

EDITAČNÍ POVINNOST - KOMPARACE ČESKÉ A POLSKÉ ÚPRAVY

DAMIAN CZUDEK

Právnická fakulta, Masarykova univerzita

Abstrakt

Tento příspěvek se zabývá relativně novým institutem daňového práva majícího za cíl zvýšení právní jistoty daňových subjektů, a má pomoci při orientaci a výkladu daňových předpisů. Institut závazného posouzení správcem daně je součástí zákona o správě daní a poplatků, stěžejního předpisu upravujícího správu daní. Zaměřil jsem se na změny vyplývající ze zákona č.261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, které rozšířily možnost žádat správce daně o závazné posouzení v dalších pěti případech. Pro komparaci a také možná řešení do budoucna je článek doplněn o polskou úpravu.

Klíčová slova

právní institut, interpretace, editační povinnost, závazné posouzení správcem daně

Abstract

The subject-matter of this paper is the issues of interpretation of Tax Legal Acts by the Tax Administration Bodies. I was trying to describe this institute in two legal regulations, as a part of the Czech Act on Administration of Taxes and Fees and Polish act called "Ordynacja podatkowa", which are regarded as backbone of tax administration and tax proceedings in both countries.

Key words

legal institute, interpretation, duty to edit, tax administrator's binding examination

Úvod

Jednou ze základních zásad právního státu je *zásada právní jistoty*. Pokud se máme řídit zákony, aplikovat je sami na sobě, jak tomu je v daňovém procesu, musíme jim rozumět a především věřit. Najdeme zde také souvislost se *zásadou předvídatelnosti*. „*Tato zásada představuje garanci principu rovnosti v právech a v důstojnosti, rovnosti před zákonem.*“¹ Z této zásady vyplývá, ve vztahu ke správním aktům, povinnost odůvodňovat rozhodnutí týkající se práva a povinností jednotlivců, zejména když bylo rozhodnuto na základě správního uvážení. Tato zásada však ve *starém správním řádu*² absentovala.

Nepřehlednost zákonů a nutnost posílení jistoty daňových subjektů vyvolávalo tlaky na zavedení *institutu závazného posouzení*.

Práce vychází z aktuálního znění zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a zákona ze dne 29 srpna 1997 r., „Ordynacja podatkowa“, ve znění pozdějších předpisů.

Institut závazného posouzení správcem daně

Závazné posouzení správcem daně, jinak také *editační povinnost*, je institutem relativně novým. Do našeho právního řádu byl zaveden k 1.1.2004. Editační povinnost lze zjednodušeně popsat „*jako povinnost finančního úřadu písemně a závazně se vyjádřit k problému zdanění, s nímž se na něj podnikatel obrátí.*“³ Úpravu najdeme v § 34b ZSDP. Tento institut představuje právo daňového subjektu požádat místně a věcně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností, které již nastaly nebo jsou očekávány, ale pouze v případech stanovených zvláštním zákonem.

¹ Taranda, P.,: Ještě jednou k možnostem aplikace správního řádu v daňovém řízení. Poradce, 2006, č.12.

² Zákon č. 71/1967 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, zrušen zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, dnem 1.1.2006

³ Jaromír Drábek, prezident Hospodářské komory.

Řízení se zahajuje na žádost a to dnem, kdy je podána. Ukončeno může být podle § 27 ZSDP. Pro obecné *náležitosti* žádosti platí ustanovení § 21 odst. 6 ZSDP, zvláštní *náležitosti* si upravuje každý zvláštní daňový zákon sám. *Rozhodnutí* musí mít výslovné označení „*závazné posouzení*“ a kromě obecných *náležitosti* rozhodnutí i údaje, na jejichž základě bylo rozhodováno, odůvodnění a časově a věcný rozsah závaznosti vydaného rozhodnutí. Rozhodnutí je účinné pouze vůči správci, který jej vydal a pouze pokud je skutečný stav věci v době, kdy se rozhoduje o daňové povinnosti, totožný se stavem, na základě kterého bylo rozhodnutí vydáno. Dobu účinnosti rozhodnutí o *závazném posouzení* stanoví správce daně, nejdéle na dobu tří let po nabytí právní moci. Rozhodnutí pozbývá také účinnosti pokud došlo ke změně zákonných podmínek, na základě kterých bylo rozhodnutí vydáno. Toto považují za podstatný zásah do právní jistoty daňového subjektu. Proti rozhodnutí o *závazném posouzení* se nelze ani odvolat, ani využít mimořádných opravných prostředků podle ZSDP a to proto, že předmětem posuzování není daň ani příslušenství daně.

Za problematické považují, že dosud nebyly stanoveny lhůty pro vydání *závazného posouzení* správcem daně. Ministerstvo sice navrhuje v první fázi stanovit lhůty interním pokynem, obecně v délce maximálně 6 měsíců.⁴ Takovéto určení lhůty mimo zákonnou úpravu považují však za nedostatečné. Navrhovaná délka lhůty je nadto nepoměrná délce platnosti takového rozhodnutí (max. 3 roky). Jedinou možností, jak se může subjekt bránit, je využití § 34c ZSDP, podle něhož může daňový subjekt upozornit nejbližší nadřízeného správce daně na to, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů. Lze tak učinit až po uplynutí šesti měsíců od „*perfektního podání*“. Toto ustanovení chrání subjekty před nečinností. Je to pokus o aplikaci obdobného institutu, jaký upravuje správní řád, do daňového řízení.⁵

⁴ Seidl, R., *Závazné posuzování daňových transakcí* (tzv. editační povinnost), ze dne 9.3.2006, [citováno 14. března 2008]. Dostupný z: <http://www.mpo.cz>

⁵ Kobík, J., *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*, 5.vydání. Olomouc: Anag, 2007, s.386.

Vývoj editační povinnosti

Od roku 2004 mohou daňové subjekty žádat o závazné posouzení pro případy odpočtů ztrát od základů daně z příjmu v obdobích po podstatné změně společníků.⁶ Druhý okruh závazného posouzení nabyt účinnosti k 1.1.2006 a jednalo se o možnost požádat správce daně o závazné posouzení v případech, kdy poplatníkovi vznikají pochybnosti, zda jím sjednávána cena se spřízněnými osobami odpovídá *ceně obvyklé*.⁷ Ustanovení navázalo na § 23 odst. 7 ZDP, který umožňuje za určitých podmínek možnost úpravy cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. K 1.1.2008 byla do právního řádu bylo zakomponován pět dalších ustanovení upravujících editační povinnost správce daně. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, zavedl další čtyři ustanovení:

- závazné posouzení *způsobu rozdělení výdajů (nákladů), které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům* - § 24a ZDP – Toto ustanovení dopadá především na fyzické a právnické osoby v neziskové sféře, které provádějí „tzv. „*klíčování nákladů*“ podle toho, zda tyto náklady souvisí nebo nesouvisí s činnostmi, z nichž dosahované příjmy jsou předmětem daně (§ 24 odst. 5 a § 24 odst. 3 ZDP)“⁸
- závazné posouzení *poměru výdajů (nákladů) spojených s provozem nemovitosti používané zčásti k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti anebo k pronájmu a zčásti k soukromým účelům, které lze uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů* - nový § 24b ZDP
- závazné posouzení *skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením* - nový § 33a ZDP
- závazné posouzení *skutečnosti, zda se jedná o výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje* - § 34a ZDP

O jedno ustanovení byl také rozšířen zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen ZDPH), který se týká *závazného posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně*. Podle tohoto ustanovení může kterákoliv osoba požádat *Ministerstvo financí* o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je zdanitelné plnění

⁶ § 38na zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ § 38nc zákona č. 568/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Vlach, P., Rylová, Z., Reforma daní z příjmů od roku 2008 : zákon o daních z příjmů, zákon o rezervách : komentář ke změnám provedeným zákonem č. 261/2007 Sb., srovnávací znění 2007/2008. Ostrava : Sagit, 2007, s.

z hlediska sazby daně správně zařazeno do základní nebo snížené sazby daně podle § 47 odst. 1 ZDPH.

Zpoplatnění žádostí

Podle Ministerstva financí má zpoplatnění žádostí zabránit zneužívání práva a podávání nekvalifikovaných a neodůvodněných žádostí. Vydání rozhodnutí je tak podmíněno složením nevratného poplatku. Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů novelizoval i zákon o správních poplatcích a zavedl poplatek ve stejné výši pro všechny žádosti o závazné posouzení, s výjimkou jedné. Zpoplatněn je tak každý předmět závazného posouzení samostatně a to poplatkem ve výši 10 000 Kč⁹. Správnímu poplatku nepodléhá žádost o závazné posouzení odečtu ztráty od základu daně (§ 38na ZDP). Způsob placení správních poplatků stanoví § 59 ZSDP.

Problematika interpretace práva v „Rzeczpospolitej Polskiej“ - čl. 14 „Ordynacji podatkowej“

Ustanovení čl. 14 Daňového řádu¹⁰ bylo mnohokrát novelizováno. Původně, pokud ministr financí zjistil rozpor mezi interpretací a judikaturou soudů, měl informační povinnost směrem k soudům a orgánům, který mohl rozpor v interpretaci odstranit. Nebyli určeni ani adresáti interpretace, ani stanovená její závaznost. Obsahoval pouze nekonkrétní ustanovení, že postup poplatníka v souladu s „interpretací daňového práva“ „*nie może mu szkodzić*“¹¹. Druhá verze výše zmíněného článku rezignovala na informační povinnost ministra. Zákonodárce dodal do ustanovení, že interpretace ministra financí jsou určeny orgánům správy daní a finanční kontrole, a jsou pro ně závazné. V květnu 2004 Ústavní soud rozsudkem zrušil čl. 14 § 2 Daňového řádu¹² jako protiústavní.¹³ Problémem je, že na rozdíl od české ústavy obsahuje ústava polská taxativní výčet pramenů práva. Ministerská interpretace nemůže určovat práva a povinnosti občanům, je pouze „služebně“ závazná. Zákonem o svobodě podnikání¹⁴ nabyt k 1.1.2005 účinnosti

⁹ Položka 1., část 1., písm. r) až w), zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,

¹⁰ „Przepis art. 14 Ordynacji podatkowej“

¹¹ „... nemůže mu být na škodu.“

¹² art. 14 § 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 137, poz. 926 ze zm.)

¹³ „Dziennik Ustaw z 31 maja 2004 r. nr 122, poz. 1288“

¹⁴ „ustawa o swobodzie działalności gospodarczej“

novelizovaný institut „interpretace daňového práva“¹⁵. Nově se objevuje definice pojmu „interpretace“ v § 1 bod 2 a také komu jsou určeny a že jsou vyhlášovány v „Finančním zpravodaji ministra financí“¹⁶.

K 1.7.2007 došlo k mnoha změnám v oblasti vydávání interpretace daňového práva. Navržená řešení, oblasti vydávání interpretací daňového práva, odchází od zásady „opravování“ přijatých zákonů a snaží se o systémové řešení této problematiky. Do zákona do II části byl včleněn hlava 1a „*Interpretacje przepisów prawa podatkowego*“¹⁷. Jsou zde mezi jinými definovány pojmy, druhy interpretace, normuje proceduru vydávání interpretací a také reguluje „zásadu neškodění“. Zavádí nové dělení kompetence orgánů a také novou konstrukci stanovování subjektů oprávněných k podání žádosti o individuální interpretaci (posouzení).

Subjekt příslušný k vydání interpretace

Zásadní změny nalezneme v oblasti příslušnosti orgánů, které mají oprávnění vydávat interpretace daňového práva. Došlo ke snížení počtu orgánů majících oprávnění vydávat interpretace. Zákon za příslušné orgány v oblasti vydávání interpretace daňového práva považuje:

- ministra financí – co se týče *všeobecných i individuálních interpretací*.
- „wójta“, „burmistrza“ (prezydenta miasta), „starostę“, „marszałka województwa“, podle své příslušnosti – ve věcech *individuálních interpretací*.

Můžeme si všimnout, že dochází k centralizaci systému vydávání interpretací v oblasti administrativy podřízené ministru financí. Má to za cíl eliminovat rozdílnost rozhodování orgánů ve fakticky stejných případech. Centralizaci však může ohrozit ustanovení čl. 14b § 6, které opravňuje ministra financí k delegaci svých kompetencí v oblasti vydávání *individuálních interpretací* na mu podřízené orgány. Takže lze říci, že nyní je úspěšnost nově zavedeného centralizovaného systému vydávání individuální interpretace v rukou ministra. Pravomoc deleguje nařízením, které určuje věcnou a místní příslušnost orgánů. A tak od 1.7.2007 vydávají

¹⁵ „Interpretacja prawa podatkowego“

¹⁶ „Dziennik Urzędowy Ministra Finansów“

¹⁷ „Výklad zákonů daňového práva“

ve jménu ministra individuální interpretace ředitelů finančních ředitelství¹⁸ v Bydgošti, Katovicích, Poznani a Varšavě.

Druhy interpretace

Nový systém vydávání interpretace daňového práva rozlišuje dva druhy interpretace, *všeobecnou a individuální interpretaci*.

Z ustanovení čl. 14a vyplývá, že *všeobecné interpretace* jsou tak jako před novelizací, vydávány s cílem zajištění jednotné interpretace daňového práva. Úprava však neprecizuje, zda všeobecné interpretace budou vydávány ex officio nebo na žádost. Za hlavní adresáty všeobecných interpretací lze považovat orgány správy daní a orgány finanční kontroly. Zprostředkovaně jimi budou také občané. Žádost o všeobecnou interpretaci můžou podat jak orgány správy daní a finanční kontroly, tak i každý, komu je to ku prospěchu. Všeobecné interpretace jsou zveřejňovány, bez zbytečných průtahů, ve „Finančním zpravodaji ministra financí“ a také umístěovány ve „Věstníku veřejných informací“¹⁹.

Individuální interpretace (čl. 14b §1) jsou vydávány na žádost zájemců v jejich soukromých záležitostech. Měly by obsahovat návrh žadatele s jeho právním odůvodněním, které může být přehlédnuto v případě, že bude žádosti vyhověno v plném rozsahu. V případě záporného hodnocení návrhu žadatele interpretace musí obsahovat správný názor a jeho právní odůvodnění. Každá individuální interpretace, i ta, která potvrzuje návrh žadatele, i ta, které zaujímá záporné stanovisko, musí obsahovat poučení o právu odvolání ke správnímu soudu.

Individuální interpretace

Zákon nově stanovuje subjekty oprávněné k podání interpretace. Žádost tak může podat subjekt, který má na vydání interpretace ve své individuální věci zájem. Tím byl rozšířen okruh oprávněných subjektů

¹⁸ „Izba Skarbowa“

¹⁹ „Biuletyn Informacji Publicznej“

Proces vydávání individuálních interpretací je v zákoně upraven odlišně od daňového procesu. Mezi obecné zásady tohoto řízení patří:

- zásada zákonnosti (čl. 120 daňového řádu) – orgány správy daní se řídí právními předpisy.
- zásada důvěryhodnosti orgánů v procesu vedení řízení (čl. 121 § 1 daňového řádu)
- zásada rychlosti a jednoduchosti řízení (čl. 125 daňového řádu)
- zásada veřejnosti řízení (čl. 125 daňového řádu) – řízení je veřejné pouze pro účastníky

V procesu vydávání individuálních interpretací se použijí také některá obecná ustanovení upravující daňové řízení, týkající se mezi jinými vyloučení pracovníků správce daně, určování právní způsobilosti a způsobilosti k právním úkonům, zastupování, doručování, předvolání, nahlížení do spisu a nákladů řízení, atd. Řízení se zahajuje na žádost subjektu, který je zainteresován jejím vydáním. Žádost se může týkat, tak jak je tomu v českém právu, skutečností nastalých nebo očekávaných²⁰. Žádost by měla obsahovat přesné a důsledné vyličení skutečností, nastalých nebo očekávaných, a také vlastní názor (postoj) žadatele v této věci. Na žádosti bez těchto náležitostí nebude brán zřetel a nebudou vyřízeny. V tomto případě je vydáváno usnesení, proti kterému je možno podat stížnost.

Žádost o vydání individuální interpretace je zpoplatněna, a to pevnou částkou 75 zł. Musí být zaplacená do sedmi dnů od podání žádosti a je příjmem státního rozpočtu. Pokud poplatek nebude uhrazen, žádost nebude vyřízená a subjekt nebude ani upozorněn, aby ho uhradil. Správce daně vydá usnesení, proti kterému je možno podat stížnost. Individuální interpretace mají být vydávány bezodkladně, nejpozději do tří měsíců od podání žádosti. Tato lhůta mi připadá, v porovnání se lhůtou šesti měsíců, navrhovanou Ministerstvem financí ČR, jako rozumná, přijatelná pro daňové subjekty a také dostatečná směrem ke správci daně, v případě nutnosti řešení složitějšího problému.

S cílem sjednotit formu žádosti zákon zavazuje ministra, aby vydal nařízení určující vzor žádosti o individuální interpretaci a určuje její obsah. Zákon přiznává ministrovi financí pravomoc ex

²⁰ Art. 14b § 2 ustawy z 16 listopada 2006 r., o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa.

officio měnit již vydanou všeobecnou, ale i individuální interpretaci, a to tehdy, pokud zjistí její nesprávnost hlavně v návaznosti na judikaturu soudů, Ústavního soudu nebo Evropského soudního dvora. V tomto případě je povinen informovat subjekt, kterému byla interpretace vydána. Toto oprávnění je, podle mého názoru, v hrubém rozporu se zásadou právní jistoty a také se zásadou předvídatelnosti postupů správních orgánů. Prezentovaná řešení se odklánějí od udělování individuálním interpretacím právní formy. Budou tak pouze dopisem (informací) orgánu oprávněného k jeho vydání určeným žadateli.

Zásada neškodění

Úprava tohoto institutu je obsažena v ustanovení čl. 14k – 14n novelizovaného Daňového řádu. Pokud se subjekt (žadatel) chová v souladu s individuální interpretací před tím, než je změněna, nebo před doručením daňovému orgánu opisu pravomocného rozhodnutí správního soudu, které ruší interpretaci, a také pokud není brána v potaz při daňovém procesu nemůže být na újmu žadatele. Naproti tomu, co se týče všeobecné interpretace, když se jí subjekt bude řídit, před její změnou nebo pokud bude opomíjena v daňovém procesu, nemůže být na škodu tomu, kdo se jí řídil. Tato ochrana nastává, pokud byla interpretace změněna, zrušena nebo nebyl brán na ni zřetel v daňovém procesu.

„Milczące interpretacje”

V porovnání s předchozím stavem bylo upraveno fungování tzv. „mlčících interpretací“. Pomalost a zdlouhavost činnosti orgánu správy daní nemůže být důvodem pro zbavení žadatele ochrany, kterou mu právo přiznává, a proto byla zavedena *právní fikce*, že dnem, který následuje po dni, ve kterém marně uběhla lhůta pro vydání interpretace, byla vydána interpretace, která je v celém rozsahu potvrzuje správnost stanoviska žadatele.

Závěr

V dnešním světě nejasných a nepřehledných zákonů je nepochybně třeba hledat cesty jak posílit jistotu subjektů práva. Jednou z možností, kterou se vydal jak český, tak polský zákonodárce, je

institut závazného posouzení správcem daně / urzędowe interpretacje. Podle mého názoru to řešení je, ale určitě se nepřikláním k tomu, jaká podoba byla zvolena a jakou cestou směřuje dnes. Další paskvil v právním řádu určitě nepřispěje k přehlednosti právního řádu a už vůbec nebude nástrojem zvýšení právní jistoty daňových subjektů. Troufám tvrdit, že subjekty oprávněné vydávat závazné posouzení nejsou k tomu způsobilé. A to především co se týče odborné způsobilosti pracovníků, jejich počtu na příslušných úřadech, kancelářského vybavení, atd. Může dojít k zahlcení finančních úřadů a tím i mnohem vyšším nákladům na správu daní. A v případě, že rozhodnutí bude nesprávné a následně přezkoumáváno soudem? Navíc soud nebude těmito posudky vázán. Zvýší se tak i počet žalob směřujících do správního soudnictví.

V Polsku po ne zcela pozitivních zkušenostech s tímto institutem došlo k zásadní změně a v porovnání s předchozím stavem, k systémovému řešení regulace problematiky vydávání interpretací. Avšak i zde lze vytknout několik nedostatků. Došlo sice na první pohled k podstatné centralizaci systému, ale z praktického hlediska však může ministr delegovat pravomoc na podřízené orgány a z centralizace se může stát pouze prázdny pojem. Jako pozitivní bych viděl stanovení přesné lhůty pro vydání interpretace.

Na závěr bych chtěl však zdůraznit jednu věc. Snažme se o jasné a přehledné zákony a nebudeme nuceni rozšiřovat právní řád o další zbytečný institut. Za nutnou považuji také větší centralizaci tohoto úseku daňové správy.

Literatura:

- [1] Adámková, P., *Editační povinnost – novodobá jistota pro daňové subjekty*. In Sborník recenzovaných příspěvků mezinárodní konference Zvyšování konkurenceschopnosti aneb Nové výzvy pro rozvoj regionů, států a mezinárodních trhů – sekce 119 Efektivnost právních předpisů pro zvýšení konkurenceschopnosti v ekonomice. Ostrava: Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, 2007. 182 s. ISBN 978-80-248-1553-4
- [2] Kobík, J.: *Správa daní a poplatků s komentářem: komplexní pohled na problémy správy daní*, Olomouc: ANAG, 2007, 799 s., ISBN 9788072633753
- [3] Seidl, R., *Závazné posuzování daňových transakcí (tzv. editační povinnost)*, ze dne 9.3.2006, [citováno 14. března 2008]. Dostupný z: <http://www.mpo.cz>

- [4] Taranda, P.,: *Ještě jednou k možnostem aplikace správního řádu v daňovém řízení.* Poradce, 2006, č.12.
- [5] Vlach, P., Rylová, Z., *Reforma daní z příjmů od roku 2008 : zákon o daních z příjmů, zákon o rezervách* : komentář ke změnám provedeným zákonem č. 261/2007 Sb., srovnávací znění 2007/2008. Ostrava : Sagit, 2007, 256 s. ISBN 9788072086481
- [6] zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- [7] zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- [8] zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů
- [9] zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- [10] zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
- [11] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, Dziennik Ustaw 2005, nr 8 poz. 60.

Kontaktní údaje na autora – email:

Damian Czudek

Student, Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Veveří 70, 611 80 Brno

Email: damian.czudek@gmail.com