



Komora daňových poradců ČR

„Dát šanci těm, kteří chtějí, aby mohli a uměli“



NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD



Ministerstvo financí

Zadržování nesporné části nadměrného odpočtu z pohledu *de lege lata*

Tomáš Hajdušek

Společný seminář
Komory daňových poradců ČR,
Nejvyššího správního soudu a
Ministerstva financí ČR

Rozsudek KS v Praze „AGROBET I“ – 48 Af 21/2016-40 z 4. 10. 2016

„Zadržení i nezpochybňované části nadměrného odpočtu a s tím spojené narušení principu neutrality DPH však pro řádné fungování systému DPH nutné není, naopak jen dále prohlubuje zatížení daňového subjektu v důsledku zadržení odpočtů v rozsahu prověřované části plnění. V řadě případů si prověřovaný daňový subjekt nemusí být schopen opatřit úvěrové financování, které by nahradilo výpadek peněžních toků vyvolaný nevyplacením nadměrného odpočtu, natožpak aby je získal s náklady odpovídajícími úrokům (viz § 254a odst. 3 daňového řádu), jež by mu po skončení prověřování měly být podle české právní úpravy vyplaceny (a jejichž výši je s ohledem na okamžik výplaty navíc nutné diskontovat k okamžiku, v němž daňový subjekt náhradní financování potřebuje).“

Rozsudek KS v Praze „AGROBET I“ – 48 Af 21/2016-40 z 4. 10. 2016

„Zásada proporcionality proto skutečně vyžaduje, aby nadměrný odpočet byl vyplácen i v prověřovaných obdobích, a to v rozsahu jeho nesporné části. Z hlediska směrnice o DPH, resp. unijního práva je přitom nepodstatné, jakým způsobem je tohoto výsledku vnitrostátními prostředky dosaženo. Z doktríny přímého a nepřímého účinku unijního práva pouze plyne, že (v souladu se zásadou proporcionality) má přednost tzv. nepřímý účinek, tj. eurokonformní výklad stávající vnitrostátní právní úpravy. Teprve není-li možné účinku požadovaného unijním právem dosáhnout prostředky vnitrostátního práva, musí orgány členského státu od kolidujících ustanovení vnitrostátního práva odhlédnout a aplikovat přímo ustanovení směrnice.“

Rozsudek KS v Praze „AGROBET I“ – 48 Af 21/2016-40 z 4. 10. 2016

„S ohledem na uvedené je tedy možné povinnost správce daně vydat částečný platební výměr na DPH ve vztahu k té části nadměrného odpočtu, jež není z jeho strany zpochybněna, dovodit již z ustanovení vnitrostátního právního řádu, neboť ten takové interpretaci nebrání, a není tak nutné tentýž závěr dovozovat na základě přímé aplikace směrnice o DPH.“

Rozsudek KS v Praze „AGROBET I“ – 48 Af 21/2016-40 z 4. 10. 2016

„Neexistence lhůty pro vyměření daně však neznamena, že s vyměření daně lze prodlévat libovolně dlouho. Základní zásady správy daní vyžadují, aby správce daně postupoval bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu) a v tomto směru pro konstatování nečinnosti postačí i jen to, že správce daně nevydal rozhodnutí bezodkladně poté, co došlo k shromáždění podkladů potřebných pro rozhodnutí [§ 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu].“

Rozsudek KS v Praze „AGROBET I“ – 48 Af 21/2016-40 z 4. 10. 2016

Závěry:

- zadržování nesporné části nadměrného odpočtu je porušením principu neutrality DPH a zásady proporcionality
- nespornou část nadměrného odpočtu je nutno vyměřit částečným platebním výměrem
- a to bez zbytečných průtahů poté, co předmětná plnění nejsou zpochybňována, resp. přestanou být prověřována

Rozsudek NSS „AGROBET I“ – 6 Afs 264/2016-44 z 11. 5. 2017

„Pokud tedy žalobkyně operuje s tím, že je nutné ji vrátit nadměrný odpočet, protože jinak bude veřejný rozpočet následně zatížen úroky kvůli zadržení tohoto nadměrného odpočtu, nelze s touto argumentací souhlasit, neboť tím předjímá výsledek nalézacího řízení a také nemístně směšuje dvě fáze řízení – řízení o vyměření daně a následný postup v případě zjištění nadměrného odpočtu. Právní úprava nadto počítá s tím, že negativní následky v podobě zadržení nadměrného odpočtu z důvodu déle probíhajícího daňového řízení budou sanovány příslušným úrokem dle ustanovení § 254a daňového řádu. Pokud nápravu těchto negativních následků váže až na výsledek vyměření odpočtu, nelze tomu ničeho vytknout, neboť nelze v průběhu daňového řízení předjímat jeho celkový výsledek či případně s jeho zahájením bez ohledu na výsledek řízení automaticky spojovat nárok na nějaké plnění ze strany státu.“

Rozsudek NSS „AGROBET I“ – 6 Afs 264/2016-44 z 11. 5. 2017

„Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že vnitrostátní úprava v daňovém řádu s ohledem výslovné ustanovení § 262 a zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí vylučuje, aby správce daně vydal částečné rozhodnutí (částečný platební výměr), přičemž na tomto závěru Nejvyšší správní soud neshledává ničeho protiústavního. Opačné závěry krajského soudu v tomto směru nemohou obstát.“

Právní věta:

„Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, neumožňuje správci daně, aby vydal „částečný platební výměr“, resp. platební výměr na část daně.“



Usnesení NSS „AGROBET II“ – 1 Afs 271/2017-56 z 31. 5. 2018

Předběžná otázka SDEU (C-446/18):

„Je 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?“

Usnesení NSS „AGROBET II“ – 1 Afs 271/2017-56 z 31. 5. 2018

„[42] Princip neutrality DPH je však vhodné pojímat, kromě výše uvedených východisek, i ve spojení s efektivní ochranou povinných subjektů, tedy časového aspektu vyplácení odpočtu daně a případné kompenzace jeho zdržování (srov. bod 53 rozsudku ve věci Enel Maritsa Iztok 3 či judikaturu Soudního dvora k zásadě rovnocennosti a efektivity). Subjekt podléhající opatření nesmí být oproti ostatním hospodářským subjektům nedůvodně znevýhodněn (absence kompenzačních opatření) a samotné postavení osoby povinné k dani by nemělo vést k nepřiměřeným zásahům do jeho práva podnikat (výpadky cash flow).“

Usnesení NSS „AGROBET II“ – 1 Afs 271/2017-56 z 31. 5. 2018

„[45] Ve většině daňových systémů, ne-li v každém, lze vypožorovat, že k efektivnímu výběru DPH slouží opatření, která pozdrží vyplacení nadměrného odpočtu daně ještě před jeho vyměřením. Jak bylo uvedeno výše, v členském státě předkládajícího soudu se jedná o daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností.

[46] Opatření členského státu předkládajícího soudu je možno považovat za standardní opatření k předcházení daňovým únikům, která slouží ke správnému stanovení daně a bez nichž by si efektivní správu daní nešlo dobře představit. Některé praktické dopady aplikace těchto opatření však předkládající soud vnímá jako problematické a narušující princip neutrality DPH.“

Usnesení NSS „AGROBET II“ – 1 Afs 271/2017-56 z 31. 5. 2018

„[48] Obecné řešení potvrzené judikaturou Soudního dvora (stanovení přiměřené lhůty a úroků z prodlení) efektivně řeší pouze část problému se zadržením odpočtu daně. Zavedení úroků z prodlení ze zadržovaného daňového odpočtu a stanovení přiměřené lhůty odpovídá kompromisu mezi efektivní ochranou správného stanovení daně a předcházení daňovým únikům (ochranou národních veřejných peněžních fondů) a principem neutrality DPH (ochranou kontrolovaných povinných osob a nastolením rovnosti mezi jednotlivými povinnými osobami). Tato úprava však neřeší okamžitý výpadek cash flow a následky s ním spojené.“

Usnesení NSS „AGROBET II“ – 1 Afs 271/2017-56 z 31. 5. 2018

„[53] Co však již předkládající soud považuje za porušení zásad unijního práva je situace, a v praxi k těmto bohužel dochází, v níž se osoba povinná k dani, často i bez vlastního přičinění, stane součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem, resp. postačí i podezření z účasti. Správce daně musí dané podezření prošetřit, a tak zahájí opatření, kterým zadrží osobě povinné k dani vyplacení odpočtu daně. V aplikační praxi se opatření aplikuje vůči celému zdaňovacímu období; postupně se vyjasňují pochybnosti stran jednotlivých zdanitelných plnění (či se přímo uvede, že vůči některým zdanitelným plněním pochybnosti nevystaly).“

Usnesení NSS „AGROBET II“ – 1 Afs 271/2017-56 z 31. 5. 2018

„Přestože by osoba povinná k dani přímo prokázala nárok na odpočet daně u některého z přijatých zdanitelných plnění (či o oprávněnosti tohoto odpočtu daně vůbec nebylo pochyb), správce daně jí, s ohledem na svázanost opatření se zdaňovacím obdobím a nikoliv určitým zdanitelným plněním, musí zdržet vyplacení odpočtu daně až do prošetření a rozhodnutí o všech zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období. Až tehdy správce daně vyměří daň.

[54] Předkládající soud má za to, že v případě, kdy o daném zdanitelném plnění nejsou pochybnosti, pomine i důvod správního orgánu k zdržování odpočtu daně, a to i přes existenci prvku předvídatelnosti v jednání správce daně.

Usnesení NSS „AGROBET II“ – 1 Afs 271/2017-56 z 31. 5. 2018

„[61] Obecně lze tedy říci, že předkládající soud nezpochybňuje možnost stanovení DPH za určité zdanitelné období. Praktickým důsledkem opačného přístupu by byla nutnost vyměřit daň za každé zdanitelné plnění, což je fakticky neuskutečnitelné. V rámci konstrukce národní úpravy, obzvláště jde-li o úpravu opatření a povinností dle čl. 183 a 273 směrnice o DPH, je však zapotřebí vždy přihlídnout k tomu, že splnění podmínek pro nárok a následné vyplacení odpočtu daně se váže ke konkrétnímu zdanitelnému plnění; nelze jej proto bez dalšího paušálně podmiňovat splněním podmínek u jiných zdanitelných plnění. Pokud jsou splněny podmínky pro vyplacení odpočtu daně ze zdanitelného plnění, je předkládající soud názoru, že odpočet daně nesmí být dále zdržován.“

Nález ÚS „KOVOVÉ PROFILY“ - II. ÚS 819/19 z 22. 2. 2019

„Zadržování nesporné částky nadměrného odpočtu DPH je porušením vlastnického práva“

Právní věta:

„Chybějící zákonný základ pro zásah do vlastnického práva, chráněného článkem 11 Listiny, nelze nahradit konstatováním orgánu veřejné moci, že zákon neposkytuje konkrétní procesní postup, jak se tohoto zásahu do práv nedopustit. 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. “

Nález ÚS „KOVOVÉ PROFILY“ - II. ÚS 819/19 z 22. 2. 2019

Nosné důvody nálezu ÚS:

- povinností správce daně je postupovat předně v souladu se zákonem a pouze na základě zákona, a rovněž v souladu s principem proporcionality minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným (bod 31)
- daňový řád nedává správci daně pravomoc zadržovat nespornou část nadměrného odpočtu odvozenou od těch zdanitelných plnění, která jako nesporná nemohou být předmětem prověřování. (bod 35)
- zadržování nesporné části nadměrného odpočtu nelze obhájit tím, že zákon nestanoví procesní postup pro jeho výplatu (bod 40)

Informace GFŘ ze dne 13. 3. 2019 k nálezu Ústavního soudu

„Dle názoru Generálního finančního ředitelství závěry Ústavního soudu, uvedené v předmětném nálezu, za současného znění právní úpravy nelze obecně aplikovat.

Proto pokud daňový subjekt požádá o vrácení nesporné části nadměrného odpočtu před vyměřením daně z přidané hodnoty jako celku za příslušné zdaňovací období, nelze takovému požadavku vyhovět.

Správce daně nebude v tomto případě nečinný proto, že nevydal částečný platební výměr.“

Odůvodnění stanoviska GFŘ

- nedělitelnost nadměrného odpočtu
- vyměření nadměrného odpočtu ve vztahu k celému zdaňovacímu období
- předmět daňového řízení
- nemožnost vydání částečného platebního výměru
- možnost zahájit daňovou kontrolu před vyměření bez existence důvodných pochybností
- úrok dle § 254a jako kompenzace zadržování nadměrného odpočtu

Vyrozumění OFŘ ze dne 17. 5. 2019 k podnětu na nečinnost

„Odvolací finanční ředitelství sice vnímá závěry Ústavního soudu týkající se zadržování nadměrného odpočtu, nicméně nynější právní úprava dle názoru Odvolacího finančního ředitelství neumožňuje částečně vrátit nespornou část nadměrného odpočtu.“

„Jelikož je odpočet celkový, „nadměrný odpočet“ představuje nedělitelný celek, aniž by bylo možné jej rozdělit na „části“, které se vztahují ke konkrétním plněním.“

„Daňová legislativa neupravuje možnost vydání částečného platebního výměru za zdaňovací období, kdy správce daně nemá legitimní oprávnění k vydání takového rozhodnutí, neboť může konat pouze tak, jak mu ukládá zákon.“



Vyrozumění OFŘ ze dne 17. 5. 2019 k podnětu na nečinnost

„Odvolací finanční ředitelství uzavírá svou argumentaci existencí kompenzace zadržování nadměrného odpočtu, kdy daňový řád kompenzuje daňovému subjektu případné finanční ztráty způsobené situací, kdy správce daně „zadržuje“ nevyměřený daňovým subjektem nárokovaný daňový odpočet déle než 4 měsíce úrokem z daňového odpočtu (ust. § 254a daňového řádu). Tento institut je ex lege kompenzací, jejímž cílem je dodržení daňové neutrality. “

Stanovisko FÚ ze dne 23. 8. 2019 k žalobě na nečinnost

„Žalovanému v daném případě nezbývá, než konstatovat, že orgány finanční správy jsou si vědomy, že zadržování nadměrného odpočtu po dobu daňové kontroly je zásahem do vlastnického práva, nicméně nesouhlasí se závěrem, že pro takový zásah chybí zákonný základ. V této souvislosti odkazuje žalovaný na Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28.11.2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i na zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, které výslovně předpokládají, že nadměrný odpočet DPH bude vyhodnocován vždy za zdaňovací období jako celek.“

Stanovisko FÚ ze dne 23. 8. 2019 k žalobě na nečinnost

„Pokud jde o vyměření nadměrného odpočtu ve vztahu k celému zdaňovacímu období, je zcela nepochybné, že jak Směrnice, tak i vnitrostátní právní úprava chápe nadměrný odpočet jako případný kladný výsledek matematické operace, v rámci které je od splatné daně na výstupu za celé zdaňovací období odečten odpočet daně nikoliv s konkrétními plněními, nýbrž se všemi plněními za dané zdaňovací období jakožto celkem. Ust. § 105 zákona o DPH pak jednoznačně definuje, že vznik vratitelného přeplatku je spojen pouze s vyměřením či doměřením nadměrného odpočtu, a to za celé zdaňovací období.“

„Přes uvedené závěry Ústavního soudu žalovanému nezbývá než konstatovat, že současná právní úprava částečné vrácení nesporné části nadměrného odpočtu neumožňuje.“



MF – důvodová zpráva k návrhu novely d.ř. (ST 580)

„Stávající právní úprava neumožňuje stanovit daň (ani daňový odpočet) pouze částečně. Není tak možné vypořádat se nejdříve s „nespornou“ částí daňového tvrzení a vydat rozhodnutí o dílčím či částečném stanovení daně a následně pokračovat s problematickou částí. To znamená, že v situaci, kdy má správce daně pochybnost pouze o některých skutečnostech uvedených daňovým subjektem v daňovém tvrzení, tedy pochybnost pouze o části daňového odpočtu, který si daňový subjekt v daňovém tvrzení vykázal, vždy dojde k zadržení celého daňového odpočtu, dokud nejsou pochybnosti odstraněny. Takový koncept lze obecně považovat za správný a racionální, neboť jakékoli „drobení“ daňového řízení by v konečném důsledku vyvolalo nežádoucí administrativní, časové i kvalitativní dopady na výsledek celého procesu. Komplikace by nastaly nejen v samotném nalézacím řízení, ale též v rámci opravných a dozorčích prostředků, v kontrolních postupech i v rámci evidence daní.“



Polemika se stanoviskem finanční správy

- Ústavní soud sděluje, že nelze zadržovat nesporně existující nadměrný odpočet pouze proto, že jeho jiná část je předmětem kontroly
- argument, že procesní předpis, kterým je správce daně vázán, to neumožňuje, je z perspektivy Ústavního soudu irelevantní, neboť Ústavní soud posuzuje věc výhradně z pozic ústavněprávních
- pokud existuje hmotné právo, *nota bene* právo ústavní, a není jednoznačně stanoven procesní postup pro jeho uplatnění, nemůže kvůli tomu dojít k popření hmotného práva, ale je nutno hledat cestu, jak tomuto hmotnému právu umožnit, aby se prosadilo
- je tudíž zapovězeno popřít hmotné právo proto, že údajně není procesní cesta, jak jej ochránit

Polemika se stanoviskem finanční správy

- Ústavní soud dospěl závěru, že vzniklá situace – zásah do vlastnického práva – je řešitelná ústavně souladným výkladem podústavního práva
- toto řešení je k dispozici jak správním soudům, tak i správcům daně => vydání částečného platebního výměru
- nejde totiž *a priori* o to, jak má správce daně nespornou část nadměrného odpočtu vyplatit, nýbrž o to, že není oprávněn (nemůže takto svěřenou pravomoc vykonávat) nespornou část nadměrného odpočtu zadržovat
- správce daně má povinnost vykládat a aplikovat jednotlivá ustanovení daňového řádu ústavně konformně a se zřetelem k ústavně zaručeným základním právům v souladu s čl. 4 Listiny základních práv a svobod

Řešení *de lege lata* dle ústavního soudu

„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.“

Závaznost judikatury ÚS pro rozhodování správce daně

Článek 89 odst. 2 ústavy:

„Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby.“

Nález III. ÚS 200/2000 z 14. 10. 2000:

„Výklad ústavněprávních otázek, podaný Ústavním soudem v odůvodnění jeho 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.“

Závaznost judikatury ÚS pro rozhodování správce daně

NSS ze dne 24. 1. 2019, čj. 9 Afs 197/2018-53:

„ [18] ... Vyslovil-li se přitom k určité otázce Ústavní soud, je jeho ústavně konformní výklad právních předpisů pro obecné soudy závazný i ve skutkově a právně obdobných věcech (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44) a není nutné předložit danou věc rozšířenému senátu dle § 17 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 - 54).“

Závaznost judikatury ÚS pro rozhodování správce daně

NSS ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004-44:

„Jestliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Opačný výklad, který by kupř. s odkazem na vázanost soudce zákonem podle čl. 95 odst. 1 Ústavy ČR odmítal respektovat právní názor Ústavního soudu, by představoval logickou chybu, jelikož tato vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující.“

Závaznost judikatury ÚS pro rozhodování správce daně

NSS ze dne 17. 4. 2019, čj. 3 Afs 26/2018-141:

„Obecné soudy jsou povinny nejen podávat ústavně konformní výklad právních předpisů, ale rovněž respektovat závaznou judikaturu Ústavního soudu. Nálezy ústavního soudu působí erga omnes a jejich nerespektování by bylo výrazem jurisdikční libovůle (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 2. 2008, č. j. 6 Ads 62/2003-111).“

Rozhodnutí OFŘ o odvolání z 31. 5. 2017 – DK zahájena bez výzvy 145/2

Povinnost předepsat penále v dodatečném platebním výměru - § 251 d.ř.

Daňový řád: „(3) Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň.“

Rozhodnutí OFŘ: „S ohledem na výše uvedené a judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejména zástupcem daňového subjektu citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33) tak odvolací orgán shledává tuto námitku zástupce daňového subjektu důvodnou, a změnil napadené rozhodnutí tak, že snížil penále z doměřené daně z původní výše 5.886,-- Kč na částku 0,-- Kč.“

Rozhodnutí OFŘ o odvolání z 31. 5. 2017 – DK zahájena bez výzvy 145/2

Výrok rozhodnutí OFŘ o odvolání:

„Napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj č. j. ze dne 8. 9. 2016 se mění tak, že daňovému subjektu se podle zákona o daních z příjmu a v souladu s ust. § 143 a § 147 daňového řádu doměřuje za zdaňovací období roku 2012 daň ve výši 29.430,-- Kč a současně se ukládá zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 0,-- Kč.“

Které ustanovení d.ř. umožňovalo správci daně vyměřit penále ve výši 0 Kč?



Rozhodnutí OFŘ o odvolání z 31. 5. 2017 – DK zahájená bez výzvy 145/2

Vládní návrh novely daňového řádu (ST 580):

§ 87/3: „Dojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.“

DZ: „Skutečnost, že daňový subjekt byl nesprávným postupem správce daně připraven o možnost napravit své pochybení dobrovolně a předejít tak vzniku penále podle § 251 daňového řádu, je kompenzována tím, že bude ze zákona vyloučen vznik povinnosti uhradit penále.“

Závěry autora

- zadržování nesporné části nadměrného odpočtu je porušením vlastnického práva
- nespornou část nadměrného odpočtu je z hlediska *de lege lata* nutno vyměřit „částečným“ platebním výměrem
- Finanční správa je povinna respektovat náleze Ústavního soudu, neboť její argumentace byla tímto nálezem vypořádána
- je proto bezpředmětné reagovat na jednotlivé výtky Finanční správy k nálezu Ústavního soudu, jimiž s nálezem Ústavního soudu polemizuje

Děkuji vám za pozornost.

Tomáš Hajdušek



+420 602 427 342

info@censitio.cz