



## Kontrolní závěr z kontrolní akce

**22/23**

### **Správa DPH se zaměřením na oblast nadměrných odpočtů**

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále také „NKÚ“) na rok 2022 pod číslem 22/23. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr vypracoval člen NKÚ Ing. Josef Kubíček.

Cílem kontroly NKÚ bylo prověřit, zda je správa DPH se zaměřením na oblast nadměrných odpočtů v souladu s právními předpisy.

Kontrolováno bylo období let 2019–2022 a v případě věcných souvislostí i období předcházející a navazující.

Kontrola byla u kontrolovaných osob prováděna v období od 20. 9. 2022 do 25. 5. 2023.

#### **Kontrolované osoby:**

Ministerstvo financí (dále také „MF“);  
Generální finanční ředitelství, Praha (dále také „GFŘ“);  
Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále také „FÚ JMK“);  
Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále také „FÚ KV“).

**Kolegium NKÚ** na svém XV. jednání, které se konalo dne 16. října 2023,

**schválilo** usnesením č. 10/XV/2023

**kontrolní závěr** v tomto znění:

## Správa DPH se zaměřením na oblast nadměrných odpočtů (klíčová fakta pro období let 2019–2022)

---

### ZÁKLADNÍ INFORMACE

---

**817 805 mil. Kč**

průměrné roční inkaso DPH před  
uplatněním nadměrných odpočtů DPH

**357 965 mil. Kč**

průměrné roční uplatněné nadměrné  
odpočty DPH

---

### KLÍČOVÁ ZJIŠTĚNÍ

---

**22 měsíců**

nebyl respektován nálezn Ústavního soudu

**13 %**

případů neoprávněně zadržovaných neprověřovaných nadměrných odpočtů DPH z kontrolního vzorku, který obsahoval 80 případů.

**909 tis. Kč**

GFŘ vynaložilo na úroky z daňového odpočtu a náklady soudního řízení v souvislosti s případy neoprávněně zadržovaných neprověřovaných nadměrných odpočtů DPH z kontrolního vzorku, který obsahoval 80 případů.

## I. Shrnutí a vyhodnocení

Příjmy z DPH jsou druhým nejvýznamnějším příjmem státního rozpočtu. Nadměrným odpočtem DPH se rozumí daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně<sup>1</sup>. Pokud má správce daně pochybnosti o výši uplatněného nadměrného odpočtu DPH, zahájí kontrolní postupy a nadměrný odpočet DPH zadrží. V případě zadržování nadměrného odpočtu DPH (dále také „NO“) po dobu delší než čtyři měsíce<sup>2</sup> náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu<sup>3</sup>. Vyplacené nadměrné odpočty DPH v celkové výši 1 415 mld. Kč<sup>4</sup> tvořily v letech 2019–2022 více než 43 % inkasa DPH. Stav zadržovaných nadměrných odpočtů DPH ke konci jednotlivých let 2019–2022 činil průměrně 1 mld. Kč.

Cílem kontroly NKÚ bylo prověřit, zda MF, GFŘ a jednotlivé finanční úřady (dále také „FÚ“) postupovaly při správě DPH se zaměřením na oblast nadměrných odpočtů v souladu s právními předpisy včetně respektování soudní judikatury v obdobných případech. NKÚ dále prověřoval, zda správci daně<sup>5</sup> při správě DPH postupovali v souladu se zásadou hospodárnosti, aby nevznikaly zbytečné náklady na straně správce daně, resp. státního rozpočtu, a nedocházelo tak ke snižování účelnosti správy DPH. V případech vzniku úroku z daňového odpočtu NKÚ také ověřil, zda správce daně uplatňoval povinnost vymáhat náhradu škody od úředních osob správce daně.

**NKÚ kontrolou zjistil, že GFŘ nezajistilo, aby správci daně postupovali v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb.<sup>6</sup> a nálezem Ústavního soudu č. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019 (dále také „nález č. II. ÚS 819/18“). Správci daně postupovali nesprávně po dobu 22 měsíců. NKÚ na kontrolním vzorku<sup>7</sup> zjistil, že správci daně v 10 případech neoprávněně zadržovali peněžní prostředky daňových subjektů z neproověřovaných částí nadměrných odpočtů DPH ve výši 15 mil. Kč. V důsledku toho GFŘ vynaložilo 909 tis. Kč na úroky z daňového odpočtu z neproověřovaných částí nadměrných odpočtů DPH, a nepostupovalo tak nejehospodárnějším způsobem. Tyto nedostatky snižovaly účelnost správy DPH v oblasti nadměrných odpočtů.**

Celkové vyhodnocení se opírá o následující kontrolou zjištěné skutečnosti:

### **1. MF, GFŘ a FÚ nerespektovaly nález ÚS po dobu téměř dvou let**

MF spolu s GFŘ nenalezly a GFŘ nepřijalo po dobu 22 měsíců metodické řešení plošné realizace požadavku nálezu ÚS. GFŘ nenastavilo procesní postupy v oblasti zadržování nadměrných odpočtů DPH pro typově shodné případy v souladu se závěry uvedenými v tomto nálezu. FÚ

<sup>1</sup> Ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>2</sup> Ode dne podání daňového tvrzení nebo od posledního dne lhůty stanovené pro podání daňového tvrzení.

<sup>3</sup> Výše úroku z daňového odpočtu odpovídá polovině úroku z prodlení.

<sup>4</sup> Zdroj: výroční zpráva o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2022.

<sup>5</sup> Správci daně jsou GFŘ a finanční úřady.

<sup>6</sup> Ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

<sup>7</sup> Celkem 80 kontrolovaných případů.

se plně ztotožnily s právním názorem nadřízených orgánů<sup>8</sup> a v rozporu s právními předpisy zdržovaly neprověřované části nadměrných odpočtů DPH.

## **2. GFŘ nepostupovalo nejehospodárnějším způsobem**

GFŘ nezměnilo metodické pokyny tak, aby reflektovaly nálezy ÚS. Jednotlivé FÚ tak nepostupovaly při zdržování nadměrných odpočtů DPH v souladu s nálezem ÚS a příslušnými ustanoveními zákona č. 280/2009 Sb.<sup>8</sup> V důsledku toho vyplácely úroky z daňového odpočtu i z neprověřovaných částí nadměrných odpočtů DPH. NKÚ na kontrolním vzorku zjistil, že GFŘ nepostupovalo nejehospodárnějším způsobem, když byly vynaloženy peněžní prostředky na úroky daňového odpočtu a náklady soudního řízení ve výši 909 tis. Kč.<sup>9</sup>

## **3. MF neprovádělo řídicí kontrolu při výplatě úroků hrazených správcem daně<sup>10</sup> z kapitoly Všeobecná pokladní správa**

MF v postavení správce kapitoly státního rozpočtu 398 – *Všeobecná pokladní správa* (dále také „kapitola 398“) bylo povinno provádět řídicí kontrolu v rámci této kapitoly. NKÚ zjistil, že MF porušilo zákon č. 320/2001 Sb.<sup>11</sup> tím, že neprovádělo řídicí kontrolu při výplatě úroků hrazených správcem daně z kapitoly 398.

## **4. Úroky hrazené správcem daně byly netransparentně vypláceny z daňových příjmů státního rozpočtu**

NKÚ zjistil, že úroky hrazené správcem daně byly hrazeny z daňových příjmů státního rozpočtu. Uvedenou skutečnost NKÚ vyhodnotil jako věcnou nesprávnost. Úroky hrazené správcem daně nejsou z věcného a ekonomického pohledu příjmem státního rozpočtu. Jedná se o výdaje, resp. závazky k povinným výdajům, vzniklé v přímé souvislosti s činností správce daně, které GFŘ vykazovalo jako náklady. V důsledku této skutečnosti se na jedné příjmové rozpočtové položce kumulovaly příjmy a výdaje bez ohledu na právní důvod jejich vzniku, tj. jak příjmy z plateb daňových subjektů, tak výdaje na úroky hrazené správcem daně. S ohledem na kumulaci a zapojení těchto úroků (nákladů) do příslušenství daně neposkytoval souhrnný roční výsledek transparentní přehled o výši příjmů a výdajů této rozpočtové položky.

## **5. GFŘ nemělo přehled o důvodech vzniku úroků hrazených správcem daně**

GFŘ nemělo v letech 2019–2021 u úroků hrazených správcem daně ve výši 1,3 mld. Kč přehled o důvodech jejich vzniku, tj. zda vznikly v důsledku (ne-)zaviněného jednání úřední osoby správce daně, ani informace o uplatněných náhradách škod způsobených služebním úřadu (zaměstnavateli) z důvodu vyplacení úroků. FÚ posuzovaly do konce roku 2021 pouze některé případy úroků hrazených správcem daně z pohledu možného pochybení. V důsledku toho nebylo zaručeno, že orgány Finanční správy ČR (dále také „FS ČR“) ve všech oprávněných

<sup>8</sup> Dle GFŘ nebylo možné závěry Ústavního soudu uvedené v předmětném nálezu ÚS za tehdejšího znění právní úpravy obecně aplikovat.

<sup>9</sup> Zjištěno NKÚ u 13 % případů kontrolního vzorku, který obsahoval 80 případů.

<sup>10</sup> Úroky hrazené správcem daně jsou definovány v části 4. hlavy III. díl 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>11</sup> Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole).

případech uplatnily případný nárok na náhradu škody ve smyslu ustanovení § 123 zákona č. 234/2014 Sb.<sup>12</sup>

## 6. FÚ zálohy na nadměrný odpočet DPH využívaly od jejich zavedení

Institut zálohy na nadměrný odpočet DPH (dále také „záloha“) byl zaveden s účinností od 1. 1. 2021<sup>13</sup>. GFŘ nastavilo postupy při vzniku, předepsání a vyplacení zálohy v souladu s právními předpisy a jednotlivé FÚ podle nich postupovaly. NKÚ zjistil, že FÚ v letech 2021 a 2022 na 891 zálohách vyplatily více než 1,4 mld. Kč.

## II. Informace o kontrolované oblasti

Nadměrným odpočtem DPH se rozumí daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně, tj. přijatá zdanitelná plnění jsou vyšší než uskutečněná zdanitelná plnění. Nadměrný odpočet DPH je vratitelným přeplatkem a správce daně má povinnost jej bez žádosti vyplatit daňovému subjektu do 30 dní od jeho vyměření.

Při pochybnostech o správné výši uplatněného nadměrného odpočtu DPH zahájí správce daně kontrolní postup a zadrží nadměrný odpočet DPH. Tím se staví lhůta pro jeho vyplacení.

### Tabulka č. 1: Uplatněné a zadržené nadměrné odpočty DPH v letech 2019–2022

	2019	2020	2021	2022
Počet uplatněných NO v roce	1 299 572	1 454 375	1 555 356	1 569 204
Částka uplatněných NO v roce (v mil. Kč)	332 722	322 899	353 865	422 375
Stav zadržených NO k 31. 12. (v mil. Kč)	994	1 739	552	673

**Zdroj:** vypracoval NKÚ na základě podkladů od GFŘ.

**Pozn.:** GFŘ nesledovalo statistické údaje týkající se zadržených nadměrných odpočtů DPH v roce (tj. v období od 1. 1. do 31. 12.), ale sledovalo jejich stav k 31. 12. jednotlivých let.

Ústavní soud ve svém nálezu č. II. ÚS 819/18 mj. uvedl, že zákon č. 280/2009 Sb. nedává „... správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu DPH odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování“. Novela<sup>14</sup> zákona č. 280/2009 Sb. a zákona č. 235/2004 Sb.<sup>15</sup> přinesla s účinností od 1. 1. 2021 mj. nový institut výslovně upravující možnost nezadržovat celý nadměrný odpočet DPH a vyplácet daňovému subjektu jeho neproověřovanou část, o které nevznikly pochybnosti či nejasnosti, tj. zálohu na nadměrný odpočet DPH. Správce daně je při zadržení nadměrného odpočtu DPH povinen kompenzovat daňovému subjektu nemožnost disponovat s peněžními prostředky prostřednictvím úroku, a to buď z důvodu pochybení správce daně, či z důvodu, že správce daně nevrátil daňový odpočet ve stanovené lhůtě kvůli jeho prověřování.

<sup>12</sup> Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě.

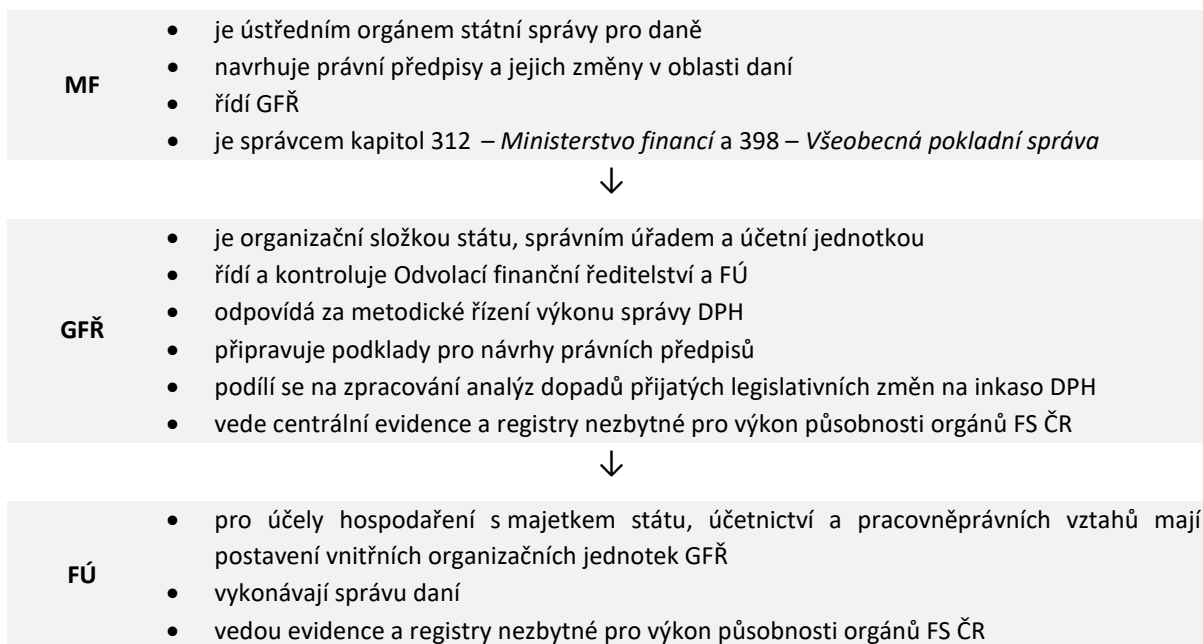
<sup>13</sup> Zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

<sup>14</sup> Zákon č. 283/2020 Sb.

<sup>15</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Vyplacené úroky hrazené správcem daně lze považovat za škodu vzniklou státu. Státní zaměstnanec je povinen nahradit služebnímu úřadu (zaměstnavateli) škodu, kterou mu způsobil zaviněným porušením povinností při plnění služebních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním.<sup>16</sup> Mezi úroky hrazené správcem daně patří úrok z vratitelného přeplatku, úrok z nesprávně stanovené daně a úrok z daňového odpočtu.

### Schéma č. 1: Působnost kontrolovaných osob při správě DPH se zaměřením na oblast nadměrných odpočtů



Zdroj: vypracoval NKÚ.

## III. Rozsah kontroly

NKÚ prověřil, zda je správa DPH se zaměřením na oblast nadměrných odpočtů v souladu s právními předpisy.

NKÚ kontrolou prověřoval, zda:

- ✔ GFŘ a FÚ nastavily postupy při správě DPH se zaměřením na nadměrné odpočty v souladu s právními předpisy;
- ✔ MF, GFŘ a FÚ postupovaly v oblasti správy DPH se zaměřením na nadměrné odpočty v souladu s právními předpisy.

Pro účely kontroly považoval NKÚ za účelnou správu DPH v oblasti nadměrných odpočtů takový výkon činností správce daně, kterým bude zajištěno správné zjištění, stanovení a vyplacení nadměrných odpočtů DPH, při kterém nedochází k jejich neoprávněnému zadržování a při kterém správce daně postupuje nejehospodárnějším způsobem.

Postup GFŘ a vybraných FÚ ověřoval NKÚ na kontrolních vzorcích, které zahrnovaly případy

<sup>16</sup> Podle ustanovení § 123 zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve spojení s ustanovením § 250 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

zadržovaných nadměrných odpočtů DPH u daňových subjektů, kterým byl vyplacen úrok z daňového odpočtu (kontrolní vzorek č. 1<sup>17</sup>) nebo záloha (kontrolní vzorek č. 2<sup>18</sup>).

Kontrolovaný objem byl stanoven ze stavu zadržovaných nadměrných odpočtů k 31. 12. 2022, z výše záloh na nadměrný odpočet DPH předepsaných v letech 2021–2022, z výše *úroků hrazených správcem daně* týkajících se DPH předepsaných v roce 2022 za FS ČR a z objemu zadržovaných nadměrných odpočtů DPH zjištěných ze spisové dokumentace prověřované v rámci kontrolních vzorků u FÚ JMK a FÚ KV.

Kontrolováno bylo období od roku 2019 do roku 2022, v případě věcných souvislostí období předcházející a následující.

**Pozn.:** Právní předpisy uvedené v tomto kontrolním závěru jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

#### IV. Podrobné skutečnosti zjištěné kontrolou

##### 1. MF, GFŘ a FÚ nerespektovaly nález ÚS po dobu téměř dvou let<sup>19</sup>

Ústavní soud se ve svém nálezu č. II. ÚS 819/18 vyslovil, že zadržováním neprověřované části nadměrného odpočtu DPH dochází k porušování ústavně zaručeného práva daňových subjektů na ochranu vlastnického práva garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Povinnost respektovat právní názor Ústavního soudu při řešení typově shodných případů vyplývá z usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 10. 2002 č. II. ÚS 355/02<sup>20</sup>. Závěry přijaté Ústavním soudem v nálezu č. II. ÚS 819/18 podpořil Soudní dvůr EU v rozsudku C-446/18 ze dne 14. května 2020. Zároveň se těmito závěry řídily ve svých rozhodnutích<sup>21</sup> i další soudy.

ÚS ve svém nálezu mj. uvedl, že správce daně mohl postupovat v intencích zákona č. 280/2009 Sb. I přes výše uvedené vydalo GFŘ v březnu 2019 své stanovisko, ve kterém mj.

<sup>17</sup> Kontrolní vzorek obsahoval 80 případů, z toho pět případů soudních sporů týkajících se DPH a probíhajících v letech 2019–2022 (tj. 0,4 % z celkového počtu probíhajících soudních sporů), 11 případů zadržovaných NO, kdy byl zároveň vyplacen úrok z daňového odpočtu, u FÚ KV (tj. 6,5 % z celkem zadržovaných NO v letech 2019–2022 u tohoto FÚ) a 64 případů zadržovaných NO, kdy byl zároveň vyplacen úrok z daňového odpočtu, u FÚ JMK (tj. 9 % z celkem zadržovaných NO v letech 2019–2022 u tohoto FÚ).

<sup>18</sup> Kontrolní vzorek 48 případů zahrnoval daňové subjekty, kterým FÚ JMK a FÚ KV vyplatily v období od 1. 1. 2021 do 30. 6. 2022 zálohu, a představoval 8% podíl z celkového počtu zadržovaných NO u těchto FÚ.

<sup>19</sup> Od 28. 2. 2019 (datum vyhlášení nálezu ÚS ve sbírce nálezů Ústavního soudu) do 31. 12. 2020 (od 1. 1. 2021 byly zavedeny zálohy).

<sup>20</sup> Usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 10. 2002, č. II. ÚS 355/02, viz [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz): „V souladu s četnou judikaturou Ústavního soudu (rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 184/96, III. ÚS 200/2000, I. ÚS 77/97, II. ÚS 23/97, II. ÚS 156/95, I. ÚS 70/96, IV. ÚS 197/96 a další) je právní názor obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu, resp. v jeho právní větě, má-li obecnou povahu, obecně závazný, závazný při řešení typově shodných případů.“

<sup>21</sup> Např. rozsudek Městského soudu v Praze čj. 15 A 67/2019-124 ze dne 29. 7. 2020, rozsudek Krajského soudu v Praze čj. 55 Af 29/2019-34 ze dne 28. 1. 2021, nález Ústavního soudu č. I. ÚS 1251/17 ze dne 24. 11. 2020.

uvedlo, že pokud daňový subjekt požádá o vrácení neprověřované části nadměrného odpočtu DPH, nelze takovému požadavku vyhovět.

NKÚ konstatuje, že od března do prosince 2019 se MF spolu s GFŘ podílelo na rozsáhlé diskuzi s odbornou veřejností ohledně možných způsobů promítnutí nálezu ÚS do praxe, aniž by však bylo nalezeno společné metodické řešení. GFŘ vyčkávalo s řešením částečného vrácení nadměrných odpočtů DPH na novelu<sup>22</sup> zákona č. 280/2009 Sb. a zákona č. 235/2004 Sb., která měla mj. zavést institut zálohy na nadměrný odpočet DPH. GFŘ tak do konce roku 2020 nepostupovalo v souladu s článkem 89 odst. 2 Ústavy České republiky, protože nerespektovalo náleze ÚS, kromě případu nálezem dotčeného.

Postup správce daně při zadržování nadměrných odpočtů DPH ověřil NKÚ na kontrolním vzorku č. 1 a zjistil, že FÚ se při zadržování nadměrných odpočtů DPH řídily stanoviskem GFŘ, a nepostupovaly tak v souladu s nálezem ÚS, tj. zadržovaly neprověřované části nadměrných odpočtů DPH. NKÚ na kontrolním vzorku 80 případů zjistil, že FÚ v deseti případech neoprávněně zadržovaly celkem 15 mil. Kč na neprověřovaných nadměrných odpočtech DPH.

#### **Příklad č. 1**

Správce daně v rámci daňové kontroly zadržoval daňovému subjektu neprověřovaný nadměrný odpočet DPH ve výši 1,3 mil. Kč déle než sedm měsíců.

## **2. GFŘ nepostupovalo nejehospodárnějším způsobem**

Dle ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. postupuje správce daně tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Dle ustanovení § 45 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb.<sup>23</sup> je organizační složka státu povinna dbát, aby plnila určené úkoly nejehospodárnějším způsobem.

Správci daně po vydání nálezu č. II. ÚS 819/18 zadržovali i nadále celé částky uplatňovaných nadměrných odpočtů DPH, přestože v rámci kontrolních postupů prověřovali pouze jejich část. Následně v případě, že správce daně dlouhodobě zadržoval nadměrný odpočet DPH, byl povinen uhradit daňovému subjektu kompenzaci v podobě úroku z daňového odpočtu<sup>24</sup> z vyššího základu, tj. i z neprověřované části nadměrného odpočtu DPH.

NKÚ na kontrolním vzorku č. 1 zjistil, že v důsledku zadržování neprověřované části nadměrného odpočtu DPH nepostupovaly FÚ v souladu s ustanovením § 7 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., protože vyplatily v deseti případech na úrocích z daňového odpočtu a nákladech soudního řízení částku ve výši 909 tis. Kč. Důvodem uvedené skutečnosti bylo, že FÚ postupovaly dle postupů nastavených GFŘ, které nebyly v souladu s nálezem ÚS. Jelikož GFŘ nenastavilo postupy v souladu s nálezem ÚS, neplnilo úkoly nejehospodárnějším způsobem podle ustanovení § 45 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb.

<sup>22</sup> Zákon č. 283/2020 Sb.

<sup>23</sup> Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla).

<sup>24</sup> Dle ustanovení § 254a zákona č. 280/2009 Sb. pokud správce daně zadržoval nadměrný odpočet DPH déle než čtyři měsíce ode dne následujícího po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání k DPH nebo dnem jeho opožděného podání, náležel daňovému subjektu jako kompenzace nemožnosti disponovat s peněžními prostředky úrok z daňového odpočtu.



## Příklad č. 2

Správce daně v rámci daňové kontroly zadržel daňovému subjektu celý uplatněný nadměrný odpočet DPH ve výši 10,7 mil. Kč. Na základě provedených kontrolních úkonů správce daně neshledal v hodnotách nadměrného odpočtu DPH žádné pochybení. Ačkoliv daňová kontrola pokračovala dále šetřením skutečností nemajících vliv na výši nadměrného odpočtu DPH, správce daně zadržoval předmětný daňový odpočet do doby, než byly ukončeny všechny kontrolní postupy a vyměřovací řízení. V důsledku toho správce daně následně vynaložil ze státního rozpočtu částku ve výši 730 579 Kč rovnající se výši úroku z daňového odpočtu za období 157 dní, po které nezákonně zadržoval nadměrný odpočet DPH.

### 3. MF neprovádělo řídicí kontrolu při výplatě úroků hrazených správcem daně z kapitoly Všeobecná pokladní správa

FÚ v letech 2019 až 2022 vyplatily na účty daňových subjektů nebo příjemců daní z kapitoly 398 úroky hrazené správcem daně v celkové částce 5,9 mld. Kč.

**Tabulka č. 2: Vyplacené úroky hrazené správcem daně v letech 2019–2022**

	2019	2020	2021	2022
Výše vyplacených úroků (v mil. Kč)	585	2 198	2 430	640

**Zdroj:** vypracoval NKÚ na základě podkladů od GFŘ.

**Pozn.:** MF, GFŘ a FÚ do konce roku 2021 neznaly výši vyplacených úroků hrazených správcem daně v členění dle jednotlivých daní, a to včetně DPH, poněvadž FÚ hradily úroky z účtu pod jedním společným zúčtovacím symbolem. S účinností od 1. 1. 2022 hradily FÚ úroky z nově zřízeného příjmového účtu, který byl zřízen pro evidenci úroků dle rozlišení podle jednotlivých druhů daní i úroků.

Jednotlivé FÚ hradily úroky hrazené správcem daně z bankovních účtů kapitoly 398. FÚ účty spravovaly a měly k nim dispoziční oprávnění.

MF v postavení správce kapitoly 398 bylo odpovědné za hospodaření s veřejnými prostředky v rámci této kapitoly. Bylo povinno vytvořit systém finanční kontroly, kterým mělo zajistit finanční kontrolu svého hospodaření<sup>25</sup>, a to i v případě vyplacení úroků hrazených správcem daně z kapitoly 398. MF bylo v rámci své řídicí pravomoci povinno dbát, aby finanční kontrolu v případě úroků hrazených správcem daně z kapitoly 398 vykonávali zaměstnanci MF<sup>26</sup>.

### 4. Úroky hrazené správcem daně byly netransparentně vypláceny z daňových příjmů státního rozpočtu

Příjmy státního rozpočtu tvoří výnosy daní včetně příslušenství<sup>27</sup>. Daní se pro účely zákona č. 280/2009 Sb. rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, která rovněž zahrnuje příslušenství daně.<sup>28</sup> Příslušenstvím daně se rozumí mj. úroky hrazené daňovým subjektem nebo úroky hrazené správcem daně podle daňového zákona, které sledují osud daně.<sup>29</sup> Veřejný příjem lze požadovat a vymáhat na něm.

<sup>25</sup> Ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 320/2001 Sb.

<sup>26</sup> Ustanovení § 5 zákona č. 320/2001 Sb.

<sup>27</sup> Ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb.

<sup>28</sup> Ustanovení § 2 odst. 3 písm. a) a odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.

<sup>29</sup> Ustanovení § 2 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. a důvodová zpráva v poslední větě k ustanovení § 2 zákona č. 280/2009 Sb.

NKÚ zjistil, že v letech 2019–2022 evidovalo GFŘ *úroky uhrazené správcem daně* podle platné právní úpravy<sup>30</sup> jako druh příjmu státního rozpočtu. Uvedenou skutečnost NKÚ vyhodnotil jako věcnou nesprávnost, protože *úroky hrazené správcem daně* jsou z věcného a ekonomického pohledu výdajem správce daně. Jedná se o závazky k povinným veřejným výdajům, které vznikly v přímé souvislosti s činností správce daně a úhradou těchto závazků dochází k odlivu peněžních prostředků ze státního rozpočtu. Věcné nesprávnosti přisvědčuje fakt, že ačkoliv FÚ hradily předmětné úroky z příjmové rozpočtové položky 1704, GFŘ je od roku 2021 vykazovalo jako náklady, a to z důvodu zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.

V důsledku uvedené skutečnosti byly roční výsledky příjmové rozpočtové položky 1704 v kapitole 398 tvořeny příjmy z plateb daňových poplatníků a zároveň výdaji na *úroky hrazené správcem daně* (mj. z důvodu zadržování neprověřované části nadměrného odpočtu DPH). Na téže příjmové rozpočtové položce tak bylo příslušenství daní a poplatků zatříděno bez ohledu na právní důvod jeho vzniku. Právním důvodem vzniku plateb příslušenství daně ze strany daňového subjektu byl nesprávný postup daňového subjektu, jehož úhrada byla výdajem daňového subjektu a příjmem státního rozpočtu. Naopak právním důvodem vzniku *úroků hrazených správcem daně* byl nesprávný nebo zdlouhavý postup správce daně, kdy úhrada této tzv. sankce či reparace správce daně byla výdajem státního rozpočtu a příjmem daňového subjektu.

Kumulovaný roční výsledek bez ohledu na právní důvod vzniku úroků však neposkytoval přehled o výši příjmů a výdajů na této rozpočtové položce. Výdaje vynaložené na *úroky hrazené správcem daně* výrazně převyšovaly příjmy plynoucí z příslušenství daně uhrazeného daňovými subjekty, tj. rozpočtová položka 1704 vykazovala v letech 2019–2022 zápornou roční hodnotu.

**Tabulka č. 3: Přehled rozpočtové položky 1704 v kapitole 398 v letech 2019–2022**

	2019	2020	2021	2022
Výsledek od počátku roku (v mil. Kč)	-222	-2 014	-2 334	-768

**Zdroj:** vypracoval NKÚ na základě podkladů ze Státní pokladny.

## 5. GFŘ nemělo přehled o důvodech vzniku *úroků hrazených správcem daně*

GFŘ před rokem 2022 evidovalo *úroky hrazené správcem daně* v ADIS<sup>31</sup> na druhu příjmu „příslušenství daní“ pod jedním typem zúčtovacího symbolu bez rozlišení na jednotlivé druhy úroků a daní. Nebylo tak možné provádět jejich výběr automatizovaně na centrální úrovni. GFŘ pouze vedlo statistiku *úroků hrazených správcem daně*, která však vykazovala chybovost vzhledem k nejednotnosti sběru dat od jednotlivých FÚ.

Dle stanoviska MF<sup>32</sup> se v případě *úroků hrazených správcem daně* jedná o majetkovou újmu na straně veřejných rozpočtů, neboť dochází ke snížení příjmů těchto rozpočtů. NKÚ zjistil, že GFŘ do konce roku 2021 nepožadovalo po FÚ plošné sledování všech vzniklých *úroků*

<sup>30</sup> Vyhláška č. 323/2002 Sb. a vyhláška č. 412/2021 Sb.

<sup>31</sup> *Automatizovaný daňový informační systém.*

<sup>32</sup> Stanovisko Ministerstva financí k žádosti Generálního finančního ředitelství čj. 71052/21/7700-00130-804534 ve věci uplatňování náhrady škody podle zákona č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů.

*hrazených správcem daně* ve smyslu jejich hodnocení a nastavení jejich kontroly bylo ponecháno v kompetenci jednotlivých FÚ.<sup>33</sup> FÚ posuzovaly pouze některé případy *úroků hrazených správcem daně* z pohledu možného pochybení správce daně a jeho úředních osob při vzniku úroku, tj. zda vznikla zaviněná škoda způsobená služebnímu úřadu (zaměstnavateli), resp. státu v důsledku snížení příjmů státního rozpočtu. V důsledku toho nebylo zaručeno, že orgány FS ČR ve všech oprávněných případech uplatnily případný nárok na náhradu škody ve smyslu ustanovení § 123 zákona č. 234/2014 Sb. ve spojení s ustanovením § 250 zákona č. 262/2006 Sb.

K 1. 1. 2022 byla v rámci FS ČR zavedena centrální evidence *úroků hrazených správcem daně* dle jednotlivých druhů a daní. V aplikaci byly uváděny i specifikace důvodu vzniku úroku a informace o tom, zda bylo přijato či příp. bude přijato opatření mající za cíl zabránit možnému vzniku úroku v budoucnu (tzv. preventivní opatření) a zda bylo ze strany FÚ nějakým způsobem postupováno vůči zaměstnanci či zaměstnancům, kteří se svým jednáním podíleli na postupu, jenž vedl k přiznání úroku (tzv. restriktivní opatření).

**Tabulka č. 4: Přehled *úroků hrazených správcem daně* týkajících se DPH předepsaných v roce 2022 (stav k 31. 12. 2022)**

Druh úroku	Počet případů	Výše vyměřených úroků (v Kč)	Počet preventivních opatření	Počet restriktivních opatření
§ 253a	108	26 485 246	76	7
§ 254	1 496	246 722 000	153	0
§ 254a	343	72 064 668	84	0
Úrok z úroku	29	7 974 524	11	0
<b>Celkem</b>	<b>1 976</b>	<b>353 246 438</b>	<b>324</b>	<b>7</b>

**Zdroj:** vypracoval NKÚ podle podkladů od GFŘ.

**Pozn.:** ustanovení § 253a – úrok z vratitelného přeplatku; ustanovení § 254 – úrok z nesprávně stanovené daně; ustanovení § 254a – úrok z daňového odpočtu včetně úroků ze zadrženého nadměrného odpočtu DPH, které byly přiznány dle rozsudků Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Aps 3/2013, ze dne 25. 9. 2014, a sp. zn. 1 Afs 445/2019, ze dne 16. 7. 2020.

GFŘ nemělo v letech 2019–2021 u předepsaných *úroků hrazených správcem daně* v celkové výši 1,3 mld. Kč přehled o důvodech jejich vzniku, tzn. zda úrok vznikl v důsledku (ne-)zaviněného jednání úřední osoby správce daně, ani informace o uplatněných nárocích na náhrady škod. Od zavedení evidence v roce 2022 služební orgány FÚ ani v jenom případě úroků týkajících se DPH neshledaly důvod pro uplatnění nároků na náhrady škod po zaměstnancích. Pouze v sedmi případech uložily zaměstnancům ústní výtku.

## 6. FÚ zálohy na nadměrný odpočet DPH využívaly od jejich zavedení

MF zpracovalo návrh novely<sup>34</sup> zákona č. 280/2009 Sb. a zákona č. 235/2004 Sb., kterou byl od 1. 1. 2021 zaveden mj. institut zálohy na nadměrný odpočet DPH. Nárok na zálohu<sup>35</sup> vzniká

<sup>33</sup> Odpovědnost úředních osob za škodu vzniklou v souvislosti s předepsáním *úroků hrazených správcem daně* posuzovaly jednotlivé FÚ, resp. jejich služební orgán, přičemž GFŘ bylo v tomto typu řízení odvolacím orgánem.

<sup>34</sup> Zákon č. 283/2020 Sb.

<sup>35</sup> Ustanovení § 174a zákona č. 280/2009 Sb. ve spojení s ustanovením § 105a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

daňovému subjektu ve výši odpovídající té části nárokovaného daňového odpočtu, kterou správce daně nehodlá prověřovat v rámci postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly, a pokud výše jednotlivé zálohy přesáhne částku 50 tis. Kč. Pokud vznikne v důsledku předepsání zálohy vratitelný přeplatek, vyplatí jej správce daně bez žádosti do 15 dnů ode dne předepsání zálohy do evidence daní. V rámci rozhodnutí o stanovení daně vypořádá správce daně i případnou předepsanou zálohu.

**Tabulka č. 5: Předepsané a vyplacené zálohy na nadměrný odpočet DPH v letech 2021–2022**

	2021		2022	
	Předepsáno	Vyplaceno	Předepsáno	Vyplaceno
Počet záloh	275	414	333	477
Výše záloh (v mil. Kč)	340	334	1 069	1 073

**Zdroj:** vypracoval NKÚ na základě podkladů od GFŘ.

**Pozn.:** Rozdíly v hodnotách záloh jsou způsobeny z důvodu časového zpoždění platby, která může být realizována až v následujícím měsíci. Počty plateb jsou vyšší oproti počtům předpisů z důvodu, že jeden předpis může nahradit více plateb (např. započtení části předpisu na nedoplatek a zbytek klasická platba).

GFŘ nastavilo postupy správce daně při uplatňování záloh v rámci metodického pokynu a zároveň vyzvalo jednotlivé FÚ k posouzení splnění podmínek vzniku nároku na zálohu u probíhajících kontrolních řízení se zadržovaným nadměrným odpočtem DPH po 1. 1. 2021. NKÚ ověřil u FÚ JMK a FÚ KV na kontrolním vzorku č. 2, že správci daně při vzniku, předepsání a vyplacení zálohy postupovali v souladu s právními předpisy. NKÚ neshledal v postupu správců daně v rámci uplatňování institutu záloh nedostatky.

MF pověřilo FS ČR provedením přezkumu účinnosti změn přijatých zákonem č. 283/2020 Sb., a to včetně institutu zálohy. Vzhledem k tomu, že v době kontroly NKÚ nebyla nastavena kritéria hodnocení, nebylo zřejmé, v jakých případech bude MF považovat institut zálohy za účinný. MF mělo vládě předložit první výsledky hodnocení účinnosti institutu zálohy ve třetím čtvrtletí roku 2023.

## Seznam zkratk

DPH	daň z přidané hodnoty
FS ČR	Finanční správa ČR
FÚ	finanční úřad
FÚ JMK	Finanční úřad pro Jihomoravský kraj
FÚ KV	Finanční úřad pro Kraj Vysočina
GFŘ	Generální finanční ředitelství
kapitola 398	kapitola státního rozpočtu 398 – <i>Všeobecná pokladní správa</i>
MF	Ministerstvo financí
nález č. II. ÚS 819/18	nález Ústavního soudu č. II. ÚS 819/18 ze dne 22. 2. 2019
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
NO	nadměrný odpočet DPH
záloha	záloha na nadměrný odpočet DPH