



UNIVERZITA KARLOVA
Právnická fakulta

Zadržování nadměrných odpočtů ve světle nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18



16. dubna 2019



doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
katedra finančního práva a
finanční vědy



22



Osnova

1. Nadměrný odpočet
2. Vrácení nadměrného odpočtu
3. Vyměření nadměrného odpočtu
4. Postup k odstranění pochybností
5. Daňová kontrola
6. Úrok z daňového odpočtu
7. Nález Ústavního soudu



1. Nadměrný odpočet

- § 4 odst. 1 písm. d) ZDPH
 - **nadměrným odpočtem** daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně **za zdaňovací období** v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně
- čl. 179 směrnice o společném systému DPH
 - 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, který je uplatňován podle článku 178.



2. Vrácení nadměrného odpočtu

- § 105 odst. 1 ZDPH
 - Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti **do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu**.
- čl. 183 směrnice o společném systému DPH
 - Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo **vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví**.



3. Vyměření nadměrného odpočtu

- § 2 odst. 4 DŘ
 - Daň podle odstavce 3 **zahrnuje rovněž daňový odpočet**, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.
- § 134 odst. 2 DŘ
 - Pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje **bud' ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti**.
- § 139 odst. 1 DŘ
 - Daň lze **vyměřit** na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.



4. Postup k odstranění pochybností

- § 89 odst. 1: Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, **vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.**
- § 89 odst. 4 DŘ: Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností **do 30 dnů** ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.



5. Daňová kontrola

- § 85 odst. 1 DŘ: **Předmětem daňové kontroly** jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení.
- daňovou kontrolu je možné provádět i **před vyměřením daně** (§ 90 odst. 3 DŘ)
- Daňovou kontrolu lze proto zpravidla zahájit u každého daňového subjektu, a to **bez jakýchkoliv podezření či důvodů, kterými by musel správce daně nutně disponovat** (Pl.ÚS-st. 33/11, 7 Afs 65/2013 – 40)



6. Úrok z daňového odpočtu

- § 254a odst. 1 DŘ: Daňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího **po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení**, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, **do dne vrácení daňového odpočtu** nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.
- § 254a odst. 3 DŘ: Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body...



7. Nález Ústavního soudu

- A. Obecně k nálezu Ústavního soudu
- B. Zrušený rozsudek Nejvyššího správního soudu
- C. K vyměření nadměrného odpočtu
- D. K řízení před Soudním dvorem EU
- E. Zásah do vlastnického práva
- F. Posouzení zákonnosti
- G. Navrhovaný postup
- H. Jen ve prospěch



A. Obecně k nálezu Ústavního soudu

- **nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 819/18**
 - vydán dne 22. února 2019
 - zrušení rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 5/2017-56 a rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích č.j. 52 Af 24/2016-111, neboť bylo **porušeno ústavně zaručené právo stěžovatelky na ochranu vlastnického práva** garantované čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod



B. Zrušený rozsudek NSS

- **rozsudek Nejvyššího správního soudu
č. j. 3 Afs 5/2017-56**
 - povinnost vrátit nadměrný odpočet DPH vzniká až od okamžiku jeho vyměření, které zahrnuje celé zdaňovací období, a proto **nesporná část** tohoto odpočtu **musí sdílet osud té části**, která je dosud **prověřována**



C. K vyměření nadměrného odpočtu

- 23. Postup správce daně v projednávaném případě je příkladem toho, že v důsledku jazykového výkladu se **pojem vyměření nadměrného odpočtu** (§ 105 zákona o DPH) **ztotožňuje s pojmem vyměření daně** (jako celku) upraveném v § 139 a § 140 daňového řádu, tedy s výsledkem (koncem) vyměřovacího řízení ve vztahu k celému zdaňovacímu období.

D. K řízení před Soudním dvorem EU

- 25. Nejvyšší správní soud (č.j. 1 Afs 271/2017-56) se Soudního dvora konkrétně ptá, zda „[j]e v souladu s unijním právem, a především s principem neutrality DPH, opatření členského státu, které podmiňuje vyměření a výplatu části nárokovaného odpočtu DPH ukončením řízení o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období“
- 26. Ústavní soud **nepovažuje za nezbytné vyčkat** se svým rozhodnutím na odpověď Soudního dvora ve výše uvedeném řízení.



E. Zásah do vlastnického práva

- 32. Ústavní soud při posuzování otázky, zda k zásahu do základního práva vlastnit majetek došlo v souladu s čl. 11 odst. 1 Listiny, standardně posuzuje (1) zda se tak stalo **na základě zákona a v jeho mezích** a (2) pokud je tato podmínka splněna, pokračuje ústavní přezkum **testem proporcionality**...



F. Posouzení zákonnosti

- 34. Daňový řád však **výslovně nestanoví** možnost státu prověřovat před vyměřením daně (a tedy ani zadržovat) nespornou část nadměrného odpočtu, odvozenou od zdanitelných plnění, o kterých nejsou pochybnosti.

F. Posouzení zákonnosti

- 35. Daňový řád (§ 90 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. Daňový řád sice **výslovně neumožňuje** nakládat s nespornou částkou odděleně od částky sporné; rovněž však daňový řád v žádném svém ustanovení **neumožňuje zadržovat** nespornou částku společně s částkou spornou. Jinými slovy, jestliže Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku uvádí, že „*nesporná část tohoto odpočtu musí sdílet osud té části, která je dosud prověřována,*“ **neplyne tento závěr z daňového řádu o nic víc než možnost vrácení nesporné částky daňovému subjektu.**



F. Posouzení zákonnosti

- 36. Tento ústavní princip však nelze interpretovat v tom smyslu, že pokud zákon nestanoví, jakým konkrétním postupem má správce daně rozdělit nadměrný odpočet na částku spornou a nespornou, tak se tím správci daně umožňuje zdržovat celou částku nadměrného odpočtu; takový postup totiž nemá oporu v zákoně a je proto v rozporu s čl. 11 Listiny. Chybějící **zákonný základ** pro zásah do práv zcela jistě **nelze nahradit konstatováním orgánu veřejné moci**, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit.



F. Posouzení zákonnosti

- 37. Jelikož Ústavní soud dospěl k závěru, že zásah do vlastnického práva stěžovatelky **zcela postrádá zákonný základ**, postup správce daně v předmětné věci představuje bez dalšího protiústavní zásah do práv stěžovatelky.



G. Navrhovaný postup

- 39. Ústavně konformní postup je však bez dalšího možný v intencích samotného daňového řádu. Ten v § 134 odst. 2 stanoví, že pro potřeby vymezení předmětu daňového řízení se daň posuzuje **buď ke zdaňovacímu období, nebo ve vztahu k jednotlivé skutečnosti**. Daňový řád rovněž upravuje i **opakované vyměření daně** za jedno zdaňovací období, resp. dodatečné vyměření daně jak z iniciativy daňového subjektu, tak i na základě daňové kontroly. Jinými slovy, daňový řád umožňuje opakovaně (dodatečně) vyměřit daň či odpočet daně nejen za celé zdaňovací období, ale i ve vztahu k jednomu uskutečněnému zdanitelnému plnění, tj. k jednomu obchodnímu případu. Rozhodnutí správce daně o vyměření nesporné částky nadměrného odpočtu (tedy rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu) žádným způsobem **nebrání pozdějšímu následnému vyměření daně u prověřovaných plnění, jak plyne z § 143 odst. 1 věty druhé daňového řádu**.



G. Navrhovaný postup

- 40. Ačkoli tedy § 139 daňového řádu skutečně neuvádí **možnost částečného rozhodnutí o výši daňové povinnosti**, takové rozhodnutí není v intencích daňového řádu nemožné; právě naopak, je s ohledem na požadavky § 5 odst. 3 daňového řádu a zejména s ohledem na ústavně zakotvenou ochranu vlastnického práva jedinou ústavně konformní možností postupu správce daně.



H. Jen ve prospěch

- 41. ... mohlo dojít k situaci, v níž by správce daně částečným rozhodnutím vyměřil daňovému subjektu nedoplatek na DPH, spíše než nadměrný odpočet, což by subjekt daně ještě více zatížilo. ... Z tohoto důvodu Ústavní soud zdůrazňuje, že vydání rozhodnutí týkajícího se neprověřovaných plnění je z hlediska ústavnosti **možné pouze ve prospěch daňového subjektu, nikoli v jeho neprospěch.**



UNIVERZITA KARLOVA
Právnická fakulta

Děkuji za pozornost



e-mail: bohac@prf.cuni.cz

web: www.radimbohac.cz

tel.: +420221005530



16. dubna 2019



doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
katedra finančního práva a
finanční vědy



22