

ZÁSADA PRIORITY KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA V DAŇOVÉM PRÁVU

TOMÁŠ ROZEHNAL - DAVID JEROUŠEK

Masarykova univerzita, Právnická fakulta

Abstract in original language

The aim of the article is to analyze The Principle Of Priority Of Community Law In The Czech Tax Law. Authors try to define the term European Tax Law. The article is not the detailed analysis but compact summary of the problem. The conclusion of the article is that the EU law significantly influences the Czech Tax law.

Key words in original language

Daň z přidané hodnoty; spolupráce; daňová správa; evropské daňové právo; zásada.

Abstract

Cílem článku je pojednat o výskytu zásady priority komunitárního práva v daňovém právu České republiky. Autoři se dále snaží definovat pojem evropského práva daňového. Cílem článku naopak není podat detailní analýzu problému, jako spíše ucelený přehled. Autoři dochází k závěru, že komunitární právo významným způsobem ovlivňuje část daňového práva České republiky. Zásada priority komunitárního práva je právě klíčem k tomuto ovlivnění.

Key words

Value added tax; mutual assistance; tax administration; European Tax Law; principle.

1. ÚVOD

Článek pojednává o výskytu zásady priority komunitárního práva v daňovém právu České republiky. Autoři se snaží definovat pojem evropského práva daňového, pojednat o základech komunitárního práva a jeho konkrétních projevech v daňovém právu České republiky. Cílem článku není podat detailní analýzu problematiky jako spíše ucelený přehled s upozorněním na potenciální problémy. Autoři se věnují konkrétně mezinárodní spolupráci při správě daní a dani z přidané hodnoty (dále jen DPH). Záměrně je z kapacitních důvodů opomenuta problematika směrem k nečlenským státům Evropských společenství. Autoři dochází k závěru, že komunitární právo významným způsobem ovlivňuje část daňového práva České republiky.

2. EVROPSKÉ PRÁVO DAŇOVÉ - POJEM

1. května 2004 se Česká republika stala členem Evropských společenství. Tímto datem se Česká republika zařadila mezi státy, které jsou povinny řídit se právem Evropských společenství. Následující text si klade za cíl poskytnout ucelený přehled projevů práva Evropských společenství v daňové oblasti do právní úpravy v České republice.

V nadpisu kapitoly jsme použili pojem evropské právo daňové. Tento je třeba chápat jako termín užitý výhradně pro účely článku. Na samotné evropské právo se dá nahlížet z několika pohledů - právo evropských mezinárodních organizací, soubor právních řádů evropských států, funkční pojetí evropského práva, právo komunitární a unijní¹. O pojmu daňového práva jsou pro změnu v současné době vedeny právně-teoretické spory. Daňové právo lze chápat jako součást finančního práva (samostatnost právního odvětví finančního práva je předmětem sporu také) nebo samostatné právní odvětví, které se vyčlenilo ze správního, potažmo finančního práva. Necháme stranou zmíněné spory (pokus o jejich řešení je předmětem jiných příspěvků sborníku) a zařadíme pod evropské právo daňové současně právo komunitární a právo daňové. Komunitárním právem se rozumí právo Evropských společenství, které spadá pod první pilíř Evropské unie. Právo upravující problematiku prvního pilíře Evropské unie je charakterizováno principem supranacionality. Unijní právo představované zbylými dvěma pilíři nedisponuje nadstátním charakterem (i když autoři článku jsou srozuměni s účinky Lisabonské smlouvy, tato není v současnosti účinná). Daňovým právem rozumíme právo, které upravuje společenské vztahy, které mají co dočinění s pravidelnými dávkami, které jsou stanoveny zákonem, směřují do veřejných rozpočtů, a to bez konkrétního protiplnění pro subjekt, který je dávky povinen odvádět. Záměrně nepoužíváme pojmu právo berní, které je užíváno jako souhrnná definice pro všechny dávky stanovené zákonem a směřující do veřejných rozpočtů². Definici berně odpovídá například ust. § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP). ZSDP zahrnuje pod pojem daň i cla, poplatky, odvody za porušení rozpočtové kázně atd.

Evropským daňovým právem budeme pro účely článku rozumět komunitární právo, které v souladu s principem nadstátnosti upravuje

¹ Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R. *Evropské právo*. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, S. 26., ISBN 80-7179-430-9

² *Definice berně např. Matura, A. Změnitelnost správních aktů berních. Bratislava: Hospodárstvo a právo, 1937. - Berní rozumí se majetkové plnění ve prospěch veřejné korporace nebo fondu, stanovené autorativně, pokud to není plnění uložené na základě normy soukromoprávní nebo jako sankce pro chování, odporující právnímu řádu.*

problematiku, jejíž úprava je jinak svěřena daňovému právu členských zemí Evropského společenství.

3. OBSAH EVROPSKÉHO PRÁVA DAŇOVÉHO

3.1 KOMUNITÁRNÍ PRÁVO

Zde považujeme za nezbytné nejprve se krátce věnovat obecným základům evropského, potažmo komunitárního práva. Využitelnými prameny komunitárního práva jsou zejména primární a sekundární prameny, obecné právní zásady, soudní rozhodnutí Evropského soudního dvora (dále jen ESD) a Smlouvy uzavřené na základě článku 293 Smlouvy o Evropské unii. Pravidlem je, že akty primárního práva disponují nejvyšší právní silou. Na jejich úroveň se staví obecné právní zásady a rozhodnutí ESD³.

Mezi primární prameny se řadí zejména zakládací smlouvy. V případech, kdy se budeme zmiňovat o konkrétních člancích primárního práva, použijeme v příspěvku pojem Smlouva o Evropské unii a využijeme jejího číslování článků (dále jen SEU). Obecné právní zásady vychází z právních řádů členských států, musí odpovídat cílům a koncepci evropského právního řádu a nesmí být odmítány členskými státy. Pro účely článku můžeme zmínit zejména zásady právního státu a zásady stanovící pravidla správního procesu. Ze sekundárního práva je třeba zmínit nařízení a směrnice. Zatímco směrnice představuje jen výsledek, kterého má být dosaženo, nařízení disponuje přímou účinností a závazností.

Pro vztah komunitárního práva a vnitrostátního práva platí čtyři pravidla. Jsou jimi zásada přímého a nepřímého účinku, odpovědnost státu za škodu způsobenou jednotlivci porušením komunitárního práva a zásada přednosti komunitárního práva. Přímý účinek je typický pro primární právo a nařízení. Může být vyloučen pouze v případě nejasnosti a právní nedokonalosti komunitární normy. Nejasnosti či právní nedokonalosti však mohou být odstraněny pomocí metod výkladu (gramatického, systematického, teleologického, srovnávacího či historického). Přímý účinek může být založen i u směrnice, ale jen v případě marného uplynutí lhůty k provedení směrnice a současně nesmí dojít ke zhoršení právního postavení třetích osob. Přímého účinku směrnice se však nemůže dovolat jednotlivec vůči jednotlivci (tzv. horizontální přímý účinek)⁴.

Nepřímý účinek je zase charakterizován jako povinnost eurokonformního výkladu vnitrostátního práva členských států v souladu s nepřímo

³ Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R. *Evropské právo*. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, S. 226, ISBN 80-7179-430-9

⁴ Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R. *Evropské právo*. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, S. 303, ISBN 80-7179-430-9

aplikovatelnou komunitární normou. Nepřímý účinek však nesmí vyústit v uložení přímé povinnosti jednotlivci. V případě, kdy členský stát poruší komunitární právo, má jednotlivec právo dovolávat se náhrady škody.

Výše uvedené se odráží v zásadě přednosti komunitárního práva před právem vnitrostátním. Jde o přednost aplikační, kdy vnitrostátní předpis není automaticky zrušen rozdílným aktem komunitárního práva. Zásada přednosti komunitárního práva byla definována ESD v rozhodnutí Variola⁵. Zásada přednosti se aplikuje na všechny závazné normy komunitárního práva. Závaznost plyne z povahy jednotlivých aktů komunitárního práva (viz. výše). Přednost se vztahuje na všechny právní akty členských států, dokonce i ústavní povahy. Zásada přednosti se neaplikuje v případě, kdy by mělo dojít k nepřiměřenému poškození práv třetích osob jednajících v dobré víře či ke zneužití komunitárního práva⁶.

3.2 DAŇOVÉ SOUSTAVY A EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ

Daňová soustava nebo-li daňový systém vyjadřuje soustavu platných daní na území daného státu. V každém státě existuje tzv. historický daňový systém, vytvořený na základě společenských a historických podmínek státu. Daňový systém by měl co nejvíce reflektovat společenskou realitu a směřovat k tzv. racionálnímu daňovému systému⁷. Z uvedeného plyne, že daňové systémy jednotlivých států mohou být velmi odlišné. Tyto odlišnosti jsou jednou z příčin ohrožujících rozvoj mezinárodního obchodu. Evropské společenství proto vyvíjí snahu k odstranění rozdílů, resp. směřuje k vytvoření jednotného fiskálního území. Prostředkem je zákaz tzv. daňové diskriminace a dosažení tzv. daňové neutrality. Té lze dosáhnout zdaněním ve státě dovozu či vývozu. Evropské společenství se přiklonilo ke variantě první, která však nevytváří tlak na sjednocení daní v členských státech. Pro posílení komunitárního obchodu se přistoupilo k harmonizaci nepřímých daní, tedy daně z přidané hodnoty⁸ a spotřebních daní⁹.

⁵ 34/73 Variola

⁶ Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R. *Evropské právo*. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, S. 318, ISBN 80-7179-430-9

⁷ Mrkývka, P. a kol., *Finanční právo a finanční správa*. 2.díl, Brno, Masarykova univerzita, 2004, str 18, ISBN 80-210-3579-X

⁸ Nazýváno také druhou daňovou reformou viz. Kubátová, K. *Daňová teorie a Politika*. Praha: ASPI a. s., 2006, ISBN 80-7357-205-2

⁹ Týč, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. Třetí aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde Praha a.s., 2001, S. 259. ISBN 80-7201-296-7

Zmocnění k harmonizaci daňových systémů nalezneme v člancích 95 až 99 SEU. Nespadá-li úprava pod uvedená zmocnění, je přijímána jednomyslně všemi členskými státy.

Na základě SEU byla v daňové oblasti přijata řada směrnic a nařízení. Podstatná většina upravuje společný systém zdanění u daně z přidané hodnoty a spotřebních daní, kde existuje největší pravděpodobnost narušení volného trhu. Ve sféře přímého zdanění se sekundární právo dotýká daňových povinností s mezinárodním prvkem. Ucelený systém úpravy přímého zdanění však neexistuje¹⁰. Obecněji řečeno, komunitární právo harmonizuje úpravu v oblasti přímých daní jen tam, kde existuje předpoklad ohrožení vytváření a fungování společného trhu¹¹. Podstatná část úpravy je svěřena mezinárodním smlouvám, lze jmenovat například oblast převodních cen u daně z příjmu právnických osob. Problematika přímých daní není komunitárním právem přímo řešena a členské státy zde musí hledat cestu prostřednictvím bilaterálních smluv.

Právní úprava mezinárodní spolupráce při správě daní vychází ze stejných článků SEU a opět je následně provedena akty sekundárního práva. Mezinárodní spolupráce v rámci členských zemí Evropských společenství se projevuje ve dvou základních formách. První forma spočívá v možnosti výměny informací mezi jednotlivými daňovými správami členských států. Je nutno rozlišovat mezi DPH a ostatními daněmi. U DPH je úprava s ohledem na vyšší stupeň harmonizace a důraz na společný systém podrobnější. Úprava spolupráce u DPH je specifická rovněž směřováním k vytvoření unikátního informačního systému. Druhá forma spočívá v možnosti spolupráce členských států v rámci mezinárodního vymáhání daňových pohledávek.

3.3 HARMONIZACE DAŇOVÉHO SYSTÉMU V ČESKÉ REPUBLICE

Konkrétním výsledkem harmonizace nepřímých daní jsou dvě základní směrnice. Jedná se o Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a Směrnici 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Směrnice byly implementovány do českého právního řádu zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ Více např. Týč, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy. Třetí aktualizované a doplněné vydání.* Praha: Linde Praha a.s., 2001, S. 259. ISBN 80-7201-296-7

¹¹ viz čl. 100 Smlouvy o Evropské unii

Z oblasti přímých daní lze zmínit speciální Směrnici Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003, o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru. Speciální s ohledem na předmět úpravy. Upravuje totiž spolupráci a mezinárodní výměnu informací v oblasti týkající se tzv. platebních zprostředkovatelů¹². Jde o směrnici, která spadá do oblasti mezinárodní spolupráce při výměně informací, protože hmotné právo z hlediska přímých daní upravují mezinárodní smlouvy (přijaté buď na základě čl. 293 SEU nebo sjednané s nečlenskými státy Evropských společenství).

Mezinárodní spolupráci při správě daní ve formě výměny informací upravují dva základní prameny sekundárního práva (s ohledem na Směrnici Rady 2003/48/ES, která však upravuje úzce specializovanou oblast zdanění úroků). Směrnice Rady 77//799/EHS ze dne 19. prosince 1977, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného. Jak plyne z názvu, směrnice je zaměřena pouze na spolupráci v oblasti přímého zdanění. Do českého právní řádu byla implementována prostřednictvím zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen o ZOMP).

Na poli DPH spočívá úprava výměny informací v Nařízení Rady 1798/2003/ES, o administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. Forma nařízení byla zvolena s ohledem na společný systém daně z přidané hodnoty a vyšší zájem na kontrole probíhajících plnění. S ohledem na absenci vnitřních hranic v rámci Evropských společenství je kladen důraz na rychlost a unifikaci činností jednotlivých daňových správ. U nařízení je předpoklad dosažení zadaných požadavků, a to vzhledem k jeho přímé účinnosti. Členské státy tak vycházejí přímo z nařízení a nejsou nuceny přijímat vlastní zákony zajišťující implementaci. Nařízení je navíc doplňováno činností systému INTRASTAT, který jako statistický systém slouží k zjišťování údajů o pohybu zboží uvnitř Evropských společenství¹³.

Mezinárodní spolupráci při správě daní ve formě vymáhání pohledávek upravuje Směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření a Nařízení Komise č. 1179/2008 ze dne 28. listopadu 2008, kterým se stanoví prováděcí pravidla k výše uvedené směrnici. Funkce těchto pramenů je realizována ve fázi vymáhání. Daň je tedy v členském státě řádně vyměřena, je splatná, ale nepovedlo se ji vymoci

¹² *Provedená v ust. § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.*

¹³ *Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 ze dne 31. března 2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy*

běžnými prostředky vymáhacího řízení. Zmíněné prameny jsou do českého právního řádu implementovány zákonem č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZOVP).

4. ZÁSADA PRIORITY KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA

Zásada priority komunitárního práva je uváděna mezi zásadami finančního práva, ale již není uvedena v katalogu zásad berního práva¹⁴. Domníváme se, že by měla být uvedena nejen v zásadách berního práva, ale i mezi zásadami daňového řízení. Pokusíme se stručně poukázat na již existující a možné nejasnosti plynoucí z praktické aplikace evropského práva daňového.

4.1 APLIKAČNÍ PROBLÉMY V RÁMCI MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI SPRÁVĚ DANÍ

V předchozím textu jsme uvedli, které předpisy evropského práva daňového regulují oblast mezinárodní spolupráce při správě daní a kde se tedy profiluje zásada přednosti komunitárního práva. Problematika přímých daní je upravena prostřednictvím směrnice a prováděcího zákona. Nepřímé daně jsou upraveny prostřednictvím nařízení s přímou účinností. V prvé řadě je třeba konstatovat, že oba dva předpisy evropského práva daňového znamenají obrovský pokrok v dané problematice. S ohledem na zásadu priority komunitárního práva se aplikují přednostně před ZSDP. Samotný ZSDP však upravuje pouze možnost doručení do ciziny¹⁵, avšak jen v případě, kdy to stát určení umožňuje. Tato možnost je svěřena mezinárodním smlouvám a tyto v současné době nejsou uzavřeny. V praxi to znamená, že daňové řízení s mezinárodním prvkem nelze aplikovat bez pomoci pramenů evropského práva daňového. Pochopitelně pouze na území Evropských společenství.

Evropské právo daňové založilo systém výměny informací mezi členskými státy. Informace z daňového řízení jsou sdíleny na několika úrovních, od spontánní výměny informací až po konkrétní dožádání. Nejpraktičtější je vyřešena oblast daně z přidané hodnoty, kde je výměna informací uskutečňována prostřednictvím speciálního informačního systému, tzv. „Value Added Tax Information Exchange System“. Informace získané prostřednictvím mezinárodní výměny informací lze užít jako důkazní

¹⁴ Mrkývka, P. a kol., *Finanční právo a finanční správa. 1.díl*, Brno, Masarykova univerzita, 2004, Brno, Masarykova univerzita, 2004, S. 50 ISBN 80-210-3578-1a Radvan, M. a kol., *Finanční právo a finanční správa, Berní právo*. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, S. 54, ISBN 978-80-210-4732-7

¹⁵ Viz ust. § 18 ZSDP

prostředek v daňovém řízení, respektive to ZSDP v ust. § 31 odst. 4 nevylučuje. Nařízení Rady 1798/2003/ES dokonce pro oblast DPH v čl. 42 výše uvedené přímo stanoví. Zde se občas v praxi vyskytuje mylný názor, že výše uvedené předpisy povolují jednat i v rozporu s právním řádem členského státu. Lze souhlasit s názorem, že v případě takto nelegálně získaného důkazního prostředku žádající členský stát nezkontroluje legálnost, pouze využívá institutu výměny informací. Dotčený subjekt má právo bránit se prostředky vnitrostátního práva. Například v případě, kdy tuzemský správce daně na základě mezinárodního dožádání vyslechne svědka a nevyrozumí o tomto výsledku daňový subjekt. Takto získanou svědeckou výpověď zašle správci daně v jiném členském státě. Dotčený daňový subjekt má právo bránit se proti nezákonnému postupu tuzemského správce daně podle tuzemských zákonů. Do evropského rozměru se problém přenesl v případě, kdy by daňový subjekt namítl nemožnost aplikace komunitárního práva z důvodu zneužití tohoto práva. Účelem úpravy totiž není obcházet zákonnost daňového procesu, ale výměna legálně získaných důkazních prostředků.

V případě mezinárodní spolupráce při vymáhání pohledávek je úprava vzhledem k daňovému subjektu vstřícnější. Při existenci pochybností o vymáhané pohledávce má daňový subjekt právo napadnout pohledávku právní cestou ve státě vzniku. Mezinárodní spolupráce při vymáhání daňových pohledávek se v důsledku napadení pohledávky odkládá¹⁶.

U mezinárodní spolupráce při vymáhání pohledávek spatřujeme jiné problémy. V první řadě musíme upozornit, že ZOVP, jako prováděcí zákon neimplementuje přímo zmíněné prameny sekundárního práva, ale spíše úpravu jim předcházející. Do konce roku 2008 se mezinárodní vymáhání daňových pohledávek řídilo Směrnicí Rady č. 76/308/EHS ze dne 15. března 1976, která byla pozměněna Směrnicí Rady č. 2001/44/ES ze dne 15. června 2001 a jako prováděcí předpis sloužila Směrnice Komise č. 2002/94/ES. Na základě zmíněných právních norem byl zrušen zákon č. 252/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů. Již neplatný zákon byl výsledkem harmonizace českého práva se Směrnicí Rady č. 76/308/EHS, ale rozsáhlé změny způsobené prováděcí směrnicí přinutily českého zákonodárce k přijetí ZOVP¹⁷. ZOVP tak reflektuje úpravu předcházející, která je však s předchozí prakticky totožná. Nová úprava sekundárního práva je výsledkem aplikační praxe, zkušeností s problematikou mezinárodního vymáhání daňových pohledávek a reflexe požadavků na elektronizaci mezinárodního styku v daňové oblasti. Otázkou do budoucna je, zda bude třeba novelizovat ZOVP. Z dosavadních zkušeností bychom si dovolili tvrdit, že ne. Činíme tak s ohledem

¹⁶ Viz čl. 12 Směrnice 2008/55/ES ze dne 26. května 2008

¹⁷ viz důvodová zpráva k ZOVP

na nařízení, které je přímo aplikovatelné a má přednost před tuzemských zákonem. Důvody, které by vylučovaly přímý účinek zatím nevidíme.

Aktuální praktické otázky týkající se příslušenství vymáhané pohledávky a automatické uznatelnosti exekučního titulu by měly být vyřešeny novým nařízením, jehož obsah je členskými státy vyjednáván. Nové nařízení by mělo obsahovat koncepci jednotného exekučního titulu pro daňové pohledávky.

Závěrem můžeme konstatovat, že oblast mezinárodní pomoci při správě daní a vymáhání daňových pohledávek je oblastí daňového práva, která ve vztahu k členským zemím vychází z právní úpravy Evropských společenství. Základní právní úprava pro oblast mezinárodní spolupráce je v zásadě dostatečná a svěřuje členským státům rozsáhlé možnosti a pravomoci. Z úpravy plyne, že Evropské společenství klade zvýšený důraz na oblast spolupráce u nepřímých daní. Do budoucna bude zajímavé sledovat postupný vývoj úpravy, kdy bude nutné dořešit konkrétní praktické otázky. Vzhledem k rychlému vývoji evropského práva daňového se stane aktuální i otázka souladu prováděcích zákonů s akty evropského práva daňového.

4.2 ZÁSADA PRIORITY KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA VE VAZBĚ NA SPRÁVU A FAKTICKÉ FUNGOVÁNÍ DPH

Jak již bylo uvedeno výše, na úrovni Evropských společenství (dále jen ES) existovala již na počátku 60.let snaha o nalezení jednotné koncepce nepřímé daně, která by se vázala k obratu, výrobě či spotřebě (resp. tyto zatěžovala). Stejně tak bylo uvedeno, že SEU si v svém čl. 95 a násl. klade za cíl dosáhnout zákazu daňové diskriminace na společném trhu, tedy dosažení tzv. daňové neutrality. Zamýšlené daňové neutrality lze v zásadě dosáhnout dvojím způsobem, a to tak, že zboží, které je předmětem obchodu lze zdaňovat buďto ve státě vývozu anebo ve státě dovozu. Tato koncepce dosažení daňové neutrality se signifikantně zrcadlí a je určujícím prvkem v případě neutrality DPH v rámci jednotného trhu.

Pro DPH, která byla v rámci Evropského společenství zavedena tzv. po francouzském modelu této daně¹⁸, pak dále platí, že je z pohledu práva ES legislativně upravena jak nařízením, tak i směrnicemi, což bylo uvedeno v úvodu tohoto článku. Z pohledu tématu tohoto článku je pak zásadní zejména interpretační a aplikační praxe z pohledu aplikace směrnic týkajících se DPH.

¹⁸ k tomu dále Týč, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy. Třetí aktualizované a doplněné vydání.* Praha: Linde Praha a.s., 2001, ISBN 80-7201-296-7.

4.2.1 VYMEZENÍ PRÁVNÍ ÚPRAVY PŘEDPISY EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ

Pro relevantně vymezenou oblast lze tedy, jak výše uvedeno, primárně vyjít z následujících pramenů evropského práva daňového, kdy správu DPH v širším slova smyslu upravují zejména směrnice přijímané Radou Evropských společenství:

Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně – od 1. 1. 2007 – recast (dále jen Šestá směrnice).

Osmá směrnice Rady č. 79/1072/EHS – úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku.

Třináctá směrnice Rady č. 86/560/EHS – úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství.

Uvedené směrnice přenášejí povinnost členských států provést příslušné změny v národních právních řádech, povinnost vykládat směrnice rovněž v kontextu a celém komplexu pravidel, která obsahují a nevycházet jen ze znění textu. Pokud budou nedostatečnou implementací (věcnou nebo časovou) zejména soukromoprávní subjekty dotčeny na svých právech, řeší spory o výklad směrnic (týkající se i otázek jejich aplikace) ESD

Pokud se pak týče jeho samotných rozhodnutí z pohledu jejich eventuelní přímé závaznosti, pak zde platí, že jsou závazná ve všech svých částech pro ty, kterým jsou určena (členským státům, fyzickým nebo právnickým osobám).

Rozhodnutí ESD, která vykládají ustanovení výše uvedených směrnic (pokud se týče předmětu zájmu tohoto článku) disponují zásadou priority. Tedy, pokud existuje vnitrostátní právní norma v oblasti směrnicí upravenou je třeba tuto vykládat prioritně se zavedeným (založeným rozhodnutím) výkladovým a aplikačním pravidlem směrnice.

Ve svém důsledku jsou tak rozhodnutí ESD ve věci výkladu a aplikace zejména Šesté směrnice Rady určujícím kritériem pro normotvornou činnost členských států, ale i určujícími cestu interpretaci právní normy ze strany veřejné moci členských států (tzv. nepřímý účinek směrnic). V tomto úhlu pohledu lze tedy rovněž zachytit prioritu komunitárního práva.

4.2.2 ROZHODNUTÍ ESD V OBLASTI DPH– APLIKACE SMĚRNIC

Rozhodnutí ESD samozřejmě i v oblasti DPH ovlivňují všechny subjekty komunitárního práva a napomáhají národním soudům správně aplikovat

komunitární právo¹⁹. Je možno uvést, že v oblasti DPH existuje v dnešní době více než 300 rozhodnutí ESD²⁰.

V konkrétních příkladech lze zmínit např. případ ESD C – 415/98 L. Bakcsi²¹, kde přinesl ESD následující stanovisko, a to, že vyjme-li plátce daně z obchodního majetku pro soukromé použití zboží pořízené od neplátce daně, při jehož pořízení nemohl uplatnit nárok na odpočet daně, nejedná se o dodání zboží, které je předmětem daně. Odraz tohoto závěru lze v českém vnitrostátním právu vysledovat v ust. § 13 odst. 5 z. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH) k jehož interpretaci pak uvedený závěr jistě prioritně přispívá.

Dále pak v případě C – 291/92 Armbrecht²² uvedl ESD, že dodání nemovitosti, kterou má plátce zčásti v obchodním majetku nemůže být považováno za zdanitelné plnění jako celek. Pokud se týče tohoto závěru ESD, lze jeho odraz de iure najít v ust. § 13 ZDPH, kde slouží jako výkladové pravidlo.

Jako další instruktivní, lze zmínit závěr ESD v případě C – 190/95 ARO Lease²³, který byl takový, že provozovna plátce v jiném členském státě nevzniká, jestliže nemá minimální stupeň stability odvozený od trvalé přítomnosti lidských a technických zdrojů umožňující nezávislé poskytování služby v příslušném státě. Tento závěr lze v českém vnitrostátním právu pak vysledovat v ust. § 4 odst. 1 písm. y) ZDPH, který obsahuje právní definici provozovny.

¹⁹ Zdroje informací <http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>,
<http://curia.europa.eu/>

²⁰ *Anotace nejvýznamnějších judikátů: Petr Brejcha, Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH, Century CZ, 2006.*

²¹ *Jednalo se o spor mezi německým správcem daně a podnikatelem L. Bakczim. Předmětem sporu bylo uplatnění daně při prodeji automobilu, který byl pořízen od neplátce a který byl používán jak pro podnikatelské účely, tak pro soukromou potřebu.*

²² *Jednalo se o spor mezi německým správcem daně a německým hoteliérem Armbrecht. Předmětem sporu bylo uplatnění daně při prodeji nemovitosti, kterou měl plátce zčásti v obchodním majetku.*

²³ *Jednalo se o spor mezi belgickým správcem daně a holandskou leasingovou společností ARO Lease. Předmětem sporu byl vznik provozovny holandské leasingové společnosti v Belgii.*

Lze pak dále uvést, že závěr ESD v případě C – 173/88 Henriksen²⁴, který uvedl, že poskytnutí a pronájem nemovitého majetku zahrnuje kromě pronájmu majetku, který je hlavním předmětem pronájmu, i veškerý majetek

k tomu přidružený, tj. pronájem prostor a míst k parkování vozidel a nemůže být vyňat z osvobození od daně tam, kde je tento pronájem úzce spjat s pronájemem nemovitého majetku sloužícího pro jiné účely. Pokud se týče právě uvedeného závěru, bylo možno v českém právu najít jeho odraz v pozitivněprávní úpravě v ust. § 56 odst. 4 ZDPH ve znění účinném do 31.12.2008, respektive v tomto kontextu muselo být dané ustanovení vykládáno.

Jak uvedl ESD v případě C – 2/95 Sparekassernes Datacenter²⁵ není pro posouzení finančních činností rozhodující, kdo je poskytuje. Služby, jež znamenají jen technickou podporu, nejsou osvobozeny od daně ve smyslu čl. 13 Šesté směrnice Rady. Tento závěr pak lze v českém vnitrostátním právu vysledovat v ust. § 54 ZDPH, tedy ve vymezení finančních činností a v jeho kontextu (a znění rozhodnutí ESD) je pak nutno cit. ustanovení vnitrostátního práva interpretovat a aplikovat.

Zásadním je i rozhodnutí ESD v případě C - 342/87 Genius Holding²⁶, kdy zaujaté stanovisko ve věci bylo takové, že plátce je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně pouze v rozsahu, v jakém je daň skutečně splatná, nárok nelze uplatnit pouze na základě skutečnosti, že daň je uvedena na faktuře a členské státy musí umožnit opravu daně nesprávně uvedené na faktuře. V kontextu zde uvedeného rozhodnutí ESD, který vycházel ze Šesté směrnice Rady, jakožto prioritního právního předpisu i pro daňové řízení týká-li se správy DPH, bylo nutno novelizovat ust. § 49 odst. 2 a ust. § 72 odst. 6 ZDPH ve znění účinném do 31.12.2008, neboť bylo zřejmé, že tyto ustanovení byly v rozporu se zde uvedeným závěrem a tak přicházel v úvahu přímý účinek Šesté směrnice Rady (horizontální vzestupný) a tedy přímá aplikace uvedené směrnice, tedy za splnění dalších nezbytných podmínek.

²⁴ *V daném případě šlo o spor mezi dánským podnikatelem pronajímajícím soubor garáží a správcem daně. Předmětem sporu bylo posouzení skutečnosti, zda se jedná o osvobozený pronájem nemovitosti nebo o pronájem prostor a míst k parkování vozidel.*

²⁵ *Spor mezi správcem daně a sdružením SDC, který spočíval v posouzení skutečnosti, zda se jedná o finanční činnosti osvobozené od daně či nikoliv, a to s ohledem na osobu jejího poskytovatele.*

²⁶ *Spor mezi správcem daně a holandskou společností Genius Holding, kdy předmětem sporu bylo posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně.*

Neméně významným pak bylo rozhodnutí ESD v případě C - 409/99 *Metropol*²⁷ kdy ESD přijal závěr, že není možno zúžit nárok na odpočet daně. Dle autoritativního závěru ESD Šestá směrnice Rady začala platit v Rakousku dnem jeho přistoupení do Evropských společenství²⁸. Uvedený závěr ESD je možno vysledovat v kontextu ust. § 75 ZDPH ve znění účinném do 31.12.2008, který je (bylo) nutno vykládat tak, že nelze rozšiřovat zákaz odpočtu daně (např. v českém prostředí užitkové automobily).

Dalším poměrně podstatným rozhodnutím ESD, které má neméně významného vlivu na interpretaci Šesté směrnice Rady a na základě její priority před právem vnitrostátním, toto co do výkladu značně dále usměrňujícím, je rozhodnutí ESD v případě C – 435/03 *British American Tobacco*²⁹, kdy byl přijat závěr, že při krádeži nedochází k finanční úplatě ve prospěch poškozeného a krádež nemůže být považována za dodání zboží. Tedy ani skutečnost, že se jedná o zboží, které je předmětem spotřební daně, nemá na tento uvedený přístup vliv. Nastíněný autoritativní výklad ESD vážící se k Šesté směrnici Rady je pak nutno vnímat ve vztahu k ust. § 13 ZDPH, tedy k právnímu a obsahovému vymezení pojmu dodání zboží.

Neméně významným je pak pro správu DPH v jednotlivých členských státech rozhodnutí ESD v případě C - 409/04 *Teleos* a další³⁰, kde ESD dospěl k závěru, že osvobození od daně lze uplatnit pouze tehdy, jestliže právo nakládat se zbožím jako vlastník, přešlo na pořizovatele a dodavatel prokáže, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Pokud však dodavatel jedná v dobré víře, nemá mu být doměřena daň, pokud se nepodílí na podvodném jednání pořizovatele. Tedy tento není odpovědný za výsledky a negativní důsledky protiprávního jednání pořizovatele (tyto nelze vůči němu zaměřit). Tento princip pak je určujícím při výkladu a aplikaci ust. § 64 ZDPH.

²⁷ *V daném případě šlo o spor mezi EK a Rakouskem a předmětem sporu byla možnost (resp. nemožnost) zúžení nároku na odpočet daně po vstupu Rakouska do EU.*

²⁸ *Od 1.1.1995.*

²⁹ *V tomto případě šlo o spor mezi belgickým správcem daně a společnostmi BAT a Newman dodávající tabákové výrobky. Předmětem sporu bylo, zda vzniká povinnost uplatnit DPH z odcizených tabákových výrobků.*

³⁰ *V daném případě šlo o spor mezi britskou daňovou správou a uvedenou firmou dodávající zboží do jiného členského státu. Předmětem sporu bylo prokazování dodání zboží do jiného členského státu.*

Závěrem k analyzované problematice pak lze uvést také poměrně významné rozhodnutí ESD v případě C - 146/05 Albert Collée³¹, v němž konkrétně ESD dospěl k závěru, že daňová správa nemůže odmítnout osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu pouze z důvodu, že důkaz takového dodání nebyl předložen včas. Tento závěr je pak plně akceptovatelným ve vztahu k aplikaci ust. § 64 odst. 5 ZDPH, které přímo upravuje povinnosti osoby registrované k dani při prokazování dodání zboží do jiného členského státu.

4.2.3 PRÁVNÍ ÚPRAVA EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ VÁŽÍCÍ SE K PROBLEMATICE PŘEVODNÍCH CEN - PRAVIDLA PŘEVODNÍCH CEN VE SMĚRNICI O SPOLEČNÉM SYSTÉMU (ŠESTÁ SMĚRNICE)

Právní úprava obsažená v Šesté směrnici Rady dále vymezuje pojem “open market value“, a ve svém čl. 72 a ještě ve svém čl. 80 odst. 1 stanoví, že za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena s tím, že pokud tomu tak není, přináší vymezení nepříznivých následků pro osobu registrovanou k dani. Koncept “open market value“ pak není do dnešního dne implementován ve všech státech EU³². Česká republika doposud nepřijala žádná transfer-pricingová pravidla pro oblast DPH, avšak definici spojených osob lze již nyní nalézt pro vymezení účelu skupinové registrace v ust. § 5a ZDPH. V České republice je však v současnosti situace taková, že ZDPH nezná termín „cena obvyklá“, tak jak je stanoven v zákoně o daních z příjmů. S ohledem na povahu právní úpravy zde zmiňované, lze uvést, že i tato pravidla vážící se k “open market value“ mají svou prioritu (s přihlédnutím k právní povaze směrnice, coby pramene práva ES) před právem vnitrostátním.

Nicméně s ohledem na již dříve zmiňovaný a jedině přípustný přímý účinek směrnic, a to vertikální vzestupný, není možno očekávat, že by neprovedení této části Šesté směrnice Rady (neharmonizování vnitrostátního práva jejímu obsahu) mohlo mít ve svém důsledku výše naznačený přínos pro výkon veřejné moci vnitrostátními správními orgány, neboť takto by se jednalo o vertikální přímý účinek sestupný a tedy v úvahu nepřicházející.

³¹ *Jednalo se o spor mezi německou daňovou správou a dodavatelem zboží do jiného členského státu, jehož předmětem bylo právě prokazování dodání zboží do tohoto jiného členského státu.*

³² *Je implementován ve vnitrostátním právu Belgie, Kypru, Finska, Německa, Irska, Litvy, Portugalska, Španělska, Švédska, Velké Británie.*

4.2.4 ZÁKAZ ZNEUŽITÍ PRÁVA PŘI APLIKACI EVROPSKÉHO PRÁVA DAŇOVÉHO – OBLAST DPH

Jak jsme dříve uvedli, evropské právo daňové je na základě zásady priority³³ aplikovatelné přednostně (za splnění výše v příslušné kapitole vedených podmínek) před právem vnitrostátním. Uvedené však neznamená, že takto se může, či dokonce má dít v rozporu s oprávněnými zájmy adresátů právních norem. Proto je i evropskému právu daňovému vlastní aplikační korektiv spočívající v zásadě zákazu zneužití práva. Že tohoto lze užít i dle své povahy pro veřejnoprávní normy Evropských společenství, tedy zejména již uvedené směrnice vážící se k DPH, dovedil nejednou ESD. Příkladem lze uvést tyto nezásadnější případy.

Předně je nutno zmínit rozhodnutí ESD v případě C-255/02 Halifax, jehož závěry byly zmíněny i v rozhodnutích vnitrostátních soudů³⁴, kde byl autoritativně zaujat závěr, že veškerá plnění, která splňují objektivní kritéria stanovená zákonem na jejich formu, musí být také za taková plnění považována, a to bez ohledu na jejich účel, i když by tímto mohlo být jen získání daňového zvýhodnění. Dále bylo vyřčeno, že právní úprava ES nemůže jít tak daleko, aby zahrnovala zneužívající praktiky hospodářských subjektů. Tedy, aby chránila plnění, která nejsou uskutečněna za obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze za účelem získání výhody. Správní orgán proto musí vzít v úvahu čistě umělý charakter plnění, právní, hospodářské či personální vztahy mezi subjekty. ESD dále uvedl (resp. stanovil pro vnitrostátní nositele moci), že správní orgán je oprávněn zabránit vyplacení odpočtu v případě zneužití, i když jinak je toto vyplacení nezpochybnitelné. Pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.

Dále je pak k uvedené a analyzované zásadě možno zmínit rozhodnutí ESD v případě C-425/06 Italservice, kde byl přijat závěr, že zneužití může být i jen jedním z cílů obchodní transakce a nemusí být tedy cílem jediným, ale musí být cílem hlavním.

³³ *Tato zásada je ve své podstatě vlastní i bernímu právu a daňovému řízení.*

³⁴ Viz. Nejvyšší správní soud sp. zn. 2 Afs 178/2005 s dalšími odkazy na rozhodovací praxi Ústavního soudu ČR v III. ÚS 374/06.

5. ZÁVĚR

Autoři článku se pokusili komplexním způsobem podat výklad o výskytu zásady priority komunitárního práva v daňovém právu České republiky. Toto se projevuje zejména v oblastech DPH a mezinárodní spolupráce při správě daní. Oblast mezinárodní spolupráce při správě daní je v porovnání s oblastí DPH prakticky bezproblémovou. Oblast DPH je silně ovlivněna judikaturou ESD, která zde prakticky udává směr vývoje. Zajímavé bude sledovat vývoj evropského práva daňového, zejména s ohledem na nové oblasti, které by mohlo obsáhnout.

Literature:

- Mrkývka, P. a kol., Finanční právo a finanční správa. 1.díl, Brno, Masarykova univerzita, 2004, str. 405, ISBN 80-210-3578-1
- Mrkývka, P. a kol., Finanční právo a finanční správa. 2.díl, Brno, Masarykova univerzita, 2004, str. 382, ISBN 80-210-3579-X
- Radvan, M. a kol., Finanční právo a finanční správa, Berní právo. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, str. 511, ISBN 978-80-210-4732-7
- Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R. Evropské právo. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2006, str. 928, ISBN 80-7179-430-9
- Matura, A. Změnitelnost správních aktů berních. Bratislava: Hospodárstvo a právo, 1937
- Kubátová, K. Daňová teorie a Politika. Praha: ASPI a. s., 2006, str. 280, ISBN 80-7357-205-2
- Týč, V. Základy práva Evropské unie pro ekonomy. Třetí aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde Praha a.s., 2001, str. 336., ISBN 80-7201-296-7
- Petr Brejcha, Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH, Century CZ, 2006
- <http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>, <http://curia.europa.eu/>

Contact – email

61238@mail.muni.cz - jerousek@email.cz