

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Zhodnocení zavedení institutu nespolehlivého plátce
při eliminaci úniků na dani z přidané hodnoty**

Svatava Lišková

© 2016 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Svatava Lišková

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Zhodnocení institutu nespolehlivého plátce při eliminaci úniků na dani z přidané hodnoty

Název anglicky

Evaluation of Unreliable Tax Payer Implementation in VAT Evasion

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy zhodnotit výsledky implementace institutu nespolehlivého plátce jako nástroje pro eliminaci daňových úniků u daně z přidané hodnoty v České republice.

Metodika

K dosažení stanoveného cíle bude základní metodický postup celé práce vycházet z analýzy, a to zejména z prvotní analýzy dostupných teoretických informací, pramenů, studijních materiálů a projektů. Východiskem pro praktickou část bude analýza konkrétních daňových subjektů, u kterých byl na vybraném pracovišti aplikovaný institut nespolehlivého plátce. Výstupy analýz budou transformovány do návrhů možných změn metodiky správce daně při udělování rozhodnutí o nespolehlivosti plátce.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, daňový únik, nespolehlivý plátce, správce daně, daňový řád, daňový subjekt.

Doporučené zdroje informací

- DRÁBOVÁ, Milena. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, xix, 717 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 9788073576578.
- GALOČÍK, Svatopluk a Otó PAIKERT. DPH 2015: výklad s příklady. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015, 383 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024755007.
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, Lenka. Daňový řád: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2015. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, viii, 206 s. Meritum. ISBN 9788074786952.
- KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013, 1191 s. Daně (ANAG). ISBN 9788072637690.
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1.1.2015. 24. vyd. Praha: Grada, 2015, 272 s. ISBN 9788024755076.
- ŠIROKÝ, Jan. Základy daňové teorie s praktickými příklady. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 126 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0.

Předběžný termín obhajoby

2016/17 ZS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukalová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 10. 10. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 03. 11. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení zavedení institutu nespolehlivého plátce při eliminaci úniků na dani z přidané hodnoty" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 11. listopadu 2016

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Gabriele Kukulové, Ph.D., vedoucí mé diplomové práce, za její odborné vedení, cenné rady a připomínky. Dále bych chtěla poděkovat své kolegyni a kamarádce Ing. Kateřině Kreminové za její expertní konzultace a praktické přínosy. Mé poděkování za podporu a toleranci v průběhu celého studia směřuje v neposlední řadě k mým dětem, které byly, jsou a vždy budou hlavním smyslem jakéhokoliv mého počínání.

Zhodnocení zavedení institutu nespolehlivého plátce při eliminaci úniků na dani z přidané hodnoty

Souhrn

V boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty využívá Finanční správa České republiky různé nástroje a postupy. Za jeden ze stěžejních nástrojů je považován institut nespolehlivého plátce. Předkládaná diplomová práce si klade za cíl zachytit ve všeobecné rovině základní princip fungování institutu nespolehlivého plátce, detekovat jeho nedostatky a navrhnout možná řešení zlepšení jeho využití. Hlavní důraz je přitom kladen na kritické posouzení jednotlivých charakteristik, které vedly správce daně na vybraném pracovišti k vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Závěrečná část práce z celkového pohledu zhodnocuje zavedení tohoto institutu při eliminaci daňových úniků na dani z přidané hodnoty.

Klíčová slova: Finanční správa České republiky, daň z přidané hodnoty, nespolehlivý plátce, daňový únik, ručení, registrace, správce daně, daňový řád, daňový subjekt.

Evaluation of Unreliable Tax Payer Implementation in VAT Evasion

Summary

The Financial Administration of the Czech Republic uses different instruments and procedures in struggle against VAT evasions. The most important instrument used today is the so-called „Institute of Unreliable Tax Payer“. The dissertation is focused on basic principles of the Institute of Unreliable Tax Payer, discovering its deficiencies and making suggestions for improvements. The main emphasis is placed on critical view of each standard of the Institute of Unreliable Tax Payer. Finally the dissertation evaluates the Unreliable Tax Payer implementation in VAT evasion.

Keywords: The Financial Administration of the Czech Republic, tax value added (VAT), unreliable tax payer, VAT evasion, liability, registration, tax administrator, tax law, tax subject.

Obsah

1 Úvod.....	12
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika	14
3 Teoretická východiska	17
3.1 Historické předpoklady	17
3.2 Správa daně z přidané hodnoty v České republice.....	20
3.2.1 Základní pojmy a princip fungování daně z přidané hodnoty	22
3.2.2 Základní nástroje a postupy správce daně dle daňového řádu.....	24
3.2.3 Postupy správce daně dle zákona o dani z přidané hodnoty.....	26
3.3 Přenesení daňové povinnosti.....	26
3.4 Zajišťovací příkaz	28
3.5 Ručení za nezaplacenou daň	29
3.6 Nespolehlivý plátc	31
3.6.1 Vydání rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátc	33
3.6.2 Odvolání proti rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátc	34
3.6.3 Vyloučení odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí	34
3.6.4 Žádost o zrušení rozhodnutí o nespolehlivém plátc	35
3.6.5 Zrušení rozhodnutí o nespolehlivém plátc	35
3.6.6 Zveřejnění informace o nespolehlivém plátc	36
3.7 Zahájení řízení.....	36
3.8 Kritéria nespolehlivosti	37
3.8.1 Vyměření dle pomůcek – kritérium a).....	37
3.8.2 Zajišťovací příkaz – kritérium b).....	38
3.8.3 Kumulativní nedoplatek – kritérium c).....	38
3.8.4 Snížení nadměrného odpočtu – kritérium – d).....	39
3.8.5 Opakované vyměření dle pomůcek – kritérium e).....	40
3.8.6 Nesoučinnost daňového subjektu – kritérium f).....	41
3.8.7 Nepodané daňové tvrzení – kritérium g)	41
3.8.8 Nepravdivé registrační údaje – kritérium h).....	42
3.9 Orgány Finanční správy České republiky	44
4 Analytická část	45
4.1 Registr nespolehlivých plátců	45
4.2 Analýza nespolehlivých plátců – vazba na celkový počet daňových subjektů	49
4.2.1 Analýza nespolehlivých plátců - Česká republika 2013.....	49

4.2.2	Analýza nespolehlivých plátců - Česká republika 2014.....	51
4.2.3	Analýza nespolehlivých plátců - Česká republika 2015.....	55
4.3	Analýza nespolehlivých plátců – vybrané pracoviště	59
4.3.1	Analýza nespolehlivých plátců - FÚ pro Pardubický kraj 2013.....	59
4.3.2	Analýza nespolehlivého plátce - FÚ pro Pardubický kraj 2014.....	60
4.3.3	Analýza nespolehlivých plátců - FÚ pro Pardubický kraj 2015.....	61
5	Výsledky a diskuse	62
5.1	Výsledky z pohledu Finanční správy České republiky	62
5.2	Výsledky z pohledu vybraného pracoviště	66
5.2.1	Důvody nespolehlivosti	67
5.2.2	Fiskální efekt.....	70
6	Závěr.....	73
7	Seznam použitých zdrojů	76
8	Přílohy	82

Seznam obrázků

Obrázek 1: Nové instituty správce daně	26
Obrázek 2: Registr plátců DPH – dálkový přístup	45
Obrázek 3: Nespolehlivý plátce - detail.....	46
Obrázek 4: Nespolehlivý plátce - ANO	47
Obrázek 5: Seznam nespolehlivých plátců - příklad	48
Obrázek 6: Vývoj inkasa DPH.....	63

Seznam tabulek

Tabulka 1: Členské státy EU 2015	18
Tabulka 2: Vydaná rozhodnutí v absolutních a relativních hodnotách 2013	49
Tabulka 3: Vývoj celkového počtu daňových subjektů v letech 2013 - 2014.....	51
Tabulka 4: Vývoj plátců DPH v letech 2013 - 2014.....	52
Tabulka 5: Vydaná rozhodnutí v absolutních a relativních hodnotách 2014	53
Tabulka 6: Vývoj celkového počtu daňových subjektů v letech 2014 – 2015	55
Tabulka 7: Vývoj plátců DPH v letech 2014 - 2015.....	56
Tabulka 8: Vydaná rozhodnutí v absolutních a relativních hodnotách 2015	57
Tabulka 9: NESPPL - FÚ pro Pardubický kraj, 2013.....	59
Tabulka 10: NESPPL - FÚ pro Pardubický kraj, 2014.....	60

Seznam grafů

Graf 1: Struktura daňových příjmů státního rozpočtu 2013 - 2015	21
Graf 2: NESPPL 2013 – absolutní hodnoty.....	50
Graf 3: NESPPL 2013 – relativní hodnoty	51
Graf 4: NESPPL 2014 – absolutní hodnoty.....	54
Graf 5: NESPPL 2014 – relativní hodnoty	54
Graf 6: NESPPL 2015 – absolutní hodnoty.....	58
Graf 7: NESPPL 2015 – relativní hodnoty	58
Graf 8: Vývoj udělených rozhodnutí správce daně o NESPPL v letech 2013 – 2015	62
Graf 9: Počet vydaných rozhodnutí 2013 - 2015	66

Seznam zkratk

- DIČ – daňové identifikační číslo
- DPH – daň z přidané hodnoty
- DŘ / daňový řád - zákon číslo 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- EHS – Evropské hospodářské společenství
- ESUO – Evropské společenství uhlí a oceli
- EU – Evropská unie
- EURATOM – Evropské společenství pro atomovou energii
- FS ČR / správce daně – Finanční správa České republiky
- FÚ – Finanční úřad
- GFŘ – Generální finanční ředitelství
- Informace GFŘ – Informace Generálního finančního ředitelství České republiky k aplikaci § 106a zákona o dani z přidané hodnoty
- JČS – jiný členský stát Evropské unie
- NESPPL / nespolehlivý plátce – ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty
- NKÚ – Nejvyšší kontrolní úřad
- OFŘ – Odvolací finanční ředitelství
- PHM – pohonné hmoty / minerální oleje
- PZP – přijatá zdanitelná plnění
- RPDP – režim přenesení daňové povinnosti
- SFÚ – Specializovaný finanční úřad
- SŘ / správní řád - zákon číslo 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů
- UZP – uskutečněná zdanitelná plnění
- VIES – VAT Information Exchange System
- ZDPH / zákon o dani z přidané hodnoty – zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění

1 Úvod

Po ukončení druhé světové války, která je dodnes chápána jako největší ozbrojený konflikt v dějinách lidstva rozpoutaný mezi evropskými státy, znovu ožila myšlenka ekonomicky a politicky sjednocené Evropy, která by navždy vyloučila opětovné vyvolání podobné agrese, a zajistila tak na evropském území bezpečnost. Sjednocení východní a západní části Evropy však nebylo v této poválečné fázi z politických důvodů reálné. Koncem 40. let 20. století sice vznikaly významné ekonomické a vojensko-politické mezinárodní organizace (Rada Evropy – 1949, NATO – 1949, RVHP – 1949, Organizace Varšavské smlouvy – 1955), avšak s jasnou politickou polarizací.

Historicky se myšlenka evropské integrace objevovala na různých místech, v různých formách a obdobích, avšak k jejímu skutečnému uvedení do praxe došlo až po skončení druhé světové války ve Francii, a to zejména zásluhou francouzského ministra zahraničí Roberta Schumana a jeho asistenta Jeana Moneta; mimo jiné také jako obava Francie z možné remilitarizace Německa. Návrh Schumana a Moneta spočíval ve vytvoření nadstátní organizace, kteréžto by její členské státy odevzdaly některé ze svých pravomocí a zřekly se tím části své svrchovanosti. Tato koncepce však byla zejména Velkou Británií a Švýcarskem označena za zcela nepřijatelnou. Na rozdíl od Belgie, Nizozemska, Lucemburska, Itálie, Německa a Francie, které jako důkaz podpory myšlenky sjednocené Evropy podepsaly v roce 1951 v Paříži smlouvu a založily Evropské společenství uhlí a oceli. V roce 1957 pak podepsaly tyto země v Římě další smlouvy, na základě kterých bylo zřízeno Evropské hospodářské společenství a Evropské společenství pro atomovou energii. I když ve druhé polovině 20. století vznikaly mnohé další ekonomické organizace, právě seskupení výše uvedených, tzv. Evropských společenství, položilo základ dnešní Evropské unii, sdružující aktuálně 28 evropských zemí.

Od počátků evropské integrace zůstává dodnes hlavní myšlenkou Evropské unie zachování politicko-bezpečnostních a ekonomických předpokladů udržitelného rozvoje Evropy, založených na čtyřech základních svobodách, kterými jsou volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu.

Z ekonomického úhlu pohledu musela dnešní sjednocená Evropa od konce druhé světové války z důvodu rozdílnosti finanční a fiskální politiky jednotlivých členských států ujit velmi dlouhou cestu a překonat řadu překážek, zejména v oblasti nepřímých daní.

V poválečném období ekonomického protekcionismu používaly pro nepřímé zdanění evropské země, s výjimkou Francie, kumulativní kaskádový systém daně z obratu, ve kterém daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce, neboť v každém dalším článku tohoto řetězce je zdaňována i ta část hodnoty, která byla zdaněna již v přechodím kroku. Tento princip nesouměřitelných a mnohdy naprosto různorodých daňových systémů však svojí složitostí a rozdílností neumožňoval vzájemné srovnání mezi obchodujícími zeměmi, nebyl schopen zajistit správné vypořádání daně u zboží při přechodu státní hranice, a nezaručoval tak princip daňové neutrality.

Druhá polovina 20. století je charakterizovaná nástupem globalizace a s ní souvisejícím střetem daňových systémů. Ačkoliv si evropské země plně uvědomovaly výše uvedené rozdílnosti ve svých daňových systémech, trvalo období harmonizace nepřímých daní až do roku 1967, kdy byl spolupracujícími evropskými státy závazně přijat po vzoru USA a Francie systém daně z přidané hodnoty, který je na rozdíl od daně z obratu na délce výrobního či distribučního řetězce zcela nezávislý a do státního rozpočtu je odváděna daň na každém stupni výroby či prodeje ve stejné výši. Z tohoto úhlu pohledu lze proto konstatovat, že zavedení daně z přidané hodnoty tržní prostředí, na rozdíl od případného zavedení daně z obratu, nenarušilo, neboť daň z přidané hodnoty je ve svém principu tzv. neutrální daň a tržní mechanismy nenarušuje.

Ruku v ruce se zvyšujícím se objemem mezinárodního obchodu však také dochází, zejména na dani z přidané hodnoty, ke zvyšujícímu se počtu daňových deliktů, což má přímý a negativní dopad na daňové příjmy státních rozpočtů dotčených ekonomik. Nutně proto nabývá na významu mezinárodní spolupráce v daňové oblasti a spolupráce ve společném boji proti daňové kriminalitě. Do této formy spolupráce se aktivně začlenila i Česká republika a v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty mimo jiné využívá s účinností od 1. 1. 2013 nový a v evropském prostředí unikátní institut ukotvený v ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty nazvaný Nespolehlivý plátc, o kterém pojednává předkládaná diplomová práce.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je na základě analýzy relevantních zdrojů zhodnotit úspěšnost zavedení institutu nespolehlivého plátce, který je vnímám jako nástroj k eliminaci daňových úniků na dani z přidané hodnoty, do praxe Finanční správy České republiky a navrhnout možná řešení pro zlepšení jeho využití.

Dílní cíle práce pak spočívají:

- v rozboru počtu vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí z pohledu jednotlivých finančních úřadů České republiky, a to ve vazbě na celkový počet všech daňových subjektů evidovaných v databázích správce daně a ve vazbě na celkový počet plátců registrovaných k dani z přidané hodnoty a
- v posouzení jednotlivých kritérií rizikovosti, které byly podkladem pro vydání rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí na vybraném pracovišti Finančního úřadu pro Pardubický kraj.

2.2 Metodika

Výše uvedeným cílům bude odpovídat struktura celé diplomové práce, která bude rozdělena na dvě hlavní části; na část teoretickou a na část analytickou.

V úvodu teoretické části práce bude pozornost věnována nejprve historickým předpokladům, které zachycují stručný vývoj nepřímého zdaňování v České republice, a to v návaznosti na vývoj daně z přidané hodnoty v evropském prostoru, a které zároveň nastiňují problematiku nespolehlivých plátců daně z přidané hodnoty a detekují oblast daňových úniků.

Dále se bude teoretická část práce zabývat obecnou charakteristikou a základním organizačním uspořádáním Finanční správy České republiky jako celku a její úlohou při správě daní, a to konkrétně při správě daně z přidané hodnoty. V této části diplomové práce budou nejprve vysvětleny základní pojmy a principy fungování daně z přidané hodnoty. Následně zde budou prezentovány nástroje a postupy správce daně uplatňované při vystavování rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, determinované zejména daňovým řádem a zákonem o dani z přidané hodnoty, kterými je celý proces řízen a v jejichž souladu

je v praxi Finanční správy České republiky postupováno. V návaznosti na výše uvedené pak bude nastíněn obecný princip fungování institutu nespolehlivého plátce. Pozornost bude zaměřena i na další nástroje správce daně, které úzce souvisí se zavedením systémového opatření nespolehlivého plátce, jakož i na možné dopady na osoby zúčastněné při správě daní z titulu vydání rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí.

Teoretická východiska diplomové práce budou vycházet z rešerše literárních zdrojů, zákonných předpisů a směrnic, které hovoří o problematice nespolehlivých plátců a daňových úniků na dani z přidané hodnoty a ve všeobecné rovině zaznamenávají vývoj DPH v zemích Evropské unie od konce druhé světové války do současnosti. Bude provedena kompilace relevantních zdrojů. Primárním zdrojem teoretických informací budou zejména Informace GFŘ, zákon o dani z přidané hodnoty, daňový a správní řád (včetně všech jejich novelizací, dodatků, komentářů a důvodových zpráv) a další studijní materiály, pracovní postupy správce daně; zahraniční literatura na téma nespolehlivého plátce zatím nikterak nereaguje. Zdrojem teoretických informací budou v neposlední řadě i osobní zkušenosti autorky práce, získané více než desetiletou praxí ve Finanční správě České republiky.

Teoretická východiska, zpracovaná popisnými metodami, budou sloužit jako podklad pro následnou praktickou část práce, která bude využívat vybrané metody vědecké práce, a to především metodu deskripce, analýzy, syntézy a komparace údajů z dostupných zdrojů. Prezentovaná diplomová práce bude zkoumat data za období kalendářních let 2013, 2014 a 2015 a bude zpracovaná podle právního stavu k 31. 12. 2015.

V analytické části diplomové práce bude za sledované období dle stanoveného cíle prakticky zpracovaná problematika nespolehlivého plátce, a to jak z celkového pohledu Finanční správy České republiky, tak z pohledu vybraného pracoviště Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Při výběru charakteristik pro následnou analýzu bude přihlédnuto zejména k dostupnosti informací a ke skutečnosti, že od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2015 došlo k několika zásadním změnám v uplatňování nástroje nespolehlivého plátce. Základní výběrovou charakteristikou bude celkový počet daňových subjektů, evidovaných v agendách správce daně k rozhodnému dni 31. 12., který bude poměřen s počtem plátců daně z přidané hodnoty evidovaných v agendách správce daně k rozhodnému dni 31. 12. a s počtem rozhodnutí o nespolehlivém plátcí vydaných k tomuto dni. Za jednotlivá sledovaná období roku 2013, 2014 a 2015 pak bude v analytickém software IDEA

zpracovaná databáze plátců DPH a databáze všech nespolehlivých plátců, kterým Finanční správa České republiky udělila rozhodnutí o nespolehlivosti. Takto získaná data budou metodou komparace porovnaná s daty získanými z veřejně přístupného Rejstříku plátců daně z přidané hodnoty.

Nejprve budou analyzovány, srovnávány a hodnoceny počty plátců daně z přidané hodnoty jednotlivých finančních úřadů České republiky, kterým byl rozhodnutím správce daně udělen status nespolehlivého plátce. Výstupem bude informace o úspěšnosti jednotlivých finančních úřadů při vystavování rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi ve sledovaném období dle typu plátce a zpráva o vývoji a meziročním pohybu institutu nespolehlivého plátce na jednotlivých pracovištích, a to jak v absolutním, tak v relativním vyjádření.

V praktické části diplomové práce budou dále podrobena analýze jednotlivá kritéria rizikivosti institutu nespolehlivého plátce u vydaných rozhodnutí; s ohledem na dostupnost informací však budou hodnocena pouze kritéria rizikivosti u rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi, která ve sledovaném období v souladu se zákonem vystavilo vybrané pracoviště Finančního úřadu pro Pardubický kraj.

Závěrečná část práce bude obsahovat celkové zhodnocení institutu nespolehlivého plátce. Na základě získaných poznatků budou navržena doporučení ke zlepšení jeho využívání při eliminaci daňových úniků na DPH, a to s ohledem na fiskální efekt plynoucí ze zavedení tohoto systémového opatření do praxe Finanční správy České republiky.

3 Teoretická východiska

V historickém kontextu souvisí daně velmi úzce s existencí každého státu. Jedním ze základních symbolů svrchovanosti každého státního útvaru je jeho nezávislá daňová politika.

3.1 Historické předpoklady

Společně s povinnými příspěvky na sociální zabezpečení a s veřejným zdravotním pojištěním tvoří daně největší skupinu běžných příjmů každé ekonomiky. Daň lze, například dle Kubátové (2000, s. 13), chápat především jako povinnou, zákonem předem stanovenou a nenávratnou platbu do státního rozpočtu vyjádřenou v peněžních jednotkách, která je neekvivalentní (z platby daně nevyplývají plátcům žádné výhody) a je neúčelová (plátcům není známo, co bude z odvedené daně hrazeno). Jedná se vždy o jednostrannou povinnost plátce (odčerpání části jeho nominálního důchodu) vůči státnímu rozpočtu, a to bez jakéhokoli nároku na plnění ze strany státu vůči plátcům.

Ačkoliv principy Evropské unie, kteréžto je Česká republika od 1. května 2004 členem, daňovou suverenitu jednotlivých států plně respektují, vyžaduje vývoj evropské integrace pro potřeby fungování jednotného trhu od svých aktérů spolupráci v daňové oblasti, a to například formou výměny informací, harmonizace daní a koordinace daňových systémů (Široký, 2007, s. 9). Určitá forma kooperace mezi zakládajícími členskými státy¹ vyplývá již ze zakladatelských smluv Evropských společenství² a vlivem neustálého rozrůstání členské základny Evropské unie se vzájemná forma spolupráce dále rozšiřuje (Peer review, 2016, online), zejména s důrazem na spolupráci v oblasti nepřímých daní³. Přistoupení každé nové země k EU však zahrnuje různý stupeň integračních daňových snah od prosté spolupráce při omezování daňových úniků a zamezení praní špinavých peněz přes precizaci smluv o zamezení dvojího zdanění (Široký, 2007, s. 12).

¹ Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí.

² Pod názvem Evropská společenství označujeme uskupení založená těmito smlouvami:

- Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (18. 4. 1951 – 2002),
- Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (25. 3. 1957),
- Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (25. 3. 1957).

³ Výměna informací v oblasti DPH probíhá prostřednictvím elektronického systému VIES.

Tabulka 1: Členské státy EU 2015

ČLEN EU	ROK PŘISTOUPENÍ		POČET OBYVATEL v milionech	ROZLOHA v km ²
Belgie	1957	zakládající člen	10,8	30 519
Bulharsko	2007		7,3	110 910
Česká republika	2004		10,5	78 866
Dánsko	1973		5,5	43 094
Estonsko	2004		1,3	45 227
Finsko	1995		5,3	338 145
Francie	1957	zakládající člen	64,7	547 030
Chorvatsko	2013		4,3	56 542
Irsko	1973		4,5	70 282
Itálie	1957	zakládající člen	60,4	301 203
Kypr	2004		0,8	9 215
Litva	2004		3,3	65 303
Lotyšsko	2004		2,2	64 589
Lucembursko	1957	zakládající člen	0,5	2 586
Maďarsko	2004		10,0	93 030
Malta	2004		0,4	316
Německo	1957	zakládající člen	81,7	357 021
Nizozemí	1957	zakládající člen	16,4	41 526
Polsko	2004		38,1	312 685
Portugalsko	1986		10,6	92 391
Rakousko	1995		8,4	83 858
Rumunsko	2007		21,5	238 391
Řesko	1981		11,3	131 940
Slovensko	2004		5,4	49 035
Slovinsko	2004		2,0	20 253
Španělsko	1986		46,0	504 782
Švédsko	1995		9,3	449 964
Velká Británie	1973		62,0	244 820
			504,5	4 163 228

Zdroj: Členské státy EU (2016, online), vlastní zpracování

Objektem daňové harmonizace je v dnešní Evropské unii zejména daň z přidané hodnoty, která je základem nepřímého zdanění nejen v české daňové soustavě, ale i ve většině vyspělých států Evropy a světa (Difference between VAT and Service Tax, 2015, online)⁴. Vlastní proces harmonizace této daně je ukotven v závazných Směrnících Rady Evropského společenství, resp. Evropské unie. Dne 11. 4. 1967 byla členskými státy Evropských společenství přijata první z nich, a to Směrnice Rady číslo 67/227/EHS (2016,

⁴ Více než 160 zemí světa používá systém daně z přidané hodnoty.

online), tzv. První směrnice, která zavazovala členské státy, aby k datu 1. 1. 1970 nahradily jejich stávající systém daně z obratu systémem daně z přidané hodnoty. V kompetenci jednotlivých členských zemí zůstaly pouze sazby daně. V následujících letech pak bylo přijato několik dalších směrnic týkajících se harmonizace daně z přidané hodnoty. Tou nejznámější a stěžejní i pro Českou republiku byla Směrnice Rady číslo 77/388/EHS (2016, online), tzv. Šestá směrnice. Rekodifikací Šesté směrnice vznikla nová a současně platná Směrnice Rady číslo 2006/112/ES (2016, online), tzv. „Recast“.

Hlavním příčinou rekodifikace byla dle Baxy (2011, s. 103) snaha zachytit platnou právní úpravu v této oblasti jednotným a strukturovaným způsobem. Z důvodu mnoha ročních změn původního znění z roku 1977 se totiž platná právní úprava stávala stále více nepřehlednou. Dalším důvodem pro novelizaci byla souběžná platnost více směrnic upravujících oblast daně z přidané hodnoty a skutečnost, že do té doby neexistoval žádný právně závazný dokument, ve kterém by byly tyto novely souhrnně uvedeny.

I když v průběhu integrace došlo v rámci harmonizace nepřímých daní k přijetí, doplnění a k přepracování mnoha dalších závazných směrnic (Verdan, 2016, online)⁵, včetně rekodifikace Šesté směrnice, nelze hodnotit tento dlouhotrvající a zatím nedokončený proces jako zcela úspěšný. Je nutné naopak konstatovat, že i přes veškeré úsilí jednotlivých aktérů vedou zatím všechna jednání ve věci daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie stále k poměrně komplikované a nepřehledné situaci. *Ačkoliv totiž v důsledku harmonizace nepřímých daní členské státy Evropské unie na jedné straně procházely a stále procházejí mnohdy velmi složitým procesem začleňování komunitárního práva souvisejícího s daněmi do své národní legislativy, je zde na druhé straně patrná viditelná snaha vlád jednotlivých členských zemí dojednat různé výjimky či přechodná opatření, která by mohla snížit daňové břemeno poplatníků a zachovat národní specifika a daňové tradice* (Široký, 2007, s. 7). *Harmonizovaná DPH v EU je spravovaná osmadvaceti zcela nezávislými daňovými správami. Harmonizovaná daň v takovém prostředí proto ani zdaleka neznamená jednotný postup při jejím výběru* (Hrdinková, 2015, str. 30). A právě tento nekonformní stav plný právní nejistoty může vytvářet prostředí

⁵ Jedná se například o tyto směrnice:

- Směrnice Rady 2008/8/ES – upřesnění místa plnění při poskytnutí služby,
- Směrnice Rady 2010/45/ES – pravidla fakturace,
- Směrnice Rady 2013/42/ES a Směrnice Rady 2013/43/ES – krátkodobé použití RPDP.

svádějící ke zneužití práva a k daňové kriminalitě (Differences between Tax Avoidance and Tax Evasion, 2016, online).

Při aplikaci národního práva ve vztahu k dani z přidané hodnoty je nutno navíc vzít v potaz tu skutečnost, že v každém členském státě Evropské unie, včetně České republiky, platí fakticky dva právní řády; národní právní řád a unijní právní řád. *Směrnice Rady číslo 2006/112/ES však požívá aplikační přednosti před národními právními předpisy, které by byly s touto směrnicí v rozporu. Přímý účinek směrnic tak může mít za následek, že národní finanční úřady nesmějí aplikovat národní právo, které je v rozporu se směrnicí, a místo toho musejí aplikovat přímo směrnici* (Berger, 2010, s. 59 - 60). S Bergerovým konstatováním koresponduje i rozsudek Evropského soudního dvoru ze dne 11. 7. 2002, C-62/00 ve věci Marks & Spencer (2002, online), dle kterého jsou všichni nositelé veřejné moci, tj. správa, soudy a rovněž sami zákonodárci povinni vykládat právo v souladu se směrnicemi EU. Případné nejasnosti jsou pak řešeny Evropským soudním dvorem ve spolupráci s konkrétním soudem daného členského státu při tzv. Řízení o předběžné otázce, jehož výsledkem jsou precedentní rozhodnutí závazná pro všechny členské státy při řešení podobných budoucích sporů (Rosas, Levits, Bot, 2013, s. 378).

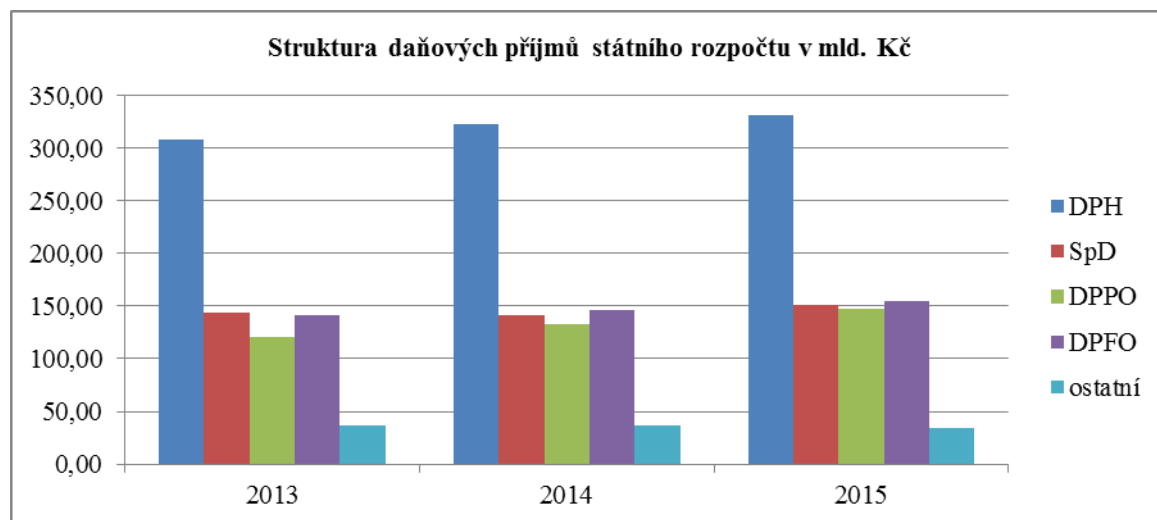
3.2 Správa daně z přidané hodnoty v České republice

Aby splnila Česká republika přístupové podmínky pro svůj vstup do Evropské unie v květnu 2004, přestala k 31. 12. 1992 používat systém daně z obratu a s účinností od 1. 1. 1993 zavedla do svého daňového systému daň z přidané hodnoty, a to zákonem číslo 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Po následném začlenění ČR do Schengenského prostoru v roce 2007 došlo ke zrušení celních hranic mezi Českou republikou a ostatními členskými státy EU, což následně způsobilo zásadní změny ve způsobu uplatňování DPH při vzájemném mezinárodním obchodování. V rámci intrakomunitárního pohybu zboží a služeb v rámci Evropské unie začala Česká republika používat při výběru DPH model nazývaný „reverse-charge“. Po několika novelizacích byl původní výše uvedený zákonný předpis nahrazen dodnes platným zákonem číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Daň z přidané hodnoty je významným zdrojem příjmů státního rozpočtu již od jejího zavedení do daňové soustavy České republiky (Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993 – 2015, 2016, online), a tvoří tak jeden z jeho základních pilířů (Schodek státního

rozpočtu ČR 2015, 2016, online), viz graf číslo 1. Finanční správa České republiky však zároveň na této dani eviduje ročně největší, až několikamiliardové daňové úniky (Daňové podvody na DPH a boj proti nim, 2016, online). *Nejvýznamnější část daňových úniků v oblasti DPH tvoří karuselové podvody, které se za celou dobu existence DPH v EU nepodařilo efektivně likvidovat* (Babiš, 2015, str. 1).

Graf 1: Struktura daňových příjmů státního rozpočtu 2013 - 2015



Zdroj: Ministerstvo financí ČR (2016, online), vlastní zpracování

Při uplatňování **zásady zákonných postupů** ve věci správy DPH, která má absolutní přednost před všemi ostatními zásadami, vychází Finanční správa České republiky především z principů ukotvených v procesně – právních předpisech, konkrétně v daňovém (2009, online) a správním (2004, online) řádu. Tyto základní právní předpisy jasně definují pravidla jednání správce daně a všech osob zúčastněných na správě daní a vymezují jejich práva a povinnosti. Základním hmotně – právním předpisem ve věci DPH, který vychází z principů procesně – právních, je zákon o dani z přidané hodnoty (2004, online).

K zajištění cíle správy daní, kterým je dle ustanovení § 1 odstavce 2 daňového řádu (2016, online) *správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*, využívá správce daně různé způsoby a metody, a to dle povahy řízení. V souladu se zásadou proporcionality *šetří správce daně práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní a při vyžadování plnění jejich povinností používá takové prostředky, které je nejméně zatěžují* (DŘ, § 5 odst. 3; SŘ § 2 odst. 3 a § 6 odst. 2, 2016, online). Jedná se například o postup k odstranění pochybností, daňovou kontrolu, vedení zvláštních

záznamů, zvláštní režimy daně z přidané hodnoty, přenesení daňové povinnosti, vyhledávací činnost, ručení za nezaplacenou daň, zajištění daně, institut nespolehlivého plátce a spoustu dalších nástrojů a interních postupů, které se navzájem prolínají a doplňují a které všechny dohromady slouží k výše uvedenému cíli správy daní a zároveň pomáhají správci daně v boji proti daňovým únikům a k jejich eliminaci. Osoby zúčastněné na správě daní by přitom měly mít, dle **zásady legitimního očekávání**, vždy jistotu, že *při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nebudou vznikat neodůvodněné rozdíly* (DŘ, § 8 odst. 2; SŘ § 2 odst. 4, 2016, online); z totožného nebo obdobného porušení zákona ze strany daňových subjektů a třetích osob budou správcem daně vyvozeny vždy tytéž nebo alespoň přibližně shodné závěry.

3.2.1 Základní pojmy a princip fungování daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je řazena mezi nepřímé daně, která je fakticky hrazena poplatníky (neplátcí), ale je, na rozdíl od daní přímých⁶, odváděna do státního rozpočtu nepřímou, a to prostřednictvím **plátců**. Plátcem daně z přidané hodnoty se dle ustanovení § 6 a následujících ZDPH (2016, online) rozumí *osoba povinná k dani⁷ se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně*.

Každý plátcem je povinen ke všem svým **uskutečněným zdanitelným plněním**, která jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozena (ZDPH, § 2, 2016, online), přiznat ve správné výši daň z přidané hodnoty (tzv. daň na výstupu) a v zákoně stanoveném termínu ji odvést prostřednictvím správce daně do státního rozpočtu (ZDPH, Díl 4, 2016, online). Na druhé straně má každý plátcem DPH právo na uplatnění **nároku na odpočet daně** z přidané hodnoty ze všech svých **přijatých zdanitelných plnění** (tzv. daň na vstupu), která při dodržení ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty (2016, online) použije pro svoji ekonomickou činnost dle ustanovení § 5 odst. 2 téhož zákona. *Daň z přidané hodnoty je vybírána na každém stupni hospodářského řetězce. Za účelem zamezení kumulace daně z přidané hodnoty je v rámci podnikatelského řetězce*

⁶ Mezi přímé daně řadíme zejména daně z příjmů a daň z nemovitých věcí, u kterých lze přesně identifikovat poplatníka.

⁷ Osobou povinnou k dani se dle ustanovení § 5 ZDPH rozumí *fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti*.

umožněn odpočet daně na vstupu, díky němuž dochází ke zproštění od daně z přidané hodnoty uvalené na předcházejícím stupni řetězce. Daň z přidané hodnoty tak pro osoby povinné k dani (zpravidla) nepředstavuje náklad. Toto odpovídá zásadě neutrálního dopadu daně z přidané hodnoty do nákladů, která je jednou z nosných zásad systému daně z přidané hodnoty (Baxa, 2011, s. 469).

Uvedený postup však zcela neplatí při intrakomunitárních dodávkách mezi plátcí DPH v rámci Evropské unie, kde je dodání zboží mezi plátcí v rámci EU považováno za osvobozené zdanitelné plnění s nárokem na odpočet. Dle základního modelu reverse-charge dochází v případě pořízení zboží z JČS ke zdaňování v tuzemsku, neboť na tuzemského plátce (příjemce zdanitelného plnění) byla přenesena povinnost daň uhradit. Tuzemský pořizovatel toto přijaté zdanitelné plnění řádně přizná a zdaní, přičemž mu vzniká nejen povinnost přiznat daň na výstupu (uvede na řádku číslo 3 nebo 4 daňového přiznání k DPH), ale současně ve stejné výši i nárok na odpočet daně na vstupu (uvede na řádku číslo 43 daňového přiznání k DPH). Tímto postupem dochází k vzájemné negaci daně na vstupu a daně na výstupu; režim reverse-charge tak nemá ve svém výsledku žádný dopad a vliv na výši daňové povinnosti tuzemského příjemce zdanitelného plnění. Při dodání tuzemského zboží do JČS je naopak toto uskutečněné zdanitelné plnění pro tuzemského plátce (dodavatele zdanitelného plnění) osvobozeno, neboť povinnost přiznat a zaplatit daň je přenesena na odběratele a příjemce zdanitelného plnění v JČS.

Jak uvádí Berger (2010, s. 119), s odkazem na judikaturu Evropského soudního dvoru ve věci Midland Bank (2016, online), musí při tuzemských i intrakomunitárních dodávkách *mezi přijatými a poskytnutými plněními, s nimiž je spojen nárok na odpočet daně, existovat přímá a bezprostřední vazba, aby u daného přijatého plnění vznikl nárok na odpočet daně ve smyslu článku 167 a násl. Směrnice Rady číslo 2006/112/ES.*

Všechna svá plnění uvede plátce za příslušné zdaňovací období kalendářního měsíce či čtvrtletí na daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém vyčíslí daň, předepsané údaje a další okolnosti rozhodné pro vyměření daně a prostřednictvím správce daně odvede do státního rozpočtu (nebo čerpá ze státního rozpočtu) pouze vyčíslený rozdíl mezi uskutečněným a přijatým zdanitelným plněním. Pokud je daň z UZP vyšší než daň z PZP, je na daňovém přiznání vykázána daňová povinnost - **vlastní daň**, která je *splatná poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání* (DŘ, § 135, 2016, online). V opačném případě, pokud je daň z PZP vyšší než daň z UZP, je na daňovém přiznání

vykázána daňová povinnost - **nadměrný odpočet**, který je plátcí v zákoně stanoveném termínu správcem daně poukázán na jeho uvedený bankovní účet.

3.2.2 Základní nástroje a postupy správce daně dle daňového řádu

Za předpokladu, že je výše uvedený postup správy daně z přidané hodnoty ideálně a všemi aktéry dodržován, je zajištěna neutralita této daně a dochází k jejímu bezpečnému a správnému výběru. Ve skutečnosti je však tento systém výběru DPH velmi zranitelný a je zdrojem nekalých podnikatelských praktik vedoucích k daňovým únikům, které představují pro státní rozpočet každoročně nadměrnou zátěž. V boji proti těmto podvodům proto využívá správce daně celou řadu svých zákonných postupů, nástrojů a metod, kterými se snaží včas tyto delikty detekovat a eliminovat.

Prvním krokem vedoucím k odhalování možných daňových úniků je **vyhledávací činnost** správce daně prováděná na základě ustanovení § 78 daňového řádu (2016, online). Vyhledávací činnost správce daně je prováděna většinou *před zahájením daňového řízení* popřípadě i *v jeho průběhu*. Správce daně přitom aktivně, a to *i bez součinnosti s daňovým subjektem*, vyhledává důkazní prostředky (např. údaje o příjmech a majetkových poměrech daňového subjektu) a možné daňové subjekty podezřelé z daňových úniků. Při této činnosti využívá správce daně interních i externích zdrojů informací, které jsou následně za použití moderních informačních technologií analyzovány a vyhodnoceny a slouží jako podklad pro následnou kontrolní činnost.

Ke standardním postupům správce daně patří dále **místní šetření**, jehož rozsah je specifikován v ustanovení § 80 – 84 daňového řádu (2016, online). V rámci místního šetření (prováděného zejména při vyhledávací činnosti, daňové kontrole nebo postupů k odstranění pochybností) správce daně především *vyhledává potřebné důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a osob zúčastněných na správě daní*.

Za základní a nejčastěji používaný nástroj využívaný správcem daně k ověření správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti údajů uvedených daňovým subjektem na daňovém přiznání k DPH je považován **postup k odstranění pochybností**, jehož právní rámec je vymezen ustanovením § 89 - § 90 daňového řádu (2016, online). Pokud daň z přidané hodnoty není ještě vyměřena či doměřena a *správce daně má konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem*

nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností (DŘ, § 89, odst. 1, 2016, online). Nedošlo – li k odstranění pochybností (DŘ, § 90, odst. 2, 2016, online) a správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (DŘ, § 90, odst. 3, 2016, online). Právní rámec **daňové kontroly** je vymezen § 85 – § 88 daňového řádu (2016, online).

Po ukončení daňového řízení provedeného v rámci výkonu správy daní je daňovému subjektu správcem daně vyměřena nebo doměřena daň, a to na základě dokazování nebo dle pomůcek. Dokazování vede a důkazy hodnotí vždy správce daně, který dbá na to, aby byly všechny důkazy zjištěny a posouzeny dostatečně a správně (DŘ, § 92, § 93, 2016, online). Dle Kobíka (2013, s. 362) se správce daně *musí při dokazování řídit základními zásadami podle § 5 až § 9, přičemž pro dokazování je kromě všudy přítomné zásady zákonnosti dominantní i zásada materiální pravdy podle § 8 odst. 3 a zásada volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1*. Pokud nelze stanovit daň dokazováním, *správce daně stanoví daň dle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem* (DŘ, § 98, 2016, online). Jako pomůcka k vyměření či doměření daně slouží správci daně nejčastěji daňové doklady jiných srovnatelných daňových subjektů tak, aby byla daň stanovena v co možná nejpřesnější výši. Přesto nedochází při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek k jejímu správnému stanovení. *Každá pomůcka totiž slouží více či méně ke kvalifikovanému odhadu správce daně pro stanovení daňového základu* (Kobík, 2013, s. 435).

Celorepublikově je s rozsáhlými daňovými úniky velmi úzce spojeno obchodování s minerálními oleji, investičním zlatem, ocelí nebo dříve také s dodáním stavebních a montážních prací. Tyto praktiky představují či představovaly nezákonné krácení příjmů státního rozpočtu a v konečném důsledku mimo jiné vedou či vedly i k narušení fungování trhu v oblasti předmětné komodity. Vzhledem k rozsahu daňových úniků je proto povinností správce daně řádně a s maximální obezřetností prověřovat ekonomickou činnost každého daňového subjektu, který se obchodováním s výše uvedenými komoditami zabývá a v rámci vyhledávací činnosti tuto aktivitu průběžně monitoroval tak, aby bylo zajištěno, že byl vždy správně stanoven základ daně a daň a že daň byla do státního rozpočtu odvedena ve správné výši. K dosažení tohoto cíle využívá správce daně mj. i ustanovení § 97 odst. 2 daňového řádu, dle kterého může daňovému subjektu uložit povinnost *vést*

kromě evidence stanovené právním předpisem i zvláštní záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně (2016, online). Dle tohoto ustanovení byla Finanční správou České republiky z důvodu narůstajících daňových úniků u subjektů obchodujících s minerálními oleji vybraným obchodním korporacím, jejichž ekonomická, respektive podnikatelská činnost souvisí s PHM, udělena rozhodnutím správce daně povinnost vést **zvláštní záznamy** o všech nakoupených a prodaných, naskladněných a vyskladněných a o všech přepravovaných minerálních olejích.

3.2.3 Postupy správce daně dle zákona o dani z přidané hodnoty

Dále uvedené nástroje, které využívá správce daně k zajištění cíle správy daní a v boji proti daňovým únikům, vycházejí z daňového a správního řádu, ale jsou ukotveny v zákoně o dani z přidané hodnoty jako v *lex specialis*; jedná se zejména o **zvláštní režimy** pro vybrané služby, **režim přenesení daňové povinnosti**, vystavení **zajišťovacího příkazu** nebo **institut ručení**.

Obrázek 1: Nové instituty správce daně



Zdroj: NKÚ. Nové instituty v boji proti daňovým únikům lepší výběr DPH nepřinesly (2016, online)

3.3 Přenesení daňové povinnosti

Z důvodu boje proti daňovým únikům na DPH využila Česká republika možnost danou Směrnicí Rady 2006/112/ES (2006, online) a novelizací zákona o dani z přidané hodnoty zavedla s účinností od 1. 1. 2011 u **tuzemských plnění některých vybraných komodit** specifický režim přenesení daňové povinnosti, tzv. „tuzemský reverse-charge“.

Ve všeobecné rovině lze konstatovat, že principy tuzemského režimu přenesení daňové povinnosti korespondují s principy reverse-charge uplatňovanými při intrakomunitárních dodávkách mezi plátcí DPH v rámci Evropské unie, i když byl zaváděn s jiným cílem, a to zejména jako reakce na určitý typ řetězových a kolotočových daňových podvodů např. ve stavebnictví, při dodávkách použitého materiálu a kovového šrotu, při obchodování s emisními povolenkami apod. Výčet plnění, při jejichž poskytnutí je režim přenesení daňové povinnosti použit, je novelizacemi zákona o dani z přidané hodnoty postupně rozšiřován. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, je v režimu přenesení daňové povinnosti, stejně jako u reverse-charge intrakomunitárních dodávek, přenesena povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu na příjemce zdanitelného plnění; povinnost přiznat a zaplatit daň má odběratel – plátce DPH, pro kterého bylo uvedené zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno, přičemž odběratel toto plnění použil pro svoji ekonomickou činnost dle § 5 ZDPH.

Plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil, je povinen v zákoně stanoveném termínu vystavit daňový doklad se všemi náležitostmi dle § 28 ZDPH. Na dokladu je uvedena i příslušná sazba daně, ale ne její samotné vyčíslení, a dále informace, že se jedná o režim přenesení daňové povinnosti; tudíž že výši DPH je povinen doplnit a přiznat plátce - odběratel, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno. O všech plněních poskytnutých v RPDV vede plátce evidenci⁸, kterou předkládá správci daně. Souhrnný údaj za zdanitelná plnění poskytnutá v režimu přenesení daňové povinnosti pak uvede plátce na řádku číslo 25 daňového přiznání k DPH.

Na druhé straně plátce, který v rámci svých ekonomických činností přijímá plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, musí na daňovém dokladu přijatém od poskytovatele plnění doplnit správnou výši daně, a to bez ohledu na to, jakou sazbu daně uvedl na dokladu jeho vystavitel a poskytovatel plnění. Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění je příjemce tohoto plnění povinen daň přiznat a zaplatit. O všech plněních přijatých v RPDV má plátce povinnost vést evidenci⁹, kterou předkládá správci daně. Souhrnný údaj za zdanitelná plnění přijatá v režimu přenesení daňové povinnosti pak uvede plátce na řádku číslo 10 nebo 11 daňového přiznání k DPH. Plátce, který v rámci

⁸ Kontrolní hlášení s nabytím účinnosti od 1. 1. 2016 povinnost vést a předkládat správci daně výpis z předmětné evidence ruší.

⁹ Kontrolní hlášení s nabytím účinnosti od 1. 1. 2016 povinnost vést a předkládat správci daně výpis z předmětné evidence ruší.

svých ekonomických činností přijímá plnění v režimu přenesení daňové povinnosti má tak na jedné straně povinnost přiznat a zaplatit DPH z tohoto přijatého zdanitelného plnění, na druhé straně je ale oprávněn si při splnění podmínek daných v § 72 a 73 ZDPH uplatnit nárok na odpočet daně z tohoto přijatého zdanitelného plnění. Z uvedeného vyplývá, že tímto postupem dochází k vzájemné negaci daně na vstupu a daně na výstupu; RPDP nemá ve svém výsledku žádný dopad a vliv na výši daňové povinnosti.

Předmětný režim platí pouze pro zdanitelná plnění vybraných komodit uskutečněná a dodaná výhradně mezi plátcí DPH v tuzemsku. RPDP se nepoužije, pokud plátce uskuteční zdanitelné plnění dotčených komodit pro plátce, který toto plnění přijal pro svou soukromou potřebu, popřípadě, pokud bylo plnění uskutečněno pro neplátce. Režim není samozřejmě uplatňován mezi neplátcí.

Je obtížné vyčíslit, o kolik by se daňové úniky snížily zavedením přenosu daňové povinnosti při obchodování s jednotlivými zákonem vyjmenovanými komoditami. Přenos daňové povinnosti jednoznačně zabraňuje kolotočovým podvodům. Problém však je, že reverse-charge zaměřený jen na určité odvětví způsobí přesun daňových podvodů do jiné oblasti. Proto se nabízí řešení situace tzv. všeobecným přenosem daňové povinnosti, který by se uplatňoval na veškeré zboží i služby (Zidková, 2015, str. 17).

3.4 Zajišťovací příkaz

Institut zajišťovacího příkazu patří k dalším významným nástrojům správce daně v boji proti závažným daňovým únikům na dani z přidané hodnoty a velmi úzce souvisí s vystavením jeho rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Právní oporu zajišťovacímu příkazu poskytuje jak v daňový řád (§ 167), tak zákon o dani z přidané hodnoty (§ 103) a byl ukotven i v předchozí právní úpravě zákona číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

K vydání zajišťovacího příkazu přistupuje správce daně vždy velmi obezřetně (neboť si je vědom, že jeho vydání může mít pro daňový subjekt až fatální následky) a pouze ve výjimečných případech, kdy existuje *odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do tří pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet* (DŘ, § 167, odst. 1 a 3, 2016, online). Hrozí-li však nebezpečí z prodlení,

vydá správce daně zajišťovací příkaz dle ustanovení § 103 ZDPH, který je vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu. Pro aplikaci institutu nespolehlivého plátce přitom není podstatné, zda byl zajišťovací příkaz vydán pouze z titulu daňového řádu nebo i dle zákona o dani z přidané hodnoty jako *lex specialis*, ale skutečnost, zda byl či nebyl ve lhůtě stanovené správcem daně **plně uhrazen**.

Rozhodnutí správce daně o vydání zajišťovacího příkazu lze považovat za rozhodnutí *předběžné povahy, neboť jeho podstatou je příkaz daňovému subjektu, aby v předem určené lhůtě složil na účet správce daně v příkazu stanovenou částku* (Lichnovský, 2011, s. 367).

3.5 Ručení za nezaplacenou daň

V souladu s článkem číslo 205 Směrnice Rady číslo 2006/12/ES byl s účinností od 1. 4. 2011 v zákoně o dani z přidané hodnoty nově zaveden další instrument správce daně, který velmi úzce souvisí s vystavením jeho rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, a to **institut ručení** za nezaplacenou DPH (Informace GFŘ k institutu ručení, 2016, online). Institut ručení, který může být uplatněn pouze u tuzemských zdanitelných plnění a uskutečněný mezi plátcí DPH, byl následně rozšířen i o další skutkové podstaty ručení. Aktuálně vymezuje ustanovení § 109 citovaného zákona - **ručení příjemce zdanitelného plnění** všechny podmínky, za kterých *může plátce, který přijme zdanitelné plnění od jiného plátce nebo na takové plnění poskytne úplatu, být ručitelem za daň z přidané hodnoty, jestliže tato daň nebude odvedena plátcem, který zdanitelné plnění uskutečnil* (Galočík, Paikert, 2015, str. 335).

Jedná se o ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění či poskytnutí úplaty za takové plnění tento příjemce **věděl** (tzv. vědomá nedbalost) nebo **vědět měl a mohl** (tzv. nevědomá nedbalost), že daň nebude úmyslně zaplacená, a nebo že plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu za takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo že dojde ke zkrácení daně z přidané hodnoty či vylákání daňové výhody (Fitřková, 2016, online). *Zákon je tak velmi přísný, jelikož postihuje z hlediska trestního i občanského práva i tu nejmírnější formu zavinění. Příjemce zdanitelného plnění je sankcionován i v případě, že postupoval v souladu se zákonem o DPH, neúčastnil se podvodů realizovaných poskytovatelem, ale s ohledem na jeho*

kvalifikaci, zkušenosti a okolnosti případu měl vědět, že může dojít k některé situaci uvedené v § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (Kobík, 2013, s. 469).

Přímou vazbu na ustanovení § 106a ZDPH – nespolehlivý plátcce má konkrétně ustanovení § 109 odst. 3 téhož zákona, dle kterého *příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (2016, online).* Informace o případné nespolehlivosti obchodního partnera jsou k dispozici na veřejně přístupných internetových stránkách daňového portálu tak, jak názorně zachycuje obrázek číslo 2 a 3, čímž je splněna uvedená zákonná podmínka zveřejnění. Pokud tedy obchoduje tzv. „spolehlivý plátcce“ s nespolehlivým plátcem a ke dni uskutečnění zdanitelného plnění je informace o nespolehlivosti plátcce zákonným způsobem zveřejněna v Rejstříku plátců DPH, ručí příjemce zdanitelného plnění („spolehlivý plátcce“) za nezaplacenou daň z tohoto plnění a ocitá se v postavení ručitele.

Pokud nebyla daň z přidané hodnoty nespolehlivým plátcem uhrazena, ačkoliv k tomu byl správcem daně vyzván, je příjemce zdanitelného plnění, který je v postavení ručitele (ve vazbě na ustanovení § 109 ZDPH a ve vazbě na ustanovení § 171 a 172 DŘ) povinen uhradit nezaplacenou daň, a to za předpokladu, že mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň a současně jej vyzve k její úhradě. S ohledem na výše uvedené by však měl správce daně vyzvat příjemce zdanitelného plnění k zaplacení až poté, kdy byla nezaplacená daň po poskytovateli plnění bezvýsledně vymáhána daňovou exekucí nebo prostřednictvím soudu, soudního exekutora či formou insolvenčního řízení. Výzvu k zaplacení dlužné částky lze vystavit ručiteli bez vymáhání na poskytovateli zdanitelného plnění pouze v případě, kdy je zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné a v případě, že bylo proti nespolehlivému plátcce zahájeno insolvenční řízení (Fitřková, 2016, online).

Novela zákona o dani z přidané hodnoty účinná od 1. 1. 2013 však dle Rambouska (2016, online) nevzala v úvahu, že v praxi jsou často poskytovány zálohy, ze kterých si příjemce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. V situaci, kdy příjemce zdanitelného plnění poskytuje zálohy a průběžně si kontroluje, zda jeho dodavatel není v seznamu nespolehlivých plátců, může být totiž ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nemile překvapen, když zjistí, že jeho dodavatel je zapsán do seznamu nespolehlivých

plátců, neboť tím se tento příjemce dle dikce zákona stává ručitelem i za daň z přidané hodnoty uplatněnou z poskytnutých záloh. Jestliže dle ustanovení § 109 odst. 3 ZDPH příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem, pak toto ustanovení podle Rambouska (2016, online) zároveň vylučuje, že by měl příjemce zdanitelného plnění ručit za daň i v době, kdy informaci o nespolehlivosti plátce nemohl mít. Proto nelze po příjemci zdanitelného plnění požadovat ručení za nárokovou daň před datem, než byl jeho dodavatel uveřejněn v seznamu nespolehlivých plátců.

Pokud má příjemce zdanitelného plnění (odběratel a tzv. „spolehlivý plátc“⁴) v případě pochybností o poskytovateli zdanitelného plnění (dodavateli a nespolehlivém plátc⁵) obavu o úhradu daně z přidané hodnoty ze strany nespolehlivého plátce, může se tento odběratel v okamžiku nestandardních obchodních transakcí vyhnout právní nejistotě a může vždy využít tzv. zvláštní způsob zajištění daně uvedený v ustanovení § 109a ZDPH. V takovém případě pak částku, odpovídající výši daně z přidané hodnoty za přijaté zdanitelné plnění odběratel dobrovolně poukáže ne dodavateli plnění, ale přímo na účet jeho místně příslušného správce daně, aniž by jím byl vyzván jako ručitel. Z pohledu správce daně tímto krokem „spolehlivý plátc“ významným způsobem minimalizuje možnost vlastní účasti na případném daňovém podvodu. Finanční správa České republiky si klade za cíl vytvořit takové prostředí, ve kterém by poctiví plátc⁶ znění ustanovení § 109a ZDPH považovali za svou ochranu.

3.6 Nespolehlivý plátc

Ustanovení § 106a - Nespolehlivý plátc bylo aplikováno do daňové praxe FS ČR zákonem číslo 502/2012 Sb., kterým se mění zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to s účinností od 1. 1. 2013. Dle Důvodové zprávy (2016, online) k tomuto zákonu je zavedení institutu nespolehlivého plátce *jedním z dalších navrhovaných opatření, které by mělo efektivně potlačit a zabránit rozšíření možnosti podvodných aktivit. Využíváním tohoto nástroje se správce daně snaží postihnout zejména ty plátc, kteří závažně a opakovaně porušují své povinnosti na DPH, dlouhodobě parazitují na systému, daň neodvedou, ale přitom ji chtějí neoprávněně ze státní kasy odčerpát. Oproti poctivým podnikatelům tak získávají značnou konkurenční cenovou výhodu, čímž deformují zdravé*

tržní prostředí (Finanční správa zpřísňuje podmínky pro aplikaci institutu nespolehlivého plátce, 2016, online).

Podle původní právní úpravy zákona o dani z přidané hodnoty bylo možné neplnění povinností plátce daně sankcionovat pouze zrušením jeho registrace k této dani z moci úřední. Pro případy, kdy plátcovství vznikalo ex lege, bylo však zapotřebí zvolit jinou sankci. A tou je právě institut nespolehlivého plátce, který umožní identifikovat takové plátce daně z přidané hodnoty, kteří jsou rizikováni, kteří zneužívají systém DPH a u kterých zároveň správce daně nemůže z moci úřední zrušit jeho registraci k této dani. Proto i nespolehlivý plátce zůstává stále plátcem daně z přidané hodnoty s možností vykonávat svoji ekonomickou činnost, avšak s určitými restrikcemi (Důvodová zpráva, 2016, online).

Sankční povahu institutu nespolehlivého plátce lze spatřovat již v samotném označení plátce za nespolehlivého; tato skutečnost je zveřejněna ve veřejně přístupném Registru plátců DPH. *Stane-li se plátce, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, nespolehlivým plátcem, je od následujícího kalendářního čtvrtletí po tom, kdy se stal nespolehlivým plátcem, jeho zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc* (ZDPH, § 99a odst. 4, 2016, online); také zdaňovací období kalendářní měsíc může být pro mnohé plátce určitým omezením. V přímé návaznosti na rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi je pak uplatňován správcem daně institut ručení neboť ten, který přijímá zdanitelné plnění od nespolehlivého plátce, ručí ex lege za nezaplacenou daň z tohoto plnění.

S postupným vývojem institutu nespolehlivého plátce byly k datu 1. 1. 2014, 1. 10. 2014 a 1. 1. 2015 některé podmínky ustanovení § 106a doplněny a upraveny a lze konstatovat, že Finanční správa České republiky (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, 2016, online) společně s částí odborné veřejnosti a daňových poradců považuje institut nespolehlivého plátce v kombinaci s ručením příjemce zdanitelného plnění za *efektivní nástroj správce daně v boji proti únikům v oblasti DPH* (Galočík, Paikert, 2015, str. 323), a to i přes názor některých oponentů (Ledvinková, 2015, str. 319), kteří sice vnímají, že se jedná o *další nástroj v boji proti daňovým únikům, ale bohužel opět k tíži plátců daně, kteří se mají postarat o výběr daní tam, kde to daňová správa nedokáže*.

3.6.1 Vydání rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí

Dle ustanovení § 106a odst. 1 ZDPH, který upravuje situace, za kterých se plátce stane nespolehlivým, se na základě rozhodnutí správce daně může stát plátce nespolehlivým, *poruší-li závažným způsobem své daňové povinnosti vztahující se ke správě daně* (ZDPH, § 106a odst. 1, 2016, online). Je třeba zdůraznit, že za závažné porušení se považuje pouze **účelové ohrožení** veřejného zájmu na řádném výběru daní a **cílené zneužití** postavení plátce. Institut nespolehlivého plátce je určen výlučně k boji proti nekalým praktikám některých plátců, kteří se cíleně vyhýbají řádnému podávání svých daňových přiznání, nehradí si své daňové povinnosti řádně a včas nebo umožňují čerpat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty svému odběrateli či jinému plátcí DPH v řetězci plátců s cílem získat nebo umožnit získání neoprávněné výhody krácení daně.

V žádném případě není záměrem zákonodárce postihnout označením nespolehlivosti ty plátce, kteří se dopustili pouze neúmyslného pochybení či formálního porušení povinností stanovených předmětným zákonem. Proto také správce daně při vydávání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí vždy zvažuje míru závažnosti konkrétního porušení, bere v úvahu všechny okolnosti hodné zvláštního zřetele, posuzuje jednotlivá pochybení plátců individuálně a hodnotí každé porušení jejich daňových povinností *s ohledem na osobu plátce, jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem a všechny objektivní důvody a věcné souvislosti, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce* (Galočík, Paikert, 2015, str. 324). Záměrem správy daní není vydávat rozhodnutí o nespolehlivosti takovému plátcí, na kterého tento institut fakticky necílí.

Vydání rozhodnutí o nespolehlivosti plátce předcházelo dle původní právní úpravy a metodických pokynů šetření, zda existuje možnost zrušit plátcí registraci k dani z přidané hodnoty z moci úřední. Pokud tato možnost existovala (tzn., že plátce za dobu dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřekročil stanovený obrat pro účely DPH ve výši 1 000 000 Kč), přistupoval k ní správce daně vždy jako k primární možnosti. I při stávajícím legislativním stavu, v případě, že tomu nebrání podmínky uvedené v ustanovení § 106 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, může správce daně, namísto vydání rozhodnutí o nespolehlivosti plátce, přistoupit ke zrušení jeho registrace k dani z přidané hodnoty z moci úřední. Na základě dosavadní praxe správce daně a jeho poznatků s tříletým používáním tohoto nástroje je však žádoucí institut nespolehlivého

plátce upřednostnit před možností zrušení registrace plátce k dani z přidané hodnoty z moci úřední.

Institut nespolehlivého plátce je tak chápán jako *alternativní postih ke zrušení registrace u plátců, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti v oblasti DPH, ale kterým z důvodu jejich obratu převyšujícím 1 000 000 Kč za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců nelze zrušit registraci k DPH. Tito plátcí zůstanou plátcí daně, ale jsou označeni jako nespolehliví plátcí. Kromě samotného zveřejnění faktu, že daný subjekt je nespolehlivým, je sankčním důsledkem povinné měsíční zdaňovací období a skutečnost, že osoba, která přijímá zdanitelná plnění od nespolehlivého plátce, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění* (Drábová, 2011, str. 768).

3.6.2 Odvolání proti rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí

Ustanovení § 106a odst. 2 ZDPH je lex specialis vůči ustanovení § 109 odst. 4 DŘ, který obecně pro podání odvolání přiznává lhůtu *30 dnů ode dne doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje* (2016, online). Ve věci odvolání dle § 106a odst. 1 ZDPH však byla zvolena zákonodárcem poloviční lhůta 15 dní, *aby se co nejdříve postavilo na jisto, zda ten či onen plátce závažným způsobem porušil své povinnosti* (Důvodová zpráva, 2016, online). Proti rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí tedy odvolání podat lze, ale pouze ve lhůtě patnácti dnů ode dne doručení předmětného rozhodnutí. Jelikož má podané odvolání odkladný účinek, stává se plátce nespolehlivým až dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí (§ 106a odst. 2 ZDPH jako lex specialis vůči ustanovení § 109 odst. 5 DŘ, který obecně nepřiznává odvolání odkladný účinek).

3.6.3 Vyloučení odkladného účinku odvolání proti rozhodnutí

Za určitých okolností se však odkladný účinek odvolání podle § 106a odst. 2 ZDPH jeví jako neefektivní a *z důvodů hodných zvláštního zřetele může správce daně odkladný účinek vyloučit* (ZDPH, § 106a odst. 3, 2016, online). Je tomu tak ve zcela výjimečných a odůvodněných případech, kdy se plátce významně podílí na ohrožení veřejného zájmu řádného výběru daně a existuje reálná obava správce daně z možnosti vzniku závažných daňových úniků. V takových případech se může rozhodnutí o nespolehlivosti plátce stát vykonatelným již jeho doručením. *V určitých situacích se odkladný účinek odvolání nejeví jako efektivní. Tak je tomu zejména v případě hrozby významných daňových úniků, kdy existuje silný veřejný zájem na rychlém nabytí právní moci rozhodnutí, kterým daná*

osoba získává status nespolehlivého plátce (Důvodová zpráva, 2016, online). Takovou výjimečnou situaci může být například vydání zajišťovacího příkazu dle ustanovení § 103 ZDPH, v důsledku čehož se plátce stává nespolehlivým již okamžikem doručení rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí.

3.6.4 Žádost o zrušení rozhodnutí o nespolehlivém plátcí

Dle ustanovení § 106a odst. 4 (2016, online) může plátce daně požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem; žádost může podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, že je nespolehlivým plátcem, nebo po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně zamítl žádost o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem.

V zásadě platí, že plátce daně, který se na základě rozhodnutí správce daně stal nespolehlivým, může podat k místně příslušnému správci daně žádost o vydání rozhodnutí, že již nespolehlivým plátcem není. Označení nespolehlivosti se může plátce zbavit pouze na základě **žádosti** podané ke správci daně. Tuto žádost však může podat poprvé nejdříve po uplynutí jednoho roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem dle jednotlivých kritérií uvedených dále v bodech a) - h) vztahující se k ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud nespolehlivý plátce sám nepožádá správce daně o rušení jeho nespolehlivosti, správce daně nezkoumá ex offio, zda tento nespolehlivý plátce činí kroky ke zrušení své nespolehlivosti a zda důvody pro jeho označení za nespolehlivého již pominuly.

3.6.5 Zrušení rozhodnutí o nespolehlivém plátcí

Na základě žádosti nespolehlivého plátce je správce daně oprávněn rozhodnout, že plátce již *není nespolehlivým plátcem, pokud plátce po dobu 1 roku závažným způsobem neporušuje své povinnosti vztahující se ke správě daně* (ZDPH, § 106a odst. 5, 2016, online).

Pokud nespolehlivý plátce po dobu jednoho roku **závažným způsobem neporušil** své povinnosti vztahující se ke správě daně, respektive nenaplnil žádnou ze skutečností uvedených v předmětných kritériích a) – h) vztahujících se k ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty, správce daně vyhovějí této žádosti a je povinen rozhodnout, že tento plátce již není nespolehlivým. Pokud však nedošlo k odstranění důvodů, pro které se plátce stal nespolehlivým, vystaví správce daně zamítavé rozhodnutí k této žádosti

s odůvodněním, pro které neshledal plátce spolehlivým. Plátce pak může podat novou žádost o zrušení jeho nespolehlivosti, avšak ne dříve než jeden rok po nabytí právní moci rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vydání rozhodnutí o tom, že již není nespolehlivým.

3.6.6 Zveřejnění informace o nespolehlivém plátcí

Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že plátce je / není nespolehlivým plátcem (ZDPH, § 106a odst. 6, 2016, online).

Zveřejnění informace o nespolehlivosti plátce je řešeno prostřednictvím veřejně přístupného Rejstříků plátců daně z přidané hodnoty tak, jak názorně zachycuje obrázek číslo 2 a 3. V případě, že se stal plátce nespolehlivým, a to na základě rozhodnutí správce daně, které mělo odkladný účinek, je informace o skutečnosti, že je plátce nespolehlivým, zveřejněna v tomto rejstříku vždy až po nabytí právní moci předmětného rozhodnutí. Pokud je ale plátce označen za nespolehlivého na základě rozhodnutí správce daně, které vylučuje odkladný účinek, stává se plátce nespolehlivým již ode dne doručení tohoto rozhodnutí a tím okamžikem je tato informace také zveřejněna.

V Rejstříku plátců daně z přidané hodnoty je samozřejmě zveřejněna také skutečnost, že plátce již přestal být nespolehlivým. Tato informace je v Rejstříku zveřejněna ke dni odeslání rozhodnutí správce daně a k tomuto okamžiku přestává být plátce nespolehlivým.

3.7 Zahájení řízení

V souladu s § 91 daňového řádu zahájí správce daně řízení vedoucí k vystavení rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, pokud tento plátce závažným způsobem porušil své povinnosti hmotně – právního charakteru vztahující se k zákonu o dani z přidané hodnoty a své povinnosti procesního charakteru vztahující se k daňovému řádu. Řízení vedoucí k vystavení rozhodnutí o nespolehlivém plátcí je po novelizaci ustanovení § 91 DŘ, které nabylo účinnosti k datu 1. 1. 2015, správce daně oprávněn zahájit i bez vědomí plátce. Rozhodnutí o tom, že se plátce stává nespolehlivým plátcem, vydává správce daně na základě detailního a objektivního posouzení porušení konkrétních povinností. V odůvodnění tohoto rozhodnutí, kterému je ze strany správce daně věnována maximální pozornost, je řádně, podrobně a přezkoumatelným způsobem popsáno a uvedeno proč a jak je v daném případě naplněný konkrétní důvod hodný zvláštního zřetele a v čem jsou spatřovány zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o nespolehlivosti plátce.

3.8 Kritéria nespolehlivosti

Specifikace závažných porušení povinností plátce vztahujících se k ustanovení § 106a zákona o dani z přidané hodnoty je podrobně popsána a vysvětlená primárně v Důvodové zprávě k zákonu číslo 502/2012 (2016, online) a v Informacích GFŘ (2016, online), dále v tiskových zprávách Finanční správy České republiky, v interních metodických postupech správce daně a v mnoha komentářích k daňovému řádu a k zákonu o dani z přidané hodnoty. Dle těchto zdrojů se za závažná porušení plnění povinností plátce daně pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce považují situace uvedené v následujících kritériích.

3.8.1 Vyměření dle pomůcek – kritérium a)

*Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek vyměření daně podle pomůcek, anebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech platebním výměrem vyměřena nebo doměřena daň z přidané hodnoty v minimální výši **500 000 Kč**. Do výše minimální částky se nezahrnuje případné příslušenství daně (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, 2016, online).*

Jak je již v textu uvedeno výše, pokud nelze stanovit daň dokazováním, stanoví ji správce daně shodně s ustanovením § 98 DŘ dle pomůcek. Jedná se například o situaci, kdy plátce nepodává svá daňová přiznání a na výzvu správce daně k jejich podání plátce nereaguje. Zde je na místě poznamenat, že pro aplikaci tohoto bodu nespolehlivosti není možné hodnoty za jednotlivá zdaňovací období sčítat; hodnota daně vyměřená či doměřená dle pomůcek ve výši **500 000 Kč** se vztahuje vždy pouze k jednomu zdaňovacímu období, z čehož lze oprávněně dovozovat, že předmětné opatření skutečně nemíří proti těm plátcům, kteří se dopustili pouze neúmyslného pochybení.

Předmětný důvod nespolehlivosti vešel v účinnost od 1. 1. 2013, proto lze při rozhodování o nespolehlivosti z důvodů uvedených v kritériu a) přihlížet pouze k porušení plnění těch povinností, které nastaly v řízeních, zahájených po tomto datu. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí může být vydáno až po nabytí právní moci platebního výměru na předmětnou daň stanovenou dle pomůcek; nespolehlivým se plátce stane až dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Pokud plátce po dobu jednoho roku

závažným způsobem neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daní uvedené v kritériu a), správce daně vyhoví jeho podané žádosti a rozhodne, že tento plátce již není nespolehlivým. Ovšem za předpokladu, že zároveň nebyla porušena jiná kritéria nespolehlivosti (Galočík, Paikert, 2015, str. 323).

3.8.2 Zajišťovací příkaz – kritérium b)

*Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce **zajišťovací příkaz**, který nebyl ve lhůtě uhrazen (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, 2016, online).*

Předmětný důvod nespolehlivosti vešel v účinnost od 1. 1. 2013, proto lze při rozhodování o nespolehlivosti z důvodů uvedených v kritériu b) přihlížet pouze k zajišťovacím příkazům vydaným po tomto datu. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí může být vydáno až po nabytí právní moci zajišťovacího příkazu, který plátce ve stanovené lhůtě neuhradil; nespolehlivým se plátce stane až dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. V případě, že byl zajišťovací příkaz vydán dle § 103 ZDPH se však rozhodnutí stává vykonatelným okamžikem jeho doručení, v důsledku čehož se plátce stává tímto okamžikem nespolehlivým (Galočík, Paikert, 2015, str. 323).

Ačkoliv ve všeobecné rovině platí, že nespolehlivý plátce má možnost podat k místně příslušnému správci daně žádost o zrušení jeho nespolehlivosti, existence vydaného a zcela neuhrazeného zajišťovacího příkazu tuto možnost prakticky vylučuje, a to ani v případě, že částka uvedená v zajišťovacím příkazu byla vymožena v rámci daňové exekuce.

3.8.3 Kumulativní nedoplatek – kritérium c)

*Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován **kumulativní nedoplatek** na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně **10 000 000 Kč**, resp. **500 000 Kč** bez příslušenství daně, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, 2016, online).*

Předmětný důvod nespolehlivosti vešel v účinnost od 1. 1. 2013 s uvedeným kumulativním nedoplatkem ve výši 10 000 000 Kč. K datu 1. 10. 2014 došlo

k legislativním úpravám zakotvených v Dodatku číslo 2 Informace GFŘ, dle kterých se za ohrožení veřejného zájmu považuje kumulativní nedoplatek ve výši 500 000 Kč. V případě daňových povinností vyměřených nebo doměřených v období od 1. 1. 2013 do 1. 10. 2014 se proto výše kumulativního nedoplatku pro účely rozhodování o nespolehlivém plátcí posuzuje podle původního znění Informace GFŘ (tj. 10 000 000 Kč). Po tomto datu posuzuje správce daně výši kumulativního nedoplatku dle Dodatku číslo 2 Informace GFŘ (tj. 500 000 Kč), přičemž není rozhodující, za jaké zdaňovací období povinnost vznikla.

Institut nespolehlivého plátce nemíří proti těm, kteří se dopustili pouze neúmyslného pochybení. Proto správce daně jak při vydávání tak při rušení nespolehlivosti plátce uděleného z důvodů uvedených v kritériu c) vždy zváží míru závažnosti konkrétního porušení, a to s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s ním. Plátce daně, který se na základě rozhodnutí správce daně stal nespolehlivým z důvodů uvedených v kritériu c), může podat k místně příslušnému správci daně žádost o vydání rozhodnutí, že již nespolehlivým plátcem není. Pokud plátce v době vydání této žádosti neměl u správce daně nedoplatek vyšší než 10 000 000 Kč, resp. 500 000 Kč, a nebyla zároveň porušena ani jiná kritéria nespolehlivosti, může se stát tento plátce opět spolehlivým (Galočík, Paikert, 2015, str. 324).

3.8.4 Snížení nadměrného odpočtu – kritérium – d)

*Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek neuznání plátcem uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření nebo doměření daně jinak, než plátce deklaroval v podaném řádném nebo dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech **snížen** plátcem uplatněný odpočet daně minimálně o **500 000 Kč** a související vyměřená nebo doměřená daň **není zcela uhrazena** v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, 2016, online).*

Tento bod představuje postup správce daně v boji proti **cílenému** zneužívání práva při podvodném uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. I při vydávání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí z důvodů uvedených v kritériu d) však posuzuje správce daně chování každého plátce zcela individuálně. Správce daně zkoumá, zda jsou **skutečně**

naplněny výše uvedené podmínky a z chování plátce je patrný **úmysl** ohrožení veřejného zájmu. Neboť cílem správy daní není vydávat rozhodnutí o nespolehlivosti takovému plátcí, kterému sice nebylo uznáno uplatnění nároku na nadměrný odpočet v částce vyšší než 500 000 Kč, avšak na kterého tento institut fakticky necílí (Důvodová zpráva, 2016, online).

Předmětný důvod nespolehlivosti vešel v účinnost od 1. 1. 2014, proto lze při rozhodování o nespolehlivosti z důvodů uvedených v kritériu d) přihlížet pouze k porušení plnění těch povinností, které nastaly v řízeních, zahájených po tomto datu. Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí může být vydáno až po nabytí právní moci platebního výměru; nespolehlivým se plátce stane až dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Nespolehlivý plátce má možnost podat k místně příslušnému správci daně žádost o zrušení jeho nespolehlivosti, avšak existence neuhrazeného platebního výměru tuto možnost prakticky vylučuje.

3.8.5 Opakované vyměření dle pomůcek – kritérium e)

*Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo **opakovaně** za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně **podle pomůcek** oproti poslední známé dani. Toto ustanovení přímo navazuje na kritéria uvedená v bodě a) a rozšiřují ho o podmínku opakovanosti. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích období (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, 2016, online).*

Předmětný důvod nespolehlivosti vešel v účinnost od 1. 10. 2014. Při rozhodování o nespolehlivosti plátce z důvodů uvedených v kritériu e) přihlíží správce daně k porušení plnění těch povinností, které nastaly v řízeních, zahájených po datu 1. 1. 2013 a kde rozhodnutí o stanovení daně bylo vydáno po datu 1. 10. 2014.

Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí může být vydáno až po nabytí právní moci platebního výměru na předmětnou daň stanovenou dle pomůcek; nespolehlivým se plátce stane až dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Na základě podané žádosti se tento plátce může opět stát spolehlivým, pokud mu v době po 1. 10. 2014 nebyla vyměřena nebo doměřena daň z přidané hodnoty dle pomůcek, a to za dvě zdaňovací období v rámci šesti po sobě jdoucích. V tom případě správce daně vyhoví podané žádosti a rozhodne, že tento

plátce již není nespolehlivým; ovšem za předpokladu, že zároveň nebyla porušena jiná kritéria nespolehlivosti.

3.8.6 Nesoučinnost daňového subjektu – kritérium f)

*Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce neposkytuje požadovanou **součinnost**, tj. nereaguje řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně* (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, 2016, online).

Pro uplatnění institutu nespolehlivého plátce se za porušení povinností dle kritéria f) považuje situace, kdy je daňový subjekt v souvislosti s plněním jeho povinností k dani z přidané hodnoty **účelově, záměrně a cíleně nekontaktní**, a to i přesto, že byl prokazatelně správcem daně k součinnosti vyzván.

Předmětný důvod nespolehlivosti vešel v účinnost od 1. 10. 2014, proto lze při rozhodování o nespolehlivosti přihlížet pouze k porušení plnění konkrétních povinností, které nastaly až po tomto datu. Pokud plátce po dobu jednoho roku závažným způsobem neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daně uvedené v kritériu f), reaguje řádně a včas na výzvy správce daně a poskytuje mu řádnou a požadovanou součinnost, vyhoví správce daně jeho podané žádosti a rozhodne, že tento plátce již není nespolehlivým.

3.8.7 Nepodané daňové tvrzení – kritérium g)

Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce závažně ztěžuje nebo ztěžoval, maří nebo mařil správu daně tím, že opakovaně, ani ve lhůtě stanové správcem daně ve výzvě nebo náhradní lhůtě stanovené přímo zákonem, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, 2016, online).

Tento bod sleduje neplnění procesních povinností plátce daně ve vztahu k dani z přidané hodnoty a postihuje ty daňové subjekty, kteří opakovaně, a to ani po výzvě správce daně, nepodali v zákoně stanovené lhůtě své daňové tvrzení¹⁰. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát

¹⁰ Dle ustanovení § 1 odst. 3 DŘ se daňovým tvrzením rozumí řádné či dodatečně daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování.

v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, 2016, online).

Předmětný důvod nespolehlivosti vešel v účinnost od 1. 10. 2014, proto lze při rozhodování o nespolehlivosti přihlížet pouze k porušení plnění konkrétních povinností, které nastaly až po tomto datu. Pokud plátce po dobu jednoho roku závažným způsobem neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daně uvedené v kritériu g), plní si své procesní povinnosti a podává řádně a včas všechna svá daňová přiznání a hlášení, vyhoví správce daně jeho podané žádosti a rozhodne, že tento plátce již není nespolehlivým. Ovšem za předpokladu, že zároveň nebyla porušena jiná kritéria nespolehlivosti.

3.8.8 Nepravdivé registrační údaje – kritérium h)

Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce uvedl nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k dani z přidané hodnoty, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně. K ohrožení veřejného zájmu zejména dochází, pokud plátce nedoplnil, a to ani ve lhůtě stanovené správcem daně, neopravil již neplatný nebo uvedl nepravdivý nebo jinak nereálný registrační údaj týkající se skutečného sídla, které je pro účely daně z přidané hodnoty vymezen v ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH¹¹ jako adresa místa vedení osoby povinné k dani, kterou se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě kde se schází její vedení k zajištění reálného výkonu ekonomické činnosti (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH, 2016, online).

Předmětný důvod nespolehlivosti vešel v účinnost od 1. 1. 2015, proto lze při rozhodování o nespolehlivosti přihlížet pouze k porušení plnění konkrétních povinností, které nastaly až po tomto datu. Tento bod je zaměřen zejména na plátce, kteří mají své sídlo uvedené na tzv. virtuální adrese, tj. na adrese, která neodpovídá faktickému sídlu, kde by byla uskutečňovaná ekonomická činnost plátce. Ze zkušenosti správce daně vyplývá, že v mnoha případech je takový plátce se sídlem na virtuální adrese účelově nekontaktní, nedohledatelný a nedosažitelný. Identifikace faktického sídla plátce je z hlediska správy daně z přidané hodnoty důležitá mj. i z pohledu správné aplikace pravidel pro určení správného místa zdanitelného plnění. Definice skutečného sídla vychází nejen ze zákona o dani z přidané hodnoty (§ 4 ZDPH), ale má oporu i v evropské

¹¹ Dle aktuálně platného znění ZDPH se jedná o ustanovení § 4 odst. 1 písm. i).

legislativě, konkrétně v Nařízení Rady číslo 282/2011/EU (2016, online), dle kterého *pouhá existence poštovní schránky není postačující pro sídlo k ekonomické činnosti osoby povinné k dani.*

Pokud plátce po dobu jednoho roku závažným způsobem neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daní uvedené v kritériu h), tzn., že uvedl do souladu své faktické sídlo dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. j) ZDPH, je na tomto sídle po celou rozhodnou dobu jednoho roku kontaktní a všechny zásadní registrační údaje plátce jsou platné a využitelné pro správce daně, vyhoví správce daně jeho podané žádosti a rozhodne, že tento plátce již není nespolehlivým.

3.9 Orgány Finanční správy České republiky

Dle zákona číslo 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, který vešel v platnost ke dni 30. 12. 2011, tvoří s účinností od 1. 1. 2013 soustavu Finanční správy České republiky Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady, včetně Specializovaného finančního úřadu.

Územní působnost finančních úřadů se řídí územně správním rozdělením České republiky na vyšší územně správní celky se sídlem těchto úřadů v krajském městě. Výjimku tvoří Specializovaný finanční úřad s celostátní územní působností a se sídlem v Praze. Součástí Finanční správy České republiky jsou tyto finanční úřady:

- Finanční úřad pro hlavní město Prahu,
- Finanční úřad pro Středočeský kraj,
- Finanční úřad pro Jihočeský kraj,
- Finanční úřad pro Plzeňský kraj,
- Finanční úřad pro Karlovarský kraj,
- Finanční úřad pro Ústecký kraj,
- Finanční úřad pro Liberecký kraj,
- Finanční úřad pro Královéhradecký kraj,
- Finanční úřad pro Pardubický kraj,
- Finanční úřad pro Kraj Vysočina,
- Finanční úřad pro Jihomoravský kraj,
- Finanční úřad pro Olomoucký kraj,
- Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj,
- Finanční úřad pro Zlínský kraj,
- Specializovaný finanční úřad.

Všechny výše uvedené finanční úřady jsou pro potřeby Finanční správy České republiky dále členěny na územní pracoviště.

4 Analytická část

Plátce se stává nespolehlivým až od okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí správce daně o nespolehlivosti plátce, neboť takové rozhodnutí má ve většině případů odkladný účinek. Pokud však správce daně vyloučí odkladný účinek odvolání proti jeho rozhodnutí o nespolehlivosti plátce, je toto rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi vykonatelné již jeho oznámením.

4.1 Registr nespolehlivých plátců

Nespolehlivé plátce eviduje správce daně ve svém interním automatizovaném systému ADIS a skutečnost, že se plátce stal nespolehlivým, zveřejní způsobem, umožňujícím dálkový přístup, a to konkrétně v Registru plátců daně z přidané hodnoty tak, jak názorně uvádí obrázek číslo 2.

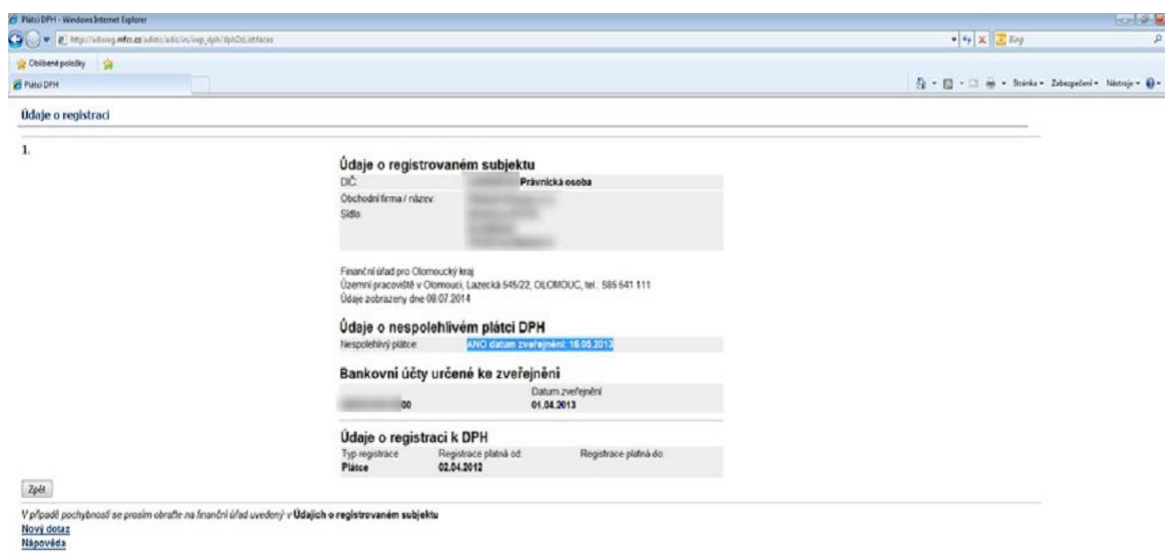
Obrázek 2: Registr plátců DPH – dálkový přístup

The screenshot shows a web browser window with the URL http://adisreg.mfcr.cz/adis/epo/dpr/ipl_ramce.htm?R=/adisz/DphRegZPRAC=FDPH1%26poc_dic=2%260. The page title is 'DAŇOVÝ PORTÁL' and the main heading is 'Údaje o registraci - DPH'. The content includes instructions for searching registered subjects and two search options: 'I) podle daňových identifikačních čísel (DIČ)' and 'II) podle údaje o nespolehlivém plátců'. There are input fields for DIČ numbers, a dropdown menu for 'Nespolehlivý plátců' set to 'nezoledňovat', and buttons for 'Hledej' and 'Obnovit původní'. A 'Nápověda' (Help) link is also visible.

Zdroj: Finanční správa ČR. Údaje o registraci (2016, online)

Celostátní veřejně přístupný Registr plátců DPH (Daně a pojistné\DPH\Registr plátců DPH, 2016, online) obsahuje data o plátcích DPH a po zavedení institutu nespolehlivého plátce i příznak jejich případné nespolehlivosti (viz obrázek číslo 3).

Obrázek 3: Nespolehlivý plátce - detail



Zdroj: Finanční správa ČR. Údaje o registraci (2016, online)

Zadáním daňového identifikačního čísla lze získat informaci nejen o tom, zda plátce je či není označen správcem daně jako nespolehlivý, ale také informaci o všech jeho bankovních účtech, vedených u poskytovatelů platebních služeb, používaných pro ekonomickou činnost plátce a zveřejněných pro účely DPH. Neboť *zveřejněním svých účtů dává plátce svým odběratelům jistotu, že tito se nemusí obávat rizika ručení z titulu platby na nezveřejněný bankovní účet* (Havel, 2016, online). V Registru plátců DPH lze dohledat na základě vyplnění daňového identifikačního čísla povinné registrační údaje o všech (i nespolehlivých) **plátcích**. Je nutné zdůraznit, že se jedná o rejstřík pouze **plátců registrovaných k dani z přidané hodnoty**. Pokud tedy v případě, že se plátce stane nespolehlivým a dobrovolně nebo z moci úřední mu byla jeho registrace k dani z přidané hodnoty ukončena, informace o jeho nespolehlivosti zde již není uvedena; respektive se v tomto rejstříku již nenachází, neboť již není považován za plátce DPH.

Obrázek 4: Nespolehlivý plátce - ANO

Hledání registrovaných subjektů podle zadaných výběrových údajů

I) podle daňových identifikačních čísel (DIČ)
Do vstupního pole zadejte kmenový kód DIČ jednotlivých plátců daně

II) podle údaje o nespolehlivém plátcí
Ve vstupním poli vyberte ANO / NE / nezhledňovat

CZ

CZ

Nespolehlivý plátce ANO

Hledej

Obnovit původní

Počet DIČ k zadání: 2 Zobraz

Nápověda

Výroba: IBM ČR, GIST, Intax, Taxnet

Generální finanční ředitelství, Technická podpora: ePodpora

Zdroj: Finanční správa ČR. Údaje o registraci (2016, online)

Vyplněním výběrové podmínky DIČ a výběrového údaje o nespolehlivosti tak lze v řádu několika sekund získat obratem všechny požadované informace o konkrétním plátcí. Pokud není vyplněna výběrová podmínka DIČ, ale je vyplněn pouze příznak ANO u možnosti Nespolehlivý plátce (viz obrázek číslo 4), lze vygenerovat v řádu několika minut seznam (příkaz Hledej) všech nespolehlivých plátců (viz obrázek číslo 5), kteří jsou zároveň registrovanými plátcí daně z přidané hodnoty.

Tímto způsobem naplnila Finanční správa České republiky požadavek zákonodárce ukotvený v ustanovení § 109 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty pro případ uplatnění institutu ručení, kdy *příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem* (2016, online).

Obrázek 5: Seznam nespolehlivých plátců - příklad

Údaje o registraci
Seznam vyhledaných subjektů dle zadaných výběrových údajů
Údaje zobrazeny dne 23.01.2016

Pořadové číslo	DIČ	Jméno/Obchodní firma	Datum zveřejnění údaje o nespolehlivosti plátce v registru - ANO ode dne:	Zobrazit registrační údaje
1.	CZ24133931	ENGUSOREM s.r.o.	07.06.2013	zobrazit
2.	CZ47118032	Naturalia s.r.o.	26.06.2013	zobrazit
3.	CZ24796808	BEWEGÁ s.r.o.	16.07.2013	zobrazit
4.	CZ60748991	PDG productions s.r.o.	30.09.2013	zobrazit
5.	CZ26132010	A & M PARTNERS, a.s. v likvidaci	08.10.2013	zobrazit
6.	CZ24298964	Tondela s.r.o.	22.10.2013	zobrazit
7.	CZ01403141	Marmande Market s.r.o.	26.10.2013	zobrazit
8.	CZ24838489	Vernona s.r.o.	30.10.2013	zobrazit
9.	CZ29385423	Egria international s.r.o.	07.11.2013	zobrazit
10.	CZ24292354	Altafo s.r.o.	09.11.2013	zobrazit
11.	CZ27926486	KALOFOCEA, s.r.o.	13.11.2013	zobrazit
12.	CZ01541340	Gateford Invest, s.r.o.	10.12.2013	zobrazit
13.	CZ24272124	GOLDFICTION s.r.o.	19.12.2013	zobrazit
14.	CZ24310255	Dagua s.r.o.	21.12.2013	zobrazit
15.	CZ28235959	MARCINO SPORT s.r.o., v likvidaci	08.01.2014	zobrazit
16.	CZ29209641	ANCHOR PLUS s.r.o.	13.01.2014	zobrazit
17.	CZ29274028	PETRESA s.r.o.	20.01.2014	zobrazit
18.	CZ28279603	TRUST INVESTMENT s.r.o. - v likvidaci	06.03.2014	zobrazit
19.	CZ26012898	HANA REALITY s.r.o. v likvidaci	09.03.2014	zobrazit
20.	CZ29244714	ALCOOL s.r.o.	19.04.2014	zobrazit
21.	CZ27467431	MAKIMA s.r.o.	30.04.2014	zobrazit
22.	CZ7454165983	Hana Dvořáková	14.05.2014	zobrazit

Vyroba: IBM CR, GIST, Intax, Taxnet
Generalní finanční ředitelství, Technická podpora: ePodpora

http://adisreg.mfcr.cz/adisc/adis/irs/irep_dph/dphInputForm.faces;jsessionid=D1F1FEDB539B9F55254CE28FC3BE0EC2.ep3ap4

14:29
23.1.2016

Zdroj: Finanční správa ČR. Údaje o registraci (2016, online)

Dle výše uvedeného postupu byl v rámci překládané diplomové práce vygenerován seznam všech nespolehlivých plátců v období let 2013 -2015. Za nespolehlivé bylo označeno 3 505 plátců, což však zcela nekoresponduje se skutečným počtem rozhodnutí vydaných Finanční správou České republiky neboť, jak už bylo zmíněno výše, Registr plátců DPH eviduje pouze **registrované plátce** daně z přidané hodnoty a nespolehlivý plátce, který už není považován za plátce daně z přidané hodnoty (z titulu ukončení jeho registrace ex lege nebo na základě jeho dobrovolného rozhodnutí) se v tomto rejstříku již nenachází.

Praktická část překládané práce se proto opírá o počet 3 815 skutečně vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí, která Finanční správa České republiky vystavila plátcům daně z přidané hodnoty ve sledovaném období let 2013 – 2015.

4.2 Analýza nespolehlivých plátců – vazba na celkový počet daňových subjektů

Základní výběrovou charakteristikou pro následnou analýzu jednotlivých kalendářních let 2013, 2014 a 2015 je celkový počet všech daňových subjektů a celkový počet plátců daně z přidané hodnoty, evidovaných v agendách správce daně k rozhodnému dni 31. 12. (Údaje z registru daňových subjektů, 2016, online). Z databáze celkového počtu plátců daně z přidané hodnoty byli pomocí analytického software IDEA detekováni plátcí DPH, kterým místně příslušný správce daně vystavil rozhodnutí o jejich nespolehlivosti.

4.2.1 Analýza nespolehlivých plátců - Česká republika 2013

V období kalendářního roku 2013 evidovala Finanční správa České republiky ve svých evidencích celkem 7 090 532 daňových subjektů, z toho 798 209 plátců DPH (Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2013, 2016, online). Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí bylo v období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vydáno celkem 42 plátcům, což představuje pouze 0,0053 % z celkového počtu plátců DPH evidovaných v evidencích správce daně ke dni 31. 12. 2013.

Tabulka 2: Vydaná rozhodnutí v absolutních a relativních hodnotách 2013

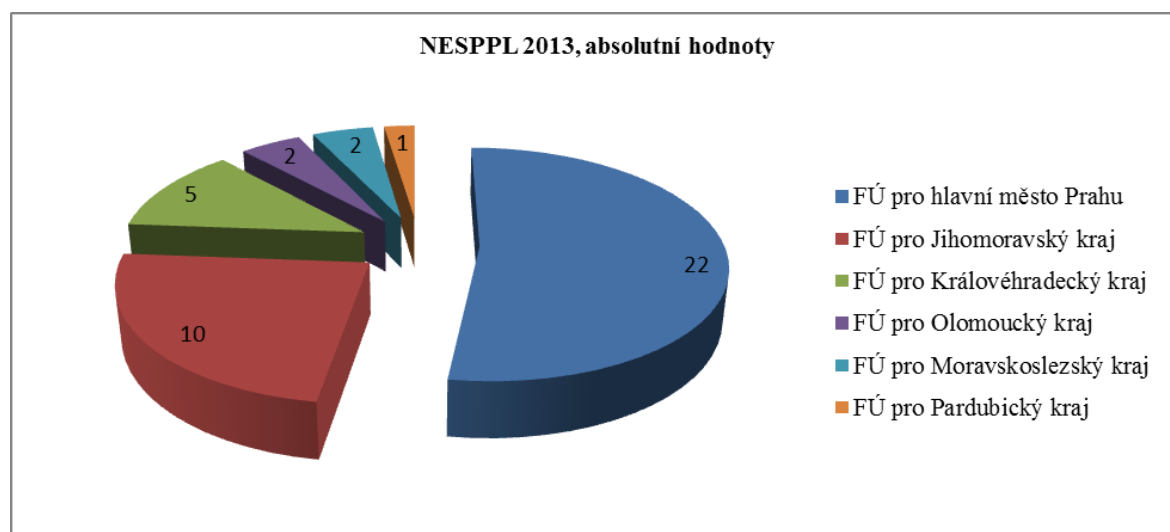
	ABSOLUTNÍ HODNOTA		RELATIVNÍ HODNOTA
FÚ pro hlavní město Prahu	22	FÚ pro Královéhradecký kraj	0,0142 %
FÚ pro Jihomoravský kraj	10	FÚ pro hlavní město Prahu	0,0111 %
FÚ pro Královéhradecký kraj	5	FÚ pro Jihomoravský kraj	0,0109 %
FÚ pro Olomoucký kraj	2	FÚ pro Olomoucký kraj	0,0051 %
FÚ pro Moravskoslezský kraj	2	FÚ pro Pardubický kraj	0,0031 %
FÚ pro Pardubický kraj	1	FÚ pro Moravskoslezský kraj	0,0029 %
FÚ pro Středočeský kraj	0	FÚ pro Středočeský kraj	0
FÚ pro Jihočeský kraj	0	FÚ pro Jihočeský kraj	0
FÚ pro Plzeňský kraj	0	FÚ pro Plzeňský kraj	0
FÚ pro Karlovarský kraj	0	FÚ pro Karlovarský kraj	0
FÚ pro Ústecký kraj	0	FÚ pro Ústecký kraj	0
FÚ pro Liberecký kraj	0	FÚ pro Liberecký kraj	0
FÚ pro Kraj Vysočina	0	FÚ pro Kraj Vysočina	0
FÚ pro Zlínský kraj	0	FÚ pro Zlínský kraj	0
Specializovaný finanční úřad	0	Specializovaný finanční úřad	0

Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2013 (2016, online), vlastní zpracování

Počet vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí v období kalendářního roku 2013 dle typu plátce a dle finančního úřadu, a to ve vztahu k celkovému počtu daňových subjektů a plátců DPH, zachycuje příloha číslo 1. Počet vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí v období jednotlivých měsíců kalendářního roku 2013 dle typu plátce a dle finančního úřadu, který rozhodnutí vystavil, zachycuje příloha číslo 2.

Z provedené analýzy vyplývá, že v předmětném období roku 2013 byla všechna rozhodnutí o nespolehlivosti vystavena pouze pro právnické osoby. Z pohledu absolutních čísel bylo v roce 2013 nejvíce rozhodnutí o NESPPL vydáno Finančním úřadem pro hlavní město Prahu. Vybrané pracoviště Finančního úřadu pro Pardubický kraj vystavilo jedno rozhodnutí, a řadí se tak mezi šest finančních úřadů, které ve sledovaném období vystavily rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Devět finančních úřadů v roce 2013 nevystavilo žádné rozhodnutí. (viz tabulka číslo 2 a graf číslo 2).

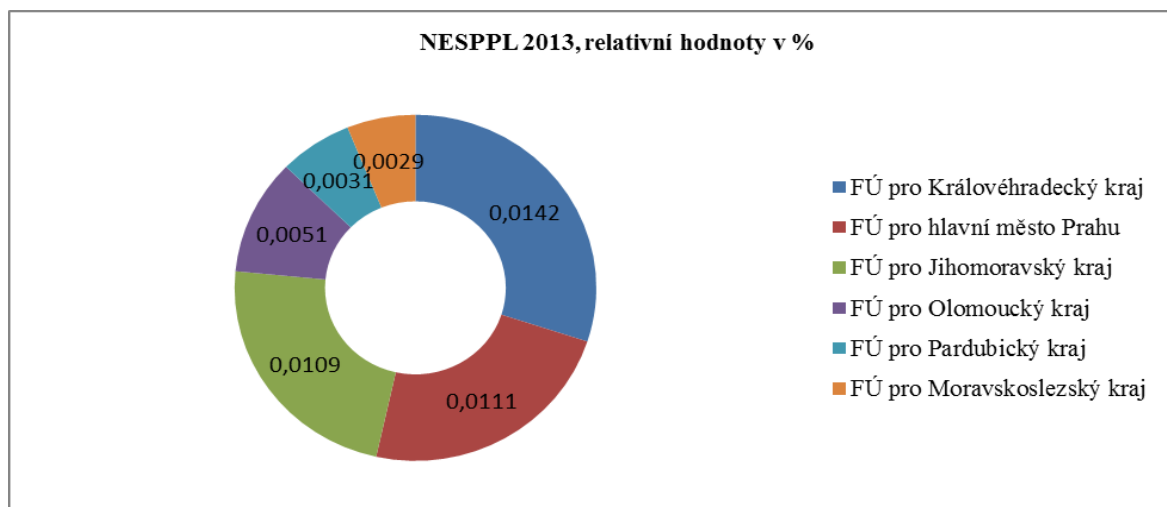
Graf 2: NESPPL 2013 – absolutní hodnoty



Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2013 (2016, online), vlastní zpracování

Porovnáním počtu vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí k počtu plátců daně z přidané hodnoty evidovaných v agendách správce daně k rozhodnému dni 31. 12. 2013 však lze konstatovat, že nejvíce rozhodnutí bylo relativně vydáno Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (viz tabulka číslo 2 a graf číslo 3).

Graf 3: NESPPL 2013 – relativní hodnoty



Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2013 (2016, online), vlastní zpracování

4.2.2 Analýza nespolehlivých plátců - Česká republika 2014

V období kalendářního roku 2014 evidovala FS ČR ve svých evidencích celkem 7 063 695 daňových subjektů, což představuje v absolutním vyjádření pokles oproti předcházejícímu roku 2013 o 26 837 daňových subjektů (viz tabulka číslo 3).

Tabulka 3: Vývoj celkového počtu daňových subjektů v letech 2013 - 2014

SPRÁVCE DANĚ	CELKOVÝ POČET DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ				ZMĚNA STAVU	
	2013	%	2014	%	počet	%
FÚ pro hl. město Prahu	966 200	13,63	992 929	14,06	26 729	102,77
FÚ pro Středočeský kraj	1 019 830	14,38	1 017 906	14,41	-1 924	99,81
FÚ pro Jihočeský kraj	451 991	6,37	445 192	6,30	-6 799	98,50
FÚ pro Plzeňský kraj	414 145	5,84	407 584	5,77	-6 561	98,42
FÚ pro Karlovarský kraj	192 499	2,71	184 926	2,62	-7 573	96,07
FÚ pro Ústecký kraj	466 811	6,58	472 150	6,68	5 339	101,14
FÚ pro Liberecký kraj	288 924	4,07	289 055	4,09	131	100,05
FÚ pro Královéhradecký kraj	384 277	5,42	369 124	5,23	-15 153	96,06
FÚ pro Pardubický kraj	353 195	4,98	346 473	4,90	-6 722	98,10
FÚ pro Kraj Vysočina	338 614	4,78	339 697	4,81	1 083	100,32
FÚ pro Jihomoravský kraj	813 341	11,47	797 347	11,29	-15 994	98,03
FÚ pro Olomoucký kraj	376 657	5,31	380 397	5,39	3 740	100,99
FÚ pro Moravskoslezský kraj	630 914	8,90	633 359	8,97	2 445	100,39
FÚ pro Zlínský kraj	391 373	5,52	385 514	5,46	-5 859	98,50
SFÚ	1 761	0,02	2 042	0,03	281	115,96
ČR CELKEM	7 090 532	100	7 063 695	100	-26 837	99,62

Zdroj: Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2014 (2016, online), vlastní zpracování

Z celkového počtu 7 063 695 daňových subjektů bylo detekováno 817 902 plátců DPH, což představuje v absolutním vyjádření nárůst oproti předcházejícímu roku 2013 o 19 693 daňových subjektů (viz tabulka číslo 4).

Ačkoliv tedy došlo v roce 2014 oproti předcházejícímu roku 2013 k poklesu celkového počtu všech daňových subjektů, evidovaných v agendách správce daně, v počtu plátců DPH došlo k jejich nárůstu. Ke shodnému vývoji došlo i na vybraném pracovišti Finančního úřadu pro Pardubický kraj (viz tabulka číslo 4).

Tabulka 4: Vývoj plátců DPH v letech 2013 - 2014

SPRÁVCE DANĚ	CELKOVÝ POČET PLÁTCŮ DPH				ZMĚNA STAVU	
	2013	%	2014	%	počet	%
FÚ pro hl. město Prahu	196 898	24,67	207 520	25,37	10 622	105,39
FÚ pro Středočeský kraj	90 490	11,34	92 530	11,31	2 040	102,25
FÚ pro Jihočeský kraj	42 398	5,31	42 798	5,23	400	100,94
FÚ pro Plzeňský kraj	38 885	4,87	39 363	4,81	478	101,23
FÚ pro Karlovarský kraj	18 043	2,26	18 189	2,22	146	100,81
FÚ pro Ústecký kraj	44 847	5,62	45 191	5,53	344	100,77
FÚ pro Liberecký kraj	29 446	3,69	29 616	3,62	170	100,58
FÚ pro Královéhradecký kraj	35 160	4,40	35 432	4,33	272	100,77
FÚ pro Pardubický kraj	31 899	4,00	32 335	3,95	436	101,37
FÚ pro Kraj Vysočina	30 939	3,88	31 287	3,83	348	101,12
FÚ pro Jihomoravský kraj	91 720	11,49	93 426	11,42	1 706	101,86
FÚ pro Olomoucký kraj	38 841	4,87	39 520	4,83	679	101,75
FÚ pro Moravskoslezský kraj	68 832	8,62	70 506	8,62	1 674	102,43
FÚ pro Zlínský kraj	38 666	4,84	38 913	4,76	247	100,64
SFÚ	1 145	0,14	1 276	0,16	131	111,44
ČR CELKEM	798 209	100	817 902	100	19 693	102,47

Zdroj: Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2014 (2016, online), vlastní zpracování

Finanční správou České republiky bylo v období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí celkem 139 plátcům, což představuje pouze 0,0170 % z celkového počtu plátců DPH evidovaných v evidencích správce daně ke dni 31. 12. 2014.

Počet vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí v období kalendářního roku 2014 dle typu plátce a dle finančního úřadu, a to ve vztahu k celkovému počtu daňových subjektů a plátců DPH, zachycuje příloha číslo 3. Počet vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí v období jednotlivých měsíců

kalendářního roku 2014 dle typu plátce a dle finančního úřadu, který rozhodnutí vystavil, zachycuje příloha číslo 4.

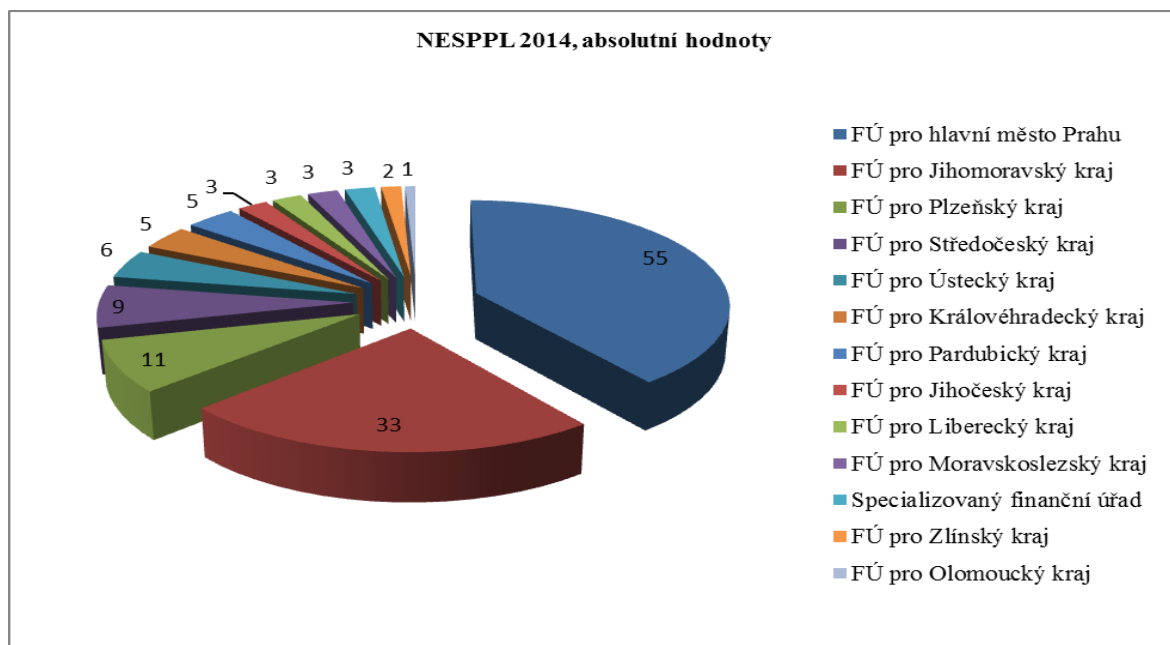
Z provedené analýzy vyplývá, že v předmětném období roku 2014 počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátci zaznamenal mírnou stoupající tendenci a v absolutním vyjádření meziroční nárůst o 97 vydaných rozhodnutí. Většina rozhodnutí o nespolehlivosti byla vystavena pouze pro právnické osoby. Z pohledu absolutních čísel bylo i v roce 2014 nejvíce rozhodnutí o NESPPL vydáno Finančním úřadem pro hlavní město Prahu. Finanční úřad pro Pardubický kraj vystavil pět rozhodnutí a řadí se v tomto období k pracovištím s průměrným počtem vydaných rozhodnutí. Dva finanční úřady v roce 2014 nevystavily žádné rozhodnutí (viz tabulka číslo 5 a graf číslo 4).

Tabulka 5: Vydaná rozhodnutí v absolutních a relativních hodnotách 2014

	ABSOLUTNÍ HODNOTA		RELATIVNÍ HODNOTA
FÚ pro hlavní město Prahu	55	Specializovaný finanční úřad	0,2351 %
FÚ pro Jihomoravský kraj	33	FÚ pro Jihomoravský kraj	0,0353 %
FÚ pro Plzeňský kraj	11	FÚ pro hlavní město Prahu	0,0265 %
FÚ pro Středočeský kraj	9	FÚ pro Plzeňský kraj	0,0257 %
FÚ pro Ústecký kraj	6	FÚ pro Pardubický kraj	0,0154 %
FÚ pro Královéhradecký kraj	5	FÚ pro Královéhradecký kraj	0,0141 %
FÚ pro Pardubický kraj	5	FÚ pro Ústecký kraj	0,0132 %
FÚ pro Jihočeský kraj	3	FÚ pro Liberecký kraj	0,0101 %
FÚ pro Liberecký kraj	3	FÚ pro Středočeský kraj	0,0097 %
FÚ pro Moravskoslezský kraj	3	FÚ pro Jihočeský kraj	0,0070 %
Specializovaný finanční úřad	3	FÚ pro Zlínský kraj	0,0051 %
FÚ pro Zlínský kraj	2	FÚ pro Moravskoslezský kraj	0,0042 %
FÚ pro Olomoucký kraj	1	FÚ pro Olomoucký kraj	0,0025 %
FÚ pro Kraj Vysočina	0	FÚ pro Kraj Vysočina	0
FÚ pro Karlovarský kraj	0	FÚ pro Karlovarský kraj	0

Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2014 (2016, online), vlastní zpracování

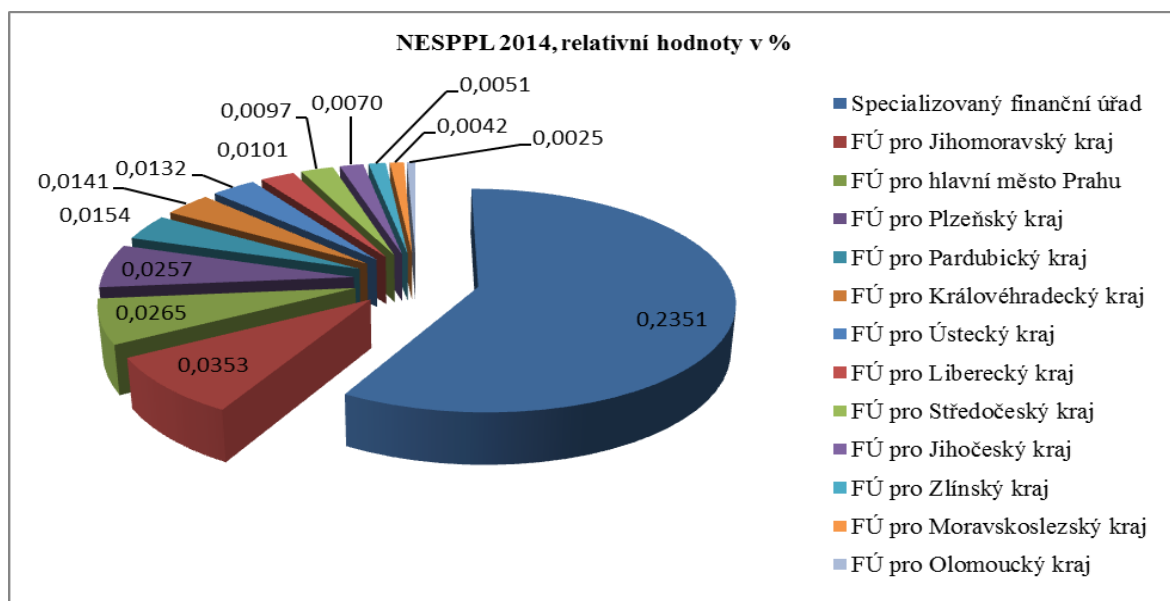
Graf 4: NESPPL 2014 – absolutní hodnoty



Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2014 (2016, online), vlastní zpracování

Porovnáním počtu vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí k počtu plátců daně z přidané hodnoty evidovaných v agendách správce daně k rozhodnému dni 31. 12. 2014 však lze konstatovat, že nejvíce rozhodnutí bylo relativně vydáno Specializovaným finančním úřadem (viz tabulka číslo 5 a graf číslo 5).

Graf 5: NESPPL 2014 – relativní hodnoty



Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2014 (2016, online), vlastní zpracování

4.2.3 Analýza nespolehlivých plátců - Česká republika 2015

V období kalendářního roku 2015 evidovala FS ČR ve svých evidencích celkem 7 108 047 daňových subjektů, což představuje v absolutních hodnotách nárůst oproti předcházejícímu roku 2014 o 44 352 daňových subjektů (viz tabulka číslo 6).

Tabulka 6: Vývoj celkového počtu daňových subjektů v letech 2014 – 2015

SPRÁVCE DANĚ	CELKOVÝ POČET DAŇOVÝCH SUBJEKTŮ				ZMĚNA STAVU	
	2014	%	2015	%	počet	%
FÚ pro hl. město Prahu	992 929	14,06	1 012 838	14,25	19 909	102,01
FÚ pro Středočeský kraj	1 017 906	14,41	1 023 695	14,40	5 789	100,57
FÚ pro Jihočeský kraj	445 192	6,30	450 814	6,34	5 622	101,26
FÚ pro Plzeňský kraj	407 584	5,77	412 742	5,81	5 158	101,27
FÚ pro Karlovarský kraj	184 926	2,62	188 987	2,66	4 061	102,20
FÚ pro Ústecký kraj	472 150	6,68	461 795	6,50	-10 355	97,81
FÚ pro Liberecký kraj	289 055	4,09	290 136	4,08	1 081	100,37
FÚ pro Královéhradecký kraj	369 124	5,23	368 679	5,19	-445	99,88
FÚ pro Pardubický kraj	346 473	4,90	343 402	4,83	-3 071	99,11
FÚ pro Kraj Vysočina	339 697	4,81	341 464	4,80	1 767	100,52
FÚ pro Jihomoravský kraj	797 347	11,29	808 713	11,38	11 366	101,43
FÚ pro Olomoucký kraj	380 397	5,39	388 483	5,47	8 086	102,13
FÚ pro Moravskoslezský kraj	633 359	8,97	644 134	9,06	10 775	101,70
FÚ pro Zlínský kraj	385 514	5,46	370 049	5,21	-15 465	95,99
SFÚ	2 042	0,03	2 116	0,03	74	103,62
ČR CELKEM	7 063 695	100	7 108 047	100	44 352	100,63

Zdroj: Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2015 (2016, online), vlastní zpracování

Z celkového počtu 7 108 047 daňových subjektů bylo detekováno 839 236 plátců DPH, což představuje v absolutních hodnotách nárůst oproti předcházejícímu roku 2014 o 21 334 daňových subjektů (viz tabulka číslo 7).

Celorepublikově došlo v roce 2015 oproti předcházejícímu roku 2014 jak k nárůstu celkového počtu daňových subjektů, tak i k nárůstu počtu plátců DPH. Vybrané pracoviště Finančního úřadu pro Pardubický kraj však v tomto období vykazuje meziroční mírné zvýšení počtu plátců daně z přidané hodnoty (viz tabulka číslo 7), ačkoliv celkový počet subjektů, evidovaných v jeho evidencích, zaznamenal meziroční mírný pokles (viz tabulka číslo 6).

Tabulka 7: Vývoj plátců DPH v letech 2014 - 2015

SPRÁVCE DANĚ	CELKOVÝ POČET PLÁTCŮ DPH				ZMĚNA STAVU	
	2014	%	2015	%	počet	%
FÚ pro hl. město Prahu	207 520	25,37	214 942	25,61	7 422	103,58
FÚ pro Středočeský kraj	92 530	11,31	94 458	11,26	1 928	102,08
FÚ pro Jihočeský kraj	42 798	5,23	43 612	5,20	814	101,90
FÚ pro Plzeňský kraj	39 363	4,81	40 060	4,77	697	101,77
FÚ pro Karlovarský kraj	18 189	2,22	18 591	2,22	402	102,21
FÚ pro Ústecký kraj	45 191	5,53	45 285	5,40	94	100,21
FÚ pro Liberecký kraj	29 616	3,62	30 064	3,58	448	101,51
FÚ pro Královéhradecký kraj	35 432	4,33	35 977	4,29	545	101,54
FÚ pro Pardubický kraj	32 335	3,95	32 658	3,89	323	101,00
FÚ pro Kraj Vysočina	31 287	3,83	31 712	3,78	425	101,36
FÚ pro Jihomoravský kraj	93 426	11,42	98 579	11,75	5 153	105,52
FÚ pro Olomoucký kraj	39 520	4,83	40 290	4,80	770	101,95
FÚ pro Moravskoslezský kraj	70 506	8,62	72 403	8,63	1 897	102,69
FÚ pro Zlínský kraj	38 913	4,76	39 221	4,67	308	100,79
SFÚ	1 276	0,16	1 384	0,16	108	108,46
ČR CELKEM	817 902	100	839 236	100	21 334	102,61

Zdroj: Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2015 (2016, online), vlastní zpracování

Finanční správou České republiky bylo v období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 vydáno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí celkem 3 634 plátcům, což představuje 0,4330 % z celkového počtu plátců DPH evidovaných v evidencích správce daně ke dni 31. 12. 2015.

Počet vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí v období kalendářního roku 2015 dle typu plátce a dle finančního úřadu, a to ve vztahu k celkovému počtu daňových subjektů a plátců DPH, přehledně a názorně zachycuje příloha číslo 5. Počet vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí v období jednotlivých měsíců kalendářního roku 2015 dle typu plátce a dle finančního úřadu, který rozhodnutí vystavil, zachycuje příloha číslo 6.

Z provedené analýzy vyplývá, že v předmětném období roku 2015 zaznamenal počet vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí prudký vzestup a meziroční nárůst v absolutním vyjádření o 3 495 rozhodnutí. 2 873 rozhodnutí bylo uděleno právnickým osobám a 761 fyzickým osobám. Z pohledu absolutních čísel bylo i v roce 2015 nejvíce rozhodnutí o NESPPPL vydáno Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (viz tabulka číslo 8 a graf číslo 6). Finanční úřad pro Pardubický kraj se řadí v tomto období k pracovištím s mírně podprůměrným počtem vydaných rozhodnutí.

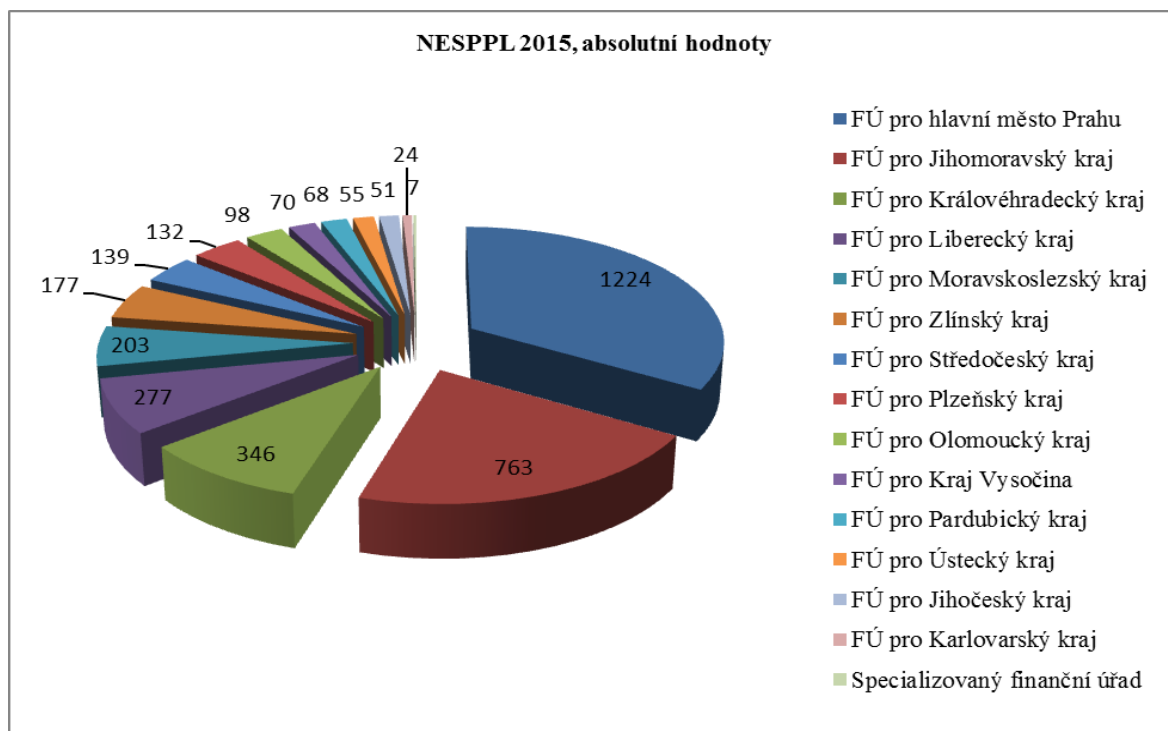
Tabulka 8: Vydaná rozhodnutí v absolutních a relativních hodnotách 2015

	ABSOLUTNÍ HODNOTA		RELATIVNÍ HODNOTA
FÚ pro hlavní město Prahu	1224	FÚ pro Královéhradecký kraj	0,9617 %
FÚ pro Jihomoravský kraj	763	FÚ pro Liberecký kraj	0,9214 %
FÚ pro Královéhradecký kraj	346	FÚ pro Jihomoravský kraj	0,7740 %
FÚ pro Liberecký kraj	277	FÚ pro hlavní město Prahu	0,5695 %
FÚ pro Moravskoslezský kraj	203	Specializovaný finanční úřad	0,5058 %
FÚ pro Zlínský kraj	177	FÚ pro Zlínský kraj	0,4513 %
FÚ pro Středočeský kraj	139	FÚ pro Plzeňský kraj	0,3295 %
FÚ pro Plzeňský kraj	132	FÚ pro Moravskoslezský kraj	0,2804 %
FÚ pro Olomoucký kraj	98	FÚ pro Olomoucký kraj	0,2432 %
FÚ pro Kraj Vysočina	70	FÚ pro Kraj Vysočina	0,2207 %
FÚ pro Pardubický kraj	68	FÚ pro Pardubický kraj	0,2082 %
FÚ pro Ústecký kraj	55	FÚ pro Středočeský kraj	0,1472 %
FÚ pro Jihočeský kraj	51	FÚ pro Karlovarský kraj	0,1291 %
FÚ pro Karlovarský kraj	24	FÚ pro Ústecký kraj	0,1215 %
Specializovaný finanční úřad	7	FÚ pro Jihočeský kraj	0,1169 %

Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2015 (2016, online), vlastní zpracování

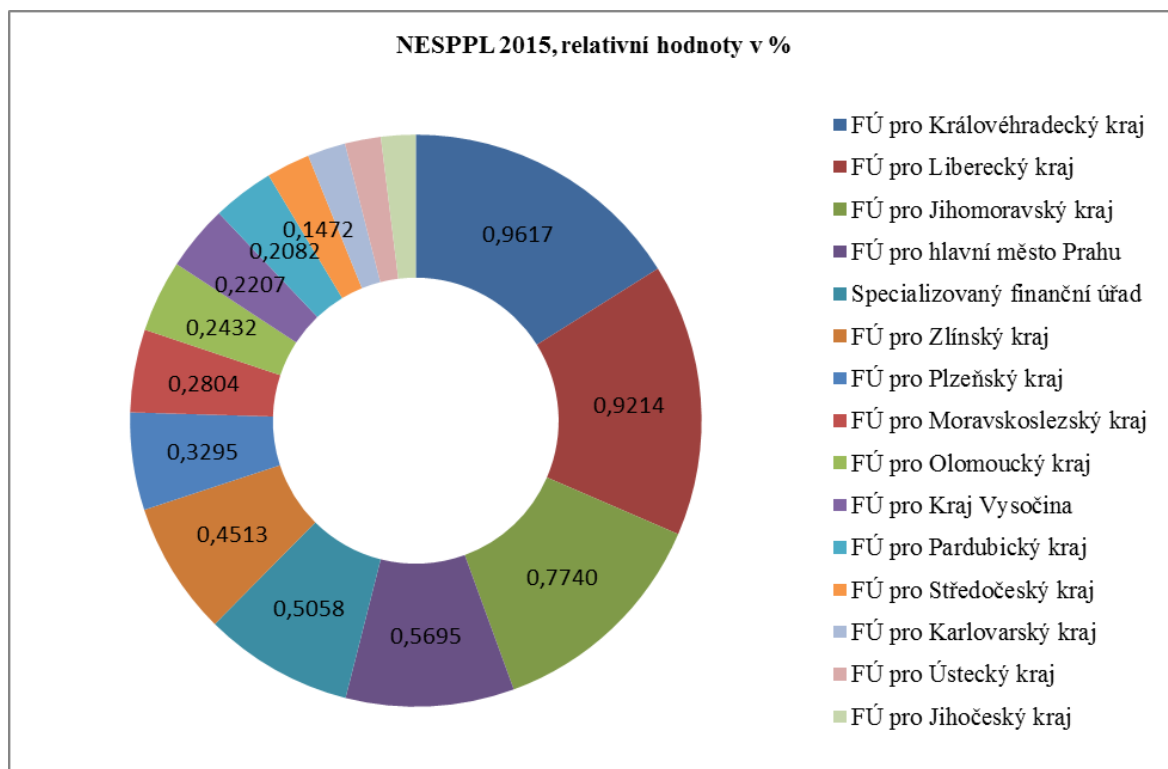
Porovnáním počtu vydaných rozhodnutí o nespolehlivém plátcí k počtu plátců daně z přidané hodnoty evidovaných v agendách správce daně k rozhodnému dni 31. 12. 2015 však lze konstatovat, že nejvíce rozhodnutí bylo relativně vydáno Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (viz tabulka číslo 8 a graf číslo 7).

Graf 6: NESPPL 2015 – absolutní hodnoty



Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2015 (2016, online), vlastní zpracování

Graf 7: NESPPL 2015 – relativní hodnoty



Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2015 (2016, online), vlastní zpracování

4.3 Analýza nespolehlivých plátců – vybrané pracoviště

Základní výběrovou charakteristikou pro analýzu nespolehlivých plátců na vybraném pracovišti je celkový počet plátců (fyzické i právnické osoby), kterým Finanční úřad pro Pardubický kraj udělil svým rozhodnutím statut nespolehlivosti, a to v členění na jednotlivá období kalendářních let 2013 – 2015 a dle jednotlivých kritérií nespolehlivosti (Údaje z registru daňových subjektů, 2016, online):

kritérium a) – vyměření dle pomůcek – účinnost od 1. 1. 2013

kritérium b) – zajišťovací příkaz – účinnost od 1. 1. 2013

kritérium c) – kumulativní nedoplatek – účinnost od 1. 1. 2013

kritérium d) – snížení nadměrného odpočtu – účinnost od 1. 1. 2014

kritérium e) – opakované vyměření dle pomůcek – účinnost od 1. 10. 2014

kritérium f) – nesoučinnost daňového subjektu – účinnost od 1. 10. 2014

kritérium g) – nepodané daňové tvrzení – účinnost od 1. 10. 2014

kritérium h) – nepravdivé registrační údaje – účinnost od 1. 1. 2015

4.3.1 Analýza nespolehlivých plátců - FÚ pro Pardubický kraj 2013

V období kalendářního roku 2013 vydal FÚ pro Pardubický kraj rozhodnutí o nespolehlivosti pouze jednomu daňovému subjektu (právnická osoba), a to z důvodu porušení kritéria b) - zajišťovací příkaz a z důvodu porušení kritéria c) - kumulativní nedoplatek, přičemž kritéria d) – h) nebyla v tomto období ještě v platnosti.

Tabulka 9: NESPPL - FÚ pro Pardubický kraj, 2013

NESPOLEHLIVÝ PLÁTCE_FÚ PRO PARDUBICKÝ KRAJ_2013								
NESPPL celkem: 1								
	KRITÉRIUM							
TYP PLÁTCE	a	b	c	d	e	f	g	h
PO								

Zdroj: Vlastní zpracování

Dotčený nespolehlivý plátců nepodal k místně příslušnému správci daně žádost o zrušení jeho nespolehlivosti, neboť částka zajišťovacího příkazu byla uhrazena pouze částečně, resp. byla vymožena v rámci daňové exekuce. V reakci na rozhodnutí správce

daně o nespolehlivém plátcí provedl daňový subjekt změnu statuárního orgánu. Nespolehlivému plátcí byla zrušena registrace k DPH z moci úřední.

4.3.2 Analýza nespolehlivého plátce - FÚ pro Pardubický kraj 2014

V období kalendářního roku 2014 vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj rozhodnutí o nespolehlivosti pěti daňovým subjektům, z toho třem právnickým a dvěma fyzickým osobám. Ve všech případech se jednalo o porušení kritéria b) - zajišťovací příkaz a dále v jednom případě z důvodu porušení kritéria c) - kumulativní nedoplatek a v jednom případě z důvodu porušení kritéria g) - nepodané daňové tvrzení, přičemž kritéria e) – g) vešla v platnost od 1. 10. 2014.

Tak jako v roce 2013 nebylo ani v období kalendářního roku 2014 pro vystavení rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí naplněno kritérium a). V období kalendářního roku 2014 nebyla naplněna pro vystavení rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí ani kritéria d), e) a f). Kritérium h) nebylo v tomto období ještě v platnosti.

Tabulka 10: NESPPL - FÚ pro Pardubický kraj, 2014

NESPOLEHLIVÝ PLÁTCE_FÚ PRO PARDUBICKÝ KRAJ_2014								
NESPPL celkem: 5								
	KRITÉRIUM							
TYP PLÁTCE	a	b	c	d	e	f	g	h
PO								
PO								
PO								
FO								
FO								

Zdroj: vlastní zpracování

Žádný z dotčených nespolehlivých plátců nepodal k místně příslušnému správci daně žádost o zrušení jejich nespolehlivosti, a to zejména proto, že částka zajišťovacího příkazu nebyla uhrazena vůbec, nebo byla uhrazena pouze částečně, či byla vymožena v rámci daňové exekuce. Třem z výše uvedených nespolehlivých plátců byla zrušena registrace k DPH z moci úřední, jeden subjekt zanikl likvidací a jeden subjekt v reakci na rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí provedl změnu statuárního orgánu.

4.3.3 Analýza nespolehlivých plátců - FÚ pro Pardubický kraj 2015

Počet vydaných rozhodnutí celorepublikově výrazně ovlivnilo rozšíření kritérií nespolehlivosti, a to zejména rozšíření kritérií z důvodu zavedení kontrolního hlášení; tento trend byl zaznamenán i na vybraném pracovišti. V období kalendářního roku 2015 vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj rozhodnutí o nespolehlivosti šedesáti osmi daňovým subjektům, z toho čtyřiceti dvěma právnickým a dvaceti šesti fyzickým osobám. Ve většině rozhodnutí se jednalo o porušení více než jednoho kritéria. Ani v roce 2015 nebylo pro vystavení rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcovi naplněno kritérium a) - vyměření dle pomůcek a kritérium d) - snížení nadměrného odpočtu. Téměř všichni nespolehliví plátcové (52 plátců) byli takto označeni z důvodu porušení kritéria g) - nepodané daňové tvrzení. V období kalendářního roku 2015 vystavil správce daně rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi dále z těchto důvodů:

- v sedmi případech z důvodu porušení kritéria b) - zajišťovací příkaz,
- v devíti případech z důvodu porušení kritéria c) - kumulativní nedoplatek ve výši 500 000 Kč, přičemž jednomu z těchto subjektů vystavil správce daně navíc i rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi z důvodu porušení kritéria c) - kumulativní nedoplatek ve výši 10 000 000 Kč,
- v pěti případech z důvodu porušení kritéria e) - opakované vyměření dle pomůcek,
- v šestnácti případech z důvodu porušení kritéria f) - nesoučinnost daňového subjektu,
- v sedmi případech z důvodu porušení kritéria h) - nepravdivé registrační údaje.

Žádný z dotčených nespolehlivých plátců nepodal k místně příslušnému správci daně žádost o zrušení jejich nespolehlivosti, neboť žádný z nich neodstranil důvody, pro které mu bylo rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi vystaveno. Osmi z výše uvedených nespolehlivých plátců byla zrušena registrace k DPH, dva zanikli likvidací a dva v reakci na rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcovi provedli změnu statutárního orgánu a změnu místní příslušnosti.

Počet rozhodnutí o nespolehlivém plátcovi vydaných v roce 2015 Finančním úřadem pro Pardubický kraj, a to dle typu plátce a dle jednotlivých kritérií nespolehlivosti, podrobně zachycuje příloha číslo 7.

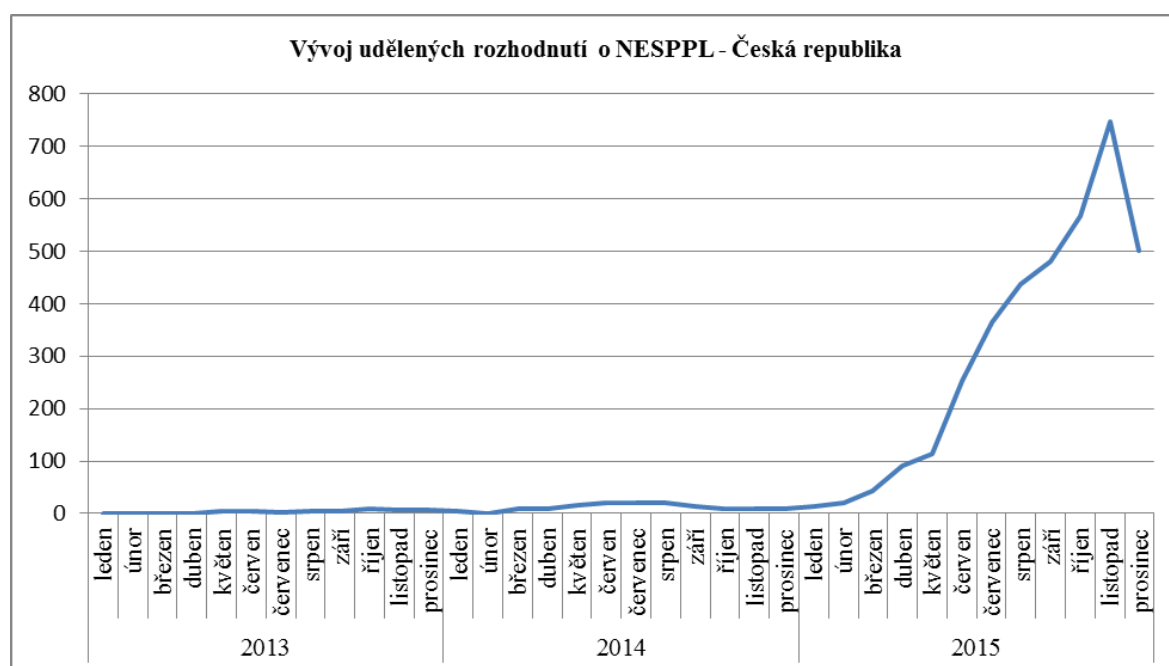
5 Výsledky a diskuse

Výsledky analýzy jsou diskutovány z pohledu počtu vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí a z pohledu možného fiskálního efektu plynoucího z tohoto rozhodnutí a svědčí o snaze Finanční správy České republiky označit za nespolehlivé maximálně možný počet nekorektních plátců.

5.1 Výsledky z pohledu Finanční správy České republiky

FS ČR provedla v období roku 2012 rozbor plátců, kterým byla zrušena registrace ex lege z důvodu neplnění si svých povinností k dani z přidané hodnoty, kteří se následně do jednoho roku po zrušení registrace opět zaregistrovali jako plátcí, přičemž tito plátcí zároveň vykazovali znaky rizikovosti. Na základě této analýzy byla stanovena hypotéza s predikcí vystavení rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátcí u 23 – 28 tisíc daňových subjektů (Důvodová zpráva, 2016, online). Jak však vyplývá z analytické části práce a z grafu číslo 8, ambice Finanční správy České republiky nebyly v období let 2013 - 2015 naplněny; k datu 31. 12. 2015 bylo evidováno pouze 3 815 vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivosti plátce, což představuje necelých 17 %, respektive 14 % z plánovaného stavu.

Graf 8: Vývoj udělených rozhodnutí správce daně o NESPPL v letech 2013 – 2015

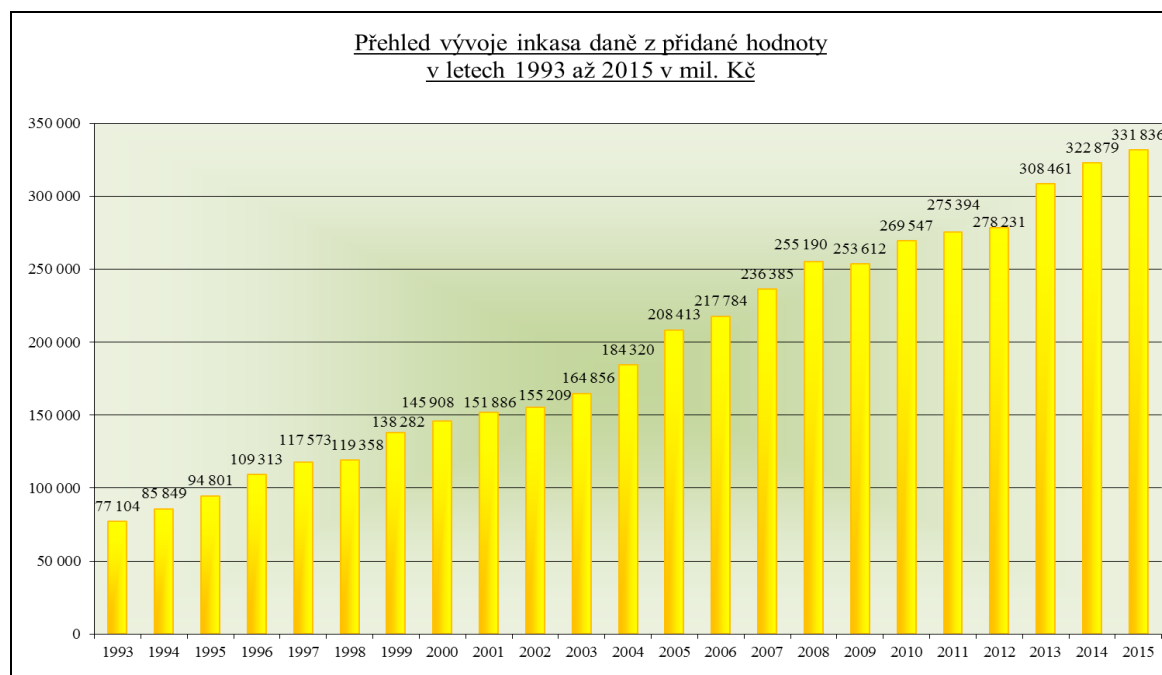


Zdroj: vlastní zpracování

Touto nepříznivou situací se zabýval i Nejvyšší kontrolní úřad, který provedl v roce 2014 pod číslem 14/17 kontrolní akci, jejímž cílem bylo prověřit v letech 2011 až 2013 postup finančních orgánů při správě daně z přidané hodnoty v souvislosti se zavedením nových mechanismů do zákona o dani z přidané hodnoty a ověřit jejich dopady do příjmů státního rozpočtu (Nové instituty v boji proti daňovým únikům lepší výběr DPH nepřinesly 2016, online). Po provedené kontrole NKÚ konstatoval, že zavedení nových nástrojů, jako např. povinnost zveřejnit bankovní účet, institut ručení, institut nespolehlivého plátce (k datu 31. 12. 2014 bylo evidováno méně než 200 vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivosti plátce) nemělo, s výjimkou zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, očekávaný pozitivnější dopad na výběr DPH a nepřineslo předpokládané snížení daňových úniků.

Generální finanční ředitelství se však se závěry Nejvyššího kontrolního úřadu zcela neztotožnilo, neboť vývoj inkasa DPH zaznamenal i v tomto období stoupající tendenci (viz obrázek číslo 6), a to i přesto, že se celkové počty daňových subjektů, evidovaných v agendách správce daně a počty plátců daně z přidané hodnoty významně meziročně nezměnily. Příznivý vývoj inkasa DPH tak lze po právu přičíst především dotčeným mechanismům, zavedeným do zákona o dani z přidané hodnoty za účelem zefektivnění boje proti daňovým únikům a zvýšením výběru této daně.

Obrázek 6: Vývoj inkasa DPH



Zdroj: Finanční správa ČR. Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993 – 2015 (2016, online)

Celorepublikově je vzrůstající tendence vydaných rozhodnutí správce daně o nespolehlivosti plátce detekovaná až na počátku roku 2015, což může být do jisté míry vnímáno jako důsledek provedené kontroly Nejvyššího kontrolního úřadu. Pravou příčinou této situace je však rozšíření kritérií nespolehlivosti, a to zejména v souvislosti s nově připravovaným systémovým opatřením Kontrolního hlášení s účinností od 1. 1. 2016. Finanční správa České republiky vyvinula v tomto období maximální snahu označit do konce roku 2015 za nespolehlivé nejvyšší možný počet nekorektních plátců, neboť navazující výstupy z kontrolního hlášení budou schopny jednoduchým způsobem detekovat ručitele za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 3 ZDPH.

K datu 31. 12. 2015, tj. za tři roky účinnosti institutu nespolehlivého plátce, vystavila Finanční správa České republiky celkem 3 815 rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. K datu 31. 3. 2016 bylo evidováno 5 209 vydaných rozhodnutí (což znamená v absolutním vyjádření nárůst za tři měsíce roku 2016 o 1 394 NESPPL) a k datu 30. 6. 2016 bylo evidováno 6 204 vydaných rozhodnutí (což znamená v absolutním vyjádření nárůst za šest měsíců roku 2016 o 2 389 NESPPL). K datu 30. 9. 2016 evidovala Finanční správa České republiky dokonce již 7 045 vydaných rozhodnutí, což znamená v absolutním vyjádření nárůst za devět měsíců roku 2016 o 3 230 NESPPL. Na základě tohoto nastíněného vývoje lze proto konstatovat, že ačkoliv ambice Finanční správy České republiky vystavit rozhodnutí o nespolehlivém plátcí u 23 – 28 tisíc daňových subjektů zatím sice nebyly k datu 31. 12. 2015 naplněny, byl od roku 2015 zaznamenán dramatický nárůst počtu vydaných rozhodnutí a při stávajícím tempu růstu počtu vydaných rozhodnutí je proto reálné dosáhnout požadovaného cíle v roce 2020 – 2021.

Síla institutu nespolehlivého plátce však nespočívá pouze ve vzrůstajícím počtu vydaných rozhodnutí, nýbrž zejména v tom, že je tento nástroj součástí celkového systémového opatření Finanční správy České republiky a společně s ostatními nástroji se úspěšně podílí na boji proti daňové kriminalitě. S nástupem kontrolního hlášení, které detekuje obchodní vztahy a dle DIČ identifikuje vzájemná zdanitelná plnění, by význam institutu nespolehlivého plátce mohl dále posílit, ovšem za předpokladu, že plátce, označený jako nespolehlivý, bude dále vykazovat ekonomickou činnost.

Společně s dalšími nástroji, které správce daně používá ve svém boji proti daňovým únikům na DPH, působí i institut nespolehlivého plátce hlavně preventivně. Proto je velmi složité vyčíslit jeho přímý fiskální efekt a přínos pro státní rozpočet; mimo jiné také

z důvodu jeho krátkého působení v daňové praxi správce daně. Finanční správa České republiky ústy generálního ředitele připodobňuje daňové systémové opatření k protipovodňovým opatřením, která mají zabránit škodám na majetku státu a jeho obyvatel. Tam také nelze přesně vyčíslit, k jak vysoké škodě díky těmto protipovodňovým opatřením nedošlo. Navíc síla povodní není každý rok stejná – stejně jako u daňových úniků. Nicméně vývoj inkasa ve sledovaném období let 2013 – 2015 (viz obrázek číslo 6), jakož i výsledky první poloviny roku 2016 dokumentují efektivnější výběr daní a pokračující ekonomický růst České republiky, a to bezpochyby díky novým nástrojům, zavedeným do praxe správce daně pro boj proti daňovým únikům na DPH, jako je například institut nespolehlivého plátce.

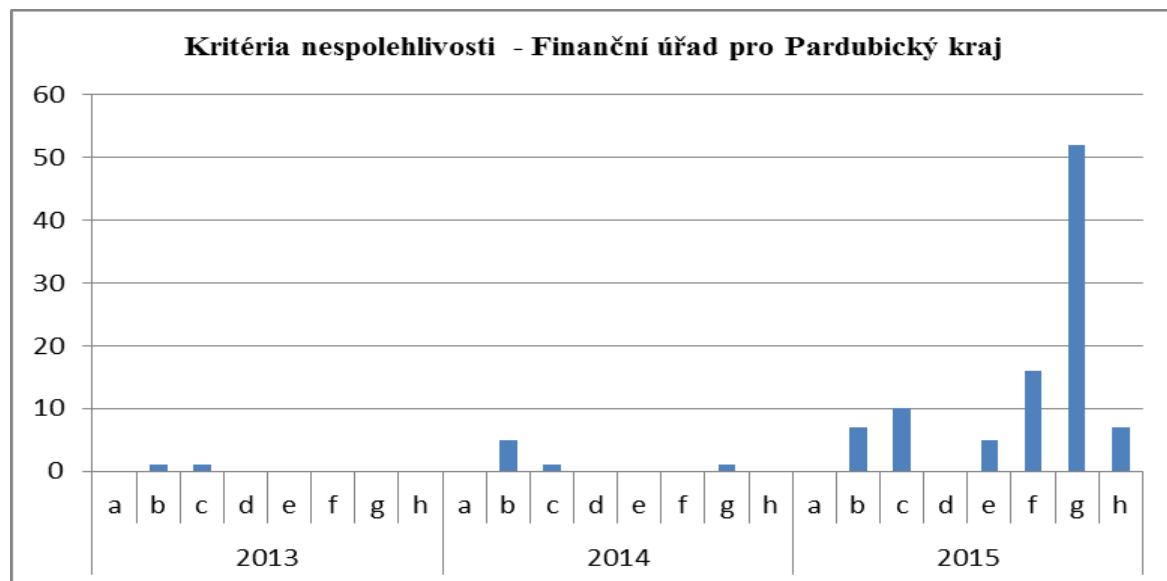
Přes veškerou snahu Finanční správy České republiky zavádět nové instrumenty do boje proti daňové kriminalitě, včetně institutu nespolehlivého plátce, tvoří stále nejvýznamnější část daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty, a to jak na území České republiky, tak na území celé Evropské unie, karuselové podvody, které se ve skutečnosti za celou dobu existence DPH v Evropské unii nepodařilo a nedaří efektivně likvidovat a při kterých se institut nespolehlivého plátce neprojevuje jako efektivní nástroj. Lepším způsobem potírání karuselových podvodů se spíše jeví použití režimu přenesení daňové povinnosti, který nezpochybnitelně karuselovým podvodům zabraňuje a významně se podílí na rozbíjení podvodných řetězců a jejich vytlačování mimo území České republiky. Avšak režim přenesení daňové povinnosti, zacílený na určitou oblast, způsobí pouze přesídlení daňových podvodů do jiného odvětví a jiného členského státu. Z tohoto důvodu se nabízí řešení v podobě režimu tzv. všeobecného celoplošného přenosu daňové povinnosti, který by byl uplatněn u veškerého zboží a služeb v rámci celé EU. O této variantě se sice díky ministru financí České republiky na půdě Evropské unie aktivně jedná, avšak s výsledkem nejasným a v nedohlednu, a to z důvodu absence jednoty naprosté většiny všech členských států, která k přijetí tak zásadní daňové změny musí panovat.

Správce daně proto zatím využívá při eliminaci daňových úniků na dani z přidané hodnoty nástroje, které má k dispozici a které jsou popsány v předkládané diplomové práci. Finanční správa České republiky si klade za cíl vytvořit takové prostředí, ve kterém by poctiví plátcí předmětné nástroje považovali za svou ochranu.

5.2 Výsledky z pohledu vybraného pracoviště

Celorepublikový trend v počtu vydaných rozhodnutí kopíruje i vývoj nespolehlivého plátce na vybraném pracovišti Finančního úřadu pro Pardubický kraj tak, jak je patrné z grafu číslo 9.

Graf 9: Počet vydaných rozhodnutí 2013 - 2015



Zdroj: vlastní zpracování

K datu 31. 12. 2015 bylo Finančním úřadem pro Pardubický kraj vydáno celkem 101 rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátci, přičemž 98 rozhodnutí bylo plátci doručeno, 76 rozhodnutí nabylo právní moci a z nich bylo 74 zveřejněno v Rejstříku plátců DPH. Z celkového počtu 101 rozhodnutí bylo plátcem v pěti případech proti rozhodnutí správce daně o nespolehlivém plátci podáno dle ustanovení § 106a odst. 1 ZDPH odvolání; z toho ve čtyřech případech bylo odvolání Odvolacím finančním ředitelstvím zamítnuto a rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj potvrzeno. V jednom případě Finanční úřad pro Pardubický kraj odvolání vyhověl a rozhodnutí o nespolehlivém plátci zrušil. K datu 31. 12. 2015 nepodal žádný nespolehlivý plátce ke správci daně vybraného pracoviště žádost o zrušení jeho nespolehlivosti.

5.2.1 Důvody nespolehlivosti

Z provedené analýzy (viz kapitola 4.3) vyplývá, že v období let 2013 – 2015 správce daně vybraného pracoviště ani v jednom případě nevystavil rozhodnutí o nespolehlivém plátcí z důvodu porušení kritéria rizikovosti a) – vyměření dle pomůcek a z důvodu porušení kritéria rizikovosti d) – snížení nadměrného odpočtu. Jak již bylo podrobně uvedeno v kapitole 3.8.1, dochází dle stanoveného kritéria nespolehlivosti a) k ohrožení veřejného zájmu v důsledku vyměření či doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani v minimální výši 500 000 Kč za jedno zdaňovací období, přičemž hodnoty za jednotlivá zdaňovací období nelze sčítat. Dle kritéria d) dochází k ohrožení veřejného zájmu v důsledku neuznání plátcova nároku na odpočet daně v minimální výši 500 000 Kč, přičemž vyměřená daň není zcela a v řádném termínu uhrazena; podrobně ke kritériu d) viz kapitola 3.8.4.

Při správě daně z přidané hodnoty správce daně vybraného pracoviště v předmětném období let 2013 – 2015 u žádného plátce neshledal, že by byly naplněny podmínky pro označení za nespolehlivého z titulu uvedených kritérií zejména proto, že Finanční úřad pro Pardubický kraj není místně příslušným správcem daní tak velkého počtu obchodních korporací, které by svojí ekonomickou činností generovaly svá uskutečněná zdanitelná plnění za jedno zdaňovací období v požadovaných objemech.

Naopak největší počet rozhodnutí (53 rozhodnutí o nespolehlivém plátcí) vydal správce daně vybraného pracoviště v období let 2013 – 2015 z důvodu porušení kritéria rizikovosti g) - nepodávání daňového tvrzení. Jak již bylo podrobně uvedeno výše v kapitole 3.8.7, k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daní z důvodu předmětného kritéria rizikovosti g) dochází tím, že daňový subjekt opakovaně (alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců) nepodává správci daně svá daňového tvrzení, hlášení a evidence, a to ani po výzvě správce daně. Kritérium cílí na rizikové plátce, kteří závažným způsobem zneužívají systém DPH, porušují své povinnosti při správě daně z přidané hodnoty a negativně tak ovlivňují její výběr do státního rozpočtu. Ve většině případů se jedná o tzv. „bílé koně“ bez faktické ekonomické činnosti, kteří na výzvy správce daně k podání daňových tvrzení vědomě nereagují, neboť požadované informace nejsou schopni správci daně důvěryhodným způsobem doložit.

V boji proti závažným daňovým únikům na DPH přistupuje správce daně ve výjimečných a zvláště závažných případech k vystavení zajišťovacího příkazu. Je však na místě, aby správce daně neprodleně vždy vydal zajišťovací příkaz, pokud existuje odůvodněná obava, že z ekonomické činnosti daňového subjektu nebude daň odvedena a uhrazena. Prokazování odůvodněné obavy správce daně ovšem vyžaduje podrobnou finančně majetkovou analýzu plátce, neboť neoprávněně vydaný zajišťovací příkaz může mít pro daňový subjekt fatální následky. V období let 2013 – 2015 měl správce daně vybraného pracoviště odůvodněnou obavu u 28 plátců, že tito ze svých uskutečněných zdanitelných plnění řádně a včas neodvedou a neuhradí DPH. U těchto 28 plátců přistoupil správce daně k vydání zajišťovacích příkazů, a to celkem ve věci 235 titulů zajištění. Z počtu 28 dotčených plátců nebyly u třinácti plátců zajišťovací příkazy ve lhůtě stanovené správcem daně plně uhrazeny; u těchto třinácti plátců proto zahájil správce daně řízení, které vedlo k vystavení rozhodnutí o nespolehlivém plátcí z důvodu porušení kritéria rizikovosti b). Před rozšířením kritérií se největší počet vydaných rozhodnutí o NESPPL vztahoval právě k vystavenému a neuhrazenému zajišťovacímu příkazu.

Ve sledovaném období vystavilo vybrané pracoviště 12 rozhodnutí o nespolehlivém plátcí z titulu porušení kritéria nespolehlivosti c) - kumulativní nedoplatek, přičemž většinu z nich až v roce 2015, kdy byla snížena (k 1. 10. 2014) hranice ohrožení veřejného zájmu z 10 000 000 Kč na 500 000 Kč. Tak jak je uvedeno výše v případě kritéria rizikovosti a) – vyměření dle pomůcek a kritéria rizikovosti d) – snížení nadměrného odpočtu, není Finanční úřad pro Pardubický kraj místně příslušným správcem daní tak velkého počtu obchodních korporací, které by svojí ekonomickou činností generovaly svá uskutečněná zdanitelná plnění za jedno zdaňovací období v požadovaných objemech 10 000 000 Kč, resp. 500 000 Kč.

Dále bylo v pěti případech vystaveno rozhodnutí o nespolehlivém plátcí z důvodu porušení kritéria e) - opakované vyměření dle pomůcek, které navazuje na kritérium a) a rozšiřuje ho o podmínku opakovanosti. V šestnácti případech vystavil správce daně vybraného pracoviště rozhodnutí o nespolehlivém plátcí z důvodu porušení kritéria rizikovosti f), neboť daňový subjekt neposkytoval požadovanou součinnost, a to ani po výzvě správce daně. V sedmi případech vystavil správce daně rozhodnutí o nespolehlivém plátcí z důvodu porušení kritéria h) neboť plátce uvedl nepravdivé a neúplné registrační údaje, které ani po výzvě správce daně neopravil a nedoplnil.

Všechna výše uvedená kritéria nespolehlivosti míří proti cílenému zneužívání systému daně z přidané hodnoty a proti rizikovým plátcům, kteří závažným způsobem zneužívají systém DPH, porušují své povinnosti při správě této daně, a negativně tak ovlivňují její výběr do státního rozpočtu. Jedná se o tzv. „bílé koně“, jejichž působnost je sice celorepubliková a potýká se s nimi každý finanční úřad, avšak největší objem plátců, kteří vědomě „podnikají“ se záměrem zneužívat systém DPH a neoprávněně čerpat prostředky ze státního rozpočtu, se převážně registruje (povětšinou na virtuálních adresách) v místní a územní příslušnosti Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.

Návrhem ke zlepšení stávající situace je proto důraz na využívání institutu delegace, kdy správce daně na základě místního šetření změní daňovému subjektu z moci úřední místní příslušnost (téměř v naprosté většině se jedná o daňový subjekt, jemuž je místně příslušným správcem jeho daní Finanční úřad pro hlavní město Prahu) do místa, kde probíhá jeho faktická ekonomická činnost. V rámci delegace přitom nedojde k fyzickému vystěhování daňového subjektu a nezmění se ani adresa jeho sídla, zapsaná ve veřejném obchodním rejstříku. Delegací se změní pouze správce jeho daní. Proti rozhodnutí správce daně o delegaci daňového subjektu se nelze odvolat. Uvedený návrh platí i přesto, že novela zákona o DPH (účinnost od srpna 2016) odstraňuje místní působnost finančních a celních úřadů, a správce daně tak může zahájit a provádět daňová řízení (zejména postupy k odstranění pochybností a daňové kontroly) i u daňových subjektů, které nejsou v jeho místní působnosti.

5.2.2 Fiskální efekt

Institut nespolehlivého plátce působí hlavně preventivně. Fiskální efekt plynoucí ze zavedení samotného institutu nespolehlivého plátce nelze přesně kvantifikovat, ale lze ho sekundárně detekovat u propojených instrumentů, jako je například:

- **zajišťovací příkaz** (§ 167 daňový řád - zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, § 103 ZDPH - zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň),
- **ručitelská výzva** (§ 109 odst. 3 ZDPH - ručení příjemce zdanitelného plnění),
- zvláštní způsob **zajištění daně** (§ 109a ZDPH).

Ad. Zajišťovací příkaz

Správce daně vybraného pracoviště vystavil v období let 2013 – 2015 dle ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty a dle ustanovení § 167 daňového řádu 28 daňovým subjektům celkem 235 zajišťovacích příkazů na celkovou částku ve výši 570 533 905 Kč. Z toho bylo v roce 2013 vystaveno 37 zajišťovacích příkazů na celkovou částku ve výši 80 125 599 Kč, v roce 2014 bylo vystaveno 90 zajišťovacích příkazů na celkovou částku ve výši 425 396 979 Kč a v roce 2015 bylo vystaveno 108 zajišťovacích příkazů na celkovou částku ve výši 65 011 327 Kč.

Z celkového počtu 235 zajišťovacích příkazů (které byly vystaveny pro celkový počet 28 daňových subjektů) nebylo správci daně vybraného pracoviště třinácti plátců dobrovolně a zcela uhrazeno (či bylo exekučně vymoženo) 169 titulů v celkové hodnotě 243 999 790 Kč. U těchto třinácti plátců přistoupil správce daně k zahájení řízení o nespolehlivém plátců a v předmětném období vydal těmto plátcům rozhodnutí o jejich nespolehlivosti. Dvěma plátcům byla následně registrace k dani z přidané hodnoty zrušena.

V případě další ekonomické činnosti nespolehlivých plátců, lépe řečeno v případě jejich dalšího nekalého jednání je správce daně oprávněn, za splnění všech zákonných podmínek, přistoupit k vystavení ručitelské výzvy na odběratele plnění dle ustanovení § 109 odst. 3 zákona o DPH. Plátce, ustanovený jako nespolehlivý dle kritéria rizikovosti b) – zajišťovací příkaz, tedy nepřináší do státního rozpočtu přímý fiskální efekt z titulu samotného institutu nespolehlivého plátce nýbrž z titulu ručitelské výzvy.

V praxi se ale správce daně majoritně setkává se skutečností, že ekonomická činnost nespolehlivého plátce je utlumena a vlastníci si zakládají nové obchodní korporace, což koresponduje se skutečností, že k datu 31. 12. 2015 nepodal žádný nespolehlivý plátce ke správci daně vybraného pracoviště žádost o zrušení jeho nespolehlivosti. Tomuto jevu by ale měla zabránit novela zákona o DPH, která by měla s účinností od 1. 1. 2017 přinést nový institut „nespolehlivé osoby“, fungující na podobném principu jako institut nespolehlivého plátce.

Ad. Ručitelská výzva

Finanční úřad pro Pardubický kraj vystavil v období let 2013 – 2015 celkem 266 výzev k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem. V naprosté většině se však výzvy vztahovaly k majetkovým daním. Ručitelskou výzvu k zaplacení daňového nedoplatku na dani z přidané hodnotě vydanou dle ustanovení § 109 odst. 3 ZDPH vystavil správce daně pouze u dvou dlužníků - nespolehlivých plátců. Obě předmětné ručitelkové výzvy byly vystaveny pouze v roce 2015.

U jednoho dlužníka - nespolehlivého plátce byla výzva k zaplacení daňového nedoplatku vydána jednomu ručiteli a týkala se čtyř nedoplatků, respektive čtyř zdaňovacích období. Na základě vydané výzvy uhradil ručitel celkově vymáhanou částku ve výši 37 183 Kč.

U druhého dlužníka - nespolehlivého plátce byla výzva k zaplacení daňového nedoplatku vydána také jednomu ručiteli a týkala se tří nedoplatků, respektive tří zdaňovacích období s celkově vymáhanou částkou ve výši 73 306 Kč. K datu 30. 12. 2015 tato částka nebyla správci daně uhrazena, neboť termín k úhradě do tohoto data neuplynul.

Z uvedeného je patrné, že Finanční úřad pro Pardubický kraj zaznamenal za období let 2013 – 2015 fiskální efekt z institutu nespolehlivého plátce (respektive sekundárně z ručitelkové výzvy, vystavené dle ustanovení § 109 odst. 3 ZDPH - ručení příjemce zdanitelného plnění) ve výši pouze 37 183 Kč.

Je tomu tak proto, že ručitel může být vyzván k úhradě až poté, kdy správce daně bezvýsledně vymáhal po nespolehlivém plátcovi hodnotu daňovou exekucí nebo prostřednictvím soudu, soudního exekutora či formou insolvenčního řízení a kdy je zřejmé, že vymáhání bylo prokazatelně bezvýsledné. Uvedený proces je příliš zdlouhavý a administrativně náročný.

Ad. Zvláštní způsob zajištění daně

Zvláštní způsob zajištění daně dle ustanovení § 109a ZDPH je Finanční správou České republiky využíván od roku 2011, kdy vešlo toto opatření v účinnost. Správce daně tak dává plátcům – odběratelům a příjemcům zdanitelného plnění možnost, aby v případě jejich pochybností o (nejen nespolehlivém!) plátcí – dodavateli a poskytovateli zdanitelného plnění, částku, odpovídající výši daně z přidané hodnoty za přijaté zdanitelné plnění dobrovolně poukázali ne dodavateli plnění, ale přímo na účet jeho místně příslušného správce daně.

Tímto krokem se příjemci zdanitelného plnění můžou vyhnout právní nejistotě v případě nestandardních obchodních transakcí a situací, kdy by byli správcem daně vyzváni ručitelskou výzvou vystavenou dle ustanovení § 109 odst. 3 ZDPH k zaplacení daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty za nespolehlivého plátce. Tímto jednáním plátcí velmi významně minimalizují svoji účast na případném daňovém podvodu.

Finanční úřad pro Pardubický kraj ve sledovaném období let 2013 – 2015 zaznamenal, že zvláštní způsob zajištění daně z přidané hodnoty byl využit celkem ve 369 případech. Daň byla tímto způsobem odvedena na účet správce daně za 58 plátců – dodavatelů a poskytovatelů zdanitelného plnění v celkové hodnotě 27 876 011 Kč. Z uvedeného počtu 58 dodavatelů byli pouze dva nespolehliví plátcí a hodnota odvedené daně za nespolehlivého plátce činila částku ve výši 928 906 Kč.

6 Závěr

Předkládaná diplomová práce analyzuje ve sledovaném období let 2013, 2014 a 2015 úspěšnost Finanční správy České republiky při vystavování rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, a to v návaznosti na platnou legislativu. Práce vyhodnocuje meziroční vývoj institutu nespolehlivého plátce na jednotlivých pracovištích finančních úřadů České republiky a posuzuje kritéria rizikovosti tohoto nástroje u rozhodnutí vydaných vybraným pracovištěm Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Pozornost je zaměřena zejména na vliv nástroje nespolehlivého plátce při eliminaci daňových úniků na dani z přidané hodnoty a na jeho fiskální efekt a dopad na inkaso DPH do státního rozpočtu České republiky.

Výstupy z kompilací, deskripcí, analýz a komparací jsou transformovány do návrhů možných řešení ke zlepšení využívání institutu nespolehlivého plátce. Vedle hlavních hmotně – právních a procesně – právních předpisů bude možné využít výsledky jak teoretické, tak praktické části diplomové práce jako jednu z dalších pomůcek pro pracovníky Finanční správy České republiky k jejich práci.

Pro potřeby analýzy byla nejprve za sledované období roku 2013, 2014 a 2015 hodnocena kvantitativní data o počtech všech daňových subjektů, evidovaných v evidencích správce daně, a informace o počtech plátců daně z přidané hodnoty, a to vše k rozhodnému dni 31. 12. Byly shromážděny údaje o počtu plátců daně z přidané hodnoty, kterým byl rozhodnutím správce daně udělen statut nespolehlivého plátce. Jednalo se o soubor plátců v členění dle typu plátce a dle správce daně, který rozhodnutí vystavil. U nespolehlivých plátců, kde rozhodnutí vystavilo vybrané pracoviště Finančního úřadu pro Pardubický kraj, byl předmětný soubor nespolehlivých plátců členěn navíc i dle kritéria rizikovosti, na základě kterého bylo rozhodnutí vystaveno. Soubor nespolehlivých plátců byl získán prostřednictvím analytického software IDEA spojením pomocné databáze všech plátců DPH a pomocné databáze plátců, kterým bylo správcem daně vystaveno rozhodnutí o jejich nespolehlivosti. Výsledný počet plátců, kterým správce daně vystavil rozhodnutí o jejich nespolehlivosti, byl porovnán s počtem nespolehlivých plátců uvedených v Registru plátců DPH. Kvalitativně hodnocené charakteristiky zahrnovaly informace o způsobu a míře rizikovosti jednotlivých kritérií.

Z provedené analýzy vyplývá, že ve sledovaném období byla naprostá většina rozhodnutí o nespolehlivosti vystavena právníkům osobám. V absolutním vyjádření vystavil největší počet rozhodnutí Finanční úřad pro hlavní město Prahu (předních pozic

dosahuje i v relativním vyjádření), neboť je místně příslušným správcem daní největšího počtu daňových subjektů. Vybrané pracoviště Finančního úřadu pro Pardubický kraj se řadí v tomto období jak v absolutním, tak i v relativním vyjádření k pracovištím s mírně nadprůměrným až průměrným počtem vydaných rozhodnutí.

Počet vystavených rozhodnutí o nespolehlivém plátcí vykazuje stoupající tendenci. Zatímco v roce 2013 označila Finanční správa České republiky za nespolehlivé pouze 42 plátce, v roce 2014 bylo takto označeno již 139 plátců. Celorepublikově, ale i na vybraném pracovišti nastal dramatický zlom v počtu vystavených rozhodnutí správce daně o nespolehlivosti plátce až v roce 2015 po rozšíření kritérií nespolehlivosti, a to zejména rozšíření o kritérium rizikovosti g) - nepodávání daňového tvrzení. Kritéria rizikovosti byla rozšířena v souvislosti se systémovým opatřením kontrolního hlášení zavedeným do praxe Finanční správy České republiky od 1. 1. 2016. V roce 2015 bylo vydáno 3 634 rozhodnutí o nespolehlivém plátcí a Finanční správa České republiky tak eviduje k datu 31. 12. 2015 celkem 3 815 nespolehlivých plátců. Tento stoupající trend je zachován i v roce 2016; k datu 31. 3. 2016 bylo správcem daně evidováno 5 209 vydaných rozhodnutí, k datu 30. 6. 2016 bylo evidováno 6 204 vydaných rozhodnutí a k datu 30. 9. 2016 evidovala Finanční správa České republiky 7 045 vydaných rozhodnutí.

Ambicí Finanční správy České republiky je tímto postupem eliminovat daňové úniky na dani z přidané hodnoty a nekalé podnikání (tzv. „zahnat všechny bílé koně do ohrady“) a v případě potřeby uplatnit institut ručení. Při tomto tempu meziročního růstu lze plánovaného počtu 23 – 28 tisíc nespolehlivých plátců dosáhnout v roce 2020 – 2021. Výsledná databáze nespolehlivých plátců bude aktivně využívána systémovým opatřením kontrolního hlášení pro potřeby ručení. Pro správce daně je proto nezbytné zaměřit svou pozornost na pražské daňové subjekty, vykazující znaky rizikovosti a možný fiskální efekt z doměřené daně a více využívat institutu delegace. Dále je žádoucí upřednostnit institut nespolehlivého plátce před možností zrušení registrace plátce k DPH ex lege.

Ačkoliv institut nespolehlivého plátce působí hlavně preventivně a nelze jednoduše kvantifikovat fiskální efekt z tohoto nástroje plynoucí, kladný vývoj inkasa DPH z pohledu státního rozpočtu dokládá pozitivní vliv nových nástrojů (mj. i institut nespolehlivého plátce), které správce daně používá k výběru daně a při eliminaci daňových úniků na DPH. I když byl v souvislosti s institutem nespolehlivého plátce zaznamenán výrazný pokles vyplacených nadměrných odpočtů a významný pokles předložených fiktivních faktur,

je nutné, aby pracovníci správce daně stále věnovali maximální pozornost zejména vyplaceným nadměrným odpočtům a pečlivě zkoumali oprávněnost nároku daňového subjektu na odpočet daně. Z fiskálního pohledu státního rozpočtu jsou totiž oprávněně nevyplacené peníze cennější než případný doměrek z daňového řízení u nesolventního daňového subjektu.

Z provedené analýzy rizikových ukazatelů nespolehlivého plátce vybraného pracoviště vyplývá určitý fiskální efekt plynoucí sekundárně ze zavedení tohoto systémového opatření, a to prostřednictvím propojených instrumentů zajišťovacího příkazu, ručitelské výzvy a zvláštního způsobu zajištění daně. Efektivní použití a využití uvedených nástrojů však naráží, a to celorepublikově, nejen na vybraném pracovišti Finančního úřadu pro Pardubický kraj, na požadavek vysoké odborné znalosti a profesní zkušenosti pracovníků správce daně. S tímto handicapem se celá Finanční správa České republiky potýká dlouhodobě. Personální stránka věci by tak mohla být Achillovou patou správce daně při zavádění všech nových nástrojů do praxe proti daňové kriminalitě, jakkoliv jsou všechna tato opatření žádoucí a prospěšná. Neboť schopnost správně, účelně a efektivně využívat všechny instrumenty správce daně v boji proti daňovým únikům zcela zásadně ovlivňuje výběr (nejen) daně z přidané hodnoty.

Ačkoliv je nereálné předpokládat, že jakékoliv systémové opatření zabráni daňovým únikům, možnou alternativou k institutu nespolehlivého plátce by mohl být celoplošný režim přenesení daňové povinnosti v rámci Evropské unie.

7 Seznam použitých zdrojů

TIŠTĚNÉ ZDROJE:

- BABIŠ, Andrej. *Úvodní slovo ministra financí*. In: *Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům*. Praha: Ministerstvo financí České republiky. 4. 12. 2015. Mezinárodní konference Kongresové centrum Praha.
- BAXA, Josef, et al. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, 800 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BERGER, Wolfgang. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Překlad Kristýna Šimáčková. Praha: 1. VOX, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 717 s. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-657-8.
- GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2015: výklad s příklady*. Jedenácté vydání. Praha: Grada Publishing, 2015, sv. ISBN 978-80-247-5500-7.
- HRDINKOVÁ, Milena. *Metoda přenesení daňové povinnosti v prostředí harmonizované DPH*. In: *Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům*. Praha: Ministerstvo financí České republiky. 4. 12. 2015. Mezinárodní konference Kongresové centrum Praha.
- KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 230 s. ISBN 80-902752-2-2.
- LEDVINKOVÁ, Jana, Zdeněk KUNEŠ a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2015*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2015. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-950-2.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 2011. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-390-5.
- ROSAS, Allan, Egil LEVITS a Yves BOT. *The Court of Justice and the construction of Europe: analyses and perspectives on sixty years of case-law = La Cour de Justice et la construction de l'Europe : analyses et perspectives de soixante ans de jurisprudence*. The Hague, the Netherlands: Asser Press, 2013. ISBN 9067048968.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska: legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC*. 2. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2007, 255 s. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-649-5.

ZÍDKOVÁ, Hana. *Vývoj použití mechanismu reverse charge*. In: *Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům*. Praha: Ministerstvo financí České republiky. 4. 12. 2015. Mezinárodní konference Kongresové centrum Praha.

INTERNETOVÉ ZDROJE:

Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Daně a pojistné\DPH\Registr plátců DPH* [online]. [cit. 2016-01-13]. Dostupné z www: http://adisreg.mfcr.cz/adis/jepo/epo/dpr/apl_ramce.htm?R=/adistc/DphReg?ZPRAC=FDPHI1%26poc_dic=2%26OK=Zobraz.

Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Daňové podvody na DPH a boj proti nim* [online]. [cit. 2016-01-13]. Dostupné z www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2015-VSE_Danove_podvody_20151020.pdf.

Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Finanční správa zpřísňuje podmínky pro aplikaci institutu nespolehlivého plátce* [online]. [cit. 2016-01-13]. Dostupné z www: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/promedia/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/zpriseni-podminek-nespolehliwego-platce-5373>.

Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH* [online]. [cit. 2016-01-15]. Dostupné z www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235-2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf.

Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Informace GFŘ k institutu ručení* [online]. [cit. 2016-01-15]. Dostupné z www: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>.

- Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Přehled o počtu DS evidovaných v agendách správců daní a o počtu DS aktivních za ČR v roce 2013* [online]. [cit. 2016-01-23]. Dostupné z www: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>.
- Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Přehled o počtu DS evidovaných v agendách správců daní a o počtu DS aktivních za ČR v roce 2014* [online]. [cit. 2016-01-23]. Dostupné z www: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>.
- Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Přehled o počtu DS evidovaných v agendách správců daní a o počtu DS aktivních za ČR v roce 2015* [online]. [cit. 2016-01-23]. Dostupné z www: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>.
- Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Schválení hodnotící zprávy České republiky v rámci Peer review Globálního fóra OECD* [online]. [cit. 2016-01-28]. Dostupné z www: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/novinky/2015/schvaleni-hodnotici-zpravy-cr-v-ramci-peer-review-globalniho-fora-oecd-6062>.
- Česká republika. Ministerstvo financí. *Schodek státního rozpočtu ČR 2015* [online]. [cit 2016-01-13]. Dostupné z www: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/schodek-statniho-rozpocet-za-rok-2015-je-23541>.
- Česká republika. Ministerstvo financí. *Struktura daňových příjmů státního rozpočtu ČR v letech 2013 – 2015* [online]. [cit. 2016-01-14]. Dostupné z www: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/schodek-statniho-rozpocet-za-rok-2015-je-23541>.
- Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Údaje o registraci* [online]. [cit. 2016-01-15]. Dostupné z www: http://adisreg.mfcr.cz/adis/jepo/epo/dpr/apl_ramce.htm?R=/adistc/DphReg?ZPRAC=FDPHI1%26poc_dic=2%26OK=Zobraz.
- Česká republika. Ministerstvo financí. Finanční správa ČR. *Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993 – 2015* [online], [cit. 2016-01-28]. Dostupné z www: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>.

- Česká republika. Nejvyšší kontrolní úřad. *Nové instituty v boji proti daňovým únikům lepší výběr DPH nepřinesly. Tisková zpráva ke KA č. 14/17 – 27. 4. 2015* [online]. [cit. 2016-01-13]. Dostupné z www: <http://www.nku.cz/cz/media/nove-instituty-v-boji-proti-danovym-unikum-lepsi-vyber-dph-neprinesly--rocne-stale-unika-vic-nez-100-miliard-korun-id7581/>.
- Evropská unie. *Členské státy EU* [online]. [cit. 2015-09-27]. Dostupné z www: <http://www.clenskestaty.eu/>.
- Evropská unie. EUR – Lex. *Rozsudek ESD ze dne 11. 7. 2002, C-62/00 ve věci Marks & Spencer* [online]. [cit. 2016-01-18]. Dostupné z www: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1453242618187&uri=CELEX:62000CJ0062>.
- Evropská unie. EUR – Lex. *Narřízení Rady číslo 282/2011/EU ze dne 15. 3. 2011* [online]. [cit. 2016-01-18]. Dostupné z www: <http://eur-lex.europa.eu/search.html?qid=1453256373992&text=Na%C5%99%C3%ADzen%C3%AD%20Rady%20%C4%8D%C3%ADslo%20282/2011/EU&scope=EURLEX&type=quick&lang=cs>.
- Evropská unie. EUR – Lex. *Rozsudek ESD ze dne 8. 6. 2000, C-98/98 ve věci Midland Bank* [online], [cit. 2016-01-18]. Dostupné z www: <http://eur-lex.europa.eu/search.html?qid=1453245275279&text=C-98/98&scope=EURLEX&type=quick&lang=cs>.
- Evropská unie. *Směrnice Rady 67/227/EHS* [online]. [cit. 2016-06-28]. Dostupné z www: http://europa.eu/geninfo/query/index.do?queryText=sm%C4%9Brnice+67%2F227%2FEHS&summary=summary&more_options_source=global&more_options_date=* &more_options_date_from=&more_options_date_to=&more_options_language=cs&more_options_f_formats=* &swlang=cs.
- Evropská unie. *Směrnice Rady 77/388/EHS* [online]. [cit. 2016-06-28]. Dostupné z www: http://europa.eu/geninfo/query/index.do?queryText=sm%C4%9Brnice+77%2F388%2FEHS&summary=summary&more_options_source=global&more_options_date=* &more_options_date_from=&more_options_date_to=&more_options_language=cs&more_options_f_formats=* &swlang=cs.

Evropská unie. *Směrnice Rady 2006/112/ES*, [online]. [cit. 2016-06-28]. Dostupné z www: http://europa.eu/geninfo/query/index.do?queryText=sm%C4%9Brnice+Rady+2006%2F112%2FES&summary=summary&more_options_source=global&more_options_date=*%26more_options_date_from=%26more_options_date_to=%26more_options_language=cs&more_options_f_formats=*%26swlang=cs.

KeyDifferences. *Differences between Tax Avoidance and Tax Evasion* [online]. [cit. 2016-06-28]. Dostupné z www: <http://keydifferences.com/difference-between-tax-avoidance-and-tax-evasion.html>.

KeyDifferences. *Difference between VAT and Service Tax* [online]. [cit. 2016-06-28]. Dostupné z www: <http://keydifferences.com/difference-between-vat-and-service-tax.html>.

VERDAN, Pavel. *Základní směrnice Rady evropské unie v oblasti daně z přidané hodnoty*. Bulletin Komory daňových poradců České republiky. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2004, sv. ISSN 1211-9946 [online]. [cit. 2016-01-13]. Dostupné z www: http://www.danovyporadce-online.eu/wp-content/uploads/2013/03/odkaz-4_Clanek_Bulletin_2010-04.pdf.

ZÁKONY:

Česká republika. Zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78. Dostupné z www: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlovy.

Česká republika. Zákon číslo 500/2004 Sb., správní řád. *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 177. Dostupné z www: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=500/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlovy.

Česká republika. Zákon číslo 280/2009 Sb., daňový řád. *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 87. Dostupné z www: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlovy.

OSTATNÍ ZDORJE:

Česká republika. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. *Důvodová zpráva k zákonu číslo 502/2012 Sb., změna zákona o dani z přidané hodnoty* [online].

[cit. 2016-5-26]. Dostupné v systému ASPI_ID LIT43120CZ.

FITŘÍKOVÁ, Dagmar. *Ručení příjemcem zdanitelného plnění - změny v roce 2014 a 2015*.

Účetnictví v praxi (Wolters Kluwer) [online]. [cit. 2016-5-26].

Dostupné v systému ASPI_ID LIT50864CZ.

HAVEL, Tomáš. *Ručení odběratele za odvod DPH v roce 2013*. Daně a právo v praxi (Wolters Kluwer) [online]. [cit. 2016-5-26].

Dostupné v systému ASPI_ID LIT44432CZ.

RAMBOUSEK, Jan. *Ručení za nespolehlivého plátce* [online]. [cit. 2016-5-26].

Dostupné v systému ASPI_ID LIT46330CZ.

8 Přílohy

Příloha číslo 1: Vztah počtu NESPPL k celkovému počtu plátců – 2013

2013						
POČET DS CELKEM => Z TOHO POČET PLÁTCŮ DPH => Z TOHO POČET NESPPL						
					TYP PLÁTCE	
ČESKÁ REPUBLIKA CELKOVÝ POČET DS	7 090 532	Z TOHO PLÁTCI DPH CELKEM	798 209	Z TOHO NESPPL CELKEM	42	
					z toho: PO	42
					FO	0
PODROBNÉ ČLENĚNÍ DLE FINANČNÍCH ÚŘADŮ						
FÚ pro hl. město Prahu celkový počet DS	966 200	z toho plátcí DPH	196 898	z toho NESPPL	22	
					z toho: PO	22
					FO	0
FÚ pro Středočeský kraj celkový počet DS	1 019 830	z toho plátcí DPH	90 490	z toho NESPPL	0	
					z toho: PO	0
					FO	0
FÚ pro Jihočeský kraj celkový počet DS	451 991	z toho plátcí DPH	42 398	z toho NESPPL	0	
					z toho: PO	0
					FO	0
FÚ pro Plzeňský kraj celkový počet DS	414 145	z toho plátcí DPH	38 885	z toho NESPPL	0	
					z toho: PO	0
					FO	0
FÚ pro Karlovarský kraj celkový počet DS	192 499	z toho plátcí DPH	18 043	z toho NESPPL	0	
					z toho: PO	0
					FO	0
FÚ pro Ústecký kraj celkový počet DS	466 811	z toho plátcí DPH	44 847	z toho NESPPL	0	
					z toho: PO	0
					FO	0
FÚ pro Liberecký kraj celkový počet DS	288 924	z toho plátcí DPH	29 446	z toho NESPPL	0	
					z toho: PO	0
					FO	0
FÚ pro Královéhradecký kraj celkový počet DS	384 277	z toho plátcí DPH	35 160	z toho NESPPL	5	
					z toho: PO	5
					FO	0
FÚ pro Pardubický kraj celkový počet DS	353 195	z toho plátcí DPH	31 899	z toho NESPPL	1	
					z toho: PO	1
					FO	0
FÚ pro Kraj Vysočina celkový počet DS	338 614	z toho plátcí DPH	30 939	z toho NESPPL	0	
					z toho: PO	0
					FO	0
FÚ pro Jihomoravský kraj celkový počet DS	813 341	z toho plátcí DPH	91 720	z toho NESPPL	10	
					z toho: PO	10
					FO	0

FÚ pro Olomoucký kraj celkový počet DS	376 657	z toho plátcí DPH	38 841	z toho NESPPL	2
				z toho:	
				PO	2
				FO	0
FÚ pro Moravskoslezský kraj celkový počet DS	630 914	z toho plátcí DPH	68 832	z toho NESPPL	2
				z toho:	
				PO	2
				FO	0
FÚ pro Zlínský kraj celkový počet DS	391 373	z toho plátcí DPH	38 666	z toho NESPPL	0
				z toho:	
				PO	0
				FO	0
Specializovaný FÚ celkový počet DS	1 761	z toho plátcí DPH	1 145	z toho NESPPL	0
				z toho:	
				PO	0
				FO	0

Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2013 (2016, online), vlastní zpracování

Příloha číslo 2: Nespolehlivý plátce 2013

Nespolehlivý plátce 2013														
		TYP PLÁTCE	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
Nespolehlivý plátce ČR 2013 celkem 42							4	4	3	4	5	8	7	7
	z toho:	PO					4	4	3	4	5	8	7	7
		FO												
FÚ pro hlavní město Prahu	NESPPL celkem 22						4	2		1	6	4	5	
	z toho:	PO					4	2		1	6	4	5	
		FO												
FÚ pro Středočeský kraj	NESPPL celkem													
	z toho:	PO												
		FO												
FÚ pro Jihočeský kraj	NESPPL celkem													
	z toho:	PO												
		FO												
FÚ pro Plzeňský kraj	NESPPL celkem													
	z toho:	PO												
		FO												
FÚ pro Karlovarský kraj	NESPPL celkem													
	z toho:	PO												
		FO												
FÚ pro Ústecký kraj	NESPPL celkem													
	z toho:	PO												
		FO												
FÚ pro Liberecký kraj	NESPPL celkem													
	z toho:	PO												
		FO												
FÚ pro Královéhradecký kraj	NESPPL celkem 5					1			1	1	1	1		
	z toho:	PO				1			1	1	1	1		
		FO												
FÚ pro Pardubický kraj	NESPPL celkem 1								1					
	z toho:	PO							1					
		FO												
FÚ pro Kraj Vysočina	NESPPL celkem													
	z toho:	PO												
		FO												
FÚ pro Jihomoravský kraj	NESPPL celkem 10							1	1	3	1	2	2	
	z toho:	PO						1	1	3	1	2	2	
		FO												
FÚ pro Olomoucký kraj	NESPPL celkem 2					1			1					
	z toho:	PO				1			1					
		FO												
FÚ pro Moravskoslezský kraj	NESPPL celkem 2					2								
	z toho:	PO				2								
		FO												
FÚ pro Zlínský kraj	NESPPL celkem													
	z toho:	PO												
		FO												
Specializovaný finanční úřad	NESPPL celkem													
	z toho:	PO												
		FO												

Zdroj: Finanční správa ČR. Údaje o registraci (2016, online), vlastní zpracování

Příloha číslo 3: Vztah počtu NESPPL k celkovému počtu plátců – 2014

2014						
POČET DS CELKEM => Z TOHO POČET PLÁTCŮ DPH => Z TOHO POČET NESPPL						
					TYP PLÁTCE	
ČESKÁ REPUBLIKA CELKOVÝ POČET DS	7 063 695	Z TOHO PLÁTCI DPH CELKEM	817 902	Z TOHO NESPPL CELKEM	139	
					z toho: PO	136
					FO	3
PODROBNÉ ČLENĚNÍ DLE FINANČNÍCH ÚŘADŮ						
FÚ pro hl. město Prahu celkový počet DS	992 929	z toho plátcí DPH	207 520	z toho NESPPL	55	
					z toho: PO	55
					FO	0
FÚ pro Středočeský kraj celkový počet DS	1 017 906	z toho plátcí DPH	92 530	z toho NESPPL	9	
					z toho: PO	9
					FO	0
FÚ pro Jihočeský kraj celkový počet DS	445 192	z toho plátcí DPH	42 798	z toho NESPPL	3	
					z toho: PO	3
					FO	0
FÚ pro Plzeňský kraj celkový počet DS	407 584	z toho plátcí DPH	39 363	z toho NESPPL	11	
					z toho: PO	10
					FO	1
FÚ pro Karlovarský kraj celkový počet DS	184 926	z toho plátcí DPH	18 189	z toho NESPPL	0	
					z toho: PO	0
					FO	0
FÚ pro Ústecký kraj celkový počet DS	472 150	z toho plátcí DPH	45 191	z toho NESPPL	6	
					z toho: PO	6
					FO	0
FÚ pro Liberecký kraj celkový počet DS	289 055	z toho plátcí DPH	29 616	z toho NESPPL	3	
					z toho: PO	3
					FO	0
FÚ pro Královéhradecký kraj celkový počet DS	369 124	z toho plátcí DPH	35 432	z toho NESPPL	5	
					z toho: PO	5
					FO	0
FÚ pro Pardubický kraj celkový počet DS	346 473	z toho plátcí DPH	32 335	z toho NESPPL	5	
					z toho: PO	3
					FO	2
FÚ pro Kraj Vysočina celkový počet DS	339 697	z toho plátcí DPH	31 287	z toho NESPPL	0	
					z toho: PO	0
					FO	0
FÚ pro Jihomoravský kraj celkový počet DS	797 347	z toho plátcí DPH	93 426	z toho NESPPL	33	
					z toho: PO	33
					FO	0
FÚ pro Olomoucký kraj celkový počet DS	380 397	z toho plátcí DPH	39 520	z toho NESPPL	1	
					z toho: PO	1
					FO	0
FÚ pro Moravskoslezský kraj celkový počet DS	633 359	z toho plátcí DPH	70 506	z toho NESPPL	3	

				z toho:	PO	3
					FO	0
FÚ pro Zlínský kraj celkový počet DS	385 514	z toho plátcí DPH	38 913	z toho NESPPL		2
				z toho:	PO	2
					FO	0
Specializovaný FÚ celkový počet DS	2 042	z toho plátcí DPH	1 276	z toho NESPPL		3
				z toho:	PO	3
					FO	0

Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2014 (2016, online), vlastní zpracování

Příloha číslo 4: Nespolehlivý plátce 2014

Nespolehlivý plátce 2014														
		TYP PLÁTCE	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
Nespolehlivý plátce ČR 2014 celkem 139			5		8	8	15	21	20	21	13	10	10	8
	z toho:	PO	5		8	8	14	21	20	20	13	10	10	7
		FO				1			1					1
FÚ pro hlavní město Prahu	NESPPL celkem 55		1			1	4	8	11	11	7	3	8	1
	z toho:	PO	1			1	4	8	11	11	7	3	8	1
		FO												
FÚ pro Středočeský kraj	NESPPL celkem 9							6	1	1				1
	z toho:	PO						6	1	1				1
		FO												
FÚ pro Jihočeský kraj	NESPPL celkem 3				1				1			1		
	z toho:	PO			1				1			1		
		FO												
FÚ pro Plzeňský kraj	NESPPL celkem 11				1	1	1	1	3	1	1	1	1	
	z toho:	PO			1	1		1	3	1	1	1	1	
		FO					1							
FÚ pro Karlovarský kraj	NESPPL celkem 0													
	z toho:	PO												
		FO												
FÚ pro Ústecký kraj	NESPPL celkem 6					1	1					2	1	1
	z toho:	PO				1	1					2	1	1
		FO												
FÚ pro Liberecký kraj	NESPPL celkem 3						1					2		
	z toho:	PO					1					2		
		FO												
FÚ pro Královéhradecký kraj	NESPPL celkem 5		1				1		1		1	1		
	z toho:	PO	1				1		1		1	1		
		FO												
FÚ pro Pardubický kraj	NESPPL celkem 5				1	1	1			1				1
	z toho:	PO			1	1	1							
		FO								1				1
FÚ pro Kraj Vysočina	NESPPL celkem 0													
	z toho:	PO												
		FO												
FÚ pro Jihomoravský kraj	NESPPL celkem 33		3		5	2	6	5	3	3	3			3
	z toho:	PO	3		5	2	6	5	3	3	3			3
		FO												
FÚ pro Olomoucký kraj	NESPPL celkem 1					1								
	z toho:	PO				1								
		FO												
FÚ pro Moravskoslezský kraj	NESPPL celkem 3					1		1			1			
	z toho:	PO				1		1			1			
		FO												
FÚ pro Zlínský kraj	NESPPL celkem 2									2				
	z toho:	PO								2				
		FO												
Specializovaný finanční úřad	NESPPL celkem 3									2				1
	z toho:	PO								2				1
		FO												

Zdroj: Finanční správa ČR. Údaje o registraci (2016, online), vlastní zpracování

Příloha číslo 5: Vztah počtu NESPPL k celkovému počtu plátců – 2015

2015						
POČET DS CELKEM => Z TOHO POČET PLÁTCŮ DPH => Z TOHO POČET NESPPL						
					TYP PLÁTCE	
ČESKÁ REPUBLIKA CELKOVÝ POČET DS	7 108 047	Z TOHO PLÁTCI DPH CELKEM	839 236	Z TOHO NESPPL CELKEM	3 634	
					z toho:	PO 2 873
						FO 761
FÚ pro hl. město Prahu celkový počet DS	1 012 838	z toho plátcí DPH	214 942	z toho NESPPL	1 224	
					z toho:	PO 1 204
						FO 20
FÚ pro Středočeský kraj celkový počet DS	1 023 695	z toho plátcí DPH	94 458	z toho NESPPL	139	
					z toho:	PO 84
						FO 55
FÚ pro Jihočeský kraj celkový počet DS	450 814	z toho plátcí DPH	43 612	z toho NESPPL	51	
					z toho:	PO 35
						FO 16
FÚ pro Plzeňský kraj celkový počet DS	412 742	z toho plátcí DPH	40 060	z toho NESPPL	132	
					z toho:	PO 88
						FO 44
FÚ pro Karlovarský kraj celkový počet DS	188 987	z toho plátcí DPH	18 591	z toho NESPPL	24	
					z toho:	PO 17
						FO 7
FÚ pro Ústecký kraj celkový počet DS	461 795	z toho plátcí DPH	45 285	z toho NESPPL	55	
					z toho:	PO 33
						FO 22
FÚ pro Liberecký kraj celkový počet DS	290 136	z toho plátcí DPH	30 064	z toho NESPPL	277	
					z toho:	PO 165
						FO 112
FÚ pro Královéhradecký kraj celkový počet DS	368 679	z toho plátcí DPH	35 977	z toho NESPPL	346	
					z toho:	PO 157
						FO 189
FÚ pro Pardubický kraj celkový počet DS	343 402	z toho plátcí DPH	32 658	z toho NESPPL	68	
					z toho:	PO 42
						FO 26
FÚ pro Kraj Vysočina celkový počet DS	341 464	z toho plátcí DPH	31 712	z toho NESPPL	70	
					z toho:	PO 39
						FO 31
FÚ pro Jihomoravský kraj celkový počet DS	808 713	z toho plátcí DPH	98 579	z toho NESPPL	763	
					z toho:	PO 705
						FO 58
FÚ pro Olomoucký kraj celkový počet DS	388 483	z toho plátcí DPH	40 290	z toho NESPPL	98	
					z toho:	PO 64
						FO 34
FÚ pro Moravskoslezský kraj celkový počet DS	644 134	z toho plátcí DPH	72 403	z toho NESPPL	203	

				z toho:	PO	135
					FO	68
FÚ pro Zlínský kraj celkový počet DS	370 049	z toho plátcí DPH	39 221	z toho NESPPL		177
				z toho:	PO	99
					FO	78
Specializovaný FÚ celkový počet DS	2 116	z toho plátcí DPH	1 384	z toho NESPPL		7
				z toho:	PO	7
					FO	0

Zdroj: Finanční správa ČR. Přehled počtu DS evidovaných v agendách správce daně 2015 (2016, online), vlastní zpracování

Příloha číslo 6: Nespolehlivý plátce 2015

Nespolehlivý plátce 2015														
		TYP PLÁTCE	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
Nespolehlivý plátce ČR 2015 celkem 3 634			14	20	43	90	114	252	365	438	481	568	748	501
	z toho:	PO 2 873	13	19	41	82	93	223	264	328	362	460	615	373
		FO 761	1	1	2	8	21	29	101	110	119	108	133	128
FÚ pro hlavní město Prahu	NESPPL celk. 1 224		5	9	35	40	40	48	81	129	159	221	300	157
	z toho:	PO 1 204	5	9	35	40	40	48	80	124	156	216	297	154
		FO 20							1	5	3	5	3	3
FÚ pro Středočeský kraj	NESPPL celkem 139				1		2	2	12	20	17	24	28	33
	z toho:	PO 84			1		2	2	9	19	13	16	11	11
		FO 55							3	1	4	8	17	22
FÚ pro Jihočeský kraj	NESPPL celkem 51			2		1		3	1		3	20	15	6
	z toho:	PO 35		2		1		2			2	9	14	5
		FO 16						1	1		1	11	1	1
FÚ pro Plzeňský kraj	NESPPL celkem 132		2	4		5	2	7	6	22	19	24	21	20
	z toho:	PO 88	2	4		3	2	6	5	17	11	15	15	8
		FO 44				2		1	1	5	8	9	6	12
FÚ pro Karlovarský kraj	NESPPL celkem 24									2	2	2		18
	z toho:	PO 17								2	2	1		12
		FO 7										1		6
FÚ pro Ústecký kraj	NESPPL celkem 55		2				1	3	5	4	1	5	6	28
	z toho:	PO 33	1					2	1	2	1	3	5	18
		FO 22	1				1	1	4	2		2	1	10
FÚ pro Liberecký kraj	NESPPL celkem 277					8	15	3	19	64	49	48	42	29
	z toho:	PO 165				7	9	2	9	36	22	38	24	18
		FO 112				1	6	1	10	28	27	10	18	11
FÚ pro Královéhradecký kraj	NESPPL celkem 346				1	1	24	40	124	66	29	12	27	22
	z toho:	PO 157			1	1	14	22	59	20	9	9	14	8
		FO 189					10	18	65	46	20	3	13	14
FÚ pro Pardubický kraj	NESPPL celkem 68		1		1	2	2	1	6	7	17	8	14	9
	z toho:	PO 42	1			1	2	1	4	4	11	4	10	4
		FO 26			1	1			2	3	6	4	4	5
FÚ pro Kraj Vysočina	NESPPL celkem 70			2				2	20	9	15	7	6	9
	z toho:	PO 39		1					16	4	6	4	3	5
		FO 31		1				2	4	5	9	3	3	4
FÚ pro Jihomoravský kraj	NESPPL celkem 763		1	2	3	23	12	127	61	68	96	105	172	93
	z toho:	PO 705	1	2	3	21	12	124	58	64	88	93	156	83
		FO 58				2		3	3	4	8	12	16	10
FÚ pro Olomoucký kraj	NESPPL celkem 98						1	4	2	13	7	15	38	18
	z toho:	PO 64					1	4	2	10	3	10	20	14
		FO 34								3	4	5	18	4
FÚ pro Moravskoslezský kraj	NESPPL celkem 203		3	1	2	7	14	10	20	25	30	23	47	21
	z toho:	PO 135	3	1	1	6	10	9	14	17	16	15	27	16
		FO 68			1	1	4	1	6	8	14	8	20	5
FÚ pro Zlínský kraj	NESPPL celkem 177					3	1	1	6	9	35	53	32	37
	z toho:	PO 99				2	1	1	5	9	20	26	19	16
		FO 78				1			1		15	27	13	21
Specializovaný finanční úřad	NESPPL celkem 7							1	2		2	1		1
	z toho:	PO 7						1	2		2	1		1
		FO												

Zdroj: Finanční správa ČR. Údaje o registraci (2016, online), vlastní zpracování

Příloha číslo 7: FÚ pro Pardubický kraj 2015 - Přehled vydaných rozhodnutí

NESPOLEHLIVÝ PLÁTCE FÚ PRO PARDUBICKÝ KRAJ_2015								
NESPPL celkem: 51								
TYP PLÁTCE	KRITÉRIUM							
	a	b	c	d	e	f	g	h
PO			500 tis					
FO								
FO								
PO								
PO								
PO								
PO								
PO			500 tis					
PO								
PO								
FO								
PO			500 tis					
FO								
FO			500 tis					
FO								
PO								
PO								
PO								
PO								
FO								
PO								
FO								
FO								
PO								
PO								
PO								
PO								
FO								
FO								
PO								
PO			500 tis					
PO								
FO								
PO			10 mil					
			500 tis					
PO								
PO								

