jste osobou registrovanou k dani, tj. plátcem DPH, máme pro Vás dobrou zprávu, že se rutinního fungování daně z přidané hodnoty novela (mimo výše zmíněných novinek) příliš netýká. Jen doporučujeme zkontrolovat, zda:

- máte nastaveno správně zaokrouhlování (je-li vyšší než na celé koruny, patří do základu daně),
- při zrušení registrace musí dlužníci odvést daň podle nových podmínek.

Osoba povinná k dani

Takovou osobou rozumíme osobu, že vykonává ekonomickou činnost, ale není plátcem. Může se jím nově stát z důvodů aktivit souvisejících s novými zvláštními režimy.

Co se nezměnilo? Jsou to pravidla pro výpočty obrátu a následné povinné registrace, je-li vyšší než 1.000.000 Kč.

Příklad 6.1

Pan Nový má účetní firmu, vykonává tedy ekonomickou činnost, což mu nebrání v tom, aby oprávněně deklaroval některé své aktivity jako soukromé (viz výše).

Průběžně sleduje hodnotu obratu, při odevzdání daňového přiznání v červnu letošního roku byl spokojen, neboť jeho obrat za leden až prosinec 2020 byl ve výši 900.000 Kč.

Příklad 6.2

Pan Nováček je malířem a vzhledem k současné situaci šetří na výdajích. Daňovou evidenci si vede sám a jako pan Nový nepřekročil za rok 2020 kritérium pro povinnou registraci.

Jaké bylo jeho nemilé překvapení, když zjistil, že se obrat nezjišťuje „jen“ za kalendářní rok, ale testuje se (musí!) vždy za předchozích dvanáct měsíců. Dodatečně se dozvěděl, že se měl k dani z přidané hodnoty zaregistrovat k 1. 6. 2021.

Příklad 6.3

Ani manželka pana Nováčka se neorientovala správně v zákoně o DPH, což není nijak překvapivé. Nepodniká v pojetí daně z příjmů fyzických osob, má příjmy z nájmu ze zděděných nemovitostí, které jsou ale pro účely daně z přidané hodnoty jako z ekonomické činnosti.

Od 1. ledna 2021 je zákon o DPH daleko přísnější, řada nájmu nesplňuje parametry tzv. osvobozených plnění a také paní Nováčková se již měla registrovat k DPH.

Osoba identifikovaná

Noční můrou není jen registrace za plátce, což potvrzuje další příklad.

Příklad 7.

Rodina Nováčková nebude na rok 2021 vzpomínat v dobrém. Jejich syn vlastní byt v centru Prahy, který pronajímá od května přes AirBnB. Asi tušíte, že jeho příjmy jsou minimální.

Přesto tato činnost (příjmy) ho zavazuje k povinné registraci jako osoby identifikované k dani z přidané hodnoty.

Neplátce

Pokud bychom zkoumali nuance zákona o dani z přidané hodnoty, zjistili bychom, že mezi neplátcem a osobou nepovinnou k dani nemůžeme dát rovnítko. Upozorníme Vás na jednu zvláštnost, kdy i neplátce musí podat daňové přiznání a zaplatit daň.

Příklad 8.

Dcera pana Nováčka nevyvíjí žádné podnikatelské aktivity. Koupila si ojeté auto v tuzemsku, které je však podle definice zákona o DPH tzv. novým dopravním prostředkem z jiného členského státu.

Skutečnost, že ji prodejce zamlčel potřebné informace, ji neopravňuje k výjimce. Musí předložit daňové přiznání k DPH a související hlášení, kopii daňového dokladu. Finanční úřad ji vyměří daň, která je splatná do 25 dnů.

„Nový dopravní prostředek“

Bud'te obezřetní, je to například takové osobní auto, které nemá ujet více než 6.000 km nebo je prodáno do šesti měsíců ode dne prvního uvedení do provozu.

Placení DPH ve zvláštním režimu jednoho správního místa – OSS od 1. 7. 2021

V rámci zjednodušení plnění povinností k **dani z přidané hodnoty** (dále také „DPH“) je pro **poskytovatele vybraných služeb** zaveden **zvláštní režim jednoho správního místa**. Tento režim se rovněž označuje jako tzv. Mini One Stop Shop (dále jen „MOSS“), u něhož dochází **od 1. 7. 2021 k rozšíření odvodu DPH o další plnění tzv. One Stop Shop** (dále jen „OSS“).

K rozšíření odvodu DPH v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa - OSS dochází v souvislosti se změnami **Směrnice Rady (EU) 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty**. Tyto změny jsou součástí vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve zněních pozdějších předpisů, a zákon č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela zákona o DPH“).

S ohledem na prodlevy v legislativním procesu novely zákona o DPH může daňový subjekt od 1. 7. 2021 do dne předcházející dni nabytí účinnosti novely zákona o DPH postupovat standardně ve smyslu ustálené judikatury Soudního dvora EU, tj. uplatnit přímý účinek směrnice. Z výše uvedeného vyplývá, že i přes posun účinnosti právní úpravy v tuzemsku, mohou daňové subjekty plně od 1. 7. 2021 využít OSS pro odvod DPH.

Současní uživatelé zvláštního režimu MOSS budou automaticky od 1. 7. 2021 převedeni do zvláštního režimu OSS a budou moci využívat i nadále příslušný režim v OSS (příslušný režim EU nebo režim mimo EU) rozšířený o dovozní režim. Do nového dovozního režimu v rámci OSS musí osoba registrovaná v MOSS podat žádost o registraci do tohoto režimu zvlášť. **Od 3. čtvrtletí 2021 se převedeným uživatelům z MOSS do OSS mění bankovní účet pro úhradu DPH** – viz níže uvedený bankovní účet ve tvaru IBAN. Bankovní účet pro platby za zdaňovací období předcházející 1. 7. 2021 se pro účely DPH nemění. Za 2. čtvrtletí 2021 uživatelé MOSS odvádí DPH na původní bankovní účet pro platby v rámci MOSS.

Podrobnější informace k OSS jsou k dispozici na **internetových stránkách Finanční správy ČR** (<https://www.financnisprava.cz>) v rámci nabídky **Mezinárodní spolupráce – Mezinárodní spolupráce a DPH – One Stop Shop (OSS)**:

<https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph>

Daňový subjekt (osoba uskutečňující vybraná plnění nebo zprostředkovatel) platí DPH v eurech na příslušný bankovní účet správce daně, **a to bezhotovostním převodem**. K platbě vždy uvádí jednoznačné **referenční číslo příslušného daňového přiznání**.

Platba je uhrazena správcí daně v den, kdy je podáno daňového přiznání nebo nejpozději v den, kdy mělo být daňové přiznání podáno. Platba je považována za provedenou v den, kdy je připsána na bankovní účet správce daně. Každé daňové přiznání musí být uhrazeno samostatně.

Platby daně v režimu OSS je třeba provést bezhotovostním převodem na číslo bankovního účtu **Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj** vedeného v České národní bance v eurech:

IBAN účtu: CZ55 0710 0345 3401 7765 3621

BIC (SWIFT kód) banky: CNBACZPP

Referenční číslo daňového přiznání se uvádí v platebním příkazu do položky „Zpráva pro příjemce“.

Struktura referenčního čísla daňového přiznání pro jednotlivé režimy s příklady a vysvětlivkami:

1/ Referenční číslo daňového přiznání pro EU režim obsahuje kód členského státu identifikace, identifikační číslo pro DPH pro EU režim tzv. **DIČ**, zdaňovací období (čtvrtletí a rok) ve tvaru:

- **KÓD ZEMĚ/DIČ/ČTVRTLETÍ.ROK**,

Příklad pro EU režim: CZ/CZxxxxxxxxx/Q3.2021

Vysvětlivky: x je 8 až 10-místný číselný kód

2/ Referenční číslo daňového přiznání pro Non EU režim obsahuje kód členského státu identifikace, daňové evidenční číslo tzv. **DEČ** pro Non EU režim, zdaňovací období (čtvrtletí a rok) ve tvaru:

- **KÓD ZEMĚ/DEČ/ČTVRTLETÍ.ROK**

Příklad pro Non EU režim: CZ/EUxxxxxyyyz/Q3.2021

Vysvětlivky: x je 3-místný číselný kód ISO členského státu identifikace, y je 5-místné číslo přidělené členským státem identifikace, z je kontrolní číslice.

3/ Referenční číslo daňového přiznání pro dovozní režim obsahuje kód členského státu identifikace, daňové evidenční číslo tzv. **DEČ** dovozní režim, zdaňovací období (měsíc a rok) ve tvaru:

- **KÓD ZEMĚ/DEČ/MĚSÍC.ROK**

Příklad pro dovozní režim: CZ/IMxxxxxyyyyz/M07.2021

Vysvětlivky: x je 3-místný číselný kód ISO členského státu identifikace, y je 6-místné číslo přidělené členským státem identifikace, z je kontrolní číslice.

Další prodloužení lhůty pro prominutí DPH při dodání respirátorů

Ministryně financí prodlužuje promíjení DPH při dodání respirátorů včetně pořízení z JČS a dovozu. Příslušné Rozhodnutí je zveřejněno ve Finančním zpravodaji č. 31/2021 ze dne 24. srpna 2021, viz <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2021/financni-zpravodaj-cislo-31-2021-42831>

Na základě výše uvedeného Rozhodnutí **dochází k prodloužení prominutí DPH u dodání respirátorů včetně pořízení z JČS a dovozu a to od 1. 9. 2021 do 31. 10. 2021**. Toto Rozhodnutí navazuje na stávající prominutí daně při dodání vyjmenovaného zboží v předchozích obdobích.

Prominutí DPH se týká tohoto zboží:

1. filtrační polomasky a respirátory, pokud jsou výrobcem určeny k ochraně uživatele, jsou uvedeny na trh v souladu s právními předpisy, patří mezi osobní ochranné prostředky kategorie III podle nařízení Evropského parlamentu a Rady

- (EU) 2016/425 a které splňují parametry třídy ochrany minimálně FFP2, nebo mají stejnou či vyšší filtrační účinnost;
2. respirátory (vždy bez výdechového ventilu), pokud jsou výrobcem určeny jak k ochraně uživatele, tak jeho okolí, jsou uvedeny na trh v souladu s právními předpisy a pokud se jedná současně o
 - a) osobní ochranný prostředek kategorie III podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/425 a
 - b) zdravotnický prostředek rizikové třídy I podle směrnice Rady 93/42/EHS nebo podle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/745;
 3. filtry a jiné příslušenství k filtračním polomaskám a respirátorům dle bodu 1 a 2.

Mimořádné odpisy

S blížícím se koncem roku 2021 připomínáme, že vybraný hmotný majetek, pořízený v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021, lze daňově odepsat mimořádně za 12 resp. 24 měsíců. Tento mimořádný způsob daňového odpisování majetku umožňuje **§ 30a zákona o daních z příjmů**, který obsahuje tento postup:

(1) Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021 může poplatník, který je jeho prvním odpisovatelem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců.

(2) Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2020 do 31. prosince 2021 může poplatník, který je jeho prvním odpisovatelem, odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

(3) Odpisy podle odstavců 1 a 2 se stanoví s přesností na celé měsíce; přitom poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

(4) Mimořádné odpisy hmotného majetku podle odstavců 1 a 2 nelze uplatnit u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 a 5.

(5) Technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle odstavců 1 a 2 nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33.

V této souvislosti se setkáváme s nejčastější otázkou: **Kdo je prvním odpisovatelem?**

Podle § 31 odst. 6 zákona o daních z příjmů se za prvního odpisovatele hmotného movitého majetku považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího odpisovatele

byl zbožím. Za prvního odpisovatele hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.

**Pokyn č. MF-18, k výši a konstrukci výpočtu
úroku z prodlení po novele daňového řádu
účinné od 1. 1. 2021**

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 svěrenských 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; neujednají-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 prodlení^(*)**, 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 znehlednění 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

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, tj. dnem 22. dubna 2021).

Poznámka:

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

Změna úrokové repo sazby ČNB

Vzhledem ke změnám úrokové repo sazby ČNB, ke kterým došlo dne 6. 8. 2021, přinášíme přehled vývoje repo sazby ČNB od 7. 2. 2020:

Datum změny	Repo sazba (%)
07.02.2020	2,25
17.03.2020	1,75
27.03.2020	1,00
11.05.2020	0,25
24.06.2021	0,50
06.08.2021	0,75

Repo sazba ČNB

Od repo sazby ČNB se odvíjí např. úrok z prodlení při opožděné úhradě daně podle § 252 daňového řádu a úrok za posečkání daně podle § 253 daňového řádu.

Podle § 252 odst. 2 daňového řádu vzniká úrok z prodlení

- od čtvrtého dne následujícího po původním dni splatnosti daně do dne její platby; stanovení náhradního dne splatnosti daně nemá vliv na určení doby, po kterou vzniká úrok z prodlení, nebo
- ode dne vrácení, použití nebo převedení vratky vzniklé v důsledku stanovení daňového odpočtu nebo daně, anebo předepsání zálohy na daňový odpočet do dne její platby.

Výše úroku z prodlení odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku, tj. příslušná výše repo sazby ČNB, zvýšená o 8 procentních bodů (viz níže).

Podle § 253 odst. 2 daňového řádu vzniká za dobu posečkání daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z posečkané částky, který odpovídá polovině úroku z prodlení.

Od repo sazby ČNB se rovněž odvíjí výše úroků z prodlení ve vztazích, které se řídí občanským zákoníkem (viz Nařízení vlády č. 351/2013 Sb., ze dne 16. října 2013, 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 svěrenských fondů a evidence údajů o skutečných majitelích).

Podle § 2 tohoto nařízení vlády odpovídá výše úroků z prodlení ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů.