



EKONOMICKO SPRÁVNÍ FAKULTA MASARYKOVY UNIVERZITY

Daňové spory

Mgr. Ing. Hana Skalická, PhD., BA
Brno, 19. února 2009

TAX

Úvod

- **Cíl přednášky**
- **Legislativní zázemí při daňových sporech**
 - Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
 - Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní
 - Od 1.1.2010 pravděpodobně Daňový řád (nyní v legislativním procesu)
- **Daňové řízení**
 - vysvětlení pojmu

Daňové řízení – průběh v ČR

- Podání daňového přiznání
- Vytýkací řízení versus daňová kontrola
- Platební výměr
- Řádné opravné prostředky: zejména odvolání
- Žaloba proti rozhodnutí správního orgánu, alternativně mimořádné opravné prostředky dle zákona o správě daní a poplatků
- Kasační stížnost
- Ústavní stížnost

Daňové řízení – EU rozměr

- **Evropský soudní dvůr v Lucemburku**
 - Přímá žaloba jednotlivce (čl. 230 Smlouvy o založení ES)
 - Řízení o předběžné otázce (čl. 234 Smlouvy o založení ES)
- **Podnět Evropské komisi – řízení dle čl. 226 – 228 Smlouvy o založení ES**

Prekluze v daňovém řízení

Lhůta pro vyměření daně (§ 47 ZSDP)

- **SUBJEKTIVNÍ LHŮTA: 3 roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání**
- **Opětovný běh: *dojde-li před uplynutím této lhůty k úkonu směřujícímu k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení***
 - 3 roky znovu od konce roku, v němž byl *daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*
- **OBJEKTIVNÍ LHŮTA: 10 let**

Úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení

- *Obecně – jedná se vždy o úkon správce daně, nikoliv daňového subjektu (NSS 5 Afs 187/2004)*
- *Kvalifikovaným úkonem přerušujícím běh lhůty dle dostupné judikatury je zejména:*
 - *Výzva k podání daňového přiznání (40 odst. 1 ZSDP)*
 - *Provedené místní šetření (15 ZSDP)*
 - *Výzva k vytýkacímu řízení (43 ZSDP): NSS 9 Afs 110/2007 – musí obsahovat KONKRETNÍ SKUTKOVÉ DŮVODY ZAKLADAJÍCÍ POCHYBNOSTI*
 - *Daňová kontrola (16 ZSDP) – NSS 2 Afs 69/2004, NSS 2 Afs 69/2004*

Úkonem směřujícím k vyměření daně nemůže být:

- dožádání (§ 5 ZSDP)
- žádost o prominutí daně (§ 55a ZSDP)
- rozhodnutí o nepovolení přezkumu (§ 55b ZSDP)
- vydání platebního výměru či dodatečného platebního výměru:

„... úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření... platební výměr ovšem má být vyvrcholením předchozího daňového řízení, nikoliv jeho faktickým začátkem“ (rozšířený senát NSS 2 Afs 52/2005-94)

Je třeba, aby rozhodnutí o vyměření daně nabylo ve lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 ZSDP právní moci ?

- „...že vyměření či doměření daně je fází vyměřovacího řízení správce daně, jež začíná vydáním rozhodnutí ve formě platebního či dodatečného platebního výměru, kterým správce daně daňový subjekt vyzoomí o stanoveném základu daně a vyměřené dani a je ukončen nabytím právní moci výše uvedených rozhodnutí. **Teprve v okamžiku nabytí právní moci je daňová povinnost stanovená těmito rozhodnutími úplná a neměnná.... Z procesního hlediska je teprve v tento moment ukončen postup daňového orgánu při jejím vyměření či doměření. Na tuto skutečnost nemá vliv ani předběžná vykonatelnost daňových rozhodnutí.**
- „Odvoláním napadená daňová rozhodnutí v důsledku absence lhůty pro vyřízení odvolání tak mohou nabyt právní moci se značným časovým odstupem od jejich vydání. **Nelze však akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyla právní moci až po lhůtě stanovené v ustanovení 47 daňového řádu, jejímž marným uplynutím zaniká právo daň vyměřit či doměřit“ (NSS 5 Afs 42/2004)**

Důsledek vyměření daně po uplynutí lhůty dle § 47

- *Vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 ZSDP je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.*
- *„Námitku (žalobní bod) spočívající v tvrzení, že daň byla vyměřena nebo doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků, je proto třeba uplatnit ve stanovené dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby podle § 72 odst. 1 s. ř. s.“
(NSS rozšířený senát, 9 Afs 86/2007, I. ÚS 355/05)*

III. ÚS 1420/07 + IV. ÚS 545/07:

- ...“Zamítl-li totiž Nejvyšší správní soud předmětným rozsudkem kasační stížnost, aniž by zohlednil relevantní aspekt spočívající v povinnosti přihlédnout k námitce prekluze práva ex offio, resp. podrobit ji posouzení, svědčí mu nyní povinnost se touto námitkou řádně zabývat.“
- „Ratio decidendi tohoto nálezu je pro Nejvyšší správní soud v rozhodované věci stěžovatelky závazným právním názorem (nepřipouštějícím jiného řešení), plynoucím jednak z imperativu zakotveného v čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR, jakož i ze samotné povahy kasačního rozhodování Ústavního soudu, které by, v případě jiného - dlužno (opětovně) říci již ex constitutione nepřipustného - závěru, postrádalo jakéhokoliv rozumného smyslu (srov. kupř. nález sp. zn. III. ÚS 425/97).“

Vliv soudního řízení

➤ § 41 SŘS:

**Ihůty pro zánik práva ve věcech daní,
poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy
po dobu řízení před soudem neběží**

I. ÚS 1611/07

Prekluze 3+0

§ 47 zákona o správě daní a poplatků („ZSDP“)

- 47 odst. 1 ZSDP:

- „... nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat“

- Délka prekluzivní lhůty: jednoznačně 3 roky

- Spory o počátek běhu této lhůty –
NSS „3+1“, ÚS „3+0“

Prekluzivní lhůta 3+0: Nález I. ÚS 1611/07 (ze dne 2.12.2008)

- počátek běhu lhůty: konec zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost
- Výklad NSS je dle ÚS nepřipustně extenzivní a odporující základním ústavním principům:
 - výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou
 - čl. 11 odst. 5 Listiny
 - In dubio pro reo
 - In dubio pro libertate

Prekluzivní lhůta 3+0:

Nález I. ÚS 1611/07 (ze dne 2.12.2008)

- *„Již ke dni 31.12. (resp. k poslednímu dni zdaňovacího období) je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání vzniká povinnost podat daňové přiznání.“*
- *Měl-li by zákonodárce úmysl zákon aplikovat tak, jak to učinil NSS, obsahoval by zákon formulaci: „od konce lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, v němž vznikla daňová povinnost“ a nikoli formulaci „od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost.“*

Prekluzivní lhůta 3+0: Nález I. ÚS 1611/07 (ze dne 2.12.2008)

- **Skutkový stav:**

- 20.1.1998 - prodej bytu (družstevní byt – nabyt v rámci transformace ke dni 20.6.1997; Smlouva o budoucí smlouvě o převodu družstevního bytu do vlastnictví člena družstva: 18.12.1995, povinnost družstva byt převést dle zákona 72/1994 Sb. do 26.6.1995)
- 20.11.2002 – výzva k podání DPFO za rok 1998
- 29.12.2003 – platební výměr DPFO 1998 – odvolání
- 3.1.2005 – rozhodnutí o odvolání – zamítnutí
- 21.9.2006 – zamítnutí žaloby Městským soudem
- 28.3.2007 – zamítnutí kasační stížnosti NSS (1 Afs 139/2006-75)

Aplikovatelnost 3+0 na daň z příjmů právnických osob

- **DPFO: povinnost podat přiznání: 38g**
 - *roční příjmy vyšší než 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo z nichž je daň vybírána srážkou*
 - *Příjmy nepřesáhly 15 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu*
- **DPPO: povinnost podat přiznání: 38m**
 - *Vždy: neboť DP se podává i v případě, kdy je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta*
- **40 odst. 3 ZSDP:**
 - *Daňové přiznání nebo hlášení se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období*

Aplikovatelnost 3+0 na DPH

- **101 odst. 1 ZDPH:**

- *Plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost*

- **40 odst. 4 ZSDP:**

- *Je-li zdaňovací období kratší než jeden rok, podává se daňové přiznání nebo hlášení do dvacetipěti dnů po jeho uplynutí.*

Dopad 3+0 na daňové spory

- **Do budoucnosti:**

- Námitka prekluze – argumentace nálezem I. ÚS 1611/07 (spory ohledně přihlížení k prekluzi ex offo – poslední ÚS ANO – III. ÚS 1420/07 + IV. ÚS 545/07), příp. žaloba na ochranu před nezákonným zásahem
- Po vydání platebního výměru: odvolání, žaloba proti rozhodnutí správního orgánu, příp. ústavní stížnost

- **Do minulosti:**

- Soudní žaloba (lhůta 2 měsíce), v případě zmeškání lhůty pro podání žaloby teoreticky přezkum dle ZSDP (2 roky)

3+0: Postup správce daně

- **Ještě nezahájená řízení:**
 - po uplynutí prekluze 3+0 nezahajovat
- **Nyní probíhající daňové kontroly:**
 - Ukončit v rámci ústního jednání – protokol
 - Doměrek nebude vyčíslen
- **Nyní probíhající odvolací řízení:**
 - Odvolání podáno včas – ex-offo přihlédnout k 3+0, tj. zrušení platebního či dodatečného platebního výměru

3+0: Postup správce daně

- **Podání řádného či dodatečného daňového přiznání:**
 - Zastavení řízení dle § 27/1 d) ZSDP (tj. zmeškání lhůty)
- **Pravomocně ukončená řízení dle 3+1:**
 - Nezahajovat řízení o mimořádných opravných prostředcích z moci úřední
 - Pokud daňový subjekt podá žádost o přezkoumání rozhodnutí (§ 55b ZSDP) či obnovu řízení (§ 54, 55 ZSDP), nebude k argumentaci 3+0 přihlíženo

Vytýkací řízení

Vytýkací řízení

- **43 zákona o správě daní a poplatků:**
 - „Vzniknou-li pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení ..., správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků“.
- **rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 110/2007:**
 - „Ve výzvě správce daně podle 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání...“.
 - „Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá“.

Vytýkací řízení

- V praxi 99% výzev tyto náležitosti nesplňuje
- Důsledky?
 - Vytýkací řízení není zahájeno
 - Nastala fikce vyměření daně
 - V případě DPH je správce daně je povinen vrátit nadměrný odpočet

Vytýkací řízení

- Jak v praxi postupovat?

- Žádost o osvědčení neplatnosti výzvy dle 32/7 ZSDP
- V návaznosti na osvědčení neplatnosti žádat o vrácení nadměrného odpočtu
- Pokud správce daně neplatnost neosvědčí, uvést námitky neplatnosti v odvolání proti platebnímu výměru vystavenému na základě vytýkacího řízení, případně dovést spor k soudu

I. ÚS 1835/07

Zahájení daňové kontroly

Definice daňové kontroly

- **ZSDP neobsahuje!!!**
- **16 ZSDP uvádí pouze to, k čemu slouží**
- **Jak by měla být zahájena? – není stanoveno, dovozeno pouze rozsáhlou judikaturou (faktické versus formální zahájení)**

I. ÚS 1835/07 (ze dne 18.11.2008)

Skutkový stav

- **DK na DPFO za zdaňovací období kalendářních roků 1998 a 1999**
- **Zahájení DK – protokolem o ústním jednání dne 20.12.2002**
 - V protokolu byl DS informován o zahájení DK včetně vymezení kontrolovaných zdaňovacích období
 - V protokolu byly uvedeny doklady, jejichž předložení si správce daně vyžádal
- **Dodatečné platební výměry jimiž byla doměřena DPFO za rok 1998 ve výši 825 Kč a za rok 1999 ve výši 12.255 Kč byly doručeny daňovému subjektu (dále jen „DS“) v dubnu 2004**

I. ÚS 1835/07 (ze dne 18.11.2008)

Argumentace Ústavního soudu

- Daňové řízení má pokud jde o pořizování důkazů „vyšetřovací“ charakter
- Daňové řízení = trestní řízení ?
- DK představuje v daňovém řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce - musí tedy sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené
- Jasný a předem seznatelný důvod a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech

I. ÚS 1835/07 (ze dne 18.11.2008)

Závěry Ústavního soudu

- „V případě DK nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem ZSDP, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní DS, u něhož je DK zahajována zřejmě svou daňovou povinností nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl.“
- „Použití DK nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že DS původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět DK kdykoliv a bezdůvodně u libovolných DS, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc „na zkoušku“.“

I. ÚS 1835/07 (ze dne 18.11.2008)

Závěry Ústavního soudu II

- *Důvody a podezření musí existovat v době zahájení DK a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a DS sděleny o objektivně zachyceny v protokolu o zahájení DK*
- *Neústavnost postupu při svévolném zahájení DK nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu DK bylo prokázáno, že ke krácení daně ze strany DS skutečně došlo*

I. ÚS 1835/07 (ze dne 18.11.2008)

Vliv DK na běh prekluzivní lhůty (§ 47 ZSDP)

- **Stěžovatel:**

- DK není úkon směřující k vyměření nebo doměření daně dle § 47 ZSDP, ale úkon, který by k tomuto pouze mohl směřovat
- Zahájení DK nezpůsobuje přerušování běhu prekluzivní lhůty

- **ÚS**

- Má-li být DK úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty dle § 47 (2) ZSDP, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití

I. ÚS 1835/07 (ze dne 18.11.2008)

Odlišné stanovisko předsedkyně senátu

- **Předsedkyně senátu vyjádřila k výroku ÚS nesouhlasné stanovisko (ust. 22 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu)**
- **Nerozlišuje mezi DK a vytýkacím řízením**
 - Většinové stanovisko ÚS vztahuje požadavky kladené na vytýkací řízení i na DK
 - Většinové stanovisko ÚS omezuje prostor pro uplatnění DK v rozporu s jejím účelem (kontroly České obchodní inspekce, Policie ČR – kontrola silničního provozu...)

Závaznost nálezů Ústavního soudu

Závaznost nálezů Ústavního soudu

- Čl. 89 odst. 2 Ústavy: *„Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby.“*
 - Závaznost nálezů, kterými se rozhoduje o návrzích pro zrušení zákona pro neústavnost
 - *„Argument, že Ústava nezná právo Ústavního soudu podávat závazný výklad Ústavy, je scestný. Ústavní soud sice není oprávněn podávat závazný výklad Ústavy obecně, kdykoliv a komukoliv, avšak tam, kde jedná na základě své kompetence, není jeho činnost koneckonců obsahově ničím jiným, než právě závazným výkladem Ústavy. Proto zabývá-li se z podnětu obecného soudu ústavností zákona, zabývá se i výkladem Ústavy.“*
 - Závaznost nálezů, kde se rozhoduje o ústavních stížnostech jednotlivců
 - *„Ústavní soud si je dobře vědom, že rozhodnutí o ústavní stížnosti zavazují pouze pro daný případ a nemají precedenční povahu... Nicméně Ústavní soud poukazuje na jejich funkci při sjednocování judikatury soudců a vytváření jednotného právního řádu“.*

Závaznost nálezů Ústavního soudu

– Závaznost odůvodnění:

- *„Právní názor Ústavního soudu uvedený v odůvodnění nálezu není bez jakéhokoli právního významu, protože je výrazem či obrazem aplikace Ústavy. Nerespektování takového právního názoru vyvolává nejistotu, zda obecný soud skutečně plní dispozici čl. 90 Ústavy, že je povolán především k tomu, aby zákonem stanoveným způsobem poskytoval ochranu právům“.*
- *„Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby (čl. 89/2 Ústavy). Výklad ústavně právních otázek podaný Ústavním soudem v odůvodnění nálezu, zpravidla v jeho právní větě, má-li obecnou povahu, je všeobecně závazný stejně jako samotný výrok nálezu a jako takový tímto právním (ústavněprávním) názorem váže v povahově obdobných věcech i samotný Ústavní soud.“*



Mgr. Ing. Hana Skalická, PhD., BA

KPMG Česká republika, s.r.o.

+420 222 123 468

hskalicka@kpmg.cz

www.kpmg.cz

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation. Informace zde obsažené jsou obecného charakteru a nejsou určeny k řešení situace konkrétní osoby či subjektu. Ačkoliv se snažíme zajistit, aby poskytované informace byly přesné a aktuální, nelze zaručit, že budou odpovídat skutečnosti k datu, ke kterému jsou doručeny, či že budou platné i v budoucnosti. Bez důkladného prošetření konkrétní situace a řádné odborné konzultace by neměla na základě těchto informací být učiněna žádná opatření.