**TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.**

**Na Požáře 4450**

**760 01 Zlín**

**Finanční úřad pro XXXX (doplnit) kraj**, adresa (doplnit)

**Územní pracoviště v YYYY (doplnit),** adresa (doplnit)

**Daňový subjekt: DIČ: CZ**

# Stížnost proti postupu správce daně dle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

V souladu s ustanovením § 261 odst. 1 DŘ podávám tímto tuto

**STÍŽNOST PROTI POSTUPU SPRÁVCE DANĚ**

**I  
Vylíčení rozhodných skutečností.**

Daňový subjekt podal dne \_\_\_\_\_\_\_\_\_(doplnit) v souladu s ust. § 101c zákona o dani z přidané hodnoty řádné kontrolní hlášení. Toto kontrolní hlášení bylo řádně vyplněno a řádně podáno způsobem stanoveným v ust. § 101c a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Daňový subjekt rovněž dodržel lhůtu pro podání vyplývající z ust. § 101e zákona o dani z přidané hodnoty.

Dne \_\_\_\_\_\_\_\_\_(doplnit) byla daňovému subjektu doručena výzva č.j. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_(doplnit) ze dne 16. 3. 2016, kterou byl u daňového subjektu zahájen postup k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 daňového řádu. Součástí této výzvy byl přesný výčet dokladů, u kterých byly zjištěny nesrovnalosti vyplývající z „párování“ kontrolního hlášení. Daňový subjekt byl vyzván, aby předložil celou evidenci vedenou dle ust. § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a aby předložil veškeré chybné doklady včetně všech příloh, bankovních výpisů a dalších důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení.

**II.  
Vymezení důvodů stížnosti**

Daňový subjekt tímto **podává stížnost na nezákonný postup správce daně ve smyslu ust. § 261 daňového řádu.** Za nezákonný považuje daňový subjekt postup správce daně, který daňovému subjektu doručil výzvu k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 odst. 2 daňového řádu, čímž byl zahájen postup k odstranění pochybností.

**Správce daně porušil zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti vyplývající z ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, neboť dle tohoto ustanovení *„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen "osoba zúčastněná na správě daní") v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní“,* velmi závažným způsobem, neboť na situaci, kdy vyplývají z kontrolního hlášení nesrovnalosti, může pouze aplikovat výzvu dle ust. § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Aplikací jiného druhu výzvy je tak daňový subjekt neúměrně zatěžován.**

Na daňový subjekt jsou tak nepřípustným způsobem přenášena rizika související se správou daní z přidané hodnoty, aniž je daňovému subjektu umožněno těmto rizikům předejít.

**III.  
Nezákonné zahájení postupu k odstranění pochybností**

Daňový subjekt je přesvědčen o tom, že nezákonné je již samotné zahájení postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt akceptuje, že správce daně má možnost prověřit správnost daně přiznané daňovým subjektem ještě před vyměřením daně, ale zákon mu k tomu v situaci, kdy nesrovnalosti vyplývají z podaného kontrolního hlášení, ukládá použití jiného prostředku, kterým je výzva vydaná dle ust. § 101g odst. 2. zákona o dani z přidané hodnoty. **Použití výzvy dle tohoto ustanovení je totiž pro subjekt mnohem přijatelnější a hlavně daňový subjekt mnohem méně zatěžuje, neboť na výzvu vydanou dle výše uvedeného ustanovení lze reagovat jednoduchými úkony v rámci tzv. „rychlé odpovědi“, buď potvrzením původně podaného kontrolního hlášení, nebo podáním následného kontrolního hlášení a navíc, což je nejpodstatnější, vydání takové výzvy nestaví lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu.** Posledně jmenovaná skutečnost měla dle zákonodárce rozhodující vliv na stanovení krátké lhůty pro reakci na tuto výzvu v délce trvání pěti kalendářních dnů, kterou chce zákonodárce s účinností od 1. 6. 2016 prodloužit na lhůtu v délce trvání pěti pracovních dnů, jak tomu je u lhůty pro podání následného kontrolního hlášení.

Avšak výzvou vydanou dle ust. § 89 odst. 2 daňového řádu se zahajuje řízení, které staví třicetidenní lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu z ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tento postup je administrativně a časově mnohem náročnější, než postup, který správci daně ukládá ust. § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. V rámci postupu k odstranění pochybností pak správce daně požaduje evidenci podle ust. § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, požaduje příslušné doklady a jiné důkazní prostředky prokazující tvrzení daňového subjektu. Nejpodstatnějším faktem je pak skutečnost, že na základě zahájeného postupu k odstranění pochybností nemá správce daně povinnost vrátit nadměrný odpočet do třiceti dnů od jeho vyměření, ale až v okamžiku, kdy je ukončen tento postup. Správci daně tak vzniká prostor pro manipulaci s nadměrným odpočtem daňového subjektu. Navíc všechna daňová řízení jsou v současnosti velmi zdlouhavá, což lze přičíst nefungující finanční správě, neboť její struktura jí ani řádné fungování neumožňuje. V situaci, kdy byly vytvořeny tzv. „krajské superúřady“ a z bývalých finančních úřadů se staly pouhé kanceláře bez pravomocí, díky čemuž všechna kontrolní zjištění „pendlují“ mezi superúřadem a místním územním pracovištěm, ani řádně fungovat nemohou, neboť o daňových povinnostech daňových subjektů rozhodují úředníci od stolu, nikoliv lidé, kteří daňové subjekty znají a kteří znají i místní podmínky a zvyklosti. Zejména za této situaci se vydávání výzev dle ust. § 89 daňového řádu namísto výzev dle ust. § 101g zákona o dani z přidané hodnoty jeví jako velmi nebezpečné.

Z judikatury SDEU navíc vyplývá, že pokud má spuštění kontrolních procedur za následek oddálení vyplacení nadměrného odpočtu, na které daňovému subjektu vznikl nárok po stránce hmotněprávní, musí se tak stát v přiměřených lhůtách (rozsudek SDEU ve věci *Sosnowska,* C-25/07 ze dne 10.7.2008). Plošné a ničím nepodložené oddalování výplaty nadměrného odpočtu je neslučitelné se zásadou přiměřenosti.

Přitom vznik nadměrného odpočtu není důsledkem vůle daňového subjektu, ale důsledkem státem stanovených pravidel plynoucích ze systému daně z přidané hodnoty, který je společný členským státům Evropské unie.

Správce daně tak zasahuje do práva daňového subjektu na pokojné užívání majetku a do svobody podnikání, neboť ta je v důsledku postupu správce daně ohrožena v samotné své podstatě.

**IV.  
Porušení principu přiměřenosti při volbě kontrolních prostředků**

Z judikatury Nejvyššího správního soudu je patrné, že správce daně při tomto svém postupu **musí respektovat zásadu přiměřenosti** a zdrženlivosti a při své činnosti volit prostředky, které daňový subjekt nejméně zatěžují. Tento závěr vyplývá již z nálezu Ústavního soudu II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudcích 6 Afs 46/2014-39 ze dne 30. 4.2 014 nebo 2 Afs 209/2014-23 ze dne 6. 5. 2014.

Ústavní původ zásady přiměřenosti plyne i z odborné literatury. Lavický k zásadě přiměřenosti uvádí, že *„povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní je jenom dalším aspektem čl. 2 odst. 2, 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny a čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy a doplňuje se s jinými ustanoveními daňového řádu. Správce daně nemůže zasahovat do právních poměrů osob zúčastněných na správě daní, nemá-li k tomu zákonný podklad. Ustanovení zákona, které mu takový zásah umožňuje, je nutno vykládat v souladu s jeho účelem; případný výkon pravomoci k jinému účelu by byl zneužitím pravomoci a protiprávním jednáním se všemi důsledky z toho vyplývajícími. Z druhé strany platí, že osoby zúčastněné na správě daní mohou činit cokoliv, co jim zákon výslovně nebo implicitně nezakazuje, a správce daně je nemůže nutit činit něco, co jim zákon neukládá, resp. neumožňuje rozhodnutím uložit. Povinnost šetřit práva a právem chráněné zájmy se ale projevuje i v dalších ustanoveních, jako je např. poučovací povinnost správce daně (§ 6 odst. 3) nebo povinnost dbát o správné zjištění a stanovení daní (§ 1 odst. 2), tzn. o jejich objektivně správnou výši, která nejen nezkracuje rozpočtové příjmy, ale která není ani na újmu daňovému subjektu.“* (srov. Lavický, P. in Baxa, J. a kol.: Daňový řád – komentář, Wolters Kluwer, Praha, s. 36, důraz přidán).

Zásadu přiměřenosti nelze popřít ani s odkazem na daňovým řádem vymezený cíl správy daní, neboť *„cílem správy daní samozřejmě je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady, avšak tohoto cíle lze dosáhnout jenom postupem, který stanoví daňový řád, a to při respektování všech ostatních zásad a též požadavků plynoucích z ústavního pořádku. Z tohoto z hlediska nelze považovat daň, která byla stanovena v rozporu s povinností šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní, za správně stanovenou. Jinak řečeno, cíl slouží k vytyčení směru, k němuž má daňové řízení směřovat, avšak v žádném případě jej nelze argumentačně zneužívat ke zdůvodnění toho, proč byla porušena některá ustanovení zákona, právní principy či ústavní kautely.“* (Lavický, P. in Baxa, J., cit. dílo, s. 36).

Skutkové okolnosti existující v projednávané věci vedou k jednoznačnému závěru, že správce daně v posuzovaném případě **měl možnost uplatnit svou kontrolní pravomoc postupem uvedeným v ust. § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Daňovému subjektu nejsou známy žádné skutečnosti a důvody, proč správce daně tohoto k právům daňového subjektu šetrnějšího prostředku nevyužil.**

Správci daně proto **naprosto nic nebránilo v tom, aby daňovému subjektu doručil výzvu ve smyslu výše uvedeného ustanovení.**

Správce daně však zvolil postup, který bezdůvodně oddaluje vyměření daně a kterým dochází k zadržení nadměrného odpočtu, na jehož vyplacení má daňový subjekt právní nárok. Daňovému subjektu je v tuto chvíli znemožněno uplatnit opravné prostředky a domáhat se přezkumu zákonnosti a správnosti právního názoru správce daně, neboť ten dosud nepřistoupil k vydání platebního výměru.

**Daňový subjekt shrnuje, že zahájením postupu k odstranění pochybností v situaci, kdy měl pouze vydat výzvu dle ust. § 101g odst. 2 daňového řádu**, porušil správce daně zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti a nezákonně zasáhl do práv daňového subjektu.

Zásah do práv daňového subjektu nespočívá jen v prodlení s výplatou nadměrného odpočtu, ale též ve značném administrativním zatížení, které pro daňový subjekt bude postup k odstranění pochybností znamenat.

**V.  
Nezákonné zadržování nadměrného odpočtu – porušení zásady proporcionality**

Daňový subjekt pokládá postup správce daně za nezákonný též proto, že je ze strany správce daně podroben mimořádně intenzivní zátěži v situaci, za kterou daňový subjekt nenese odpovědnost. Správce daně na daňový subjekt zcela nepřiměřeným způsobem přenáší negativní důsledky spojené s obtížnou správou DPH.

V této souvislosti je třeba zvlášť zdůraznit, že důvodem zadržení odpočtu je nefunkční systém finanční správy, který neumí výzvu dle ust. § 101g zákona o dani z přidané hodnoty vygenerovat navzdory tomu, že příslušnými pracovníky byla široká laická i odborná veřejnost ujišťována, že tyto výzvy budou vznikat automaticky, že se do jejich obsahu správci daně ani nedostanou a že těmto výzvám úřední osoby na jednotlivých územních pracovištích pouze přidělí číslo jednací. Opak je pravdou, úřední osoby z místních územních pracovišť obtěžují daňové subjekty telefonáty, požadují skenování všech dokladů včetně příloh a dalších prostředků prokazujících tvrzení daňového subjektu, případně jsou vydávány nezákonné výzvy dle § 89 odst. 2 daňového řádu. Jedná se o zcela bezprecedentní ukázku arogance finanční správy. Stát si vytvořili jeho obyvatelé historicky proto, aby za ně vykonával činnosti, na které jedinec nestačil, tedy aby jim pomáhal a hlavně aby je chránil. Tato historická úloha však byla v současnosti zcela zapomenuta, neboť stát dnes již vyvíjí činnost pouze způsobem, který chrání stát samotný, nikoliv jeho obyvatele.

Daňový subjekt má za to, že **v tomto konkrétním případě a za takovéhoto skutkového stavu,** nebyly splněny podmínky pro to, aby byl nadměrný odpočet daňovému subjektu zadržen do doby, **než u daňového subjektu bude dokončen postup k odstranění pochybností.**

Daňový subjekt poukazuje na judikaturu SDEU, která garantuje právo na odpočet daně na vstupu jako základní prvek společného systému DPH, přičemž odpočet má být vrácen zásadně bezodkladně (*Sosnowska,* cit. shora, *Enel Maritsa Iztok,* C-107/10 ze dne 12.5.2011*, Mednis,* C-525/11 ze dne 18. 10. 2012).

Podmínky dočasného zadržení odpočtu formulované v těchto rozsudcích vycházejí ze **zásady proporcionality** mezi právem na bezodkladné vrácení odpočtu a zájmem na boji proti daňovým únikům: *„členské státy musejí, v souladu se zásadou proporcionality, využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout takového cíle, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství, jako je základní zásada nároku na odpočet DPH.“* (rozsudek ve věci *Sosnowska,* odst. 23).

Ve vztahu k potírání daňových podvodů SDEU v rozsudku ve věci *Mednis,* cit. shora, SDEU dovodil, že *„členské státy musejí, v souladu se zásadou proporcionality, využívat prostředků, které umožní účinně dosáhnout takového cíle, avšak zároveň co nejméně naruší cíle a zásady stanovené unijními předpisy, jako je základní zásada nároku na odpočet DPH.“* (rozsudek *Mednis,* odst. 32). Dle tohoto rozsudku je preventivní zadržení nadměrného odpočtu neslučitelné s právem Evropské unie.

Zásah do práv daňového subjektu byl **nepřiměřený sledovanému cíli**, jímž nepochybně je postavit najisto daňověprávní povahu plnění přijatého daňovým subjektem. Správce daně měl možnost využít prostředků, které jsou způsobilé dosáhnout sledovaného cíle, a současně byly šetrnější k právům daňového subjektu.

Daňový subjekt je nucen vykonávat svou podnikatelskou činnost v prostředí, v němž je uplatňována daň z přidané hodnoty způsobem stanoveným obecně závaznými právními předpisy. Nadměrný odpočet vznikající daňovému subjektu je přímým důsledkem pravidel stanovených společným systémem DPH a daňový subjekt nemá žádnou možnost se těmto důsledkům vyhnout. Z opakovaně citované judikatury SDEU přitom vyplývá, že na plátce nelze přenášet finanční a jiná rizika související se správou DPH, nejedná-li se o případ daňového podvodu.

Postup zvolený správcem daně je vůči daňovému subjektu nepřiměřený, neboť systematické zadržování nadměrného odpočtu po dlouhou dobu vede k ekonomické likvidaci daňového subjektu.

Takový postup je pak i v rozporu s Ústavou České republiky, zejména se zásadou povolovací, když v čl. 2 odst. 3 Ústavy je uvedeno, že ***„Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon“*** a dále zaručených Listinou základních práv a svobod, kde je zakotveno v čl. 2 odst. 2, že *„Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví“*, dále v čl. 4 odst. 1, že *„Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod“*, dále v čl. 11 odst. 5, že *„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“*. Nelze opomenout i zásadu uvedenou v čl. 37 odst. 3 Listiny, kde se uvádí, že *„Všichni účastníci jsou si v řízení rovni“.*

**VI.  
Absence jiných prostředků ochrany**

Daňový subjekt nemá a neměl možnost zjednat nápravu jinými prostředky. Ochrany práv daňového subjektu nelze dosáhnout v odvolacím řízení, neboť to bude zahájeno až v situaci, kdy zásah do práv daňového subjektu, jemuž se daňový subjekt brání, bude ukončen.

Daňový subjekt požaduje, aby správce daně postupoval v rámci postupu k odstranění pochybností se zřetelem k oprávněným zájmům daňového subjektu, postup k odstranění pochybností bezodkladně ukončil a vydal výzvu dle ust. § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

ing. Tomáš Goláň v plné moci