

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolacímu finančnímu ředitelství

Na vědomí:

Sekci metodiky a výkonu daní Generálního finančního ředitelství
Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství
Odboru daňových informačních systémů Generálního finančního ředitelství
Sekci řízení rizik při správě daní Generálního finančního ředitelství
Odboru právnímu Generálního finančního ředitelství
Odboru vymáhání Generálního finančního ředitelství
Odboru nefiskálních agend Generálního finančního ředitelství
Oddělení právně-analytickému Generálního finančního ředitelství
Odboru 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí
Odboru 39 - Správní činnosti Ministerstva financí
Generálnímu ředitelství cel

Informace GFŘ k nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18

Dne 28. února 2019 II. senát Ústavního soudu vyhlásil nález II. ÚS 819/18 ve věci ústavní stížnosti společnosti Kovové profily, spol. s r.o., se sídlem Podnikatelská 545, Praha 9 - Běchovice, IČ: 45797064, kterým zrušil rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. prosince 2017 č. j. 3 Afs 5/2017-56 a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 2. listopadu 2016 č. j. 52 Af 24/2016-111 pro porušení ústavně zaručeného práva stěžovatelky na ochranu vlastnického práva garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

I. Vymezení věci

Ústavní soud v projednávané kauze řešil otázku zásahu do ústavních práv stěžovatelky, ke kterému mělo dojít zadržováním celé částky nárokovaného nadměrného odpočtu po dobu daňové kontroly přesto, že v rámci jednotlivých zdaňovacích období byla prověřována pouze část zdanitelných plnění, o které se správce daně domníval, že je zatížena daňovým podvodem.

Závěr Ústavního soudu

„Ústavní soud závěrem shrnuje, že chybějící zákonný základ pro zásah do vlastnického práva, chráněného článkem 11 Listiny, nelze nahradit konstatováním orgánu veřejné moci, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit. Daňový řád (§ 80 odst. 3 ve spojení s § 85 odst. 1) umožňuje správci daně prověřovat před vyměřením daně pouze tu část plnění, o nichž existují důvodné pochybnosti; nedává však správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování.“

III. Stanovisko Generálního finančního ředitelství

Dle názoru Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) závěry Ústavního soudu, uvedené v předmětném nálezu, za současného znění právní úpravy nelze obecně aplikovat. Proto pokud daňový subjekt požádá o vrácení nesporné části nadměrného odpočtu před vyměřením daně z přidané hodnoty jako celku za příslušné zdaňovací období, nelze takovému požadavku vyhovět. Správce daně nebude v tomto případě nečinný proto, že nevydal částečný platební výměr (bližší důvody viz níže v bodě IV. Odůvodnění stanoviska GFŘ).

GFŘ si je vědomo skutečnosti, že zadržování nadměrného odpočtu po dobu daňové kontroly je zásahem do vlastnického práva daňového subjektu, nemůže ovšem souhlasit s konstatováním, že pro takový zásah chybí zákonný základ.

Po celou dobu účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků i dnes účinného zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ani při aplikaci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) nebyla nemožnost částečného vyměření nadměrného odpočtu úspěšně zpochybněna, a proto je závěr uvedený v nadepsaném nálezu Ústavního soudu překvapivý a nekonzistentní s dosavadním výkladem. Judikatura Nejvyššího správního soudu ve věci částečných platebních výměrů, respektive rozhodnutí o části věci v daňovém řízení, je konstantní a to v tom smyslu, že částečný platební výměr vystavit nelze.

IV. Odůvodnění stanoviska GFŘ

1. Nedělitelnost nadměrného odpočtu

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) i zákon o DPH výslovně předpokládají, že nadměrný odpočet DPH bude vyhodnocován vždy za zdaňovací období jako celek.

Článek 183 Směrnice o DPH vymezuje, že „pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, může být podle volby členského státu buď převeden do následujícího období, nebo vrácen v souladu s podmínkami, které sami stanoví“.

Stejný závěr plyne i z článku 179 Směrnice o DPH, který stanoví, že „osoba povinná k dani provede odpočet daně tak, že od celkové výše daně splatné za dané zdaňovací období“

odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu téhož období vznikl nárok na odpočet daně. Výraz, že se odpočet provede od celkové výše, znamená, že se neprovede za každou jednotlivou transakci. Osoba povinná k dani odpočet provádí celkově za určitý úhrn transakcí, a to tak, že od celkové částky DPH na výstupu (kterou vybrala a kterou má předat do státní pokladny) odečte celkovou výši DPH na vstupu (kterou sama zaplatila), přičemž do výpočtu zahrne všechna plnění, která se uskutečnila v tomtéž zdaňovacím období. Jedná se o zjednodušující opatření, které je principem stanoveným směrnicí.“

Plátce tak odpočet řeší celkově, za určitý úhrn transakcí, a to tak, že od celkové částky DPH na výstupu odečte celkovou výši DPH na vstupu, přičemž do výpočtu zahrne všechna plnění, která se uskutečnila v tomtéž zdaňovacím období. Jelikož je odpočet celkový, „nadměrný odpočet“ představuje nedělitelný celek, aniž by bylo možné jej rozdělit na „části“, které se vztahují ke konkrétním plněním.

Uvedený princip je explicitně uveden i v zákoně o DPH, konkrétně v § 4 odst. 1, kdy „nadměrným odpočtem 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“.

2. Vyměření nadměrného odpočtu ve vztahu k celému zdaňovacímu období

Směrnice o DPH, stejně jako vnitrostátní právní úprava, chápe nadměrný odpočet jako případný kladný výsledek matematické operace, v rámci které je od splatné daně na výstupu za celé zdaňovací období odečten odpočet daně, taktéž za celé zdaňovací období. Sama směrnice o DPH tedy svazuje vyměření daně (resp. navrácení nadměrného odpočtu DPH) nikoliv s konkrétními plněními, nýbrž se všemi plněními za dané zdaňovací období jakožto celkem.

Uvedené je plně promítnuto do zákona o DPH v ust. § 105, které se vymezuje vracení nadměrného odpočtu. Ustanovení zcela jasně definuje, že vznik vratitelného přeplatku je jednoznačně spojen pouze s vyměření nebo doměření nadměrného odpočtu, a to za celé zdaňovací období.

Lze si těžko představit situace, kdy by mohlo být po správci daně daňovým subjektem požadováno, aby prováděl vyměřování nadměrného odpočtu po jednotlivých dokladech tak, jak by je aproboval v rámci kontrolního postupu.

3. Předmět daňového řízení

Dle ustanovení § 134 odst. 1 DŘ se daňové řízení vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a podle odst. 2 tohoto ustanovení se pro potřeby vymezení daňového řízení daň posuzuje ke zdaňovacímu období. Výsledkem daňového řízení je pak stanovení daně (představované jednou konkrétní částkou) za přesně určené zdaňovací období. Vyměřit daň lze pouze jednou, následná úprava výše daně je doměření (ani jedno nelze štěpit); doměřit lze vícekrát za sebou, ale vždy za celé zdaňovací období (jednotkou je zde tzv. poslední známá daň).

V souladu s právními předpisy je tedy nutno ve výrokové části platebního výměru stanovit konkrétní částku, která obsahuje vyměřenou (celkovou) daň za zdaňovací období. V případě, že by měla být v souladu se závěry nálezu Ústavního soudu daň vyměřena za jedno zdaňovací období daň po částech, resp. několika platebními výměry, pak podle

daňového řádu není ani zřejmé, jak by se s takovou částečně vyměřenou daní dále pracovalo; co by např. byla poslední známá daň, k níž by byl daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové tvrzení ve smyslu ustanovení § 141 odst. 1 a 2 daňového řádu; zda by existovala překážka probíhající daňové kontroly pro podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu ustanovení § 141 daňového řádu atd. Zde je patrné, že daňový řád i v ostatních ustanovení předpokládá, že předmětem vyměřovacího řízení je vždy jedna částka daně za celé zdaňovací období.

4. Nemožnost vydání částečného platebního výměru

GFŘ je přesvědčeno, že vzhledem k tomu že daňová legislativa neupravuje možnost vydání částečného platebního výměru za zdaňovací období, správce daně nemá legitimní oprávnění k vydání takového rozhodnutí, neboť může konat jen tak, jak mu ukládá zákon.

Pokud by správce daně postupoval v intencích nálezu Ústavního soudu a vydal „částečný platební výměr“ v rámci vyměření za zdaňovací období,

- šlo by o rozhodnutí, k jehož vydání neexistuje žádný právní podklad, tedy zákonný základ pro uplatnění pravomoci, a takové jednání by bylo v rozporu s ustanovením článku 2 odst. 3 Ústava České republiky a ustanovením Článku 2 odst. 2 Listiny, které zakotvují princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí jako základní princip fungování a uplatňování veřejné moci;
- došlo by k porušení překážky věci pravomocně rozhodnuté (viz ustanovení § 101 odst. 4 DŘ). Toto ustanovení zakotvuje skutečnost, že jakmile je o totožné věci pravomocně rozhodnuto, nemůže být tatáž věc v rozsahu závaznosti výroku rozhodnutí projednávána znovu, přičemž totožnost věci je dána stejným předmětem řízení a stejnými účastníky. Zásadu zákazu opětovného rozhodování ve stejné věci zároveň nelze užít v případě doměření daně (viz ustanovení § 143 odst. 1 DŘ);
- šlo by v dané věci o první vyměření daně, nikoliv o doměření daně, a jak již bylo výše uvedeno, dle našeho názoru je nutné ve výrokové části platebního výměru stanovit konkrétní částku, která obsahuje vyměřenou daň za zdaňovací období, tudíž nelze nejdříve rozhodnout o nesporné části a posléze po provedení nezbytného šetření a dokazování rozhodnout o zbytku předmětu řízení, jelikož předmět daňového řízení je nedělitelný a došlo by tedy k porušení zásady ne bis in idem.

5. Možnost zahájit daňovou kontrolu bez existence důvodných pochybností

Daňový řád neomezuje rozsah provádění daňové kontroly před vyměřením, na rozdíl od postupu k odstranění pochybností (viz § 89 a 90 daňového řádu), pouze na prověřování sporných skutečností. Zákonná úprava daňové kontroly je totožná pro situaci, kdy je daňová kontrola prováděna před vyměřením, a pro situaci, kdy je prováděna tzv. po vyměření.

I konstantní judikatura správních soudů¹ a Ústavního soudu umožňuje zahájení daňové kontroly bez existence jakýchkoli pochybností správce daně ohledně daňové povinnosti viz

¹ Např. judikáty Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 65/2013-40, č. j. 1 Afs 107/2014-31, č. j. 2 Aps 2/2009-52, č. j. 7 Afs 15/2010-89, č. j. 1 Afs 28/2010-107, č. j. 8 Afs 63/2010-106, č. j. 5 Afs 61/2010-65 nebo č. j. 9 Afs 54/2010-84.

např. stanovisko pléna Ústavního soud sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11 ze dne 08. 11. 2011², který se zabýval možností preventivní daňové kontroly. Kontrolní postup k prověřování daňových tvrzení (tj. před vyměřením) volí správce daně právě podle toho, zda má k dispozici konkrétní pochybnosti a jak široké lze očekávat dokazování, blíže viz Metodická pomůcka k postupu k odstranění pochybností, č. j. 65447/14/7100-40124-011654 ze dne 8. 1. 2015, článek 2. odst. 4 a 5.

Samozřejmě lze přisvědčit tomu, že pokud má v praxi správce daně od počátku určitou část daňového odpočtu (daně) za zcela nepochybně prokázanou, pak v tomto rozsahu kontrolní postup logicky neprovádí.

6. Existující kompenzace zadržování nadměrného odpočtu

Daňový řád v účinném znění kompenzuje daňovému subjektu případné finanční ztráty způsobené situací, kdy správce daně „zadržuje“ nevyměřený daňovým subjektem nárokovaný daňový odpočet déle než 4 měsíce úrokem z daňového odpočtu (ustanovení § 254a DR). Tento institut je ex lege kompenzací, jejímž cílem je dodržení daňové neutrality.

Ing. Tatjana Richterová
generální ředitel

² „Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správcům daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 ZSDP bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“

Elektronicky podepsáno
13.03.2019
Ing. Tatjana Richterová
generální ředitelka

