

SITUACE V DAŇOVÉM PRÁVU SYSTÉMOVÉ ŘEŠENÍ ČI NESYSTÉMOVÁ ŘEŠENÍ

Současná situace působení
mezinárodního a evropského daňového
práva v České republice

Viktor ŠMEJKAL

POJETÍ DISKUSNÍHO SETKÁNÍ IFA

- **VYMEZIT KLÍČOVÉ OTÁZKY**
- **DISKUTOVAT INTUITIVNĚ ROZUMNÁ ŘEŠENÍ**
- **KONFRONTOVAT ROZUMNÁ ŘEŠENÍ A POZITIVNÍ PRÁVO**
- **TESTOVAT VÝSLEDKY: PŘINÁŠÍ POZITIVNÍ PRÁVO ROZUMNÁ ŘEŠENÍ?**
- **PŘÍNOS PREZENTACE IFA**

HODNOCENÍ MINULÉ ČÁSTI PREZENTACE

DOPAD DO PRAXE

Stanovení daně orgány trestního řízení

- Faktická nečinnost správce daně v daňové kontrole
- Stanovení daně správcem daně prvního stupně
- Faktická nečinnost odvolacího orgánu
- Stanovení daně jinými státními orgány
- Presentace IFA
- Reakce správce daně po setkání IFA
- *Pro et contra* urychleného stanovení daně
- Konkludentní schválení termínu nahlížení do spisu

KONKRETIZACE: VYMEZENÍ OTÁZEK PREZENTACE

Správně vedené řízení odpovídá požadavkům racionality a

- vnitrostátních předpisů: daňového řádu, správního práva, ústavního pořádku, a
- požadavků mezinárodního práva a evropského práva (včetně směrnic).

Nesprávně vedené řízení některým z uvedených požadavků neodpovídá

Klíčová otázka: odpovídají současné postupy správy daní požadavkům mezinárodního práva a evropského práva ?

PRINCIPIÁLNÍ VÝZNAM PROCESNÍHO PRÁVA

Ústavní soud (...) opakovaně vyložil zásady, pro které - mimo jiné též z hledisek znaků právního státu - je respekt k procesním (procedurálním) pravidlům nezbytný; (..) jen v procesně bezchybném procesu (ústavně souladném řízení) lze dospět k zákonnému a ústavně souladnému výsledku (rozhodnutí), a **proto procesní čistotě rozhodovacího procesu (řízení) je nezbytné věnovat zvýšenou pozornost a poskytnout jí důraznou ochranu** (nálezn Ústavního soudu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 5/02, vyhlášen pod č. č. 476/2002 Sb.).

MĚLO BY PLATIT I Z HLEDISKA ZAJIŠTĚNÍ SPRÁVNÉHO PŮSOBENÍ
MEZINÁRODNÍCH DAŇOVÝCH NOREM

ÚVOD DO PROBLEMATIKY I

- Daňová suverenita státu
 - v mezinárodním prostředí: test respektování mezinárodního a evropského práva
 - ve vztahu k poplatníkovi: test legitimacy státu

Suverenita států neznamena, že nebudou respektovat mezinárodní právo (naopak: platí, že *Pacta sunt servanda*)

Členské státy jsou povinny respektovat právo EU

ÚVOD DO PROBLEMATIKY II

Požadavky autoritativně kladené na národní právní systém

- **Právní úprava EU**
 - Požadavky implementace evropských pravidel, transpozice a adaptace národního práva
 - Požadavky praktického respektování práva EU
- **Evropská lidskoprávní úprava**
 - Součást ústavního pořádku ČR
 - Problematika konkrétní ochrany práv
- **Mezinárodní daňové právo** a požadavky kladené na právní systém ČR: zákaz dvojího zdanění

ÚVOD DO PROBLEMATIKY III

Problémové příklady

- **Princip aplikační přednosti**
 - Právo EU samo stanoví podmínky svého působení v členských státech (i v daňové oblasti)
- **Fakticky omezené působení práva EU**
 - Odůvodnitelná rezistence Ústavního soudu ČR
 - Neodůvodnitelná rezistence obecných soudů
 - Relativní rezistence odvolacího orgánu
 - Podstatná rezistence správce daně

MEZINÁRODNÍ A EVROPSKÉ DAŇOVÉ PRÁVO APLIKOVANÉ

A) Normativní parametry koexistence právních řádů a teoretický požadavek slučitelnosti aplikace práva

- Pacta sunt servanda
- Respektování práva EU
- Limity institucionální a procesní autonomie ČS

B) Praktická aplikace práva

- Daňové řízení
- Soudní přezkum daňového řízení a jeho výsledku
- Ochrana ústavnosti

Daňové právo EU (komunitární právo)

- Nepřímé daně
 - daň z přidané hodnoty
 - spotřební daně
- Společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností
- Zákaz daňové diskriminace
- Přesahy (svoboda volného pohybu kapitálu)
- Kolizní normy

NÁSTROJE JEDNOTNÉ APLIKACE PRÁVA

- **Daňové řízení**
 - Správce daně
 - Odvolací orgán
 - GFŘ
- **Soudní přezkum**
 - Acte clair
 - Acte éclairé
- **Přeběžná otázka Soudnímu dvoru**
 - Možnost soudu přerušit řízení
 - Povinnost soudu přerušit řízení a její limity
- **Prostředky Komise EU**

PRAXE

- Přijetí mezinárodního práva daňového (smlouvy o zamezení dvojího zdanění)
- Fakticky omezené působení práva EU (společný systém zdanění mateřských a dceřiných společností, zákaz daňové diskriminace, DPH, zákaz omezení volného pohybu kapitálu působením daňových norem)
- Otázka omezení působení práva EU v důsledku aplikace daňového řádu (národního předpisu)
- Pokyn DS-155

MEZINÁRODNÍ A EVROPSKÉ DAŇOVÉ PRÁVO V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ

- **NORMATIVNÍ PARAMETRY KOEXISTENCE RŮZNÝCH PRÁVNÍCH ŘÁDŮ**
- **APLIKACE PRÁVA (ZAMĚŘENÍ NA PRÁVO EU)**

SUVERENITU STÁTU OMEZUJÍCÍ PRÁVO A ZÁSADA DVOJINSTANČNOSTI DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ

- Postup správce daně
- Postup odvolacího orgánu
- Postup GFŘ (pokyn DS-155)
- Postup GFŘ (dozorčí prostředky)

POVINNOST RESPEKTOVAT PRÁVO I

Slučitelné normativní hodnocení

Požadavek slučitelnosti předpisu a jeho výkladu, pokud jde o pokyn zákonodárce stanovit daň v určité situaci

Za účelem shromažďování podnětů týkajících se možné neslučitelnosti českých právních předpisů s právem Evropské unie v oblasti daní a jejich následného vyhodnocování pro případné legislativní změny byl Ministerstvem financí vydán právě pokyn DS-155. Neslučitelností se přitom dle pokynu DS-155 rozumí rozpor mezi právem Evropské unie a ustanoveními českého daňového práva. Případně zjištěná neslučitelnost konkrétního ustanovení českého daňového práva s právem Evropské unie pak může rovněž vést k metodickému doporučení Generálního finančního ředitelství pro správce daně nižších stupňů.

Do probíhajících řízení vedených jednotlivými správci daně nižších stupňů je však Generální finanční ředitelství oprávněno zasahovat pouze v rozsahu svých zákonných kompetencí..

(GFŘ č. j. 60442/21/7100-20116-010212)

POVINNOST RESPEKTOVAT PRÁVO II

Slučitelný procesní postup

Požadavek zachování Soudním dvorem stanoveného standardu

Do probíhajících řízení vedených jednotlivými správci daně nižších stupňů je Generální finanční ředitelství oprávněno zasahovat pouze v rozsahu svých zákonných kompetencí.

Pokud daňový subjekt namítá, že správce daně v rámci prováděné daňové kontroly bránil, resp. neumožnil daňovému subjektu předložit důkazní prostředky k oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž takový postup je dle názoru daňového subjektu v rozporu s právem Evropské unie, nejedná se o námitku neslučitelnosti ve smyslu pokynu DS-155. Takovou námitku je nutné uplatnit v rámci opravných či dozorčích prostředků proti rozhodnutím vydaným při správě daní (§ 108 a násl. daňového řádu), případně dalších prostředků ochrany zakotvených v daňovém řádu.

(GFŘ č. j.60442/21/7100-20116-010212)

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Daňový subjekt

Správce daně metodický pokyn nerespektoval, postupoval pouze podle vlastního výkladu zákona. Nedbal legitimního očekávání, že se pokynem řídit bude. Pokyny vznikají nákladným způsobem, kdy se jejich tvorby účastní několik set odborníků z různých odvětví, placených ze státního rozpočtu, zařazených do vysokých platových tarifů, a to nikoliv proto, aby správce daně výsledky této pracovní činnosti ignoroval, ale aby jednotnou metodikou byl sjednocen výklad zákona. To je prvořadého významu při správě harmonizované daně.

Tím, že správce daně metodiky nedbal, zatížil svůj postup neslučitelností s pravidly stanovenými Soudním dvorem EU pro výkon správy DPH.

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Daňový subjekt

Judikatura Soudního dvora výklad správce daně o prostém nesouhlasu subjektu a způsobu nakládáním s ním při správě daně konkludentně jednoznačně vylučuje. Odpověď správce daně je proto neslučitelná s přímo účinným právem EU, neboť postup správce daně neodpovídá cílům směrnice 2006/112/ES a požadavku na hospodárnosti správy harmonizované daně, která je příjmem vlastních zdrojů EU (srov. C-525/11 Mednis SIA; C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA); koliduje se zásadami rovného zacházení, daňové neutrality, efektivity a ochrany legitimního očekávání (C-38/16 Compass Contract Services Limited), obsahuje výklad procesních předpisů, v jehož důsledky se tyto stávající způsobilými nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných jednotlivcům unijním právem, přičemž pouhá potencialita postačuje ke konstataci neslučitelnosti.

Žádá se provést konkrétní hodnocení povahy úkonů co do slučitelnosti ve smyslu setrvalé judikatury Soudního dvora (srov. C-562/17 Nestrade).

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Hodnocení správcem daně (č.j. 8460900/21/2000-11451-107074):

K namítané neslučitelnosti postupu správce daně s přímo účinným právem EU správce daně uvádí, že tato neslučitelnost je uvedena **pouze v obecné rovině**, aniž by bylo jakýmkoliv způsobem specifikováno, v čem je tato neslučitelnost postupu správce daně s přímo účinným právem EU spatřována.

Dle Směrnice 2006/112/ES, dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému DPH, která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství. Jak již bylo několikrát správcem daně sděleno, při vydání napadeného rozhodnutí – platebního výměru na pokutu za nepodání následného kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení za období srpen 2020 bylo postupováno dle příslušných ustanovení daňového řádu a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Námitka:

správce daně tak za daných okolností podle Soudního dvora EU nepostupuje v souladu s přímo účinným právem Evropské unie, pokud zpochybňuje nárok na odpočet v souvislosti s nákupem majetku/služeb (prvotní vstupní cenou pořízení investice), namísto toho, aby spravoval DPH při jeho prodeji uplatněním daně na výstupu při jeho eventuálním (konečném) prodeji (konečná výstupní hodnota investice), přičemž není důvodu se domnívat, že by výstupní hodnota investice mohla nebo měla být nižší nežli prvotní vstupní cena pořízení navýšená o související náklady. Srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 6. 1991 ve věci Hansgeorg Lennartz proti Finanzgericht München (Německo), C-97/90, pokud jde o uváděné principy právní úpravy. Tento závěr je posílen právním názorem vysloveným rozsudkem Soudního dvora ze dne 29. 2. 1996, ve věci INZO proti Belgie, C-110/94, jakož i navazující ustálenou judikaturou. Princip je nutno aplikovat srovnatelně pro zboží i služby.



SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Situace:

Úřední osoby řídicího pracoviště správce daně uvedly, že jednání z principiálních důvodů neumožní, když ústní jednání má být věci územního pracoviště, nikoliv věci jejich, od toho tam oni nejsou.

Pracovníci GFŘ sdělili, že byli bez potíží ochotni umožnit jednání bez zásahu policejního orgánu ve své budově, ale že o to nebyli správcem daně požádáni.

Úřední osoba se telefonicky zástupci daňového subjektu vyjádřila ve smyslu, že pracovníci GFŘ nemluví pravdu, když ústní jednání k jejímu požadavku neumožnili, neboť nemají místo v zasedačce.

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Námitka:

Podle názoru zástupce daňového subjektu je ale takový postup při správě daní neslučitelný s právem EU, neboť: 1) neodpovídá cílům směrnice 2006/112/ES a požadavku na hospodárnosti správy harmonizované daně, která je příjmem vlastních zdrojů EU (srov. C-525/11 Mednis SIA; C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA); 2) koliduje se zásadami rovného zacházení, daňové neutrality, efektivity a ochrany legitimního očekávání (C-38/16 Compass Contract Services Limited). Podle Soudního dvora ostatně co se týče zásady efektivity, která vyžaduje, aby vnitrostátní procesní ustanovení prakticky neznemožňovalo nebo nadměrně neztěžovalo výkon práv přiznaných jednotlivcům unijním právem, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že je třeba hodnotit, zda povaha úkonů není taková, aby prakticky znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných unijním právním řádem (srov. C-562/17 Nestrade). Namítá se neslučitelnost postupu správce daně s přímo účinným právem EU. Žádá se sdělit, zda správce daně ve věci námitky neslučitelnosti bude postupovat dle pokynu DS-155 nebo jiným způsobem.

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Situace:

Daňový subjekt vykázal daň za předmětná zdaňovací období správně. K nároku na odpočet daně uplatnil zdanitelná plnění, přijatá o registrovaných plátců daně, tedy a fortiori osob povinných k dani ve smyslu směrnice Rady 2006/112/ES. Přijatá zdanitelná plnění daňový subjekt vykázal do daňového přiznání na základě přijatých daňových dokladů, vystavených plátcem daně s náležitostmi stanovenými zákonem. Daňové doklady odpovídají fakticky přijatým plněním. Přijatá zdanitelná plnění byla použita pro účely uskutečňování zdanitelných plnění ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH. Daňový subjekt splnil podmínky dle § 73 ZDPH. Nad rámec pozitivních zákonných podmínek nároku na odpočet daně splnil daňový subjekt podmínky negativní: daňový subjekt přijal a realizoval opatření k eliminaci případných negativních dopadů sporovatelných jednání třetích osob, o takovém jednání nevěděl, nemusel vědět ani nemohl vědět, nadto ani správce daně takové jednání třetích osob ve věci dotčených plnění neuvádí. K těmto otázkám se ostatně daňový subjekt správci daně vyjádřil již v původní lhůtě stanovené správcem daně.

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Názor:

Daňový subjekt unesl důkazní břemeno, když předmětné doklady byly po velmi dlouhou dobu k dispozici správci daně v kanceláři zástupce, a to i v jejich přítomnosti a v průběhu úředního jednání. Správce daně se fakticky o převzetí předmětných dokladů nezajímal. Tato skutečnost by neměla jít k tíži daňového subjektu nebo jeho zástupce. Interpretovat situaci jinak by bylo v rozporu s přímo účinnými pravidly rozumné a racionální správy daně, jak jsou tato stanovena setrvalou judikaturou Soudního dvora. Zástupce daňového subjektu i za této situace jednal dle svého názoru konstruktivně a kooperativně, když navrhoval uskutečnit ústní jednání na pracovišti Generálního finančního ředitelství tak, aby ústní jednání proběhlo rozumně a civilizovaně, termíny: 16.6.2021, 28.6.2021, dle časové dispozice správce daně.

Za této situace vznesena námitka neslučitelnosti aplikace práva

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Námitka:

Postup správce daně je neslučitelný s právem EU, neboť:

- 1) neodpovídá cílům směrnice 2006/112/ES a požadavku na hospodárnosti správy harmonizované daně, která je příjmem vlastních zdrojů EU (srov. C-525/11 Mednis SIA; C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA);
- 2) koliduje se zásadami rovného zacházení, daňové neutrality, efektivity a ochrany legitimního očekávání (C-38/16 Compass Contract Services Limited).

Podle Soudního dvora ostatně co se týče zásady efektivity, která vyžaduje, aby vnitrostátní procesní ustanovení prakticky neznemožňovalo nebo nadměrně neztěžovalo výkon práv přiznaných jednotlivcům unijním právem, bylo uvedeno, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že je třeba hodnotit, zda povaha úkonů není taková, aby prakticky znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných unijním právním řádem (srov. C-562/17 Nestrade).

Navrhuje se, aby GFŘ vyhodnotilo postup správce daně jako neslučitelný a uložilo mu uvést jej do souladu s přímo účinnými normami práva EU.

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Námitka:

Namítá se neslučitelnost postupu správce daně, který zabránil předat daňové doklady in fine tím, že fyzicky napadl a lehce zranil zástupce daňového subjektu, po příjezdu policejního orgánu sice slíbil pokračovat standardně v jednání, ale následně doklady opět nepřevzal, s pravidly stanovenými pro správu daně z přidané hodnoty směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (OJ L 347, 11.12.2006, p. 1–118). Na věci nic z normativního hlediska nemění, zda pokyn k postupu dal JUDr. Jeroušek nebo kdokoliv jiný. Směrnice objektivně stanoví požadavek postupovat při správě daně z přidaného hodnoty rozumně (srov. stanovisko přednesené Soudnímu dvoru dne 6. 4. 2016 ve věci C-24/15 Josef Plöckl proti Finanzamt Schrobenhausen). Tímto požadavkem jsou členské státy vázány.



SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Norma :

Daňová kontrola harmonizované daně je podřízena zásadě rozumného výkladu (stanoviska přednesená dne 4. 5. 2004 ve věci C-284/03 a 16. 5. 2002 ve věci C-269/00), rozumné aplikaci obecných zásad (stanovisko přednesené dne 7. 9. 2017 ve věci C-251/16) a rozumným požadavkům (stanovisko přednesené dne 6. 4. 2016 ve věci C-24/15) a rychlosti řízení (stanovisko přednesené dne 11. 11. 2014 ve spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13, stanoviska přednesená dne 31. 10. 2019 ve věci C-715/17 a dne 17. 1. 2019 ve věci C-133/18).

Podklady předané správci daně byly doklady a fakturami ve smyslu Směrnice Rady prokazujícími nárok na odpočet daně. Dále popsaným postupem správce daně zatížil řízení neslučitelností s přímo účinnými pravidly, obsaženými ve směrnici Rady 2006/112/ES, tak, jak byla tato pravidla konkretizována pro účely aplikační praxe Soudním dvorem EU, jehož výkladem je členský stát vázán. Navrhuje se vyrozumět o neslučitelnosti výzvy a souvisejícího postupu správce daně.

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK IX

Situace:

Správce daně doklady nejprve převzal v rámci obvodu působnosti příslušného správce daně (Praha), následně je účelově zadržel, tvrdil, že není možno doklady vrátit, žádal opakovaně, aby subjekt doklady a faktury ve smyslu směrnice převzal v Rychnově nad Kněžnou, in fine uložil autoritativně povinnost tyto převzít na vzdáleném místě, nota bene za situace, kdy se jeví zřejmé, že doklady a faktury mohly být správcem daně zčásti ztraceny, založeny do jiného spisu, či předány jinému subjektu, postupoval v rozporu s požadavky směrnice na administraci harmonizované daně.

Každopádně správce daně postupoval neslučitelně s přímo účinným právem EU tím, že výzvou za daných okolností opakovaných obstrukcí vrácení dokladů ze strany správce daně uvedl, že nedostaví-li se subjekt konkrétního dne a v konkrétní hodinu na 153 km vzdálené místo, faktury a doklady ve smyslu směrnice propadnou státu.

SPATŘOVANÁ NEURČITOST NÁMITEK

Situace:

Podklady předané na územní hlavního města Prahy byly doklady a fakturami ve smyslu Směrnice Rady 2006/112/ES prokazujícími nárok na odpočet daně. Správce daně tím, že doklady nejprve převzal v rámci obvodu působnosti příslušného správce daně, následně je účelově zadržel, tvrdil, že není možno doklady vrátit, žádal opakovaně, aby subjekt doklady a faktury ve smyslu směrnice převzal v Rychnově nad Kněžnou, in fine uložil autoritativně povinnost tyto převzít na vzdáleném místě, nota bene za situace, kdy se jeví zřejmé, že doklady a faktury mohly být správcem daně zčásti ztraceny, založeny do jiného spisu, či předány jinému subjektu, postupoval v rozporu s požadavky směrnice na administraci harmonizované daně. Každopádně správce daně postupoval neslučitelně s přímo účinným právem EU tím, že výzvou za daných okolností opakovaných obstrukcí vrácení dokladů ze strany správce daně uvedl, že nedostaví-li se subjekt konkrétního dne a v konkrétní hodinu na 153 km vzdálené místo, faktury a doklady ve smyslu směrnice propadnou státu. Navrhuje se vyrozumět o neslučitelnosti výzvy a souvisejícího postupu správce daně.

OBSAHOVÉ POSOUZENÍ

Daňový subjekt:

Právo EU obsahuje požadavek, aby plátcem daně byl registrován pouze subjekt, který je osobou povinnou k dani, tedy „podnikatel“. Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj (čl. 9 odst. 1 a 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (OJ L 347, 11.12.2006, p. 1–118). Osoba, která nepodniká, přerušila výkon samostatné činnosti, tuto skutečnost oznámila živnostenskému úřadu a správci daně a požádala o zrušení registrace, nenaplnuje podmínky pro registraci k dani.

Daňový subjekt přerušil výkon samostatné ekonomické činnosti. Tuto skutečnost oznámil živnostenskému úřadu a správci daně. Požádal o zrušení registrace k DPH (deregistraci).

OBSAHOVÉ POSOUZENÍ

Hodnocení správcem daně (č.j. 7118/21/5100-41451-050025):

Dne 22. 1. 2021 bylo správci daně doručeno podání označené jako „Věc: Námitka neslučitelnosti s přímo účinným právem EU“, které bylo posouzené v části v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu jako podnět na nečinnost správce daně ve věci zrušení registrace k dani z přidané hodnoty na základě oznámení daňového subjektu.

Blíže správcem daně nehodnoceno

OBSAHOVÉ POSOUZENÍ

Hodnocení GFŘ (č. j. 64129/21/7100-20116-705882):

V projednávané věci spatřuje daňový subjekt jako důvod přezkoumání rozhodnutí o odvolání neslučitelnost postupu správce daně a odvolacího orgánu s požadavky směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, pokud jde o hospodárnost, rozumnost a efektivitu správy harmonizované daně.

Blíže nehodnoceno - bez další reakce GFŘ

ZÁSADA DVOJINSTANČNOSTI

Daňový subjekt:

- namítá neslučitelnost postupu správce daně s přímo účinným právem EU a
- domáhá se toho, aby správce daně o námitce neslučitelnosti práva uvážil a rozhodl dříve, nežli bude vydáno rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci daňové povinnosti.

Námitka uplatněná do daňového řízení správci daně prvního stupně po vydání platebního výměru – poté, kdy správce daně vydal rozhodnutí po POP, aniž by zahájil DK

ZÁSADA DVOJINSTANČNOSTI

Správce daně

Vzhledem k tomu, že předmětem odvolacího řízení není zjištění správce daně, u kterého by bylo možné námitku neslučitelnosti namítnout, je správce daně přesvědčen o tom, že požadavek daňového subjektu necílí na správného správce daně. Lze uzavřít, že uvedené nesouvisí s předmětem daně.

(stanovisko č. j. 3439810/21/2100-11441-506589)

Otázka: kde je aplikace pravidla *acte claire* či *acte éclairé*?

OBSTRUKCE DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ

Daňový subjekt se domáhal ústního jednání s předložením dokladů při zahájení daňové kontroly za situace, kdy správce daně mýnil zahájit DK subjektu s faktickým sídlem v Praze na svém pracovišti v Ostravě-Porubě

Daňový subjekt v této souvislosti mj. uvedl, že *sdělením GFŘ č. j. 64129/21/7100-20116-705882 bylo uvedeno, že dne 19. 6. 2021 bylo do e-mailové schránky Odvolacího finančního ředitelství doručeno podání daňového subjektu (...) přičemž GFŘ zcela opomenulo námitky neslučitelnosti, která byla meritem podání. Bylo žádáno sdělit, zda námitka neslučitelnosti byla správcem daně vzata v úvahu při rozhodování o zahájení daňové kontroly. Správce daně na podání věcně nereagoval; zatížil tak postup suplementární neslučitelností. Navrhuje se vyrozumět o neslučitelnosti postupu správce daně.*

Daňový subjekt žádal sdělit, *zda námitka neslučitelnosti byla správcem daně vzata v úvahu při rozhodování o zahájení daňové kontroly.*

OBSTRUKCE DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ II

Správce daně uvedl, že vyjádření zástupce, která po doručení oznámení o zahájení daňové kontroly následovala, nelze považovat za naplnění zásad daňového řízení ve smyslu § 6 DŘ, naopak nesou znaky obstrukčního jednání se záměrem maření naplnění základního cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

Podle správce daně daňový subjekt reagoval na postupy správce daně, ať už v rámci vyhledávací činnosti nebo následné daňové kontroly, **nesouhlasným postojem a obstrukčním jednáním** (č. j. 42472/22/3203-60561-806121).

POSOUZENÍ NEÚČINNOSTI PLNÉ MOCI

Správce daně v daňovém řízení (DPH) posoudil, že plná moc měla být zrušena daňovým subjektem, proto nepokračuje v odvolacím řízení

Daňový subjekt

- odkázal na platnou a účinnou plnou moc, založenou do registrační části daňového spisu, s tím, že plná moc byla řádně uplatněna, pochybnosti o plné moci odstraněny při ústním jednání,
- navrhl provést důkazy o účinnosti plné moci

POSOUZENÍ NEÚČINNOSTI PLNÉ MOCI

Daňový subjekt namítl, že směrnice 2006/112/ES implikuje pravidlo, podle kterého je správce daně povinen rozumně uznat zmocnění zástupce daňového subjektu tak, aby nebyla ohrožena neutralita zdanění, zachovány nároky na odpočet daně a současně respektována pravidla ochrany vlastních zdrojů; primární právo EU obsahuje obdobný požadavek, pokud jde o povinnost členského státu vyloučit byť potencionální překážky volného pohybu kapitálu; o platnosti a účinnosti plné moci přitom není rozumných pochybností. **Daňový subjekt navrhl** vyrozumět o neslučitelnosti ve smyslu pokynu DS-155.

Bez věcné reakce správce daně

EVROPSKÉ PRÁVO I

Nesprávně vedené daňové řízení (a jeho výsledek)

1) neodpovídá cílům směrnice 2006/112/ES a požadavku na hospodárnosti správy harmonizované daně, která je příjmem vlastních zdrojů EU (srov. C-525/11 Mednis SIA; C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA);

2) koliduje se zásadami rovného zacházení, daňové neutrality, efektivity a ochrany legitimního očekávání (C-38/16 Compass Contract Services Limited).

EVROPSKÉ PRÁVO II

Zásada efektivity vyžaduje, aby **vnitrostátní procesní ustanovení** prakticky neznemožňovalo nebo nadměrně neztěžovalo výkon práv přiznaných jednotlivcům unijním právem.

Proto je třeba hodnotit, zda povaha úkonů není taková, aby prakticky znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných unijním právním řádem.

(srov. C-562/17 Nestrade)

EVROPSKÉ PRÁVO III

Daňová kontrola harmonizované daně je podřízena

- zásadě rozumného výkladu (stanoviska GA ze dne 4. 5. 2004 ve věci C-284/03 a 16. 5. 2002 ve věci C-269/00),
- rozumné aplikaci obecných zásad (stanovisko GA ze dne 7. 9. 2017 ve věci C-251/16),
- rozumným požadavkům (stanovisko ze dne 6. 4. 2016 ve věci C-24/15), a
- rychlosti řízení (stanovisko ze dne 11. 11. 2014 ve spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13, stanoviska ze dne 31. 10. 2019 ve věci C-715/17 a dne 17. 1. 2019 ve věci C-133/18).

MEZINÁRODNÍ A EVROPSKÉ DAŇOVÉ PRÁVO PŘI SOUDNÍM PŘEZKUMU ZÁKONNOSTI DAŇOVÝCH ROZHODNUTÍ

- PŘIJETÍ PRÁVA EU VE SPRÁVNÍMI SOUDY
- NÁSTROJE REZISTENCE

PRINCIP PŘEDBĚŽNÉ OTÁZKY (ČI. 267 SFEU)

Soudní dvůr má pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se: a) výkladu Smluv, b) platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Unie.

Vyvstane-li taková otázka před soudem členského státu, může tento soud, považuje-li rozhodnutí o této otázce za nezbytné k vynesení svého rozsudku, požádat Soudní dvůr o rozhodnutí o této otázce.

Vyvstane-li taková otázka při jednání před soudem členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je tento soud povinen obrátit se na Soudní dvůr.

ACTE CLAIRE A ACTE ECLAIRE

Soudní dvůr (27. 3. 1963 Da Costa), objasnil, že ačkoliv čl. 267 odst. 3 SFEU (tehdy čl. 177 SES) bezvýhradně vyžaduje, aby vnitrostátní soudy, jejichž rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky, položily předběžnou otázku výkladu, která před nimi vyvstala, výklad, který již Soudní dvůr poskytl, může tuto povinnost zbavit svého účelu. Je tomu tak především v případech, kdy se vznesená otázka **materiálně shoduje** s tou, která již byla předmětem rozhodnutí o předběžné otázce v obdobné věci.

(Rozsudek NSS ze dne 22.11.2016, č. j. 2 Afs 100/2016 – 29)

FORMULACE PRINCIPU V DAŇOVÉM PRÁVU

ACTE CLAIRE A ACTE ECLAIRE

Stejný účinek může mít i judikatura Soudního dvora zabývající se daným právním problémem i při nesplnění podmínky naprosté shody sporných otázek (**acte éclairé**). Kromě toho správné použití unijního práva může být tak zřejmé, že neponechává prostor pro žádnou rozumnou pochybnost o způsobu vyřešení položené otázky (**acte clair**).

Pouze v případě, že shora uvedené podmínky jsou naplněny, může se soud členského státu zdržet položení otázky Soudnímu dvoru a zodpovědět ji na vlastní odpovědnost (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, věc 283/81, Srl CILFIT a Lanificio di Gavardo SpA proti Ministero della sanità).

(Rozsudek NSS ze dne 22.11.2016, č. j. 2 Afs 100/2016 – 29)

DEKLARACE STRIKTNÍHO NÁHLEDU

PRINCIP PŘIJETÍ PŮSOBENÍ PRÁVA EU

Podle judikatury Soudního dvora jsou členské státy povinny aplikovat přednostně přímo účinné právo EU svými správními orgány (C-103/88 - Fratelli Costanzo v. Comune di Milano).

Lze tedy mít za to, že právo EU má být aplikováno již v prvním stupni daňového řízení (zásada dvojinstančnosti).

Podle ustálené české správní judikatury musí finanční orgány přihlížet k námitkám neslučitelnosti zákona s evropskou právní normou, a rozhodovat podle ní, jsou-li splněny podmínky jejího bezprostředního účinku, a to bez ohledu na to, zda vnitrostátní (národní) zákon stanoví něco jiného.



PRINCIP PŘIJETÍ PŮSOBENÍ PRÁVA EU

- rozsudek KSÚL ze dne 19. 7. 2007, č. j. 15 Ca 184/2006 - 42;
- rozsudek MSPH ze dne 1.11.2007, č. j. 6 Ca 307/2006 - 54;
- rozsudek MSPH ze dne 27.2.2008, č.j. 7 Ca 360/2006-47;
- rozsudek MSPH ze dne 29. 7. 2010, č. j. 11Ca 223/2008 – 37;
- rozsudek MSPH ze dne 13. 3. 2012, č. j. 8 Af 58/2010 – 63;
- rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2012, č. j. 1 Afs 48/2012 – 39;
- rozsudek MSPH ze dne 18. 12. 2014, č. j. 8 Af 58/2010 - 106;
- rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2015, č. j. 1 Afs 18/2015-35;
- rozsudek KS v Praze ze dne 27. 2. 2018, č. j. 46 Af 35/2015 - 27

PRINCIP PŘIJETÍ PŮSOBENÍ PRÁVA EU

Na povinnosti aplikovat právo EU nic nemění institucionální a procesní autonomie členského státu.

Při neexistenci procesně-právní úpravy Společenství přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby upravil procesní podmínky směřující k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z práva Společenství (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 16. 5. 2000, Preston a další, C 78/98, bod 31, a ze dne 19. 9. 2006, i-21 Germany a Arcor, C 392/04 a C 422/04, bod 57).

Finanční orgány nemohou v oblasti působení práva EU uzavřít své posouzení námitky neslučitelnosti vnitrostátního platného a účinného zákona s právem EU tím, že změnil zákon je jednoznačné, a že finančnímu orgánu není dána pravomoc přezkumu slučitelnosti zákona, tedy výsledku postupu zákonodárce s požadavky stanovenými zákonodárci normou vnitrostátnímu právnímu řádu nadřazenou.

PRINCIP PŘIJETÍ PŮSOBENÍ PRÁVA EU

Rozsudek NSS ze dne 22.11.2016, č. j. 2 Afs 100/2016 – 29

Při posuzování nároku společnosti s ručením omezeným na odpočet DPH je nutno otázkou, zda jednatel při výkonu své funkce poskytl společnosti zdanitelné plnění, posuzovat přímo v intencích článků 9 a 10 směrnice Rady 2006/112/ES, neboť poslední část § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, která vylučuje ze systému DPH činnosti fyzické osoby, jejíž příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, je s touto směrnicí v rozporu.

PRINCIP PŘIJETÍ PŮSOBENÍ PRÁVA EU

Pojem zdanitelné plnění je pro daný případ definován v ustanovení § 2 cit. zákona jako „dodání zboží“. Tímto je třeba rozumět veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem. Jde tedy o faktický převod dispozičního práva k majetku. Tento výklad je v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora (8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C 320/88). Nejvyšší správní soud podotýká, že i když se zdanitelné plnění uskutečnilo v roce 1997, tj. před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou. (Rozsudek NSS ze dne 16.1.2009, č. j. 7 Afs 4/2008 – 64)



DISKUZE

- Má být současný systém správy daní hodnocen jako optimální, jsou vhodné korekce fungování systému nebo by mělo vývoj směřovat k systému správy daní jinému?
- Poskytuje systém odpovídající nástroje objektivně správného stanovení daně ?
- Aplikace mezinárodního a evropského práva při ochraně ústavnosti je předmětem probíhajícího vědeckého výzkumu.

SHRNUTÍ

- Současný systém optimální není
- Řešení jsou nesystémová, což odporuje právní jistotě a nenaplnuje parametry nadnárodního práva
- Je otázkou, zda lze realisticky očekávat podstatnou změnu v dohledné době
- Mohlo by být vhodné zpracovat konkrétní pozitivní příklady působení nadnárodního práva přehledově
- Je otázkou, zda systematické přehledové zpracování případů negativních, kdy je nadnárodní právo ve svém působení nesprávně omezováno, by mohlo vést k diskusi o dílčích úpravách stávajícího systému