

POLICEJNÍ AKADEMIE ČESKÉ REPUBLIKY V PRAZE

Fakulta bezpečnostního managementu

Katedra správního práva a správní vědy

**Institut nespolehlivého plátce daně v systému výběru daně z přidané
hodnoty**

Diplomová práce

**The institute of an unreliable VAT payer in the system of collection of value
added tax**

Diploma thesis

VEDOUCÍ PRÁCE

doc. JUDr. Olga SOVOVÁ, PhD.

AUTOR PRÁCE

Bc. Kateřina HAVLOVÁ, DiS.

Praha

2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

V Praze, dne 1. 3. 2022

Bc. Kateřina Havlová, DiS.

Anotace

Institut nespolehlivého plátce byl do systému plátců daně z přidané hodnoty zaveden jako nástroj v boji s daňovými úniky s cílem označit a případně vyloučit, prostřednictvím zrušení registrace plátce daně, z registru plátců daně z přidané hodnoty ty plátce, kteří určitým způsobem porušují nastavená pravidla. V praxi je v některých případech přidělení statusu nespolehlivého plátce prvním krokem ke zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty. Na rozdíl od konkrétních důvodů, které k přidělení statusu nespolehlivého plátce vedly, je samotné označení nespolehlivého plátce informací veřejnou. S institutem nespolehlivého plátce je následně spojen i institut ručení za nezaplacenou daň. Nejnovějším nástrojem v této oblasti je institut nespolehlivé osoby, který byl zaveden za účelem zajištění návaznosti na nespolehlivost plátce.

Annotation

The institute of unreliable payer was introduced into the value-added tax system as a tool in combating tax evasion in order to mark and eliminate, through the abolition of the tax registration of the tax payer, the payer who violates the set rules in some way. In practice, in some cases, the allocation of non-unreliable payer status is the first step towards cancellation of the value-added taxpayer. Unlike the specific reasons that led the non-unreliable payer's status, the indication of unreliable payer is itself, public information. The institute of unreliable payer is subsequently linked to the liability institute for unpaid tax. The newest tool in this area is the institute of unreliable person who was introduced to ensure the continuity of the unreliability of the payer.

Klíčová slova

nespolehlivý plátce, nespolehlivá osoba, správa daní, daň z přidané hodnoty, finanční správa, plátce daně, zahájení řízení, rozhodnutí, odvolání, registrace

Keywords

unreliable VAT payer, unreliable person, tax administration, value added tax, financial administration, tax payer, initiation of proceedings, decision, appeal, registration

Úvod.....	6
I. TEORETICKÁ ČÁST	10
1 Legislativní a metodická úprava.....	10
1.1 Legislativní úprava správy daní.....	11
1.2 Zákon o dani z přidané hodnoty	20
1.3 Informace Generálního finančního ředitelství	22
2 Nespolehlivý plátce	25
2.1 Plátce daně	26
2.2 Nespolehlivý plátce daně z přidané hodnoty	28
2.2.1 Vyměření nebo doměření daně podle pomůcek v minimální výši 500 tisíc Kč	30
2.2.2 Vydání zajišťovacího příkazu, který nebyl uhrazen ve stanovené lhůtě	32
2.2.3 Kumulativní nedoplatek.....	34
2.2.4 Neuznání uplatněného nároku na odpočet daně	36
2.2.5 Vyměření nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani	37
2.2.6 Neposkytnutí požadované součinnosti.....	38
2.2.7 Nepodaná daňová přiznání nebo hlášení.....	40
2.2.8 Skutečné sídlo	41
2.2.9 Stanovení daně na výstupu.....	43
3 Přidělení statusu nespolehlivého plátce.....	45
3.1 Posouzení splnění podmínek přidělení statusu nespolehlivého plátce.....	47
3.2 zahájení řízení a vydání rozhodnutí	50
4 Podání opravného prostředku a zrušení registrace plátce DPH	52
4.1 Podání opravného prostředku	52
4.2 Zrušení registrace plátce	54
5 Slovensko	56
5.1 Index daňové spolehlivosti	56
5.2 Zrušení registrace plátce	60
II. PRAKTICKÁ ČÁST	62
6 Cíl	62
7 Sběr dat a vzorek dat.....	65
8 Zpracování dat.....	66

8.1	Vývoj počtu vydaných rozhodnutí a důvody pro jejich vydání	66
8.2	Vývoj počtu podaných odvolání a způsob jejich vyřízení.....	73
8.3	Vývoj počtu plátců daně z přidané hodnoty, kterým byla zrušena registrace a časový úsek mezi nabytím právní moci rozhodnutí a zrušením registrace	75
	Závěr.....	81
	Seznam zkratk	88
	Seznam použité literatury.....	89
	Seznam příloh.....	92
	Přílohy:.....	93
	Příloha č. 1: Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 ve znění pozdějších dodatků	93
	Příloha č. 2: Oznámení o zahájení řízení	97
	Příloha č. 3: Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.....	98
	Příloha č. 4: Výzva k odstranění vad odvolání	102
	Příloha č. 5: Rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení	103
	Příloha č. 6: Rozhodnutí o zrušení registrace plátce.....	105

ÚVOD

Institut tzv. nespolehlivého plátce (dále jen „NP“) se stal součástí právní úpravy v roce 2013 a to zákonem č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.¹

Jedná se o nástroj pro boj s daňovými úniky s cílem označit v systému plátců daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ty plátce, kteří závažným způsobem porušují nastavená pravidla. Jedná se například o četnost nepodávání daňových přiznání nebo hlášení, výši doměřené daně, stanovení daně podle pomůcek apod. Nejnovějším nástrojem v této oblasti je institut nespolehlivé osoby (dále jen „NO“), který byl zaveden za účelem zajištění návaznosti na nespolehlivost plátce při opětovné registraci plátce DPH.

Na rozdíl od konkrétních důvodů, které k přidělení statusu NP vedly, je samotné označení NP informací veřejnou. Svým způsobem se tak jedná o značný zásah do podnikání plátce DPH, neboť s přidělením statusu NP jsou spojeny i další dopady ovlivňující běžný „život“ plátce DPH.

Přidělení statusu NP probíhá vydáním rozhodnutí, proti kterému je možné uplatit opravné prostředky. V některých případech je, před vydáním samotného rozhodnutí, vydáno nejprve oznámení o zahájení řízení ve věci rozhodnutí o NP. Komplexní problematika NP tak zahrnuje i procesní aspekty zahájení řízení, vydání rozhodnutí a podávání opravných prostředků, včetně související judikatury.

Na status NP má tedy vliv nejen právní úprava zakotvená v zákoně o DPH, ale i právní úprava správy daní zakotvená v Daňovém řádu, který je základním procesním předpisem správy daní v České republice (dále jen „ČR“). Na problematiku opravných prostředků má následně vliv i organizační struktura Finanční správy České republiky (dále jen „FS“). Samostatnou oblastí je Informace Generálního finančního ředitelství, která stanovuje konkrétní důvody přidělení

¹ Část první bod 187 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, v posledním znění

statusu NP a související metodická pomůcka pro správce daně, která jednotlivé důvody blíže rozvádí a ujednocuje tak postup správců daně napříč celou ČR.

Od svého zavedení prošel institut NP změnami, které souvisejí především s rozšiřováním důvodů přidělení statusu NP. Historickými změnami prošla i související právní a metodická úprava – tedy zákon o DPH, Daňový řád, metodické materiály vydané Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GFŘ“) a samotná organizační struktura FS.

Jako pracovník vyměřovacího oddělení právnických osob Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 4 s více než patnáctiletou praxí se s institutem NP setkávám při každodenní činnosti. Proces přidělení statusu NP je velmi komplexní a vyžaduje nejen znalost příslušných právních a metodických předpisů, ale i kvalifikovanou správní úvahu při posuzování jednotlivých procesních aspektů (např. při zahájení řízení, vydávání samotného rozhodnutí nebo posouzení podaného řádného opravného prostředku, kterým je odvolání).

Pro přiblížení celého procesu bude teoretická část práce pojata jako „příběh“ fiktivního plátce DPH. Na základě konkrétních údajů budu u tohoto plátce posuzovat naplnění jednotlivých důvodů přidělení statusu NP. Dojde tedy k zahájení řízení, vydání rozhodnutí, podání odvolání a na závěr zrušení registrace plátce DPH. Celý „příběh“ tak zahrne všechny podstatné oblasti, které se týkají problematiky NP, včetně krátkých exkurzů do procesu vyměrování DPH, počítání lhůt nebo doručování. První dvě kapitoly práce budou věnovány legislativní a metodické úpravě a jednotlivým důvodům přidělení statusu NP. Od třetí kapitoly již bude práce zaměřena na samotný „příběh“ fiktivního plátce DPH, který skončí zrušením registrace plátce DPH.

Cílem teoretické části práce je popis institutu nespolehlivého plátce z hlediska legislativního vývoje a procesních aspektů, včetně opravných prostředků. Dále srovnání české legislativní úpravy směřující k veřejnému označení plátců, kteří nedodržují nastavená pravidla se Slovenskou republikou (dále jen „SR“), kterému bude věnována samostatná kapitola.

Pro zpracování teoretické části práce budou použity kvalitativní analytické metody, zejména rozbor a interpretace odborných textů, především zákonů, monografií, judikatury a metodických materiálů. Výsledkem tohoto postupu bude teoretický popis procesních mechanismů institutu NP a prostřednictvím „příběhu“ fiktivního plátce DPH jejich aplikace v praxi.

Praktická část práce bude následně zaměřena na údaje o počtu NP (právnických osob) vedených v databázi Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 4, se zaměřením na nejčastější důvody přidělení statusu NP, počet podaných opravných prostředků (odvolání) včetně způsobu vyřízení a především na počet NP, kterým byla zrušena registrace plátce DPH, důvod zrušení registrace a časový úsek mezi nabytím právní moci rozhodnutí o NP a následným zrušením registrace plátce DPH.

Z mé vlastní praxe je zřejmé, že nejčastějším důvodem přidělení statusu NP je nepodávání daňových přiznání a hlášení a existence tzv. kumulativního nedoplatku, další důvody jsou zastoupeny v menším množství. Nejnižší četnost by měl vykazovat důvod nejnovější, tedy stanovení daně na výstupu. Značný vliv na počet vystavených rozhodnutí má postupně se rozšiřující počet porušení povinností plátce DPH, vedoucích k přidělení statusu NP.

Rušení registrace plátce DPH z moci úřední je důležité především u těch plátců DPH, kteří nepodávají daňová přiznání. Toto závažné porušení povinností plátce je i jedním z důvodů přidělení statusu NP (a jak již bylo zmíněno výše i jedním z nečastějších). Časový úsek mezi nabytím právní moci rozhodnutí o NP a faktickým zrušením registrace by v případě, kdy do procesu rušení registrace nevstupují další aspekty (zejm. výše obratu, který ze zákona nesmí přesáhnout 1 mil. Kč, nebo další probíhající vyměřovací, resp. doměřovací řízení), neměl přesáhnout 90-100 dní. Tento časový údaj vychází z osobní dlouhodobé správní praxe. V praxi je však tato lhůta mnohem delší.

Cílem praktické části je tedy zjištění nejčastějšího důvodu přidělení statusu NP u daňových subjektů (právnických osob) evidovaných na Územním pracovišti pro Prahu 4 Finančního úřadu pro hlavní město Prahu a především zjištění délky časového úseku mezi nabytím právní moci rozhodnutí o NP a zrušením registrace plátce se zaměřením na ty plátce DPH, kterým byl status NP přidělen z důvodu

nepodávání daňových přiznání k DPH a dalších souvisejících podání, především kontrolních hlášení, včetně návrhu opatření směřujících ke zkrácení tohoto časového úseku.

Pro zpracování údajů o počtu NP získaných z informačního systému správce daně ADIS budou v praktické části použity metody kvantitativního statistického zpracování dat a jejich následné vyhodnocení.

Vzhledem k tomu, že v práci bude použito značné množství zkratk, je pro lepší přehlednost součástí práce i jejich seznam. Součástí práce jsou i přílohy tvořené mj. metodickými materiály a příklady rozhodnutí vydanými Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územním pracovištěm pro Prahu 4. S ohledem na povinnost mlčenlivosti stanovenou daňovým řádem není možné zveřejnit vydaná rozhodnutí v podobě, v jaké jsou vydávána a doručována daňovým subjektům a jejich zástupcům.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 LEGISLATIVNÍ A METODICKÁ ÚPRAVA

Daně jsou, jako součást veřejné správy, základním příjmem státního rozpočtu. Soustavu daní v ČR tvoří daně přímé (daně z příjmů fyzických a právnických osob, daň silniční, daň z nemovitých věcí, daň z hazardních her) a daně nepřímé (daň z přidané hodnoty, spotřební daně, energetické daně). K efektivnímu výběru daní slouží soustava státních orgánů, kterou dnes souhrnně nazýváme finanční správou. Tuto soustavu, která vyplývá ze zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v posledním znění (dále jen „zákon o FS“), tvoří GFŘ a jemu podřízené Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“), čtrnáct „krajských“ finančních úřadů (dále jen „FÚ“) a jejich územní pracoviště (dále jen „ÚzP“), kterých je v současné době 201 a dále Specializovaný finanční úřad, který je příslušný pro vybrané subjekty.²

Pro orgány FS, které jsou orgány veřejné moci, platí zásada zakotvená v čl. 2 odst. 2 Usnesení ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, v posledním znění (dále jen „LZPS“), tedy uplatňování státní moci pouze v případech a mezích stanovených zákonem a zákonem stanoveným způsobem.³

Správce daně, resp. pracovníci vyměřovacích oddělení ÚzP FÚ, kteří v „první linii“ rozhodují o NP, jsou při své každodenní správní praxi vázáni především platnými zákony (od nichž není možné se v souladu s LZPS odchýlit) a z nich vyplývajícími metodickými materiály, ale také související judikaturou.

Legislativní úprava správy daní je v současnosti upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, v posledním znění (dále jen „DŘ“), problematika NP je následně upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění (dále jen „ZDPH“); podstatnou roli hrají také materiály vydané GFŘ určené nejen laické veřejnosti, ale i správcům daně.

² § 1 zákona č. 456/2011 Sb., o *Finanční správě České republiky*, v posledním znění
§ 11 zákona č. 456/2011 Sb., o *Finanční správě České republiky*, v posledním znění

³ Čl. 2 odst. 2 Usnesení ČNR č. 2/1993 Sb., o *vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky*, v posledním znění

Obsahem této kapitoly tedy bude stručný popis historického vývoje legislativní úpravy správy daní, DPH a metodických materiálů GŘ, které společně tvoří teoretický základ pro kvalifikovanou správní praxi pracovníků zabývajících se problematikou NP.

1.1 Legislativní úprava správy daní

Dne 1. 1. 1993 vznikla nejen samostatná ČR, ale zároveň nabyl účinnosti zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl základním procesním právním předpisem upravujícím správu daní v ČR a to až do 1. 1. 2011, kdy nabyl účinnosti DŘ, který se tak stal „novou daňovou biblí“ nejen pro pracovníky daňové správy, ale i pro odborníky a laickou veřejnost.

Přijetím DŘ, který je veřejnoprávním procesním předpisem navazujícím na hmotné daňové právo (s nímž tvoří nedílný celek) a vyjadřujícím *mocenskou převahu subjektů veřejné správy*⁴, tak byla završena *dlouholetá práce legislativců a ukončeny diskuse o tom, zda je nové úpravy vůbec zapotřebí a pokud ano, v jakém rozsahu*⁵. Jedná se o komplexní uspořádání daňového práva a to terminologicky, systematicky i obsahově; stejně jako zrušený zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, představuje DŘ *úpravu právních postupů k zajištění realizace práva*⁶.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v posledním znění (dále jen „ZSDP“) odpovídal době svého vzniku, vyznačoval se nejednotností terminologie a neprovázaností, zároveň obsahoval řadu nejednoznačných ustanovení (adresáti norem obsažených v daňových zákonech – úředníci a daňové subjekty, tak museli být, vedle textu zákona, seznámeni s příslušnou metodikou a rozsáhlou judikaturou). Aplikace zákona tak pro všechny představovala přílišnou zátěž. DŘ přihlédl k vývoji právní teorie a odrážel změny v ostatních právních oblastech, včetně judikatury a správních úprav daňového řízení v členských státech

⁴ Miloslav KOPŘIVA, Jaroslav NOVOTNÝ, *Manuál k daňovému řádu*, 2. rozšířené a aktualizované vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2013. ISBN 978-80-7208-947-5, str. 14

⁵ Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, str. XV

⁶ Miloslav KOPŘIVA, Jaroslav NOVOTNÝ, *Manuál k daňovému řádu*, 2. rozšířené a aktualizované vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2013. ISBN 978-80-7208-947-5, str. 14

Evropské unie (dále jen „EU“); obsahuje tedy jednodušší a efektivnější úpravu daňového řízení.⁷

S ohledem na zaměření práce se v následujícím textu budu zabývat pouze změnami vybraných ustanovení. Jedná se především o problematiku lhůt, doručování, zahájení řízení, vydávání rozhodnutí, podávání řádných opravných prostředků, především odvolání nebo vyměření daně.

DŘ upravuje cíl správy daní obecněji. Výchozím hlediskem není pouze eliminace možného krácení daně, ale je definována jako *postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*⁸ (dle ZSDP bylo cílem daňového řízení stanovení daně tak, aby nedošlo ke krácení daňových příjmů). Správa daní byla pojata jako *právo činit opatření potřebná ke správném a úplném zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době*⁹.

DŘ zavedl pojmy řádné a dodatečné daňové tvrzení, jejichž prostřednictvím nese daňový subjekt břemeno tvrzení ohledně výše své daňové povinnosti. Správce daně na základě daňového tvrzení podaného daňovým subjektem daň deklaratorním rozhodnutím akceptuje nebo způsobem, který zákon stanoví, provede změny tvrzené daně tak, aby její výše odpovídala výši daně stanovené hmotně právním předpisem.¹⁰

Deklaratorním rozhodnutím o akceptaci výše daňové povinnosti tvrzené daňovým subjektem je tzv. „konkludentní platební výměr“ vydávaný v souladu s ustanovením § 140 odst. 1 DŘ, který stanoví, že v případě, kdy se vyměřovaná daň neodchyluje *od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem*¹¹. Správce daně tedy platební výměr vystaví, ale nebude ho daňovému subjektu

⁷ *Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb.*, str. 1-5

⁸ § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

⁹ § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, v posledním znění

¹⁰ Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, str. 3

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád, str. 17

¹¹ § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

oznamovat (zasílat), pouze dojde k jeho založení do spisu. Vzhledem k tomu, že toto „konkludentní“ vyměření daně probíhá elektronicky v informačním systému správce daně ADIS, probíhá i založení do spisu elektronickou formou zařazením do příslušné elektronické složky. Správce daně tak již není nucen ručně vyplňovat tzv. „vyměřovací doložky“ podle ZSDP.

DŘ, oproti ZSDP, dále mění vymezení pojmu příslušenství daně, kterým jsou úroky, penále, pokuty a náklady řízení stanovené dle DŘ. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně zároveň sledují osud daně. Došlo tak k jistému zúžení tohoto pojmu, neboť ZSDP pod pojem příslušenství daně zahrnoval i zvýšení daně, které bylo v DŘ nahrazeno v § 250 pokutou za opožděné tvrzení daně.¹²

Problematika lhůt a počítání času stanovená DŘ vychází ze shodných principů jako v případě ZSDP. Lhůty stanovované při správě daní lze rozdělit na lhůty zákonné stanovené zákonem a správcovské stanovené správcem daně, který dle § 32 odst. 1 DŘ *stanoví osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon*¹³. Lhůtu lze stanovit pouze rozhodnutím, kterým je zpravidla výzva a které musí zároveň v poučení obsahovat i právní důsledky nedodržení stanovené lhůty. Dle ZSDP se do běhu lhůty nezapočítával den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty, toto pravidlo tak platilo na všechny lhůty stanovené dle ZSDP. DŘ toto pravidlo výslovně neuvádí, v § 32 odst. 2 však stanoví, že v případě lhůt stanovených podle dní počíná lhůta běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty (je-li tedy např. výzvou správce daně stanovena náhradní lhůta pro podání daňového přiznání ve lhůtě 8 dnů ode dne doručení výzvy, je tato lhůta počítána ode dne následujícího po dni doručení, je-li tak výzva doručena 1. 11. 2021, faktický běh lhůty započne 2. 11. 2021 a 8denní lhůta tak uplyne 9. 11. 2021). Shodně se ZSDP platí i v DŘ, že připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.¹⁴

¹² § 2 odst. 5 a § 250 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění § 58 zákona č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, v posledním znění

¹³ § 32 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

¹⁴ § 32 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění § 14 zákona č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, v posledním znění

V oblasti doručování určuje DŘ jako hlavní způsoby doručování při ústním jednání nebo při jiném úkonu nebo elektronicky. Jako sekundární způsoby doručení, použitelné v případě, že není možné využít hlavní způsoby doručení, může správce daně využít doručení zásilky prostřednictvím provozovatele poštovních služeb (Česká pošta, s. p.), úřední osoby pověřené doručováním (pracovníci správce daně) nebo jiného orgánu, o němž to stanoví zákon (např. orgány Vězeňské služby ČR nebo Policie ČR). ZSDP uváděl jako hlavní způsob doručení doručování poštou, případně pracovníky správce daně, zároveň určoval místa, kde je možné písemnosti doručovat – např. byt, provozovna, obchodní místnost, kde se příjemce rozhodnutí zdržoval, případně všude, kde doručovatel příjemce zastihl; zároveň v § 17a upřednostňoval doručování do datové schránky.¹⁵

DŘ uvedením elektronického doručování jako jednoho z hlavních způsobů doručení odkazuje na elektronizaci státní správy, včetně souvisejícího zrychlení a zefektivnění procesu doručování, zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie. *Osobě, která má zpřístupněnou datovou schránku, se doručuje elektronicky podle jiného právního předpisu*¹⁶, kterým je zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, v posledním znění (dále jen „zákon o autorizované konverzi dokumentů“) a který v § 17 odst. 4 stanoví tzv. fikci doručení – *nepřihlásí-li se osoba stanovená zákonem ve lhůtě 10 dnů ode dne, kdy byl dokument dodán do datové schránky, považuje se tento dokument za doručený posledním dnem této lhůty*¹⁷. DŘ vymezuje tzv. fikci doručení v § 47 odst. 2, který stanoví, že *nevyzvedne-li si adresát uloženou písemnost ve lhůtě 10 dnů od jejího uložení, považuje se písemnost posledním dnem této lhůty za doručenou, i když se adresát o uložení nedozvěděl*¹⁸. DŘ zároveň stanovuje pravidla pro doručování prostřednictvím zásilky. Mezi tato pravidla patří doručování zástupci v rozsahu udělené plné moci,

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., str. 32-33

Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, str. 187-190

¹⁵ § 39 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

§ 17 a § 17a č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, v posledním znění

¹⁶ § 42 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

¹⁷ § 17 odst. 3 zákona č. 300/2008 Sb., *o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů*, v posledním znění

¹⁸ § 47 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

doručování fyzickým osobám na zákonem vymezenou adresu a doručování právnickým osobám na adresu sídla.¹⁹

Tzv. fikce doručení je tedy shodně 10 dní bez ohledu na to, je-li doručováno elektronicky nebo prostřednictvím provozovatele poštovních služeb.

Problematikou doručování a lhůt se zabýval i Nejvyšší správní soud České republiky (dále jen „NSS“), např. v rozsudku ze dne 16. 5. 2013 čj.: 5 Afs 76/2012–28, kde mj. judikuje, že na počítání lhůty podle § 17 zákona o autorizované konverzi dokumentů se nevztahuje pravidlo uvedené v § 33 odst. 4 DŘ. V případě, kdy je dokument dodán do datové schránky, považuje se za doručení uplynutím 10denní lhůty a to i v případě, kdy konec této lhůty připadne na sobotu, neděli nebo svátek. Rozsudek dále potvrzuje zavedenou správní praxi přednostního doručování do datové schránky, neboť uvádí, že § 17 zákona o autorizované konverzi dokumentů „zakotvuje pro orgány veřejné moci povinnost obligatorního doručování prostřednictvím datových schránek, je-li takový postup možný“²⁰.

Elektronizace daňové správy, jejíž součástí je upřednostnění elektronického doručování, výrazně zefektivnila a zrychlila komunikaci daňových subjektů se správcem daně. V případě doručování písemností do datových schránek daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní probíhá celý proces elektronickou formou. Pracovníci správce daně tak nemusí neekonomicky tisknout písemnosti, včetně obálek a následně čekat na vrácení doručky a adresáti písemností nejsou nuceni obálky fyzicky přebírat. Elektronicky odeslanou písemnost je možné si z datové schránky vyzvednout kdekoli, kde má adresát dostatečné připojení k internetu a vhodné hardwarové vybavení (počítač, mobilní telefon apod.).

¹⁹ §39 – § 45 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění § 17 zákona č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, v posledním znění *Důvodová zpráva* k zákonu č. 280/2009 Sb., str. 36-40

Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, str. 227-258

Miloslav KOPŘIVA, Jaroslav NOVOTNÝ, *Manuál k daňovému řádu*, 2. rozšířené a aktualizované vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2013. ISBN 978-80-7208-947-5, str. 123-145

²⁰ Rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2013 čj.: 5 Afs 76/2012–28

Dle DŘ, stejně jako dle ZSDP, je řízení zahájeno buď ze strany daňového subjektu, resp. osoby zúčastněné na správě daní, nebo z moci úřední. Řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci²¹. V případě, že daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost učinit podání zahajující řízení, zahájí toto řízení správce daně z moci úřední. Jedná se např. o situace, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání, k jehož podání byl ze zákona povinen a vyměřovací řízení je tak, v souladu s § 145 odst. 4, zahájeno marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě k podání daňového přiznání.²²

Zahájení řízení vůči správci daně tak zpravidla probíhá podáním učiněným osobou zúčastněnou na správě daní (v případě, že je podání učiněno u místně nepříslušného správce daně, je řízení fakticky zahájeno až v okamžiku, kdy se podání dostane do sféry místně příslušného správce daně). V případě zahájení řízení z moci úřední není podle DŘ nutné vydávat formální rozhodnutí o zahájení řízení s vymezením předmětu řízení, toto oznámení však posiluje právní jistotu daňového subjektu, dává mu případnou procesní ochranu a v některých případech může vést k nápravě stavu, jehož následkem může být vydání nevratného rozhodnutí správce daně.²³

Na základě interních metodických materiálů určených ÚzP FÚ pro hlavní město Prahu je vydávání oznámení o zahájení řízení doporučováno v případě přidělení statusu nespolehlivého plátce a zrušení registrace plátce DPH. Správce daně nezahajuje řízení vždy, ale jen v odůvodněných případech po kvalifikované správní úvaze. Tato správní úvaha bude přiblížena v následujících kapitolách

²¹ § 91 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

²² § 145 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

²³ § 91 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

§ 21 zákona č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, v posledním znění

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., str. 64

Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, str. 497-503

Miloslav KOPŘIVA, Jaroslav NOVOTNÝ, *Manuál k daňovému řádu*, 2. rozšířené a aktualizované vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2013. ISBN 978-80-7208-947-5, str. 294-297

práce. Daňovým subjektům je v oznámení o zahájení řízení vymezeno, čeho se řízení týká, včetně následků, které ze zahájeného řízení vyplývají.

Právní úprava DŘ týkající se rozhodnutí je v základních aspektech shodná s úpravou obsaženou v ZSDP, zároveň však obsahuje i podstatné změny. Ukládat povinnosti nebo přiznávat práva stanovená zákonem tak lze pouze rozhodnutím. DŘ původní formulaci obsaženou v ZSDP rozšiřuje i o prohlášení práv a povinností (nově má tak rozhodnutí kromě deklaratorního charakteru i charakter konstitutivní). Oproti ZSDP vymezuje DŘ přesně okamžik, kdy je rozhodnutí vydáno (*okamžikem, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení*²⁴), rozhodnutí, která se nedoručují (zpravidla tzv. konkludentní platební výměry), jsou vydána okamžikem podpisu úřední osobou. DŘ zároveň nově definuje příjemce rozhodnutí (ten, komu jsou ukládány povinnosti nebo přiznávána práva, nebo jsou tato práva a povinnosti prohlášeny) a okamžik oznámení rozhodnutí (*doručení rozhodnutí nebo jiný prokazatelný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí*²⁵). Výčet základních náležitostí rozhodnutí vymezený v DŘ obsahuje nově, kromě náležitostí uvedených v ZSDP (označení správce daně, číslo jednací, označení příjemce, výrok, lhůtu k plnění, poučení o opravných prostředcích, podpis úřední osoby) i datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno (vzhledem k tomu, že jsou všechna rozhodnutí správce daně podepisována elektronicky, je datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno, součástí elektronického podpisu). DŘ zároveň rozšiřuje vymezení pravomocného a vykonatelného rozhodnutí. Jako pravomocné označuje takové rozhodnutí, které je účinné a proti kterému se nelze odvolat. Rozhodnutí je vykonatelné, jestliže je účinné, nelze se proti němu odvolat (nebo odvolání nemá odkladný účinek) a uplynula stanovená lhůta k plnění.²⁶

²⁴ § 101 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

²⁵ § 101 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

²⁶ § 101 – § 103 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění
§ 32 zákona č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, v posledním znění
Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., str. 69-71

Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, str. 595-634

Miloslav KOPŘIVA, Jaroslav NOVOTNÝ, *Manuál k daňovému řádu*, 2. rozšířené a aktualizované vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2013. ISBN 978-80-7208-947-5, str. 358-367

Z pohledu pracovníka vyměřovacího oddělení ÚzP FÚ nepřinesla nová legislativní úprava výrazné změny. Došlo pouze ke změně textových tvarů vydaných rozhodnutí (především ve výrokové části a v poučení), která jsou ve většině případů automaticky generována informačním systémem správce daně ADIS.

Mezi řádné opravné prostředky, které je možné uplatnit proti nepravomocným rozhodnutím, řadí DŘ odvolání a nově i rozklad (vzhledem k zaměření této práce se budu zabývat pouze problematikou odvolání). Každý příjemce rozhodnutí má dle DŘ možnost podat odvolání [pokud tuto možnost zákon nevyklučuje, jako např. v § 109 odst. 2, který podobně jako ZSDP stanoví, že proti rozhodnutí označenému jako výzva se nelze samostatně odvolat (nestanoví-li zákon jinak)]. Shodně s úpravou obsaženou v ZSDP nemá ani dle DŘ podané odvolání odkladný účinek (nestanoví-li zákon jinak).²⁷

Obecnou odvolací lhůtu stanovuje DŘ shodně se ZSDP jako 30denní. V některých případech, jako např. v případě rozhodnutí o NP, je lhůta pro podání odvolání pouze 15 dní a podanému odvolání je přiznán odkladný účinek (pokud není z důvodů hodných zvláštního zřetele správcem daně vyloučen). Z hlediska obsahu odvolání, resp. jeho náležitostí, došlo v DŘ pouze k formulačním změnám. V případě chybějících náležitostí, resp. má-li odvolání vady bránící řádnému projednání, má správce daně možnost odvolatele vyzvat k jejich doplnění. Správce daně může, v rámci tzv. autoremedury, rozhodnout o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví; vyhovět odvolání částečně a ve zbytku ho zamítnout nebo v případě nepřipustného odvolání nebo odvolání podaného po lhůtě odvolání zamítnout a odvolací řízení zastavit. V případě, že správce daně o odvolání nerozhodne sám, postoupí ho odvolacímu orgánu, kterým je nejbližší nadřízený správce daně.²⁸

²⁷ 108 odst. odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

²⁸ § 108 – § 116 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

§ 48 – § 50 zákona č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, v posledním znění

§ 106a zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., str. 74-80

Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, str. 671-724

Miloslav KOPŘIVA, Jaroslav NOVOTNÝ, *Manuál k daňovému řádu*, 2. rozšířené a aktualizované vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2013. ISBN 978-80-7208-947-5, str. 380-408

Správce daně podle § 70 odst. 2 DŘ posuzuje podání podle skutečného obsahu, bez ohledu na jeho označení²⁹. Je-li tedy podání daňového subjektu označené jako odvolání, ale podle skutečného obsahu se jedná o žádost o prominutí příslušenství daně, bude správce daně o podání rozhodovat jako o žádosti o prominutí příslušenství, nikoli jak o opravném prostředku. V případě, že bude mít takové podání vady, pro které nebude způsobilé k projednání, nebude vydána výzva k doplnění náležitostí odvolání podle § 112 odst. 2 DŘ, ale výzva k odstranění vad podání podle § 74 DŘ.

V § 139 DŘ stanoví, že *daň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední*³⁰. Základem pro vyměření daně je řádné nebo dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem (v případě nepodání daňového tvrzení, ke kterému byl daňový subjekt ze zákona povinen, může správce daně vyměřit daň z moci úřední). Daň se vyměřuje rozhodnutím o stanovení daně, které se označuje jako platební nebo dodatečný platební výměr, případně hromadný předpisný seznam.³¹

Jak již bylo uvedeno, v případě, že se vyměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, nemusí správce daně daňovému subjektu výsledek vyměření (tzv. konkludentní platební výměr) oznamovat. Toto však neplatí, byla-li daň stanovena na základě postupů stanovených zákonem (postup k odstranění pochybností nebo stanovení daně výlučně na základě výsledků daňové kontroly). Proti takovému platebnímu výměru DŘ, na rozdíl od ZSDP, nepřipouští odvolání, neboť daňový subjekt by se odvolával proti výši daně, kterou sám tvrdil.

V případě, že je vyměřená daň vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je tento rozdíl splatný do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru; toto pravidlo platí i pro vyměření daně z moci úřední, které se mj. používá v případech, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě správce daně k podání daňového přiznání a ten v souladu s § 139 odst. 1 DŘ vyměří daň z moci úřední.³² Tato náhradní lhůta splatnosti představuje novinku stanovenou DŘ; právní úprava ZSDP odvozovala splatnost

²⁹ § 70 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

³⁰ § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

³¹ § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

³² § 139 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

takto vyměřené, resp. doměřené daně od data doručení platebního výměru. Daňovému subjektu, který napadne výši vyměřené nebo doměřené daně odvoláním se tak ze zákona posouvá splatnost této vyměřené nebo doměřené daně až po právní moci rozhodnutí a tuto vyměřenou nebo doměřenou daň nelze až do uplynutí náhradní lhůty splatnosti vymáhat (současná správní praxe však umožňuje tuto nesplatnou daň v souladu s § 156 DŘ posečkat).

Důvodem této změny byla především eliminace náhrad škody v případech, kdy za právní úpravy obsažené v ZSDP konstatoval odvolací orgán nesprávnost stanovené daně a docházelo k vracení uhrazených finančních prostředků daňovému subjektu včetně souvisejícího úroku.³³

1.2 Zákon o dani z přidané hodnoty

Dne 1. 5. 2004 vstoupila v platnost smlouva o přistoupení ČR k EU, od tohoto dne je také účinný ZDPH, který nahradil zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl účinný od vzniku samostatné ČR, tedy od 1. 1. 1993. Se vstupem ČR do EU došlo k výrazným změnám v systému DPH; zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění vymezoval v § 1 jako předmět úpravy *daň z přidané hodnoty, které podléhá zdanitelné plnění v tuzemsku, zboží z dovozu a nepravidelná mezinárodní autobusová přeprava osob uskutečňovaná zahraničním provozovatelem v tuzemsku*³⁴; ZDPH již v předmětu úpravy, kromě DPH, výslovně uvádí i zapracování příslušných předpisů EU, z nichž nejdůležitější je Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, který je založen na zásadě uplatnění všeobecné daně ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb.³⁵

³³ § 139 – § 147 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění § 46 zákona č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, v posledním znění *Důvodová zpráva* k zákonu č. 280/2009 Sb., str. 92-97

Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, str. 835-862

Miloslav KOPŘIVA, Jaroslav NOVOTNÝ, *Manuál k daňovému řádu*, 2. rozšířené a aktualizované vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2013. ISBN 978-80-7208-947-5, str. 476-501

³⁴ § 1 zákona č. 588/1992 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

³⁵ § 1 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

§ 113 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

Článek 2 Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 *o společném systému daně z přidané hodnoty*

ZDPH je předpisem tzv. hmotného práva, je tak speciálním předpisem k DŘ, který představuje tzv. procesní právní úpravu. V případech, kdy se ZDPH odchyluje od DŘ, tak platí právní úprava obsažená v ZDPH. Tato skutečnost se týká např. povinnosti podat daňové přiznání i v případě, kdy daňovému subjektu nevznikla daňová povinnost nebo v případě již zmiňované odvolací lhůty v případě podání odvolání proti rozhodnutí o NP, která je podle § 106a odst. 2 zkrácena na 15 dní³⁶. Ze správní praxe je patrné, že obě tyto skutečnosti nejsou pro některé daňové subjekty známé. Dochází tak k situacím, kdy daňový subjekt nepodává daňová přiznání k DPH, neboť se domnívá, že v případě, kdy mu nevznikla daňová povinnost, není povinen podat daňové přiznání, resp. k situacím, kdy je odvolání proti rozhodnutí o NP podáno mezi 16. a 30. dnem po doručení rozhodnutí, tedy v obecné odvolací lhůtě stanovené § 109 odst. 4 DŘ.

Dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, který v § 106a ZDPH zavádí zcela nový a ojedinělý institut NP, zároveň v § 109 ZDPH doplňuje odst. 3, kterým se zavádí ručení příjemce plnění za nezaplacenou daň v případě, že poskytovatel tohoto plnění je NP.³⁷

Významným milníkem v souvislosti s institutem NP byl zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Tento „daňový balíček“ vkládá s účinností od 1. 7. 2017 do ZDPH §§ 106aa a 106ab, které upravují institut NO a společná ustanovení pro NP a NO.³⁸

Zavedení institutu NP znamenalo pro pracovníky správce daně, především vyměřovacích oddělení ÚzP FÚ, více práce, neboť je u jednotlivých plátců potřebné sledovat naplnění podmínek přidělení statusu NP. FÚ pro hlavní město Prahu tuto situaci usnadňuje pravidelnými tabulkovými výstupy, které jsou zasílány na ÚzP a kde jsou uvedeni plátcí, u nichž mohlo nastat splnění podmínek

³⁶ § 101 odst. 3 a § 106a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

³⁷ Část první čl. 187 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, v posledním znění
Část první čl. 196 zákona č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, v posledním znění

³⁸ Část třetí čl. 125 zákona č. Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, v posledním znění

pro přidělení statusu NP, na ÚzP FÚ je následně posouzení naplnění podmínek (tabulkové výstupy nejsou mnohdy aktuální) a případné zahájení úkonů k přidělení statusu NP.

1.3 Informace Generálního finančního ředitelství

GFŘ, vedeno snahou dostatečně spolehlivě stanovit závažná porušení povinností vztahujících se ke správě daně, vydalo Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení [dále jen „**Metodická pomůcka**“ (příloha č. 1)], kterou stanoví podmínky přidělení statusu nespolehlivého plátce, především závažná porušení plnění povinností plátce pro účely přidělení statusu NP. Tato Metodická pomůcka je veřejně přístupná na internetových stránkách finanční správy; první vydání bylo zveřejněno začátkem roku 2013, poslední znění (doplněné o čtyři dodatky) bylo zveřejněno koncem roku 2017.

První verze Metodické pomůcky ze 4. 1. 2013 považovala za závažná porušení plnění povinností plátce situace, kdy:

- a) došlo k vyměření nebo doměření DPH v minimální výši 500 tisíc Kč;
- b) byl správcem daně vydán zajišťovací příkaz, který nebyl ve stanovené lhůtě uhrazen;
- c) u plátce byl po dobu nejméně 3 kalendářních měsíců evidován nedoplatek na DPH v minimální výši 10 mil. Kč.³⁹

Dne 5. 12. 2013 byl podepsán dodatek č. 1, který vymezuje novou situaci považovanou za závažné porušení plnění povinností plátce DPH (d). Novým důvodem přidělení statusu NP se tak stalo neuznání uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření daně jinak, než bylo plátcem deklarováno v řádném

³⁹ Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 4. 1. 2013

nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH. Za ohrožení veřejného zájmu stanovilo GFŘ snížení uplatněného odpočtu daně minimálně o 500 tisíc Kč.⁴⁰

Další úprava Metodické pomůcky nastala v roce 2014, konkrétně dodatkem č. 2 ze dne 21. 8. 2014, který snížil hodnotu evidovaného nedoplatku v bodě c) z původních 10 mil. Kč na současných 500 tisíc Kč. Zároveň přidává nové důvody pro přidělení statusu NP, kterými jsou:

- e) opakované vyměření nebo doměření daně podle pomůcek, pokud tato situace nastala alespoň za dvě zdaňovací období ze šesti po sobě jdoucích;
- f) neposkytnutí požadované součinnosti, tedy situace, kdy plátce bez řádného odůvodnění nereaguje na výzvy správce daně nebo nepředloží požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně;
- g) nepodání daňového přiznání, hlášení nebo výpisu z evidence pro daňové účely, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát během dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců;
- h) uvedení nesprávných nebo neúplných informací k registraci plátce DPH nezbytných pro řádnou správu daně, především pokud plátce DPH nedoplnil nebo neopravil (ani ve lhůtě stanovené správcem daně) registrační údaj týkající se skutečného sídla.⁴¹

Dodatkem č. 3 ze dne 14. 7. 2017 došlo pouze ke kosmetickým změnám především v odkazech na příslušná ustanovení ZDPH.⁴²

Posledním dodatkem č. 4 ze dne 19. 12. 2017 byl přidán dosud poslední důvod přidělení statusu NP (i). Tímto posledním kritériem je zvýšení plátcem tvrzené

⁴⁰ Dodatek č. 1 k Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 5. 12. 2013

⁴¹ Dodatek č. 2 k Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 21. 8. 2014

⁴² Dodatek č. 3 k Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 14. 7. 2017

daně na vstupu minimálně o 500 tisíc Kč a neuhrazení související vyměřené nebo doměřené daně.⁴³

Podrobným rozbohem jednotlivých důvodů pro přidělení statusu NP vymezených v Metodické pomůcce, včetně konkrétních údajů, kdy dochází k naplnění podmínek přidělení statusu NP, se budu zabývat v následujících kapitolách.

Výše uvedená Metodická pomůcka je veřejně dostupná na internetových stránkách FS www.financnisprava.cz. Informace o změnách Metodické pomůcky byly zveřejněny prostřednictvím tiskových zpráv GFŘ. První tisková zpráva byla vydána dne 4. 1. 2013 pod názvem „Sdělení ke zveřejňování informace o spolehlivosti či nespolehlivosti každého plátce daně z přidané hodnoty (DPH)“⁴⁴, poslední tisková zpráva byla vydána dne 20. 12. 2017 s názvem „Od nového roku dochází k rozšíření kritérií pro aplikaci institutu nespolehlivého plátce DPH“⁴⁵.

Pro pracovníky správce daně vydalo GFŘ interní neveřejný metodický materiál, který rozvádí jednotlivé důvody přidělení statusu NP především z hlediska posouzení jejich naplnění a sjednocuje tak správní praxi v celé ČR. O vydání tohoto metodického materiálu a jeho změnách jsou pracovníci správce daně informováni elektronicky prostřednictvím svých nadřízených, tedy od úrovně GFŘ přes úroveň FÚ až po úroveň ÚzP. Metodické materiály jsou zároveň dostupné na intranetu FS a v rámci ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu i prostřednictvím sdílených složek.

⁴³ Dodatek č. 4 k Informaci GFŘ č.j.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 19. 12. 2017

⁴⁴ Sdělení ke zveřejňování informace o spolehlivosti či nespolehlivosti každého plátce daně z přidané hodnoty (DPH) [online] [cit. 6. 2. 2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2013/sdeleni-ke-zverejnovani-informace-o-spolehlivosti-ci-nespolehlivosti-kazdeho-platce-dane-z-pridane-hodnoty-dph>

⁴⁵ Od nového roku dochází k rozšíření kritérií pro aplikaci institutu nespolehlivého plátce DPH [online] [cit. 6. 2. 2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy-gfr/tiskove-zpravy-2017/od-noveho-roku-dochazi-k-rozsireni-kriterii-pro-aplikaci-institutu-nespolehliveho-platce-dph>

2 NESPOLEHLIVÝ PLÁTCE

V této kapitole, která je pro celou práci stěžejní, se budu věnovat především jednotlivým důvodům pro přidělení statusu NP vymezeným v Metodické pomůcce. Struktura podkapitol, především jejich názvy a pořadí, korespondují s Metodickou pomůckou. Důvody přidělení statusu NP jsou tak uvedeny ve stejném pořadí, v jakém byly postupně zveřejňovány.

Před přidělením statusu NP je pro správce daně podstatné znát, kromě výše uvedené legislativní úpravy, i konkrétní důvody přidělení statusu NP. Tyto důvody musí správce daně před zahájením řízení, resp. před vydáním rozhodnutí správně posoudit tak, aby žádný z těchto důvodů neopomněl a všechny důvody byly zohledněny v souladu s uplatňovanou správní praxí. K tomu slouží již zmiňovaný metodický materiál vydaný GFŘ, především jeho interní neveřejná forma, určená výhradně pro potřebu správce daně.

Přidělení statusu NP je citelným zásahem do „života“ plátce DPH a jeho odběratelů. NP si nemůže zvolit jako zdaňovací období kalendářní čtvrtletí, neboť podle § 99a odst. 4 ZDPH stane-li se plátce DPH se čtvrtletním zdaňovacím obdobím NP, je *od následujícího kalendářního čtvrtletí po tom, kdy se stal nespolehlivým plátcem, jeho zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc*⁴⁶ (např. stane-li se plátce se čtvrtletním zdaňovacím obdobím nespolehlivým ke dni 22. 2. 2022, stává se od 1. 4. 2022 plátcem s měsíčním zdaňovacím obdobím).

Zároveň podle § 109 odst. 3 ZDPH ručí příjemce zdanitelného plnění, tedy odběratel zboží či služeb, za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty o poskytovateli plnění, tedy dodavateli, způsobem umožňujícím dálkový přístup uveřejněna skutečnost, že je NP⁴⁷. Informace o tom, je-li plátce DPH NP, je součástí informací zveřejňovaných v administrativním registru daňových subjektů ARES. Pro mnohé plátce DPH je přidělení statusu NP, především v případě, kdy k přidělení dojde z důvodů nepodávání daňových přiznání nebo hlášení, prvním krokem ke zrušení registrace plátce DPH jako takové.

⁴⁶ § 99a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

⁴⁷ § 109 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

Ručením za nezaplacenou daň v souvislosti s NP se zabýval i NSS v rozsudku ze dne 22. 2. 2021 čj.: 3 Afs 114/2018–87, kde podle jeho názoru nemůže skutečnost, že byla o poskytovateli zdanitelného plnění způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna informace, že je NP, bez dalšího založit automaticky ručitelství vztah podle § 109 odst. 3 ZDPH. Znalost statusu NP nevyovídá o zavinění příjemce plnění, resp. o jeho úmyslu nezaplatit daň z konkrétního plnění. Při aplikaci institutu ručení podle § 109 odst. 3 ZDPH je tedy podstatné posouzení okolností konkrétního dodavatelsko-odběratelského vztahu. *Aby tak ručitelství vztah vůbec vznikl, musí ke skutečnosti, že je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty za něj zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup status nespolehlivého plátce poskytovatele plnění, přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že příjemce zdanitelného plnění věděl či vědět měl a mohl, že daň nebude uhrazena.*⁴⁸

2.1 Plátce daně

Než se budu zabývat institutem NP, je třeba vymezit, kdo je v obecné rovině plátcem DPH, neboť za NP lze označit pouze plátce DPH.

Podle § 6 zákona o DPH se plátcem stane *osoba povinná k dani 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*⁴⁹.

Pro posouzení zákonné registrace je důležitá výše obratu stanovená podle § 4a ZDPH a to za bezprostředně předcházejících 12 měsíců, nikoli za kalendářní rok.

Tato osoba se stane plátcem daně z přidané hodnoty od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo k překročení stanoveného obratu. Podle § 94 ZDPH je tato osoba povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení měsíce, v němž byl překročen zákonem stanovený obrat. Jedná se o tzv. zákonnou registraci plátce.⁵⁰

⁴⁸ Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2021 čj.: 3 Afs 114/2018–87

⁴⁹ § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

⁵⁰ § 6 odst. 2, § 94 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

Např. překročí-li osoba povinná k dani (fyzická nebo právnická) obrat 1 mil. Kč v průběhu měsíce května, je povinna, v souladu s ustanovením § 94 odst. 1 ZDPH, podat přihlášku k registraci nejpozději do 15. 6. Od 1. 7. se následně stává plátcem DPH.

Tato skutečnost nemá vliv na faktické podání přihlášky k registraci. Je-li přihláška k registraci podána po zákonem stanovené lhůtě, např. v průběhu měsíce září, nebo není-li podána vůbec a k registraci plátce dojde z moci úřední, stává se osoba povinná k dani plátcem DPH zpětně k 1. 7. (registrační povinnost tak má pouze formální deklaratorní charakter). V takovém případě přistoupí správce daně, v souladu s ustanovením § 145 odst. 1 DŘ, k vydání výzev k podání daňových přiznání k DPH zpětně za ta zdaňovací období, kdy se osoba povinná k dani stala ze zákona plátcem a v důsledku tzv. pozdní registrace daňová přiznání k DPH nepodala. Za pozdní podání těchto daňových přiznání současně vznikají sankce nejen podle DŘ, ale i podle ZDPH. Především se jedná o pokutu za pozdní podání daňového přiznání podle § 250 DŘ, úrok z prodlení za pozdní úhradu daně, který podle § 252 DŘ vzniká od původního data splatnosti daně a o pokutu za pozdní podání kontrolního hlášení podle § 101h ZDPH.⁵¹ V případě, že takto registrovaný plátce daňová přiznání k DPH nepodá, dojde u něj ke splnění podmínek pro přidělení statusu NP, neboť jedním z důvodů přidělení je i nepodávání daňových přiznání a hlášení.

Plátcem DPH se mohou stát i ostatní osoby povinné k dani se sídlem nebo provozovnou na území České republiky, které uskutečňují nebo budou uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, případně osoby povinné k dani, které nemají sídlo ani provozovnu na území České republiky a které budou uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, a to na základě tzv. dobrovolné registrace.⁵²

⁵¹ § 145 odst. 1, § 250, § 252 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění § 101h zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění Václav BENDA, Ladislav PITNER, *Daň z přidané hodnoty s komentářem 2020*, 13. aktualizované vydání, Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2020, ISBN 978-80-7554-289-2, str. 60 Milena DRÁBOVÁ, Olga HOLUBOVÁ, Milan TOMÍČEK, *Zákon o dani z přidané hodnoty*, vydání šesté, aktualizované, Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, ISBN 978-80-7478-740-9, str. 82

⁵² § 94a zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

2.2 Nespolehlivý plátce daně z přidané hodnoty

Jak již bylo uvedeno, byl institut tzv. NP zaveden do zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2013 a to ustanovením § 106a zákona o DPH, který uvádí, že *poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem*⁵³. Proti rozhodnutí o NP připouští zákon odvolání, které má odkladný účinek; z důvodů hodných zvláštního zřetele může správce daně tento odkladný účinek vyloučit. V praxi k tomuto vyloučení však dochází jen velmi zřídka. U NP evidovaných na ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu byl od roku 2013 odkladný účinek vyloučen pouze u 28 NP.

Jak již bylo uvedeno výše, není zákonem stanovená lhůta pro podání odvolání obvyklých 30 dní vymezených § 109 odst. 4 DŘ, ale pouze 15 dní.

NP se stane také NO, která se stane plátcem DPH. V případě skupiny DPH podle § 5a ZDPH je tato skupina NP v případě, kdy se jejím členem stane NO nebo NP. V případě zrušení registrace NP, který je skupinou, stávají se jednotliví členové této skupiny NP a to dnem, který následuje po dni, kdy skupina přestala být plátcem DPH. V případě, kdy dojde k zániku členství ve skupině, která je NP, stává se tento člen ze zákona NP a to dnem, kdy zaniklo jeho členství ve skupině.⁵⁴

NP se tak může stát nejen plátcem DPH, ale i tzv. identifikovaná osoba, která se stane plátcem DPH a v zákonem stanovených případech také člen skupiny DPH.

Podle § 106ab zákona o DPH je samotné přidělení statusu NP veřejně dostupnou informací. Jednotlivé důvody přidělení statusu NP však veřejné nejsou a podléhají tak v souladu s § 9 odst. 1 a § 52 DŘ povinnosti mlčenlivosti.⁵⁵

ZDPH v § 106ab vymezuje společná ustanovení pro NP a NO. Toto ustanovení umožňuje NP i NO požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že nejsou

⁵³ § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

⁵⁴ § 5a, § 106 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění
§ 109 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

⁵⁵ 106ab odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění
§ 9 odst. 1 a § 52 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

nespolehlivými. Žádost lze podat po uplynutí 1 roku od dne nabytí právní moci rozhodnutí o tom:

- že jsou nespolehlivými;
- kterým správce daně zamítl žádost o vydání rozhodnutí, že nejsou nespolehlivými, nebo
- že je skupina, jejíž byli členové, NP.

Podobná pravidla platí i pro skupinu. Správce daně žádosti vyhová, pokud u žadatele v průběhu 1 roku nedošlo ke splnění podmínek přidělení statusu NP.⁵⁶

Od roku 2013 do roku 2021 bylo na ÚZP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu doručeno 50 žádostí o zrušení statusu NP. Nejvíce žádostí bylo evidováno v roce 2019 (15), nejméně v roce 2016 (2). Ve 26 případech (52 %) bylo žádosti o zrušení statusu NP vyhověno. V 15 případech (30 %) došlo k zastavení řízení. V 8 případech (16 %) byla žádost zamítnuta a to buď z důvodu nedodržení roční lhůty pro podání žádosti nebo trvajících naplnění podmínek pro přidělení statusu NP; v jednom případě (2 %) byla žádost označena za neúčinnou. Data ohledně žádostí byla získána z informačního systému správce daně ADIS.

NP se stává ten plátce DPH, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě DPH. Toto porušení by mělo mít určitou intenzitu a mělo by se zároveň jednat o takové porušení povinností, které svým rozsahem ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru DPH. Status NP by tedy měl sloužit v boji proti daňovým únikům a postihnout především ty plátce, kteří účelově zneužívají svého postavení plátce DPH. Nejedná se o porušení povinností pouze hmotně právního charakteru, ale i charakteru procesního. Jak již bylo uvedeno, nese s sebou označení plátce DPH za NP i specifické sankce.⁵⁷

Vzhledem k závažnosti dopadů institutu NP nejen na samotného plátce, ale i jeho odběratele a s ohledem na zajištění jednotného postupu orgánů FS, vydalo GŘ již zmiňovanou Metodickou pomůcku, kterou stanoví závažná porušení povinností

⁵⁶ § 106ab zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

⁵⁷ Václav BENDA, Ladislav PITNER, *Daň z přidané hodnoty s komentářem 2020*, 13. aktualizované vydání, Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2020, ISBN 978-80-7554-289-2, str. 402

Milena DRÁBOVÁ, Olga HOLUBOVÁ, Milan TOMÍČEK, *Zákon o dani z přidané hodnoty*, vydání šesté, aktualizované, Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, ISBN 978-80-7478-740-9, str. 836-837 § 99a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

plátce. Mezi závažná porušení povinností plátce DPH, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH, se tak pro účely přidělení statusu NP považují následující situace:

2.2.1 Vyměření nebo doměření daně podle pomůcek v minimální výši 500 tisíc Kč

Jedná se o situace, kdy je daňovému subjektu vyměřena nebo doměřena daň podle pomůcek oproti poslední známé dani. Za ohrožení veřejného zájmu a závažné porušení povinností považuje GFŘ situace, kdy je daňovému subjektu platebním nebo dodatečným platebním výměrem vyměřena nebo doměřena DPH v minimální výši 500 tisíc Kč. Do této částky není zahrnuto příslušenství daně, tedy úroky z prodlení podle § 252 DŘ nebo penále z částky doměřené daně podle § 251 DŘ. Při rozhodování o přidělení statusu NP lze zohlednit pouze řízení zahájená po 1. 1. 2013.⁵⁸

Tzv. vyměření podle pomůcek je upraveno § 98 DŘ. Jedná se o způsob stanovení daně v případech, kdy daňový subjekt neunese tzv. důkazní břemeno, neplní své zákonné povinnosti a daň tak není možné stanovit tzv. dokazováním. Zpravidla se jedná o situace, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání a to ani na výzvu správce daně nebo nesplní důkazní povinnosti. Jedná se o „krajní způsob“ stanovení daně, kdy správce daně nemá k dispozici žádné důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné daň stanovit (např. podané kontrolní hlášení). Stanovení daně podle pomůcek přináší daňovému subjektu určité „sankce“. Např. při odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek zkoumá odvolací orgán, v souladu s § 114 odst. 4 DŘ, pouze dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek a jejich přiměřenost. Další „nepříjemnost“ při stanovení daně podle pomůcek představuje nemožnost podání dodatečného daňového přiznání

⁵⁸ Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ve znění pozdějších dodatků, str. 1

§ 98, § 250, § 251, § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v posledním znění
Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽÍŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, str. 568-569

na daň nižší, než je poslední známá daň; zákon takové podání označuje jako nepřípustné.⁵⁹

S ohledem na tuzemskou judikaturu je správce daně povinen upřednostnit stanovení daně dokazováním. Tato skutečnost je judikována např. v rozsudku NSS ze dne 11. 11. 2020 čj. 1 Afs 205/2020-45, který mj. uvádí, že *stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti procesního postupu stanovení daně dokazováním*. Ke stanovení daně podle pomůcek musí být, dle názoru NSS, současně splněny tři podmínky:

- daňový subjekt nesplnil při dokazování některou ze svých povinností,
- bez součinnosti daňového subjektu nebylo možné stanovit daň dokazováním a
- daň mohla být podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.⁶⁰

Správce daně tuto skutečnost dlouhodobě reflektuje ve své správní praxi, zejm. v případech, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, ale z podaného kontrolního hlášení daňového subjektu nebo z kontrolních hlášení jiných daňových subjektů má informace o uskutečněných plněních, z nichž měla být daňovým subjektem odvedena daň. V těchto situacích přistoupí správce daně ke stanovení DPH nikoli podle pomůcek, ale v souladu s § 92 DŘ dokazováním.

K přidělení statusu NP z tohoto důvodu tak bude docházet velmi sporadicky, neboť správce daně ve své správní praxi, v souladu s tuzemskou judikaturou, upřednostňuje stanovení daně dokazováním.

Protože je institut NP v ZDPH zakotven od 1. 1. 1993 bude správce daně pro posouzení splnění podmínek přidělení statusu NP přihlížet k řízením zahájeným po tomto datu. Rozhodnutí o NP může být vydáno až po nabytí právní moci příslušného platebního nebo dodatečného platebního výměru.

Vzhledem k tomu, že „základní“ prekluzivní lhůta pro stanovení daně činí podle § 148 odst. 1 DŘ 3 roky a v souladu s § 148 odst. 5 DŘ končí nejpozději uplynutím 10 let od okamžiku vymezeného v § 148 odst. 1 DŘ (uplynutí lhůty pro podání

⁵⁹ § 114 odst. 4 a § 141 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

⁶⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2020 čj. 1 Afs 205/2020-45

řádného daňového tvrzení), nebude již správce daně zohledňovat, jestli došlo k zahájení řízení, vydání rozhodnutí a nabytí právní moci vydaného rozhodnutí před nebo po 1. 1. 1993.⁶¹

2.2.2 Vydání zajišťovacího příkazu, který nebyl uhrazen ve stanovené lhůtě

V tomto případě se za porušení povinností a ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH považují situace, kdy plátce prováděl činnosti nebo byl zapojen do obchodů, u nichž existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto byl správcem daně vydán zajišťovací příkaz, který nebyl uhrazen ve stanovené lhůtě.⁶²

Není podstatné, jedná-li se o zajišťovací příkaz podle § 167 DŘ nebo § 103 ZDPH. DŘ v § 167 stanoví, že v případě odůvodněné obavy, že daň, u níž neuplynul den splatnosti, nebo která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat tzv. zajišťovací příkaz, kterým daňovému subjektu uloží úhradu uvedené částky, a to ve lhůtě 3 pracovních dnů (v případě nebezpečí z prodlení je příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu).⁶³

Nejedná se o rozhodnutí o stanovení daně, jedná se o „předběžné“ rozhodnutí, které musí obsahovat náležitosti rozhodnutí podle § 102 DŘ včetně odůvodnění a které představuje dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Na druhé straně je *závažným zásahem do subjektivních práv daňového subjektu*⁶⁴, v důsledku čehož je zajišťovací příkaz na základě podané žaloby samostatně přezkoumatelný ve správním soudnictví.

ZDPH upravuje problematiku zajišťovacího příkazu v § 103, který stanoví, že v případě nebezpečí z prodlení je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný

⁶¹ § 148 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

⁶² Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 *k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ve znění pozdějších dodatků*, str. 1

⁶³ § 101 odst. 6, § 167 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

⁶⁴ Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9, str. 1017-1018

okamžikem jeho vydání; o této skutečnosti sepíše správce daně úřední záznam a zároveň učiní pokus vhodným způsobem o vydání zajišťovacího příkazu vyrozumět daňový subjekt. Jedná se tak o speciální ustanovení k § 167 DŘ. Podle § 101 odst. 6 DŘ se oznámením rozhodnutí rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce rozhodnutí s jeho obsahem. V rámci ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu jsou zajišťovací příkazy doručovány zpravidla elektronicky.⁶⁵

Na posouzení (ne)spolehlivosti nemá vliv skutečnost, že zajištěná částka byla částečně vymožena v rámci daňové exekuce. Stejně jako v předchozím případě lze rozhodnutí o NP vydat až po nabytí právní moci exekučního příkazu.

Problematice zajišťovacích příkazů se věnuje i judikatura NSS, např. rozsudkem ze dne 28. 3. 2019 čj.: 2 Afs 392/2017–48, kde je mj. uvedeno, že správce daně musí při vydávání zajišťovacích příkazů respektovat princip proporcionality a zohledňovat princip a účel zajišťovacího příkazu. Správce daně by měl zvážit i jiné prostředky zajištění úhrady daně, např. zřízení zástavního práva, které není pro daňový subjekt tak likvidační, jako okamžitě splatný zajišťovací příkaz. Zároveň je třeba při nařízení daňové exekuce z okamžitě vykonatelného zajišťovacího příkazu zohlednit konkrétní okolnosti případu.⁶⁶

Správce daně by tedy neměl vydávat zajišťovací příkazy „automaticky“, ale po precizní správní úvaze a zohlednění všech okolností daného případu, především možnosti využití jiného institutu zajištění daně.

Počty zajišťovacích příkazů vydaných ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu od roku 2013 do roku 2021 zobrazuje následující graf, z něž je patrný „boom“ vydávání zajišťovacích příkazů letech 2014 a 2015 a zároveň klesající počet zajišťovacích příkazů v posledních letech. Na tento trend má vliv především medializace některých kauz a judikatura NSS, která byla promítnuta do správní praxe orgánů FS. Data o počtu zajišťovacích příkazů byla získána z informačního systému správce daně ADIS.

⁶⁵ § 103 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

§ 106 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

⁶⁶ Rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019 čj.: 2 Afs 392/2017–48



2.2.3 Kumulativní nedoplatek

K ohrožení veřejného zájmu a porušení povinností dochází v případě, kdy je u plátce daně evidován kumulativní nedoplatek vyšší než 500 tisíc Kč. Nedoplatek musí být evidován po dobu nejméně 3 po sobě jdoucích kalendářních měsíců a to z daňových povinností vyměřených nebo doměřených po 1. 1. 2013. Jedná se o vymahatelný nedoplatek z pravomocně vyměřené nebo doměřené daně. Do posuzování výše nedoplatku tak není možné zahrnout příslušenství daně (tedy již výše zmiňované úroky z prodlení, penále z doměřené daně nebo pokutu za pozdní podání daňového tvrzení).⁶⁷

S ohledem na dodatek č. 2 Metodické pomůcky je třeba rozlišovat nedoplatky vzniklé před 1. 10. 2014, kdy byla výše nedoplatku stanovena částkou 10 mil. Kč a po 1. 10. 2014, kdy dodatkem č. 2 Metodické pomůcky došlo ke snížení této částky na současných 500 tisíc. Kč.

Podle § 153 DŘ je nedoplatkem částka daně, která není uhrazena a u níž uplynul den splatnosti (např. v případě neuhrazené daňové povinnosti za zdaňovací období leden 2020, která byla splatná dne 25. 2. 2022, vzniká nedoplatek dne 26.

⁶⁷ Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ve znění pozdějších dodatků, str. 2

Dodatek č. 2 k Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 21. 8. 2014

2. 2022). Za nedoplatek je považováno i neuhrazené příslušenství daně, u kterého uplynul den splatnosti a dále neuhrazená částka zajištěné daně. Jedná se tedy o daňový dluh. Za nedoplatek je považována i daň posečkaná podle § 156 DŘ, takto posečkanou daň však nelze vymáhat a nelze ji tak ani zohlednit v případě posuzování nespolehlivosti plátce DPH.⁶⁸

Tento bod Metodické pomůcky cílí na ty daňové subjekty, které dlouhodobě „neřeší“ vzniklý nedoplatek a nevyužijí možnosti podání žádosti o povolení posečkání daně, resp. rozložení její úhrady na splátky podle § 156 DŘ.

Lhůta pro placení daně je stanovena § 160 DŘ. Základní délka této prekluzivní lhůty činí 6 let a počíná běžet dnem splatnosti daně. Maximální délka této lhůty končí po uplynutí 20 let, v případě zajištění daně zástavním právem zapisovaným do veřejných registrů (např. katastr nemovitostí) končí lhůta pro placení daně uplynutím 30 let od tohoto zápisu. V souladu s § 153 odst. 4 zaniká nedoplatek po marném uplynutí lhůty pro placení daně.⁶⁹

Pro správce daně je tak stále důležité rozlišovat nedoplatky vzniklé před 1. 10. 2014 a po tomto datu. V případech, kdy správce daně sleduje u daňových subjektů výši nedoplatku a jejich změny v čase a operativně reaguje na zvýšení nedoplatku nad výši stanovenou v Metodické pomůcce vydáním rozhodnutí o NP, nemusí nedoplatky vzniklé před výše uvedeným datem a po něm rozlišovat, neboť vždy posuzuje aktuální nedoplatky.

Snížením výše nedoplatku z původních 10 mil. Kč na současných 500 tis. Kč došlo k rozšíření okruhu plátců DPH, kterým může být přidělen status NP z důvodu existence kumulativního nedoplatku evidovaného u správce daně po dobu delší, než jsou stanovené 3 měsíce. Tato podmínka přidělení statusu NP je tak jednou z nejčastějších. V některých odůvodněných případech dochází před přidělením statusu NP k vydání oznámení o zahájení řízení; daňový subjekt tak dostává šanci nedoplatek uhradit, případně požádat o povolení posečkání podle § 156 DŘ. Až poté, kdy není tato šance daňovým subjektem využita, je přistoupeno k přidělení statusu NP.

⁶⁸ § 153, § 156 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

⁶⁹ § 160 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

2.2.4 Neuznání uplatněného nároku na odpočet daně

K závažnému porušení povinností a ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH dochází v případech, kdy plátcí není uznán nárok na odpočet daně a dojde k vyměření nebo doměření daně jinak, než jak bylo deklarováno v podaném daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném přiznání k DPH. Jedná se o situace, kdy je uplatněný odpočet daně snížen minimálně o 500 tisíc Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním nebo dodatečném platebním výměru a jedná se tak o vymahatelný nedoplatek. Zohlednit lze řízení zahájená po 1. 1. 2013, která se projeví v rozhodnutích vydaných správcem daně po 1. 1. 2014, kdy byl tento bod Metodické pomůcky zveřejněn.⁷⁰

Tento bod, je zaměřen především proti zneužívání nároku na odpočet daně. Vztahuje se na situace, kdy dojde k porušení důkazní povinnosti plátce DPH v souvislosti s jím tvrzeným a uplatněným nárokem na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 72 a následujících ZDPH; konkrétně na případy, kdy dojde ke stanovení daně dokazováním v souladu s § 92 DŘ a výsledkem je snížení uplatněného nároku na odpočet daně o stanovenou částku a související vyměřená nebo doměřená daň není daňovým subjektem uhrazena. Pro posouzení nespolehlivosti je tak třeba splnění obou uvedených podmínek; v případě, že daňový subjekt související vyměřenou nebo doměřenou daň uhradí, nelze při posouzení (ne)spolehlivosti plátce DPH k tomuto bodu přihlídnout.⁷¹

Rozhodnutí o NP lze, stejně jako v přechozích případech, vydat až po nabytí právní moci příslušného rozhodnutí o stanovení daně.

Nárokem na odpočet daně se zabývá mj. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2021 čj.: 5 Afs 157/2020-61, který se zabývá oprávněností uplatněného nároku na odpočet daně a prokazováním tohoto nároku. Mj. potvrzuje, správci daně již v praxi zohledňovanou skutečnost, že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, zároveň je třeba respektovat soulad skutečného stavu se

⁷⁰ Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátců) a souvisejících ustanovení ve znění pozdějších dodatků, str. 2

⁷¹ § 72 a následující zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

stavem formálně právním. V případě, kdy nedojde k uskutečnění plnění tak jak je deklarováno na předloženém dokladu, není formálně správný daňový doklad k uznání nároku na odpočet postačující. Nárok na odpočet daně je záležitostí faktického uskutečnění plnění. Daňový doklad tak není poukázkou na odpočet daně. NSS zároveň zdůrazňuje, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodavatelů je jiná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce, uplatňující nárok na odpočet nemůže vědět, např. skutečností, že v řetězci nedošlo k úhradě daně na výstupu. Správce daně by tedy měl zohledňovat, zdali plátce uplatňující nárok na odpočet věděl, nebo mohl vědět o případném podvodu na DPH. Zásadní je také posouzení přijetí všech opatření, která mohou být od plátce rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijímané plnění nebude součástí podvodu na DPH. Prokázání objektivních skutečností svědčících o podvodném jednání jde k tíži správce daně, jehož úkolem je v rámci vyhledávací činnosti popsat nestandardní okolnosti konkrétního případu (např. časté změny jednatelů, účelové registrace k DPH, registrace krátce před uskutečněním transakce apod.).⁷²

V rámci ÚZP pro Prahu 4 dochází ke snížení nadměrného odpočtu zpravidla o částku nižší, než je stanovených 500 tis. Kč, tento důvod, tak v mnoha případech není možné zohlednit.

2.2.5 Vyměření nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani

K porušení povinností a ohrožení veřejného zájmu dochází v případech, kdy plátce poruší své zákonem stanovené povinnosti a je mu opakovaně vyměřena nebo doměřena DPH oproti poslední známé dani podle pomůcek. Opakovatelností se rozumí, pokud tato situace nastala alespoň za 2 zdaňovací období z 6 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. V tomto případě se jedná o podobnou situaci jako v bodě a) s tím rozdílem, že zde není stanoven limit 500 tisíc Kč, ale je stanovena podmínka opakovatelnosti.⁷³

⁷² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021 čj.: 5 Afs 157/2020-65

⁷³ Informace GFR čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ve znění pozdějších dodatků, str. 3

Zohlednit lze daňová řízení, která byla zahájena pod 1. 1. 2013 a rozhodnutí o vyměření nebo doměření daně podle pomůcek (tedy platební nebo dodatečný platební výměr) bylo vydáno po 1. 10. 2014.

Tento bod, který byl zveřejněn v dodatku č. 2 k Metodické pomůcce, není primárně zaměřen na výši vyměřené případně doměřené daně, ale na četnost případů, kdy musel správce daně přistoupit ke stanovení daně náhradním způsobem, tedy podle pomůcek. Důležitým aspektem tedy je problémová spolupráce daňového subjektu se správcem daně.

I zde platí podmínka vydání rozhodnutí o NP po nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně.

Podobně jako v případě prvního bodu – vyměření nebo doměření daně podle pomůcek v minimální výši 500 tisíc Kč – nebude k naplnění této podmínky docházet příliš často a to s ohledem na již zmiňovanou povinnost správců daně upřednostnit stanovení daně dokazováním před stanovením daně podle pomůcek.

2.2.6 Neposkytnutí požadované součinnosti

K ohrožení veřejného zájmu a porušení povinností při správě a výběru DPH dochází v situacích, kdy plátce neposkytne správci daně požadovanou součinnost, tedy nereaguje na výzvu nebo výzvy správce daně, případně bez řádného odůvodnění nepředloží požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daní.⁷⁴

V tomto případě lze zohlednit pouze případy, kdy k neposkytnutí součinnosti došlo po 1. 10. 2014, neboť i tento bod byl zveřejněn dodatkem č. 2 k Metodické pomůcce.

Dodatek č. 2 k Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 21. 8. 2014

⁷⁴ Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ve znění pozdějších dodatků, str. 3

Dodatek č. 2 k Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 21. 8. 2014

Tento bod je obecně zaměřen na problematickou spolupráci daňového subjektu se správcem daně, není omezen frekvencí porušování ani výší. Je určen pro situace kdy ze strany plátce DPH nedojde k požadované součinnosti a které nejsou výslovně uvedeny v jiných bodech Metodické pomůcky, ale dosahují takové intenzity, která je považována za rizikovou. Správce daně tak má možnost rychleji reagovat na porušení povinností plátce při správě DPH. Z hlediska obecných pravidel je nezbytná výzva správce daně, na kterou nebylo ze strany daňového subjektu dostatečně reagováno. V praxi se tak jedná o:

- **výzvu k odstranění pochybností** podle § 89 odst. 1 DŘ, kterou správce daně vyzve daňový subjekt v případě, kdy má konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených,
- **výzvu k zahájení daňové kontroly** podle § 87 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, a který nabyl účinnosti 1. 1. 2021, došlo novelizací ustanovení § 87 DŘ ke změně okamžiku zahájení daňové kontroly, kdy je kontrola zahájena doručením oznámení o zahájení daňové kontroly),
- **výzvu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně** podle § 92 odst. 4 DŘ.⁷⁵

Pro vydání rozhodnutí je v tomto bodě rozhodné, kdy uplynul konec lhůty stanovený výzvou správce daně.

Ve správní praxi pracovníka vyměřovacího oddělení se v mnoha případech jedná o situace, kdy daňový subjekt vůbec nereaguje na výzvu k odstranění pochybností podle § 89 odst. 1 DŘ. Dojde-li v tomto případě zároveň ke splnění podmínky neuznání nároku na odpočet daně v minimální výši 500 tis. Kč a neuhrazení

⁷⁵ § 87, § 89 odst. 1, § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění § 87 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění účinném do 31. 12. 2020 Část první, čl. 35 zákona č. 283/2020 Sb., *kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony*, v posledním znění

související daňové povinnosti, lze v případě posuzování splnění podmínek přidělení statusu NP tuto skutečnost zohlednit pouze jednou; status NP tak bude plátcí DPH přidělen buď z důvodu neuznání nároku na odpočet daně, nebo z důvodu neposkytnuté součinnosti.

2.2.7 Nepodaná daňová přiznání nebo hlášení

K ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH dochází v situaci, kdy plátce závažným způsobem stěžuje nebo stěžoval, maří nebo mařil správu daně tím, že opakovaně, ani ve lhůtách stanovených správcem daně ve výzvách nebo náhradních lhůtách stanovených zákonem, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely. Za naplnění opakovatelnosti se považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců.⁷⁶

Zohlednit lze situace kdy konec lhůty stanovené správcem daně nebo náhradní lhůty stanovené zákonem uplynul po 1. 10. 2014, neboť i tento bod byl zveřejněn v dodatku k č. 2 k Metodické pomůcce.

Kritérium je zaměřeno na neplnění základních procesních povinností plátce DPH. V současné praxi se tak vztahuje na situace, kdy plátce v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců alespoň dvakrát nepodá:

- **daňové přiznání k DPH**, které je podle § 101 ZDPH povinen podat i v případě, že mu nevznikla povinnost přiznat daň,
- **dodatečné daňové přiznání k DPH**, neboť v případech, kdy správce daně na základě výsledků vyhledávací činnosti důvodně předpokládá, že bude doměřena daň, může, v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 DŘ, vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu,
- **kontrolní hlášení**, které je plátce povinen podat za podmínek stanovených § 101c ZDPH,

⁷⁶ Informace GŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ve znění pozdějších dodatků, str. 3

Dodatek č. 2 k Informaci GŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 21. 8. 2014

- **následné kontrolní hlášení**, které je plátce, podle § 101f ZDPH, povinen podat zjistí-li po uplynutí lhůty k podání kontrolního hlášení, že v tomto kontrolním hlášení uvedl nesprávné nebo neúplné údaje.⁷⁷

Pro naplnění podmínky nespolehlivosti musí dojít k vydání výzvy správce daně, která nebyla ve stanovené lhůtě splněna a náhradní lhůta k podání vyplývá přímo ze zákona.⁷⁸

Z mé dosavadní správní praxe je patrné, že tato situace spolu s kumulativním nedoplatkem patří k nejčastějšímu důvodu přidělení statusu NP. V případě, kdy se jedná o daňový subjekt, který v minulosti plnil své povinnosti včas a řádně, přistoupí správce daně z pravidla nejprve k vydání oznámení o zahájení řízení ve věci přidělení statutu NP. Podobně jako v případě kumulativního nedoplatku tak daňový subjekt dostává šanci svá pochybení napravit, daňová přiznání nebo hlášení podat a vyhnout se tak přidělení statusu NP. V některých případech jsou daňová přiznání na základě zaslání oznámení podána a k přidělení statusu NP tak nedojde. V současné správní praxi nepřistupuje správce daně v těchto případech k zastavení zahájeného řízení; po opětovném splnění podmínek pro přidělení statusu NP vydá správce daně rozhodnutí o NP.

2.2.8 Skutečné sídlo

K ohrožení veřejného zájmu dochází v případě, kdy plátce při registraci k DPH uvede nepravdivé nebo neúplné údaje, které jsou nezbytné pro správu daně. K těmto situacím dochází zpravidla v případech, kdy 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 vymezeno § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, který stanoví, že *sídlem u osoby povinné k dani je adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde*

⁷⁷ § 101, § 101c, § 101f zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

⁷⁸ § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

*se schází její vedení; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu.*⁷⁹

Podle § 137 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v posledním znění, může mít právnická osoba sídlo v jiném místě, než je sídlo zapsané ve veřejném rejstříku. Dovolává-li se však někdo sídla zapsaného ve veřejném rejstříku, nemůže právnická osoba namítat, že má skutečné sídlo v jiném místě. Na místě zapsaném ve veřejném rejstříku by tak měla být právnická osoba dohledatelná a „kontaktovatelná“.⁸⁰

V tomto případě lze zohlednit porušení povinností, ke kterému došlo po 1. 1. 2015, neboť od tohoto data je při registraci plátce DPH tento údaj vyžadován jako povinný.⁸¹

Zpravidla se jedná o plátce sídlící na tzv. virtuálních adresách nebo tzv. „Office-house“, u nichž se jejich zapsané a skutečné sídlo liší a současně správci daně nesdělí skutečné sídlo ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH.

Sídlo ekonomické činnosti osoby povinné k dani vymezuje evropská legislativa v prováděcím Nařízení Rady EU č. 282/2011 ze dne 15. 3. 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty jako místo, kde dochází k výkonu ústřední správy podniku.⁸²

Jedná se o postižení nemožnosti osobu povinnou k dani kontaktovat a dohledat v daném místě. Z hlediska správy DPH je znalost skutečného sídla významným údajem potřebným především pro správné určení místa plnění podle § 7 a následujících ZDPH. Vzhledem k těmto skutečnostem je třeba znalost skutečného sídla vnímat jako podstatný prvek řádné správy DPH.

V praxi se jedná o případy, kdy plátce DPH nereaguje na výzvu správce daně vydanou podle § 11 odst. 1 písm. d) DŘ, kterou správce daně vyzývá plátce ke

⁷⁹ Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ve znění pozdějších dodatků, str. 3

⁸⁰ § 137 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v posledním znění

⁸¹ Co je myšleno skutečným sídlem v kontextu zákona o DPH? [online] [cit. 19. 2. 2022]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/co-je-mysleno-skutecnym-sidlem-v-kontextu-zakona-o-dph/>

⁸² § 4 odst. 1 písm. i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění Čl. 10 Nařízení Rady EU č. 282/2011 ze dne 15. 3. 2011 kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

splnění povinností ohledně uvedení skutečného sídla, neboť podle § 127 odst. 1 a odst. 2 DŘ je daňový subjekt v případě, kdy dojde ke změně údajů povinně uváděných při registraci, povinen prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů oznámit správci daně tuto změnu od 15 dnů ode dne kdy nastala.⁸³

Mnoho daňových subjektů sídlí na tzv. virtuálních adresách, aby se „skryli“ před správcem daně. V praxi však dochází k opačné situaci, kdy se správce daně zaměřuje právě na daňové subjekty na těchto adresách sídlících.

Problematikou virtuálního sídla se zabýval i NSS v rozsudku ze dne 12. 10. 2016 čj.: 1 As 230/2016–18, kde je soudem stanoveno, že v případě delegace místní příslušnosti podle 18 odst. DŘ, zkoumá správní orgán především, probíhala-li realizace podnikatelských aktivit v místě zapsaného formálního sídla, v místě jeho provozovny, nebo jinde; přesněji o konkrétní druh podnikatelských aktivit. Místní příslušnost je tak možné delegovat na správce daně, který je blíže reálnému místu podnikání daňového subjektu a to z důvodu zásady procesní ekonomie, kdy bude správa daní efektivnější a hospodárnější pro obě strany, tedy pro správce daně i daňový subjekt.⁸⁴

Změna sídla na tzv. virtuální adresu tak není zárukou toho, že si správce daně daňového subjektu „nevšimne“, případně, že ze strany správce daně nedojde k delegaci místní příslušnosti na jiného správce daně, který je blíže reálnému výkonu činnosti daňového subjektu.

2.2.9 Stanovení daně na výstupu

K ohrožení veřejného zájmu při rádném výběru DPH dochází v situacích, kdy plátce porušil své zákonné povinnosti, což mělo za následek stanovení daně na výstupu správcem daně jinak, než jak bylo deklarováno v podaném rádném nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH.⁸⁵

⁸³ § 11 odst. 1 písm. d), § 127 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

⁸⁴ Rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2016 čj.: 1 As 230/2016–18

⁸⁵ Informace GFR čj.: 101/13-121002-506729 *k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ve znění pozdějších dodatků*, str. 4

Jedná se o případy zvýšení plátcem tvrzené daně na výstupu minimálně o 500 tisíc Kč a neuhrzení související vyměřené nebo doměřené daně v náhradní lhůtě splatnosti stanovené v platebním nebo dodatečném platebním výměru.

Přihlížet je možné pouze k řízením zahájeným po 01. 01. 2013 a u kterých došlo k vydání rozhodnutí po 1. 1. 2018. Jedná se tedy o nejnovější důvod přidělení statusu NP.

Tento bod cílí na situace, kdy plátce DPH nepřizná v podaném řádném nebo dodatečném priznání daň ve správné výši a současně vyměřenou, případně doměřenou daň neuhradí. Jedná se tak o situace, kdy k vyměření nebo doměření daně dojde na základě dokazování podle § 92 DŘ, které má vždy přednost před stanovením daně podle pomůcek podle § 98 DŘ. Při stanovení daně dokazováním se předpokládá součinnost daňového subjektu, neboť je to daňový subjekt, který podle § 92 odst. 3 prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních; musí tak unést tzv. důkazní břemeno tvrzených skutečností. Zároveň doplňuje předchozí body Metodické pomůcky, především vyměření nebo doměření daně podle pomůcek v minimální výši 500 tisíc Kč (písm. a) Metodické pomůcky); neuznání uplatněného nároku na odpočet daně (písm. d) Metodické pomůcky) a vyměření nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani (písm. e) Metodické pomůcky).⁸⁶

Podobně jako předchozí kritéria je i toto namířeno na plátce účelově zneužívající postavení plátce DPH, kteří se vyhýbají priznání daňové povinnosti ve správné výši, případně umožňují čerpat odpočet daně jinému plátcí DPH. Tuto účelovost vyjadřuje i skutečnost, že daň nebyla uhrazena ani v náhradní lhůtě splatnosti daně platebním nebo dodatečným platebním výměrem.

Stejně jako v předchozích případech lze rozhodnutí o NP vydat až po nabytí právní moci rozhodnutí o stanovení daně.

⁸⁶ § 92, § 98 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

3 PŘIDĚLENÍ STATUSU NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE

V předchozích kapitolách je uveden teoretický základ potřebný pro správné a kvalifikované posouzení (ne)spolehlivosti plátce DPH. V této kapitole dojde k aplikaci výše uvedených teoretických poznatků v praxi.

Při rozhodování o přidělení statusu NP by měly být zohledněny všechny relevantní skutečnosti, nejen tedy samotné naplnění podmínek přidělení statusu NP, ale i předchozí vlastní zkušenosti správce daně s daňovým subjektem. V praxi dochází při posuzování a vydávání rozhodnutí o NP i ke vzájemným konzultacím s kolegy a vedoucími pracovníky.

Pro názornost bude celý proces praktické aplikace výše uvedených teoretických základů demonstrován na fiktivním plátcu DPH a jeho „daňové historii DPH“ v průběhu roku 2020, která vychází z osobní správní praxe pracovníka vyměřovacího oddělení právnických osob ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu.

Fiktivním plátcem DPH je právnická osoba, společnost s ručením omezeným (dále jen „Společnost“), která vznikla v roce 2014 a od roku 2015 je plátcem DPH s měsíčním zdaňovacím obdobím. V roce 2015 zároveň došlo k udělení generální (neomezené) plné moci pro daňového poradce zapsaného v seznamu daňových poradců. V souladu s § 41 DŘ tak správce daně doručuje veškeré písemnosti tomuto zástupci a to v rozsahu udělené plné moci. V roce 2020 došlo při správě DPH k následujícím skutečnostem:

- Za zdaňovací období leden 2020 vydán zajišťovací příkaz podle § 167 odst. 1 daňového řádu na částku 421 980,-- Kč, který byl uhrazen ve stanovené lhůtě. Po provedené daňové kontrole podle § 85 a násl. DŘ byla vyměřena DPH ve výši 341 951,-- Kč uhrazena. Platební výměr na DPH za zdaňovací období leden 2020 nabyl právní moci, aniž by ze strany daňového subjektu došlo ke zpochybnění výsledku daňové kontroly podáním opravného prostředku (odvolání).
- Za zdaňovací období únor 2020 byl po provedeném postupu k odstranění pochybností podle § 89 a násl. DŘ snížen nárok na odpočet daně o 258 156,-- Kč. Daňový subjekt v průběhu postupu k odstranění

pochybností se správcem daně spolupracoval a vyměřenou daň ve výši 503 823,-- Kč uhradil. Platební výměr nabyt právní moci, aniž by ze strany daňového subjektu došlo ke zpochybnění výsledku postupu k odstranění pochybností podáním opravného prostředku (odvolání).

- Za zdaňovací období květen 2020 konkludentně vyměřena vlastní daň ve výši 338 520,-- Kč, která byla v souladu s § 135 odst. 3 DŘ splatná v poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, tedy dne 25. 6. 2020 a která nebyla daňovým subjektem uhrazena.
- Za zdaňovací období červen 2020 konkludentně vyměřena vlastní daň ve výši 254 015,-- Kč, která byla v souladu s § 135 odst. 3 DŘ splatná v poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, tedy dne 27. 7. 2020 a která nebyla daňovým subjektem uhrazena.
- Za zdaňovací období červenec 2020 konkludentně vyměřena vlastní daň ve výši 179 336,-- Kč, která byla v souladu s § 135 odst. 3 DŘ splatná v poslední den lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, tedy dne 25. 8. 2020 a která nebyla daňovým subjektem uhrazena.
- V průběhu srpna 2020 dochází ke změně jednatele a společníka, zároveň dochází ke změně sídla právnické osoby na tzv. virtuální sídlo (i po změně sídla právnické osoby nedochází ke změně místní příslušnosti určené podle § 13 DŘ). Informace o změně jednatele, společníka a sídla právnické osoby zjistil správce daně z veřejného rejstříku na portálu www.justice.cz
- V průběhu září 2020 dochází ze strany daňového poradce k výpovědi udělené generální (neomezené) plné moci. Správce daně tak bude písemnosti daňovému subjektu doručovat podle § 39 DŘ v souladu s § 17 zákona o autorizované konverzi dokumentů do zpřístupněné datové schránky.
- Daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2020, říjen 2020 a prosinec 2020 nebyla podána a to ani na základě výzev správce daně vydaných v souladu s § 145 odst. 1 DŘ. Správce daně následně podle § 145 odst. 1 DŘ předpokládal, že daňový subjekt tvrdil v řádných daňových tvrzeních za tato zdaňovací období daň ve výši 0,-- Kč.
- Za zdaňovací období listopad 2020 nebylo daňové přiznání podáno, a to ani po výzvě správce daně. Správce daně však podle § 101g ZDPH vydal

výzvu k podání kontrolního hlášení za toto období. „Společnost“ na základě této výzvy kontrolní hlášení podala. Protože na výzvu správce daně k podání daňového přiznání nebylo reagováno, došlo k vyměření daně dokazováním a to na základě podaného kontrolního hlášení. Vyměřená daňová povinnost ve výši 196 692,-- Kč byla daňovému subjektu sdělena platebním výměrem, který byl doručen do datové schránky na základě tzv. fikce doručení. Splatnost vyměřené daně nastala ke dni 18. 3. 2021.

3.1 Posouzení splnění podmínek přidělení statusu nespolehlivého plátce

Při posuzování splnění podmínek přidělení statusu NP je potřeba postupovat systematicky a jednotlivě posoudit naplnění všech důvodů uvedených v Metodické pomůcce.

Posouzení naplnění podmínek probíhá vždy ke konkrétnímu dni, zpravidla ke dni, kdy je pracovníkem správce daně zpracováváno rozhodnutí o NP, v tomto případě ke dni 26. 4. 2021.

V případě výše uvedené „Společnosti“ použije správce daně pro posouzení naplnění jednotlivých bodů Metodické pomůcky následující správní úvahu:

I. Vyměření nebo doměření daně podle pomůcek v minimální výši 500 tisíc Kč

Vzhledem k tomu, že u „Společnosti“ k vyměření ani doměření daně podle pomůcek nedošlo, **nebude** tento bod Metodické pomůcky při posuzování (ne)spolehlivosti **zohledňován**.

II. Vydání zajišťovacího příkazu, který nebyl uhrazen ve stanovené lhůtě

U „Společnosti“ sice došlo k vydání zajišťovacího příkazu, ale ten byl ve stanovené lhůtě uhrazen. Z tohoto důvodu **nedošlo k naplnění podmínky** pro přidělení statusu NP stanovené v Metodické pomůcce.

III. Kumulativní nedoplatek

Z údajů získaných při správě DPH bylo u „Společnosti“ zjištěno, že neuhradila:

- Vlastní daň za zdaňovací období květen 2020 ve výši 338 520,-- Kč splatnou ke dni 25. 6. 2020.

- Vlastní daň za zdaňovací období červen 2020 ve výši 254 015,-- Kč splatnou ke dni 27. 7. 2020.
- Vlastní daň za zdaňovací období červenec 2020 ve výši 179 336,-- Kč splatnou ke dni 25. 8. 2020.
- Vlastní daň za zdaňovací období listopad 2020 ve výši 196 692,-- Kč splatnou ke dni 18. 3. 2021.

Ke dni zpracování rozhodnutí o NP, tedy ke dni 26. 4. 2021, tak správce daně u „Společnosti“ evidoval splatný nedoplatek na DPH ve výši 968 563,-- Kč. Nedoplatek evidovaný déle než 3 měsíce po datu splatnosti činí 771 871,-- Kč; do tohoto nedoplatku není zahrnuta částka ve výši 196 692,-- Kč, neboť u ní, v době zpracování rozhodnutí o NP, nedošlo ke splnění podmínky trvání nedoplatku po dobu 3 měsíců. Aby mohla být i tato částka zahrnuta do celkové výše nedoplatku evidované déle než 3 měsíce po datu splatnosti, musel by správce daně se zpracováním a vydáním rozhodnutí počkat až do června 2021.

Z výše uvedeného je zřejmé, že v tomto případě **došlo k naplnění podmínek pro přidělení statusu NP**, neboť kumulativní nedoplatek evidovaný po dobu nejméně 3 po sobě jdoucích kalendářních měsíců je vyšší než stanovených 500 tis. Kč.

IV. Neuznání uplatněného nároku na odpočet daně

U „Společnosti“ došlo ke snížení uplatněného nároku na odpočet daně za zdaňovací období únor 2020. Hodnota sníženého nároku na odpočet daně činila 258 156,-- Kč a související vyměřená daňová povinnost ve výši 503 823,-- Kč byla uhrazena. Aby došlo k naplnění tohoto důvodu pro přidělení statusu NP, musí být nárok na odpočet snížen o minimálně 500 tis. Kč a současně neuhrazení související vyměřené daně. Ani jedna z těchto podmínek **nebyla v tomto případě splněna**.

Při zpracování rozhodnutí je však možné tuto skutečnost uvést jako „méně závažné porušení povinností při správě DPH“.

V. Vyměření nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani

Stejně jako v prvním bodě **nebude** tento bod Metodické pomůcky při posuzování (ne)spolehlivosti **zohledňován**, neboť u „Společnosti“ k vyměření nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani nedošlo.

VI. Neposkytnutí požadované součinnosti

U „Společnosti“ byl za zdaňovací období únor 2020 proveden postup k odstranění pochybností, při kterém spolupracovala se správcem daně a na všechny výzvy reagovala. V tomto bodě k **naplnění podmínky** přidělení statusu NP v souladu s Metodickou pomůckou **nedošlo**.

VII. Nepodaná daňová přiznání nebo hlášení

„Společnost“ podala naposledy daňové přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2020, od následujícího zdaňovacího období, tedy od září 2020, daňová přiznání k dani z přidané hodnoty nepodává.

Pro naplnění této podmínky přidělení statusu NP (opakovatelnosti nepodávání daňových přiznání a hlášení) se podle Metodické pomůcky považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát v období 12 po sobě následujících kalendářních měsíců. Tato **podmínka** tak byla v případě „Společnosti“ **splněna**.

VIII. Skutečné sídlo

„Společnost“ sídlí na adrese označované jako virtuální sídlo od srpna 2020. Vzhledem k tomu, že nedošlo k vydání výzvy podle § 11 odst. 1 DŘ, kterou by správce daně vyzval plátce DPH ke splnění povinností ohledně uvedení skutečného sídla, **nebude** tento bod při posuzování (ne)spolehlivosti plátce **zohledňován**.

Při zpracování rozhodnutí je však možné tuto skutečnost uvést jako „méně závažné porušení povinností při správě DPH“.

IX. Stanovení daně na výstupu

Vzhledem k tomu, že u „Společnosti“ nedošlo ke stanovení daně na výstupu správcem daně jinak, než bylo deklarováno v podaném daňovém přiznání k DPH, **nebude** ani tento bod při posuzování (ne)spolehlivosti plátce **zohledňován**.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že v případě „Společnosti“ došlo k naplnění podmínek pro přidělení statusu NP z důvodu existence kumulativního nedoplatku a nepodaných daňových přiznání k DPH.

3.2 zahájení řízení a vydání rozhodnutí

Po posouzení naplnění podmínek přidělení statusu NP vymezených v Metodické pomůcce lze přistoupit k vydání rozhodnutí.

S ohledem na předchozí zkušenosti správce daně se „Společností“, kdy tento plátce v minulosti plnil své povinnosti plátce DPH včas a řádně a s ohledem na interní metodické materiály týkající se vydávání oznámení o zahájení řízení, bylo v tomto případě před vydáním samotného rozhodnutí přistoupeno k vydání oznámení o zahájení řízení ve věci rozhodnutí o NP (příloha č. 2).

„Společnosti“ tak byla správcem daně dána šance napravit „nežádoucí stav“, tedy uhradit vzniklý nedoplatek (případně podat žádost o povolení posečkání daně, resp. úhrady daně ve splátkách) a podat nepodaná daňová přiznání k DPH.

Oznámení o zahájení řízení ve věci rozhodnutí o NP bylo „Společnosti“ doručeno v souladu s § 39 DŘ a § 17 zákona o autorizované konverzi dokumentů do zpřístupněné datové schránky tzv. fikcí doručení dne 7. 5. 2021. Plátci byl sdělen způsob porušování jeho povinností při správě daní a zároveň stanovena přiměřená lhůta pro zjednání nápravy a možnosti se k věci vyjádřit. Tato lhůta byla stanovena v délce 8 dnů a uplynula dne 17. 5. 2021. „Společnost“ této možnosti nevyužila a na oznámení o zahájení řízení ve věci rozhodnutí o NP žádným způsobem nereagovala.

Protože lhůta stanovená v oznámení o zahájení řízení ve věci rozhodnutí o NP marně uplynula, přistoupil správce daně k vydání samotného rozhodnutí o NP (příloha č. 3). V odůvodnění rozhodnutí bylo „Společnosti“ znovu sděleno, jakým způsobem porušuje své povinnosti při správě daní a to prostřednictvím konkrétních údajů o výši nedoplatku a nepodaných daňových přiznáních k DPH.

Toto rozhodnutí bylo opět doručeno v souladu s § 39 DŘ a § 17 zákona o autorizované konverzi dokumentů do zpřístupněné datové schránky dne 21. 5. 2021.

„Společnost“ na rozhodnutí o nespolehlivém plátcí obratem reagovala a dne 22. 5. 2021 podala proti tomuto rozhodnutí odvolání, ve kterém uvedla pouze jedinou větu: „Odvoláváme se proti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí“.

4 PODÁNÍ OPRAVNÉHO PROSTŘEDKU A ZRUŠENÍ REGISTRACE PLÁTCE DPH

4.1 Podání opravného prostředku

Proti rozhodnutí o NP lze, v souladu s ustanovením § 106a ZDPH podat ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení odvolání, které má odkladný účinek, který lze v případech hodných zvláštního zřetele vyloučit.⁸⁷ Tento postup uplatní správce daně pouze výjimečně v případech, kdy se plátce významně podílí na ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru DPH.

Podle § 112 DŘ patří mezi náležitosti odvolání:

- *označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal;*
- *označení odvolatele;*
- *číslo jednacích (případně jiné označení) napadeného rozhodnutí;*
- *důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí;*
- *označení důkazních prostředků k tvrzením uvedeným v odvolání a*
- *návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.*⁸⁸

Rozhodnutí o nespolehlivém plátcu bylo „Společnosti“ doručeno dne 21. 5. 2021. Odvolání bylo následně podáno dne 22. 5. 2021. Zákonem stanovená lhůta pro podání odvolání tak byla dodržena.

Odvolání bylo podáno z datové schránky „Společnosti“, protože však obsahovalo v předchozí kapitole uvedenou jedinou větu, bylo přistoupeno, v souladu s § 112 odst. 2 DŘ k vydání výzvy k doplnění náležitostí odvolání (příloha č. 4).

Z podaného odvolání správce daně vyvodil, kdo je odvolatelem a jaké rozhodnutí je odvoláním napadeno. Ve vydané výzvě tak požadoval doplnění zbývajících náležitostí, tedy důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí; označení důkazních prostředků k tvrzením uvedeným v odvolání a návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí. Lhůta pro odstranění vad

⁸⁷ § 106 a odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

⁸⁸ § 112 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v posledním znění

odvolání byla v souladu s § 112 odst. 2 DŘ stanovena v délce 15 dnů ode dne doručení.

Výzva byla „Společnosti“ v souladu s § 39 DŘ a § 17 zákona o a autorizované konverzi dokumentů doručena do zpřístupněné datové schránky dne 7. 6. 2021 tzv. fikcí doručení. 15denní lhůta marně uplynula dne 22. 6. 2021 aniž by na ni „Společnost“ jakýmkoli způsobem zareagovala.

Podle § 112 odst. 3 DŘ platí, že pokud odvolatel vady bránící řádnému projednání věci odstraní, bylo odvolání podáno řádně a včas; v opačném případě bude odvolací řízení správcem daně zastaveno.⁸⁹

Vzhledem k tomu, že „Společnost“ vady podaného odvolání ve stanovené lhůtě neodstranila, vydal správce daně rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení (příloha č. 5). Podobně jako v případě předchozích rozhodnutí bylo i toto doručeno v souladu s § 39 DŘ a § 17 zákona o a autorizované konverzi dokumentů do zpřístupněné datové schránky „Společnosti“ tzv. fikcí doručení dne 12. 7. 2021.

Zákonem stanovená 30denní odvolací lhůta marně uplynula dne 11. 8. 2021 a následující den, tedy 12. 8. 2021, nabylo rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení právní moci. Ve stejný den, tedy 12. 8. 2021, zároveň nabylo právní moci i rozhodnutí o nespolehlivém plátcí.

K tomuto dni se tedy „Společnost“ stala NP se všemi již výše uvedenými ze zákona vyplývajícími důsledky nejen pro daňový subjekt, ale i pro jeho obchodní partnery.

V případě, kdy by „Společnost“ na vydanou výzvu k doplnění náležitostí reagovala a chybějící náležitosti doplnila, mohly by nastat dvě situace:

- I. součástí doplnění náležitostí odvolání by bylo i odstranění nežádoucího stavu, který vedl k vydání rozhodnutí o NP, tedy úhrada předmětného nedoplatku a podání všech chybějících daňových přiznání k dani z přidané hodnoty. V tomto případě by správce daně odvolání, v souladu s § 113 odst. 1 DŘ, v rámci tzv. autoremedury, v plném rozsahu vyhověl⁹⁰ nebo

⁸⁹ § 112 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

⁹⁰ § 113 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

- II. vady odvolání by byly odstraněny, avšak došlo by jen k částečné nápravě nežádoucího stavu, který vedl k vydání rozhodnutí o NP, např. pouze k podání chybějících daňových přiznání, nikoli k úhradě nedoplatku. V tomto případě by správce daně, v souladu s § 113 odst. 3, o odvolání nerozhodl sám a odvolání by s příslušnou částí spisu a svým stanoviskem postoupil bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu, kterým je v rámci organizační struktury FS OFŘ.⁹¹ V praxi je stanovisko postupováno z ÚzP na FÚ a následně na OFŘ.

4.2 Zrušení registrace plátce

Po nabytí právním moci rozhodnutí o NP může správce daně přistoupit ke správní úvaze týkající se možného zrušení registrace plátce DPH.

Podle § 106 odst. 2 ZDPH zruší správce daně registraci plátce DPH z moci úřední v případě, kdy plátce závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně a současně jeho obrat za 12 předcházejících kalendářních měsíců nepřesáhl 1 mil. Kč. Plátce DPH přestává být plátcem ke dni nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je registrace plátce zrušena.⁹²

Již zmiňovaný interní metodický materiál týkající se vydávání oznámení o zahájení řízení doporučuje vydávání těchto oznámení nejen v případě řízení ve věci NP, ale i v případech rušení registrace plátce DPH.

V praxi přistupuje správce daně k vydání oznámení o zahájení řízení pouze v případech, kdy je smysluplné a účelné. V případě rušení registrace plátce DPH tak správce daně přistupuje k vydání oznámení o zahájení řízení ve věci zrušení registrace plátce pouze v případech, kdy plátce neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně plnění v rámci ekonomické činnosti, neboť tato situace je podle § 106 odst. 1 ZDPH důvodem pro zrušení registrace plátce z moci úřední.⁹³

V případě „Společnosti“, která od zdaňovacího období září 2020 nepodává daňová přiznání k DPH, rozhodnutí a další písemnosti jsou doručovány do její

⁹¹ § 113 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění

§ 7 zákona č. 456/2011 Sb., *o Finanční správě České republiky*, v posledním znění

⁹² § 106 odst. 2 a odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

⁹³ § 106 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění

datové schránky tzv. fikcí doručení a stala se tak pro správce daně „nekontaktní“, správce daně k vydání oznámení o zahájení řízení nepřistoupí. I za situace, kdy by správce daně vydal oznámení o zahájení řízení ve věci zrušení registrace plátce v případě, kdy plátce nepodává daňová přiznání k DPH, nebylo by, v případě „Společnosti“ vydání tohoto oznámení efektivní a účelné, neboť by na něj nebylo reagováno.

Protože obrat „Společnosti“ nepřesáhl za 12 přecházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 mil. Kč a současně dochází k závažnému porušení povinností vztahujících se ke správě daní, pristoupil správce daně v tomto případě přímo k vydání rozhodnutí o zrušení registrace plátce DPH (příloha č. 6).

Rozhodnutí o zrušení registrace plátce bylo, jako předchozí rozhodnutí, doručeno podle § 39 DŘ a § 17 zákona o a autorizované konverzi dokumentů „Společnosti“ do zpřístupněné datové schránky tzv. fikcí doručení.

Po marném uplynutí 30denní odvolací lhůty přestává být „Společnost“ plátcem DPH a stává se v souladu s § 16aa odst. 4 ZDPH tzv. NO.⁹⁴

V případě, kdy by obrat „Společnosti“ za 12 bezprostředně přecházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců by byl vyšší než 1 mil. Kč, ke zrušení registrace plátce DPH by nedošlo, neboť by k němu správce daně neměl zákonný důvod.

⁹⁴ § 106aa odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

5 SLOVENSKO

SR, která stejně jako ČR, vznikla 1. 1. 1993, jsem vybrala z důvodu společné historie, kdy oba národy od roku 1918 do roku 1992 tvořily společný stát; slovenština je ze všech světových jazyků češtině nejbližší a mnoho českých daňových subjektů provozuje podnikatelské aktivity i na Slovensku a naopak.

Na rozdíl od České republiky je na Slovensku zákonným platidlem Euro a to od 1. 1. 2009; Slovensko je tak součástí eurozóny.⁹⁵

Základem slovenské právní úpravy v oblasti daní je zákon č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění. Daň z přidané hodnoty je v SR upravena zákonem č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, v posledním znění.

V této kapitole se budu věnovat právní úpravě platné na Slovensku, které sice nemá právní úpravu připomínající českého NP, avšak má právní úpravu tzv. Indexu daňové spolehlivosti (dále jen „Index“).

Index, resp. kritéria pro jeho určení, upravuje i prováděcí právní předpis, kterým je Vyhláška Ministerstva financí Slovenskej republiky č. 544/2021 Z. z., o kritériách na určenie indexu daňovej spoľahlivosti, v posledním znění.

5.1 Index daňové spolehlivosti

Index upravuje především § 53d zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění. Jedná se o hodnocení daňových subjektů registrovaných k dani z příjmů a to na základě předem určených kritérií, které podle § 53d odst. 4 uvedeného zákona stanoví všeobecně závazný předpis vydaný ministerstvem. Podrobnosti k určení Indexu daňové spolehlivosti včetně způsobu výpočtu následně zveřejní slovenské FŘ na svém webovém portále. Prováděcím právním předpisem je již výše uvedená vyhláška ministerstva financí SR, webovým portálem slovenského FŘ jsou oficiální internetové stránky Finanční správy SR, <https://www.financnasprava.sk/>⁹⁶

⁹⁵ Slovensko (od 1. ledna 2009) [online] [cit. 13. 2. 2022]. Dostupné z:

<https://www.ecb.europa.eu/euro/changeover/slovakia/html/index.cs.html>

⁹⁶ § 53d zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění

Výše Indexu je, podobně jako (ne)spolehlivost plátce DPH v ČR, veřejným údajem. Podle § 52 zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění, vypracovává slovenské FŘ seznamy daňových dlužníků; daňových subjektů, kterým byla povolena úleva na dani; daňových subjektů, kterým bylo povoleno posečkáni nebo úhrada daně ve splátkách.⁹⁷

Do hodnocených daňových subjektů vstupují fyzické i právnické osoby, které mají příslušnou právní formu, nepřerušenu registraci k dani z příjmů k 31. 12. 2019 a k datu hodnocení Indexu nejsou v likvidaci nebo konkurzu.

Prováděcí vyhláška k Indexu stanoví celkem 13 kritérií pro jeho určení, jedná se např. o plnění povinností podat daňové přiznání k dani z příjmů nebo DPH, plnění dalších povinností podle slovenského zákona o DPH, povinnosti úhrady celního dluhu a jiných peněžitých plnění podle slovenských celních předpisů, plnění povinností ohledně umožnění provedení daňové kontroly, plnění povinností ve vztahu k registračním pokladnám, plnění povinností vyplývajících ze slovenského zákona o účetnictví apod.⁹⁸

Jak již bylo uvedeno, stanoví a zveřejní podrobnosti k určení Indexu, včetně způsobu výpočtu, slovenské FŘ na svém webovém portále. K tomuto účelu je na webovém portále <https://www.financnasprava.sk/> zveřejněna prezentace „Kritériá pre Index daňovej spoľahlivosti“, která určuje 14 kritérií pro výpočet Indexu. Jedná se např. o:

- Stav daňových a nedaňových nedoplatků evidovaných daňovými a clenými úřady (výše nedoplatku určuje počet přidělených bodů, nedoplatky jsou hodnoceny od výše 8 € až nad 50 tis. €).
- Nepodání daňového přiznání k dani z příjmů, DPH nebo jiných přiznání a dokumentů v zákonem stanovené lhůtě, kdy jsou kritéria posuzována podle

Vyhláška ministerstva financií Slovenskej republiky č. 544/2021 Z. z., o kritériách na určenie indexu daňovej spoľahlivosti, v posledním znění
Index daňovej spoľahlivosti [online] [cit. 13. 2. 2022]. Dostupné z:

<https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/index-danovej-spolahlivosti/ 1>

⁹⁷ § 52 zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění

⁹⁸ § 1 Vyhlášky ministerstva financií Slovenskej republiky č. 544/2021 Z. z., o kritériách na určenie indexu daňovej spoľahlivosti, v posledním znění

délky prodlení. Sledované období plnění povinností jsou 3 roky, resp. 36 měsíčních zdaňovacích období nebo 12 čtvrtletních zdaňovacích období.

- Kritéria v souvislosti se spotřebními daněmi. Např. hodnocení podávání daňových přiznání, porušení vybraných ustanovení slovenského zákona o spotřebních daních, vyhodnocení kontrol spotřebních daní nebo určení spotřební daně podle pomůcek.
- Nálezy z kontrol na dani z příjmů, DPH, dani ze závislé činnosti nebo dani z motorových vozidel.
- Stanovení daně podle pomůcek na dani z příjmů, DPH, dani ze závislé činnosti nebo dani z motorových vozidel. Toto kritérium nezohledňuje výši daně.
- Zánik nároku na vrácení odpočtu DPH, kdy nehraje roli výše neuznaného nároku na odpočet daně.
- Porušení vybraných ustanovení slovenských zákonů o omezení plateb v hotovosti a zákona o účetnictví.⁹⁹

Po vyhodnocení Indexu jsou daňové subjekty rozděleny na vysoce spolehlivé, spolehlivé, nespolehlivé a nehodnocené. Vysoce hodnoceným daňovým subjektům jsou následně poskytovány benefity stanovené zákonem a daňovým portálem <https://www.financnasprava.sk/> (např. snížení vybraných zákonem stanovených úhrad na polovinu), naopak nespolehlivým daňovým subjektům jsou zákonem stanoveny sankce (stanovení 8denní lhůty v souvislosti s výkonem daňové kontroly).¹⁰⁰

Informace o Indexu jsou podle § 53d zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění, zaslány podnikajícím daňovým subjektům registrovaným k dani z příjmů nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí dvou let od konce roku, ve kterém byl daňový subjekt k dani z příjmů registrován. V oznámení musí být

⁹⁹ Presentace Kritériá pre Index daňovej spoľahlivosti [online] [cit. 13. 2. 2022]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Podnikatelia/Index_dan_spol/2022/2022.02.04_IDS_prezent.pdf

¹⁰⁰ Index daňovej spoľahlivosti [online] [cit. 13. 2. 2022]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/index-danovej-spolahlivosti>
§ 53d zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění

uvedeny důvody určení Indexu a je proti němu přípustný opravný prostředek, kterým je námitka a která má odkladný účinek. Lhůta pro podání námitek je stanovena na 15 dní.¹⁰¹

Podle § 52 zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění zveřejňuje slovenské FŘ stanovené seznamy, jedná se např. o seznamy:

- Daňových dlužníků (včetně výše nedoplatku), pokud výše nedoplatků přesáhla částku 170 €.
- Daňových subjektů, kterým bylo povoleno posečkání daně nebo úhrada daně ve splátkách přesahující u fyzické osoby 33 tis. € a u právnické osoby 330 tis. €, a to včetně výše povoleného posečkání nebo splátek.
- Daňových subjektů registrovaných k dani z příjmů a DPH.
- Plátců DPH, u kterých nastaly zákonné důvody pro zrušení registrace plátce. Tyto daňové subjekty jsou po odpadnutí důvodů a po splnění zákonem stanovených podmínek z tohoto seznamu opět vymazány.
- Plátců DPH, kterým byla zrušena registrace plátce.
- Daňových subjektů s výší vyměřené nebo doměřené daně nebo ztráty, včetně výše daně nebo ztráty.
- Daňových subjektů, plátců DPH, s výší vyměřené vlastní daně nebo nadměrného odpočtu.
- Daňových subjektů, kterým byl určen Index, včetně jeho výše.¹⁰²

Všechny výše uvedené seznamy jsou dostupné on-line na portálu <https://www.financnasprava.sk/>.¹⁰³

¹⁰¹ § 53d zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění

¹⁰² § 52 zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění

¹⁰³ Informačné zoznamy [online] [cit. 13. 2. 2022]. Dostupné z:

<https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/zoznamy>

5.2 Zrušení registrace plátce

Protože jsou na Slovensku zveřejňovány seznamy plátců DPH, u kterých nastaly zákonné důvody pro zrušení registrace, budu se v následující části práce věnovat rozdílům v rušení registrace plátce DPH z moci úřední v ČR a SR.

Podle § 106 ZDPH zruší správce daně registraci plátce DPH pokud:

- Přestal uskutečňovat ekonomické činnosti.
- Neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně po dobu 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců plnění v rámci ekonomické činnosti
- Uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.
- Plátce závažným způsobem porušil své povinnosti vztahující se ke správě daní a současně jeho obrat nepřesáhl za posledních 12 předcházejících kalendářních měsíců 1 mil. Kč; za stejný časový úsek neuskutečnil zdanitelné plnění a jedná se o plátce, který nemá sídlo v ČR nebo plátce, který je skupinou podle § 5a ZDPH.¹⁰⁴

Podle § 81 odst. 3 písm. b) slovenského č. zákona č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, v posledním znění, je možné zrušit registraci plátce pokud:

- Plátce nevykonává nebo přestal vykonávat ekonomickou činnost.
- Plátce opakovaně v kalendářním roce nesplní zákonem stanovenou povinnost, tedy pokud:
 - Nepodá daňové přiznání nebo kontrolní výkaz (obdoba českého kontrolního hlášení podávaného podle § 101c ZDPH).
 - Neuhradí vlastní daňovou povinnost.
 - Není opakovaně dosažitelný na adrese sídla, místa podnikání nebo provozovny.
 - Opakovaně porušuje povinnosti při daňové kontrole.¹⁰⁵

¹⁰⁴ § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

¹⁰⁵ § 81 odst. 3 zákona č. 222/2004 Z. z., o dani z pridanej hodnoty, v posledním znění

V ČR i na Slovensku dochází ke zrušení registrace plátce DPH vydáním rozhodnutí. Na rozdíl od ČR není možné se proti tomuto rozhodnutí odvolat.¹⁰⁶

Slovensko sice nemá evidenci NP, za to má Index daňové spolehlivosti, který zahrnuje daleko více aspektů správy daní a netýká se jen povinností plátců při správě DPH, ale i ostatních daní. Na rozdíl od ČR dochází na Slovensku ke zveřejňování seznamů daňových dlužníků a daňových subjektů, které porušují povinnosti plátce DPH do takové míry, že u nich nastaly zákonné důvody zrušení registrace plátce DPH z moci úřední (tyto důvody však zveřejňovány nejsou).

V oblasti rušení registrace plátce DPH z moci úřední zahrnuje slovenská právní úprava více důvodů pro takové zrušení, včetně neuhrazení vlastní daňové povinnosti nebo nedosažitelnosti v místě sídla. Některé z těchto důvodů částečně korespondují s důvody pro přidělení statusu NP, např. neuhrazení vlastní daňové povinnosti nebo nepodání daňového přiznání.

Díky zveřejněným seznamům je tak na Slovensku jednodušší „prověřování“ obchodních partnerů z hlediska plnění jejich vybraných zákonných povinností. V ČR je možné zjistit pouze, je-li obchodní partner registrován k DPH a je-li nespolehlivým plátcem.

¹⁰⁶ § 106 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění
§ 81 odst. 4 zákona č. 222/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CÍL

Jak již bylo zmíněno v úvodu této práce, je cílem praktické části zjištění nejčastějšího důvodu pro přidělení statusu NP u daňových subjektů (právnických osob) registrovaných na ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu, a především časového úseku mezi nabytím právní moci rozhodnutí o NP a zrušením registrace plátce DPH u těch plátců, kterým byl status NP přidělen z důvodu nepodávání daňových přiznání a hlášení. Podle § 106 ZDPH zruší správce daně registraci plátce z moci úřední v případě, kdy plátce závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daní a jeho obrat za bezprostředně předcházejících 12 kalendářních měsíců nepřekročil 1 mil. Kč.¹⁰⁷

Za závažné porušení povinností tak lze považovat jakýkoli důvod vedoucí k přidělení statusu NP, neboť ten je přidělován v důsledku závažného porušení povinností plátce; v praxi je ovšem registrace plátce rušena z moci úřední zpravidla z důvodu dlouhodobého nepodávání daňových přiznání. Aby tito plátců „nezatěžovali“ správce daně a systém plátců DPH, je třeba, aby v těchto případech, po přidělení statusu NP, docházelo ze strany správce daně k co nejdřívějšímu rušení registrace plátce. Správce daně musí u těchto plátců zohlednit i výši obratu podle § 4 ZDPH, která nesmí přesáhnout 1 mil. Kč a existenci dalších probíhajících řízení, především daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností. Tyto skutečnosti mohou časový úsek mezi přidělením statusu NP a zrušením registrace plátce DPH prodloužit. Tento časový úsek je následně ovlivněn i pracovní vytížeností konkrétního pracovníka správce daně.

V ideálním případě, kdy zrušení registrace nic nebrání, lze registraci plátce zrušit v průběhu v úvodu uvedených 90-100 dní a to i za předpokladu, že je před samotným zrušením registrace plátce vydáno oznámení o zahájení řízení ke zrušení registrace plátce DPH.

Dalšími zákonnými důvody pro zrušení registrace plátce z moci úřední je neuskutečnění plnění v rámci ekonomické činnosti (bez oznámení důvodů

¹⁰⁷ § 106 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

neuskutečňování správci daně); situace, kdy plátce přestal uskutečňovat ekonomické činnosti a situace, kdy plátce uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Podle § 106b ZDPH lze registraci plátce zrušit i na základě žádosti (i zde musí být splněna podmínka obratu nižšího než 1 mil. Kč).¹⁰⁸

Před samotným zpracováním dat o NP je třeba si připomenout, že důvody pro přidělení statusu NP byly postupně rozšiřovány a to následovně:

- Od 1. 1. 2013:
 - Vyměření nebo doměření DPH v minimální výši 500 tisíc Kč (a).
 - Vydání zajišťovací příkazu, který nebyl ve stanovené lhůtě uhrazen (b).
 - Po dobu nejméně 3 kalendářních měsíců evidován nedoplatek na DPH v minimální výši 10 mil. Kč (do 30. 9. 2014), resp. 500 tisíc. Kč (od 1. 10. 2014) (c).
- Od 1. 1. 2014:
 - Neuznání uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření daně jinak, než bylo plátcem deklarováno v řádném nebo dodatečném daňovém přiznání (d).
- Od 1. 10. 2014:
 - Opakované vyměření nebo doměření daně podle pomůcek, pokud tato situace nastala alespoň za dvě zdaňovací období ze šesti po sobě jdoucích (e).
 - Neposkytnutí požadované součinnosti, tedy situace, kdy plátce bez řádného odůvodnění nereaguje na výzvy správce daně nebo nepředloží požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně (f).
 - Nepodání daňového přiznání, hlášení nebo výpisu z evidence pro daňové účely, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát během dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců (g).

¹⁰⁸ § 106 odst. 1, § 106b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

- Od 1. 1. 2015:
 - Neuvedení nesprávných nebo neúplných informací k registraci plátce DPH nezbytných pro řádnou správu daně, především pokud plátce DPH nedoplnil nebo neopravil (ani ve lhůtě stanovené správcem daně) registrační údaj týkající se skutečného sídla (h).
- Od 1. 1. 2018:
 - Zvýšení plátcem tvrzené daně na vstupu minimálně o 500 tisíc Kč a neuhrazení související vyměřené nebo doměřené daně (i).

Pro zpracování údajů o počtu NP získaných z informačního systému správce daně ADIS budou použity metody kvantitativního statistického zpracování dat.

7 SBĚR DAT A VZOREK DAT

Data pro zpracování praktické části práce byla získána z informačního systému správce daně ADIS. Data byla získávána z databáze plátců DPH registrovaných na ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu.

Pro účely této práce byla zjišťována data pro rozhodnutí o NP, která byla, v souladu s § 101 odst. 2 DŘ, vydána od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2021 (rozhodujícím kritériem tedy není datum nabytí právní moci rozhodnutí, ale datum jeho vydání).

Po získání seznamu NP bylo u každého plátce individuálně zjištěno:

- Vydání oznámení o zahájení řízení ve věci přidělení statusu NP.
- Důvod, resp. důvody, pro přidělení statusu NP.
- Datum vydání rozhodnutí podle § 101 odst. 2 DŘ.
- Podání opravného prostředku (odvolání).
- Způsob vyřízení opravného prostředku (odvolání).
- Datum nabytí právní moci rozhodnutí o NP.
- Datum zrušení registrace plátce DPH.
- Vydání oznámení o zahájení řízení ve věci zrušení registrace plátce DPH.
- Důvod zrušení registrace plátce DPH.

Vzorek dat je tvořen výše uvedenými údaji o 1 347 plátcích DPH.

8 ZPRACOVÁNÍ DAT

Jak již bylo uvedeno, byly pro zpracování dat použity kvantitativní statistické metody a to s využitím aplikace MS Excel a jejích nástrojů.

Ze získaného vzorku dat byly zjišťovány údaje o počtu vydaných rozhodnutí se zaměřením na důvody vydání rozhodnutí o NP; údaje o počtu podaných opravných prostředků (odvolání) a způsobu jejich vyřízení a počtu NP, kterým byla zrušena registrace plátce DPH, včetně důvodu zrušení registrace a délku časového úseku mezi nabytím právní moci rozhodnutí o NP a zrušením registrace plátce DPH.

Údaje byly zjišťovány nejen za celé sledované období, tedy od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2021, ale i samostatně za jednotlivé roky 2013-2021.

Ve všech podkapitolách je nejprve uvedeno slovní vyhodnocení získaných údajů, následně jsou uvedeny tabulkové a grafické výstupy.

Podkapitoly jsou uvedeny v pořadí, které sleduje procesní kontinuitu. Nejprve dochází k zahájení řízení a vydání rozhodnutí, následně je podán opravný prostředek (odvolání) a v konečné fázi dochází ke zrušení registrace plátce.

8.1 Vývoj počtu vydaných rozhodnutí a důvody pro jejich vydání

S ohledem na výše zmíněnou procesní kontinuitu se budu v této části práce nejprve věnovat případům, kdy bylo před samotným vydáním rozhodnutí o NP zahájeno řízení.

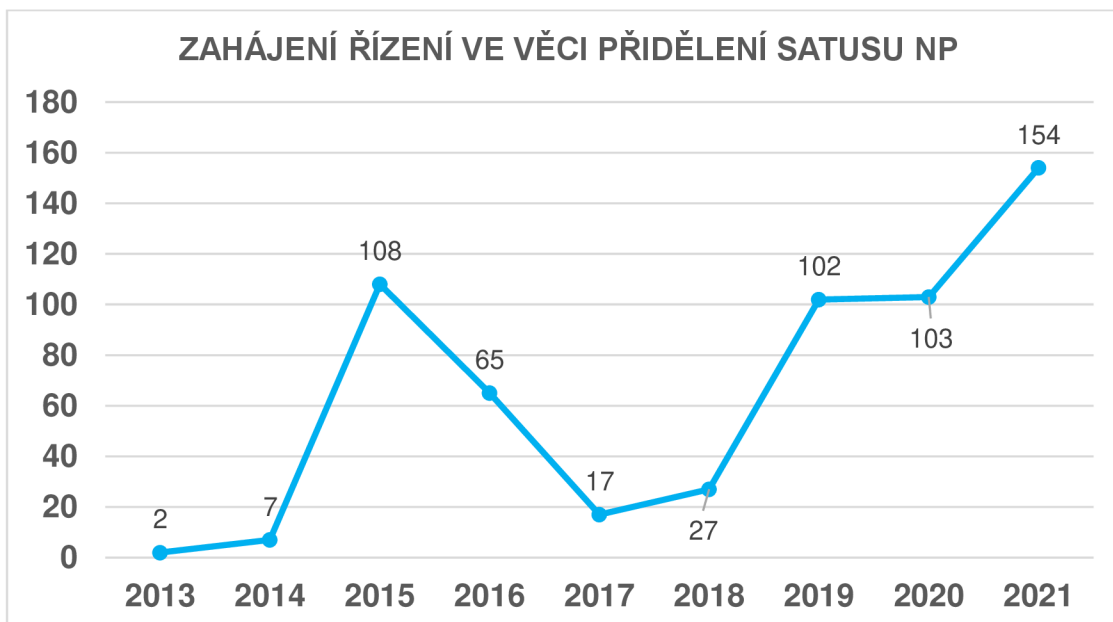
K tomuto kroku došlo v 585 případech z 1 347, tedy v 43 % případů. Nejvyšší počet řízení ve věci přidělení statusu NP byl zahájen v roce 2021 (154), nejnižší v roce 2013 (2). Tato skutečnost je, ovlivněna postupně se rozšiřujícím počtem důvodů přidělení statusu NP a souvisejícím nárůstem počtu vydaných rozhodnutí. V roce 20121 bylo vydáno 170 rozhodnutí o NP, v roce 2013 pouze 5.

Z uvedených 585 případů vydání rozhodnutí o zahájení dochází v 89 případech ke kumulaci důvodů (15 %), z tohoto počtu je v 74 případech (83 %) jedním z důvodů přidělení statusu NP nepodávání daňových přiznání a hlášení, v 33 případech (37 %) je jedním z důvodů kumulativní nedoplatek. Ve 496 případech

z uvedených 585 (85 %) vedl k přidělení statusu NP pouze jeden důvod; ve 347 (70 %) případech je tímto důvodem nepodávání daňových priznání a hlášení.

Řízení je nejčastěji zahajováno v těch případech, kdy je jedním z důvodů přidělení statusu NP nepodávání daňových priznání a hlášení, kumulativní nedoplatek a neposkytnutí součinnosti. V roce 2015 bylo ve 26 případech řízení zahájeno i tam, kde bylo důvodem přidělení statusu NP neuvedení skutečného sídla, toto je způsobeno tím, že od 1. 1. 2015 se tato skutečnost stala důvodem pro přidělení statusu NP.

Zahájení řízení ve věci přidělení statusu NP		Počet vydaných rozhodnutí	Podíl
2013	2	5	40,00%
2014	7	9	77,78%
2015	108	184	58,70%
2016	65	160	40,63%
2017	17	276	6,16%
2018	27	183	14,75%
2019	102	200	51,00%
2020	103	160	64,38%
2021	154	170	90,59%
Celkem	585	1 347	

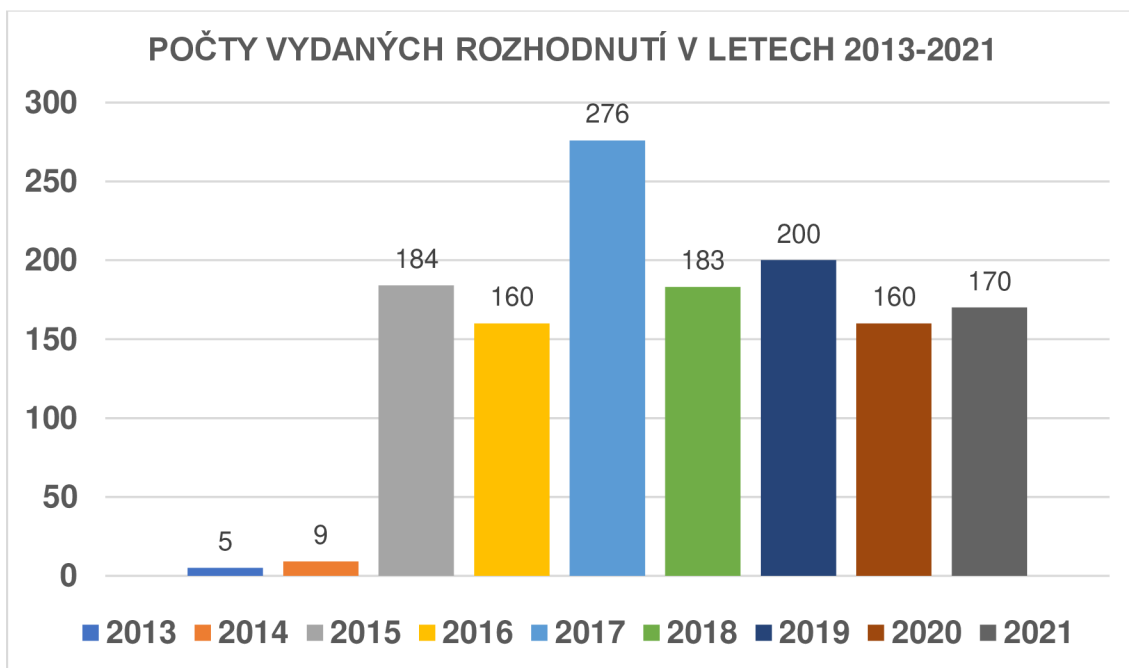


Zahájení řízení v jednotlivých letech	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Pomůcky vyšší než 500 tisíc Kč	2	0	0	1	0	0	0	0	0
Zajišťovací příkaz	0	5	5	0	0	1	2	2	5
Kumulativní nedoplatek	0	0	13	18	0	7	19	21	29
Neuznaný nárok na odpočet daně	0	0	5	6	1	0	2	1	3
Opakované pomůcky	0	0	1	3	1	0	0	0	0
Neposkytnutí součinnosti	0	2	8	13	2	0	17	16	15
Nepodaná přiznání a hlášení	0	0	39	48	15	16	69	69	113
Skutečné sídlo	0	0	26	2	0	1	0	1	1
Zvýšení daně na výstupu	0	0	0	0	0	0	1	0	1

Vývoj počtu vydaných rozhodnutí je ovlivněn především postupným rozšiřováním důvodů pro přidělení statusu NP. Z výše uvedené historie rozšiřování důvodů vyplývá, že v roce 2013 byly důvody pro přidělení statusu NP pouze 3; k největšímu rozšíření došlo v roce 2014, kdy přibýly další 4 důvody a zároveň došlo ke snížení částky kumulativního nedoplatku z 10 mil. Kč na současných 500 tis. Kč. V roce 2015 se důvodem pro přidělení statusu NP stalo neuvedení skutečného sídla a v roce 2018 zvýšení daně na výstupu.

Počty vydaných rozhodnutí za sledované období, tedy od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2021, ukazuje následující tabulka a související graf.

Počty vydaných rozhodnutí v letech 2013-2021	
2013	5
2014	9
2015	184
2016	160
2017	276
2018	183
2019	200
2020	160
2021	170
Celkem	1 347



Z údajů o jednotlivých důvodech přidělení statusu NP jednoznačně vyplývá, že nejčastějším důvodem přidělení statusu NP je nepodávání daňových přiznání a hlášení a to jak za celé sledované období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2021, tak i v jednotlivých letech.

Zde je podstatné zmínit skutečnost, že v některých případech, konkrétně ve 227 (téměř 17 %), dochází ke kumulaci důvodů, v ostatních případech vedl k přidělení statusu NP pouze jeden důvod.

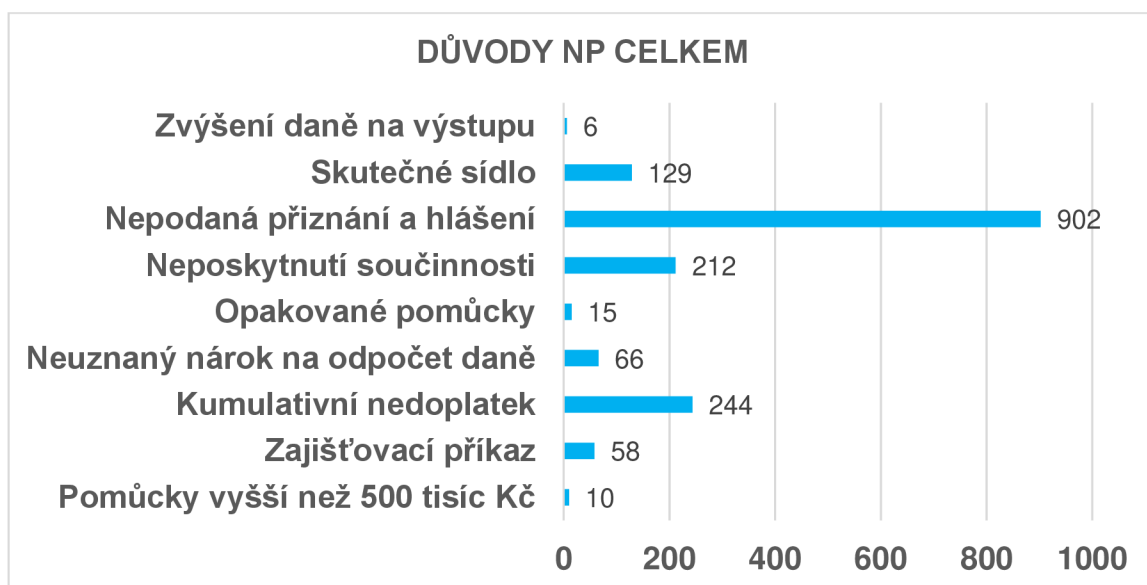
Druhým nejčastějším důvodem je za celé sledované období kumulativní nedoplatek. Při rozložení dat na jednotlivé roky však tento důvod není vždy na druhém místě, v letech 2018 a 2019 bylo druhým nejčastějším důvodem přidělení statusu NP neposkytnutí součinnosti. Za celé sledované období je tento důvod přidělení statusu NP třetím nejčastějším.

V případě kumulativního nedoplatku je vhodné připomenout, že od 1. 10. 2014 byla snížena hodnota kumulativního nedoplatku z původních 10 mil. Kč na současných 500 tisíc. Kč. Došlo tak k rozšíření okruhu plátců DPH, kterým byl v důsledku tohoto snížení přidělen status NP. V roce 2014 byl kumulativní nedoplatek důvodem přidělení statusu NP pouze v jednom případě, jedná se o rozhodnutí vydané před 30. 9. 2014; a jednalo se tak o kumulativní nedoplatek vyšší než 10 mil. Kč. V roce 2015 se již jednalo o 28 případů; v 16 případech (27

%) byl tento důvod spojen i s dalšími; nejčastěji se jednalo, opět, o nepodávání daňových přiznání a hlášení.

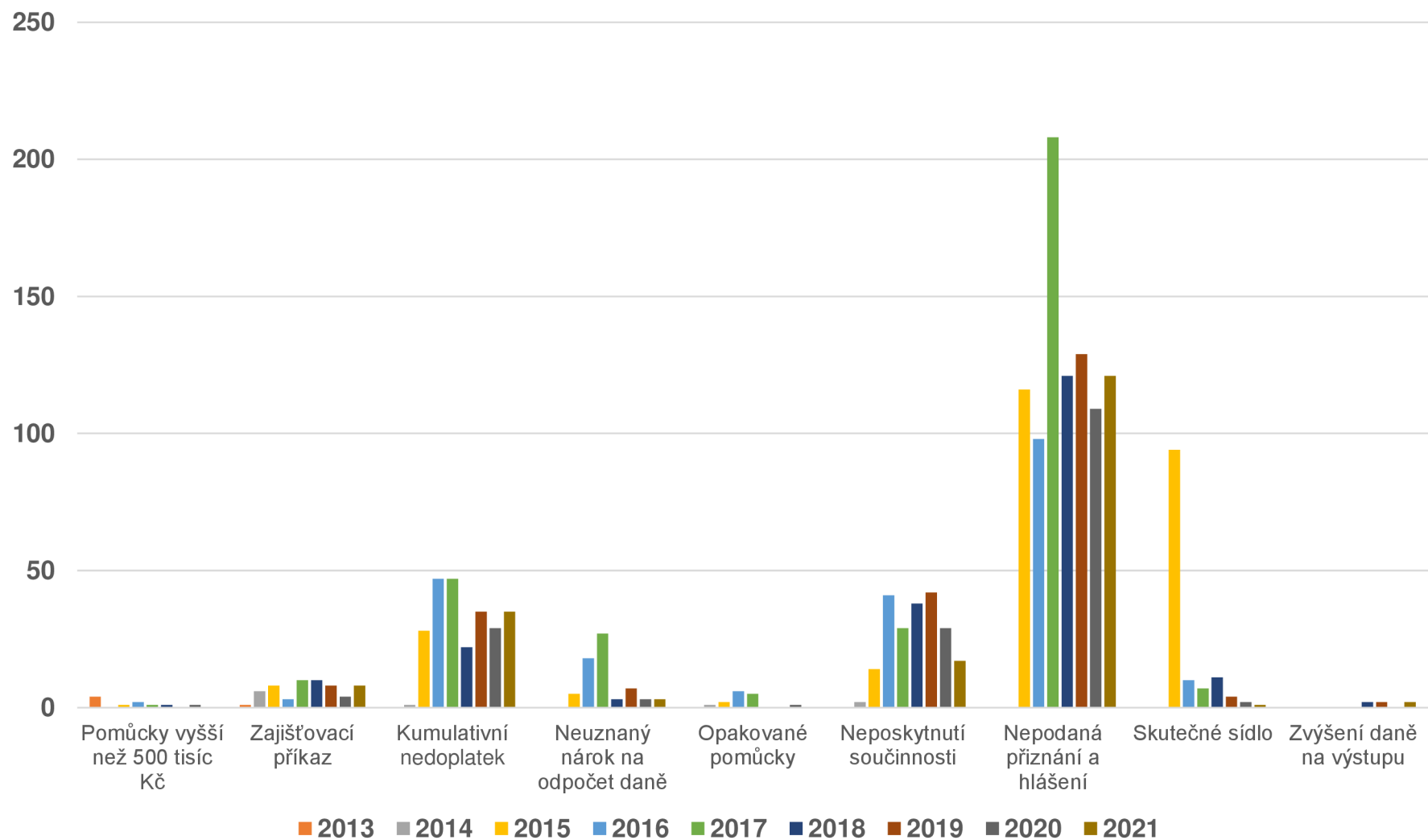
Ostatní důvody jsou, dle předpokladu, zastoupeny v menší míře. Z následující tabulky a přiloženého grafu je patrné i postupné rozšiřování seznamu jednotlivých důvodů přidělení statusu NP. Např. v roce 2015, kdy se novým důvodem přidělení statusu NP stalo neoznámení skutečného sídla, byl tento důvod druhým nejčastějším. Toto je způsobeno především zvýšeným počtem tzv. místních šetření prováděných na tzv. virtuálních adresách a následnému přidělení statusu NP v případech, kdy daňové subjekty nereagovaly na výzvy správce daně k oznámení skutečného sídla.

Důvody NP celkem	
Pomůcky vyšší než 500 tisíc Kč	10
Zajišťovací příkaz	58
Kumulativní nedoplatek	244
Neuznaný nárok na odpočet daně	66
Opakované pomůcky	15
Neposkytnutí součinnosti	212
Nepodaná přiznání a hlášení	902
Skutečné sídlo	129
Zvýšení daně na výstupu	6



Důvody NP v jednotlivých letech	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Celkem
Pomůcky vyšší než 500 tisíc Kč	4	0	1	2	1	1	0	1	0	10
Zajišťovací příkaz	1	6	8	3	10	10	8	4	8	58
Kumulativní nedoplatek	0	1	28	47	47	22	35	29	35	244
Neuznaný nárok na odpočet daně	0	0	5	18	27	3	7	3	3	66
Opakované pomůcky	0	1	2	6	5	0	0	1	0	15
Neposkytnutí součinnosti	0	2	14	41	29	38	42	29	17	212
Nepodaná přiznání a hlášení	0	0	116	98	208	121	129	109	121	902
Skutečné sídlo	0	0	94	10	7	11	4	2	1	129
Zvýšení daně na výstupu	0	0	0	0	0	2	2	0	2	6

DŮVODY NP V JEDNOTLIVÝCH LETECH



8.2 Vývoj počtu podaných odvolání a způsob jejich vyřízení

K celkovému počtu 1 347 vydaných rozhodnutí o NP bylo podáno pouze 88 odvolání, což je v necelých 7 % případů. V 19 případech (22 %) bylo odvolání v souladu s § 113 odst. 1 písm. a) DŘ, v rámci tzv. autoremedury, v plném rozsahu vyhověno; v 24 případech (28 %) bylo odvolací řízení, v souladu s ust. § 113 odst. 1 písm. c) DŘ, zastaveno. V jednom případě nebylo odvolání u správce daně prvního stupně vyřízeno, jedná se o odvolání podané koncem roku 2021.

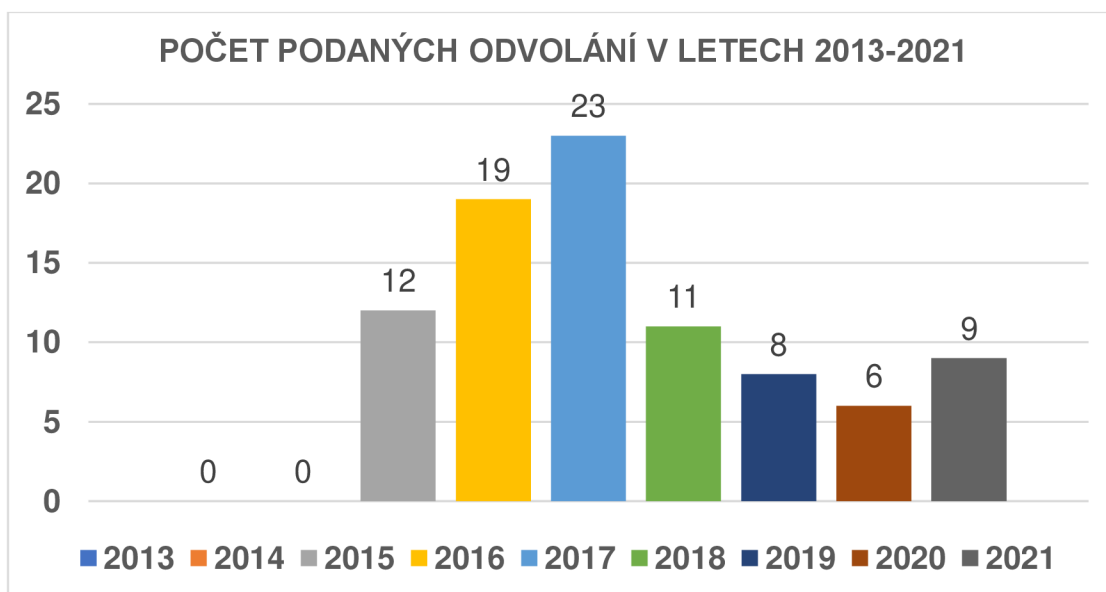
Nejvíce odvolání bylo podáno v roce 2017 (23); tato skutečnost koresponduje s tím, že v roce 2017 bylo zároveň vydáno i nejvíce rozhodnutí o NP (276). Nejméně v letech 2013 a 2014, kdy nebylo podáno žádné odvolání a v roce 2020, kdy bylo podáno pouze 6 odvolání.

Ve zbývajících 44 případech (50 %) bylo odvolání správcem daně prvního stupně zamítnuto a postoupeno odvolacímu orgánu, kterým je, podle organizační struktury FS, OFŘ. Ve 40 případech (91 %) došlo rozhodnutím OFŘ k zamítnutí odvolání; v 1 případě (2 %) bylo odvolání vyhověno a napadené rozhodnutí o NP tak bylo zrušeno (jednalo se o případ, kdy byl status NP přidělen z důvodu neuvedení skutečného sídla). V ostatních 3 případech dosud nebylo ze strany OFŘ o podaném odvolání rozhodnuto. Jedná se o odvolání podaná koncem roku 2020 a v průběhu roku 2021.

Odvolání byla nejčastěji podávána v případech, kdy bylo jedním z důvodů pro vydání rozhodnutí o NP nepodávání daňových přiznání a hlášení (38), druhým nejčastějším důvodem je kumulativní nedoplatek (22), třetím následně neposkytnutí součinnosti na výzvu. Ostatní důvody jsou zastoupeny sporadicky. V případech, kdy bylo o statusu NP rozhodnuto z důvodu vyměření daně podle pomůcek a zvýšení daně na výstupu, nebyla odvolání podána.

I zde dochází ke kumulaci důvodů vedoucích k přidělení statusu NP, a to u 2 případů v roce 2015, 2017, 2019 a 2021; 3 případů v roce 2016 a 1 případu v roce 2018; v roce 2020 ke kumulaci důvodů při podání odvolání nedošlo.

Počet podaných odvolání v letech 2013-2021		
2013	0	0,00%
2014	0	0,00%
2015	12	13,64%
2016	19	21,59%
2017	23	26,14%
2018	11	12,50%
2019	8	9,09%
2020	6	6,82%
2021	9	10,23%
Celkem	88	100,00%



Rozhodnutí o odvolání	Správce daně prvního stupně (FÚ)			Odvolací orgán (OFŘ)			Celkem
	Autoremedura	Zamítnuto	Nevyřízeno	Zamítnuto	Vyhověno	Nevyřízeno	
2013	0	0	0	0	0	0	0
2014	0	0	0	0	0	0	0
2015	2	4	0	5	1	0	12
2016	4	4	0	11	0	0	19
2017	8	5	0	10	0	0	23
2018	1	5	0	5	0	0	11
2019	1	2	0	5	0	0	8
2020	2	0	0	3	0	1	6
2021	1	4	1	1	0	2	9
Celkem	19	24	1	40	1	3	88

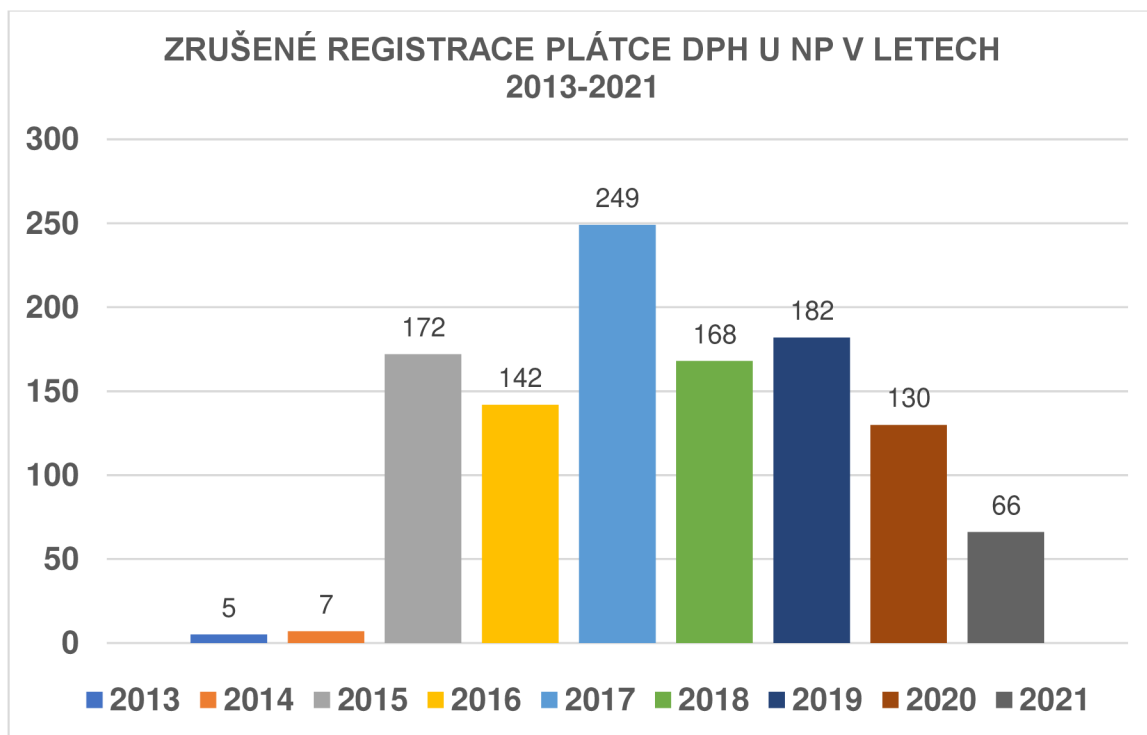
8.3 Vývoj počtu plátců daně z přidané hodnoty, kterým byla zrušena registrace a časový úsek mezi nabytím právní moci rozhodnutí a zrušením registrace

Tato podkapitola bude zaměřena na rušení registrace plátce DPH, především v těch případech, kdy byl status NP přidělen z důvodu nepodávání daňových přiznání a hlášení. Tento důvod přidělení statusu NP je nejčastější a svým způsobem i nejzávažnější, neboť plátce neplní základní povinnost stanovenou § 101 odst. 3 ZDPH, který stanoví, že plátce je povinen podat daňové přiznání i v případě, kdy mu nevznikla daňová povinnost.

Z celkového počtu 1 347 rozhodnutí o NP vydaných v letech 2013-2021 došlo ke zrušení registrace plátce DPH u 1 121 plátců, tedy téměř u 83 % případů. Je tedy zřejmé, že na ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu byla u více než ¾ NP zrušena registrace plátce DPH a tito se tak stali NO.

Nejvíce registrací plátce DPH bylo zrušeno v roce 2017 a to u 249 plátců z 276, kterým byl přidělen status NP. Z hlediska podílu zrušených registrací na počtu vydaných rozhodnutí byla u rozhodnutí vydaných v roce 2013 zrušena registrace plátce DPH u všech NP, nejmenší podíl zrušených registrací je v roce 2021 a to u necelých 40 %. NP.

Zrušené registrace plátce DPH u NP v letech 2013-2021			
Rok vydání rozhodnutí	Celkový počet NP	Zrušené registrace plátce DPH	Podíl
2013	5	5	100,00%
2014	9	7	77,78%
2015	184	172	93,48%
2016	160	142	88,75%
2017	276	249	90,22%
2018	183	168	91,80%
2019	200	182	91,00%
2020	160	130	81,25%
2021	170	66	38,82%
Celkem	1 347	1121	



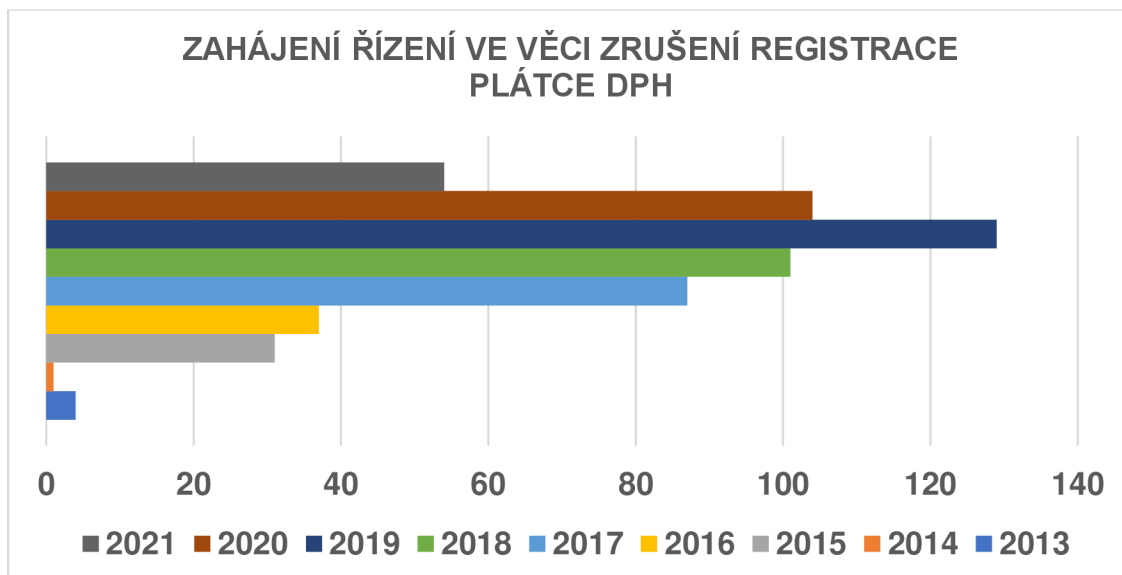
V případech, kdy ke zrušení registrace plátce DPH u NP nedošlo, bylo nejčastějším důvodem přidělení statusu NP neuvedení skutečného sídla, nepodávání daňových přiznání a hlášení, kumulativní nedoplatek a neposkytnutí součinnosti na výzvu.

I v případech, kdy došlo ke zrušení registrace plátce DPH, nebyl status NP přidělen pouze z jednoho důvodu, ale z více. Tato skutečnost nastala u 206 plátců, tedy v 18 % případů. Ke kumulaci důvodů docházelo nejčastěji v kombinaci s nepodáváním daňových přiznání a hlášení a to u 159 plátců (77 %).

Zrušení registrace plátce DPH a důvody přidělení statusu NP									
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Pomůcky vyšší než 500 tisíc Kč	4	0	1	2	1	1	0	1	0
Zajišťovací příkaz	1	5	8	3	10	9	8	4	2
Kumulativní nedoplatek	0	0	27	43	41	18	27	17	3
Neuznaný nárok na odpočet daně	0	0	5	17	25	3	7	3	0
Opakované pomůcky	0	1	2	6	4	0	0	1	0
Neposkytnutí součinnosti	0	0	14	35	27	34	40	21	1
Nepodaná přiznání a hlášení	0	0	113	88	191	114	119	98	63
Skutečné sídlo	0	0	85	9	7	11	3	2	0
Zvýšení daně na výstupu	0	0	0	0	0	2	2	0	1

V 548 případech, tedy v 48 % případů, došlo před samotným zrušením registrace plátce DPH k zahájení řízení ve věci zrušení registrace plátce DPH. V těchto případech bylo u 369 plátců jedním z důvodů přidělení statusu NP nepodávání daňových přiznání a hlášení. Nejvíce oznámení o zahájení řízení ve věci zrušení registrace plátce DPH bylo vydáno u těch plátců, jimž bylo rozhodnutí o NP vydáno v roce 2019 (129), nejméně pak u plátců, jimž bylo rozhodnutí o NP vydáno v roce 2014 (1). Tato skutečnost je ovlivněna i počtem vydaných rozhodnutí, kdy v roce 2014 došlo k vydání pouze 9 rozhodnutí, z nichž v 7 případech došlo ke zrušení registrace plátce DPH.

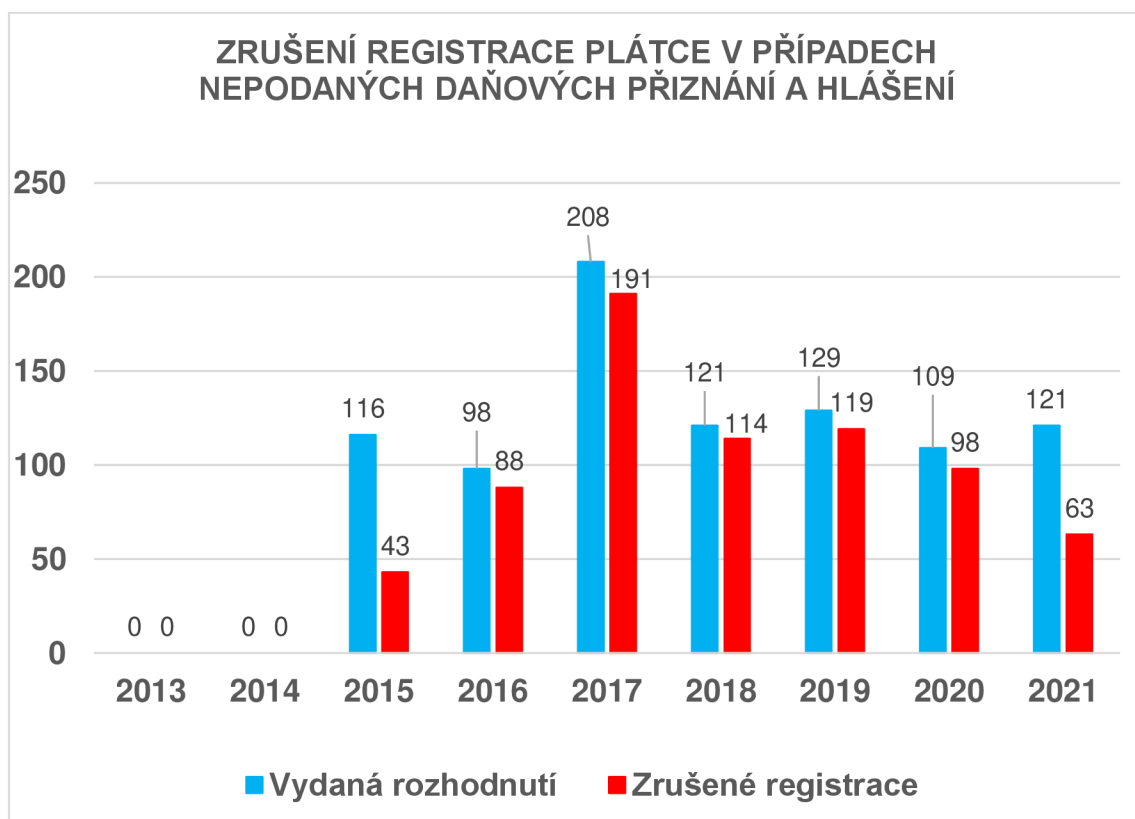
Zahájení řízení ve věci zrušení registrace plátce DPH	
2013	4
2014	1
2015	31
2016	37
2017	87
2018	101
2019	129
2020	104
2021	54
Celkem	548



V případech, kdy bylo jedním z důvodů přidělení statusu NP nepodávání daňových přiznání a hlášení došlo ke zrušení registrace plátce v 716 případech

z 902, tedy v téměř 80 % případů. U zbývajících 20 % NP nedošlo ke zrušení registrace a to i v případech, kdy k nabytí právní moci rozhodnutí o NP došlo v letech 2015-2020. U rozhodnutí o NP, která byla vydána v roce 2021 a důvodem pro vydání bylo nepodávání daňových přiznání a hlášení, byla registrace plátce DPH zrušena pouze v 52 % případů.

Zrušení registrace plátce v případech nepodaných daňových přiznání a hlášení			
Rok	Vydaná rozhodnutí	Zrušené registrace	Poměr
2013	0	0	-
2014	0	0	-
2015	116	43	37,07%
2016	98	88	89,80%
2017	208	191	91,83%
2018	121	114	94,21%
2019	129	119	92,25%
2020	109	98	89,91%
2021	121	63	52,07%
Celkem	902	716	



Ke zrušení registrace plátce DPH došlo nejčastěji z důvodu uvedeného v § 106 odst. 2 písm. b) bod 1 ZDPH, tedy zrušení registrace plátce z moci úřední

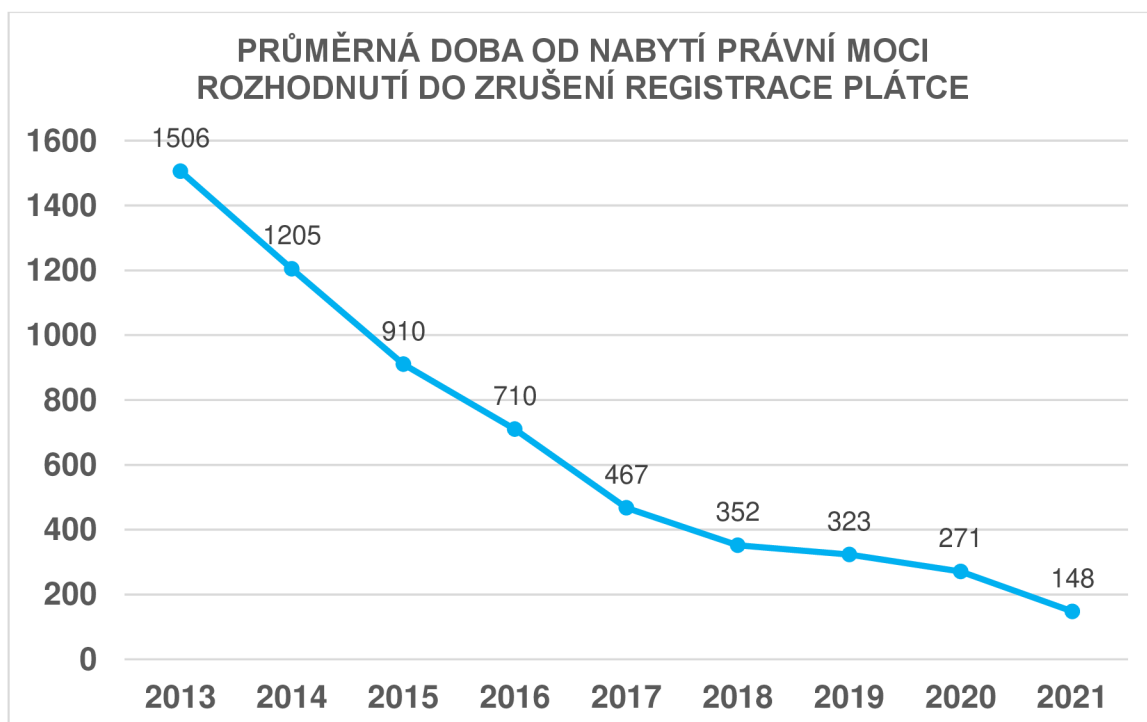
z důvodu závažného porušení povinností plátce a nedosažení obrátu 1 mil. Kč za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (85 %). Za závažné porušení povinností plátce je možné považovat jakýkoli důvod přidělení statusu NP, neboť se vždy jedná o závažná porušení povinností plátce DPH. V praxi se však jedná o případy, kdy plátce nepodává daňová přiznání a hlášení. Vzniklá situace tedy koresponduje se skutečností, neboť nejčastějším důvodem přidělení statusu NP je nepodávání daňových přiznání a hlášení, což vede ke zrušení registrace plátce z moci úřední podle § 106 odst. 2 písm. b) bod 1 ZDPH.

Druhým nejčastějším důvodem zrušení registrace plátce z moci úřední byl důvod uvedený v § 106 odst. 1 písm. b) ZDPH, tedy zrušení registrace plátce v případech, kdy plátce bez oznámení důvodů správci daně neuskutečnil za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců plnění (7 %), v 5 % případů došlo ke zrušení registrace plátce na žádost a ve zbývajících 2 % případů byla registrace plátce zrušena z důvodu uvedeného v § 106 odst. 1 písm. b), tedy v případech, kdy plátce přestal uskutečňovat ekonomické činnosti.

Délka časového úseku mezi nabytím právní moci rozhodnutí o NP a zrušením registrace plátce DPH činí za sledované období v průměru 493 dní, přibližně 1 rok a 4 měsíce. Délka tohoto časového úseku se od roku 2013 snížila a to z 1 506 dnů u rozhodnutí vydaných v roce 2013 na 148 dnů u rozhodnutí vydaných v roce 2021.

Nejkratší délka tohoto časového úseku činila 5 dní a to u rozhodnutí vydaného v roce 2019, kdy byla registrace plátce DPH zrušena na žádost daňového subjektu. Nejdelší délka této lhůty dosahuje 2 229 dní u plátce, u něž rozhodnutí o NP nabylo právní moci v roce 2015 a ke zrušení registrace plátce z moci úřední došlo v roce 2019. Medián (střední hodnota) tohoto časového úseku činí 403 dní, modus (nejčastěji se vyskytující hodnota), následně 118 dní; jedná se o 8 případů zrušení registrace plátce z moci úřední. Polovině NP tak byla registrace plátce DPH zrušena v časovém úseku 5-403 dní, druhé polovině v časovém úseku 403-2 229 dní.

Průměrná doba od nabytí právní moci rozhodnutí do zrušení registrace plátce	
Celkem za roky 2013-2021	493
2013	1506
2014	1205
2015	910
2016	710
2017	467
2018	352
2019	323
2020	271
2021	148



ZÁVĚR

Jak již bylo v předchozím textu uvedeno, byl institut NP zaveden do ZDPH jako nástroj v boji s daňovými úniky s cílem označit v systému plátců DPH ty plátce, kteří závažným způsobem porušují zákonem nastavená pravidla.

Nejnovějším nástrojem v této oblasti je institut NO, který byl zaveden z důvodu návaznosti na nespolehlivost plátce. Před zavedením institutu NO docházelo k situacím, kdy u NP došlo ke zrušení registrace plátce DPH a po následné, další, registraci plátce DPH vstupoval tento plátce do nové registrace s „čistým štítem“. V současnosti se NP, kterému byla zrušena registrace plátce, stane v souladu s ust. § 106aa odst. 4 ZDPH NO a při následné registraci se opět stane, v souladu s ust. § 106a odst. 4 ZDPH NP.

Před zrušením registrace plátce DPH je tedy velmi důležité posouzení splnění podmínek pro přidělení statusu NP a v případě splnění podmínek k vydání rozhodnutí. K následnému zrušení registrace plátce by následně mělo dojít po nabytí právní moci rozhodnutí o NP.

Pro ujednocení skutečností, které jsou považovány za závažné porušení povinností, vydalo GFŘ Metodickou pomůcku, která je veřejnosti volně přístupná nejen na oficiálním webovém portále FS ČR, ale i na jiných portálech, které se věnují daňové problematice. Pro pracovníky správce daně byl GFŘ vydán interní metodický materiál, který jednotlivé důvody přidělení statusu NP rozvádí a sjednocuje tím správní praxi v celé ČR.

Důvody pro přidělení statusu NP byly ze strany GFŘ postupně rozšiřovány a to od původních 3 důvodů, které vedly k přidělení statusu NP v roce 2013 až po současných 9 důvodů. Největší rozmach tohoto rozšiřování nastal v roce 2014, kdy byly zveřejněny 4 nové důvody přidělení statusu NP, včetně nepodávání daňových přiznání a hlášení; došlo však i k úpravě výše kumulativního nedoplatku z původních 10 mil. Kč na 500 tisíc. Kč. Tato skutečnost měla za následek zvýšení počtu plátců DPH, u nichž byl kumulativní nedoplatek jedním z důvodů přidělení statusu NP. Postupné rozšiřování důvodů zároveň dalo pracovníkům správce daně širší možnosti při posuzování porušování povinností plátce DPH. Zároveň

musí pracovníci správce daně při posuzování (ne)spolehlivosti plátce zohledňovat více aspektů.

Pro správné posouzení jednotlivých důvodů přidělení statusu NP je pro pracovníky správce daně důležitá nejen znalost metodických materiálů, ale v první řadě znalost souvisejících právních předpisů – tedy DŘ, který je „procesní biblií“ správce daně a ZDPH, který je hmotným právním předpisem k procesnímu DŘ.

Proces přidělení statusu NP vyžaduje znalost aspektů zahájení řízení, samotného vydání rozhodnutí, podání opravných prostředků a jejich vyřízení a následného rušení registrace plátce DPH. Vzhledem ke komplexnosti celého procesu dochází velmi často v průběhu procesu přidělování statusu NP ke konzultacím s vedoucími pracovníky.

Na ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu, kde od roku 2014 pracuji jako pracovník vyměřovacího oddělení právnických osob usnadňuje výběr daňových subjektů vhodných k označení za NP nejen samotný informační systém správce daně ADIS, ale i tabulkové výstupy dodávané z úrovně FÚ pro hlavní město Prahu. V současné situaci, kdy má každý pracovník uvedeného oddělení ve správě přibližně 600 daňových subjektů, z čehož je přibližně 250 plátců DPH, není jednoduché, zejména s ohledem na další činnosti správce daně, u jednotlivých plátců průběžné sledování porušování povinností při správě daní.

Každý pracovník správce daně by zároveň měl před vydáním rozhodnutí o NP přistupovat ke konkrétnímu daňovému subjektu komplexně a zohlednit i předchozí vlastní zkušenosti s daňovým subjektem.

Z údajů o plátcích DPH registrovaných na ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu vyplývá, že v období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2021 bylo příznakem nespolehlivosti označeno 1 347 plátců DPH, z nichž byla u 1 121 plátců DPH zrušena registrace DPH a tito plátcí se tak v souladu se ZDPH stali NO. Je tedy zřejmé, že k rušení registrací NP průběžně dochází, a to ve významném množství.

Nejčastějším důvodem přidělení statusu NP bylo, dle předpokladu vyjádřeném v úvodu této práce, nepodávání daňových přiznání a hlášení, druhým nejčastějším důvodem je poté kumulativní nedoplatek. Tato skutečnost potvrzuje vlastní

správní praxi, kdy je většina rozhodnutí o NP vydávána právě z těchto dvou důvodů.

V přibližně 40 % případů přidělení statusu NP došlo před vydáním samotného rozhodnutí k vydání oznámení o zahájení řízení ve věci přidělení statusu NP. Vydání tohoto oznámení dává plátcí DPH šanci napravit „pochybení“ a vyhnout se tak přidělení příznaku nespolehlivosti. Zároveň je třeba před zahájením řízení zohlednit i efektivnost tohoto kroku, neboť u plátců, kteří jsou pro správce daně tzv. nekontaktní (nepřebírají zasílaná rozhodnutí a se správcem daně nespolupracují), je vydání tohoto oznámení více méně zbytečným krokem. Podobně zbytečným krokem je i v případech, kdy došlo k takovému porušení povinností, které již není možné tímto oznámením napravit, např. nereagovali plátce na výzvu k odstranění pochybností podle § 89 a násl. DŘ; neboť po dokončení tohoto postupu a nabytí právní moci souvisejícího platebního výměru není již možné toto pochybení ze strany plátce napravit. Přesto dochází k vydávání oznámení o zahájení řízení ve věci přidělení statusu NP i v těchto případech.

Z údajů o opravných prostředcích je zřejmé, že většina plátců, kterým bylo oznámeno rozhodnutí o NP, k podání odvolání nepřistoupila. V případech, kdy k došlo k zahájení odvolacího řízení, bylo v 19 případech z 88, tedy ve 22 %, odvolání vyhověno v režimu tzv. autoremedury, kdy správce daně rozhodl o odvolání sám a v plném rozsahu mu vyhověl. Polovina podaných odvolání byla z úrovně ÚzP přes úroveň FÚ postoupena odvolacímu orgánu, tedy OFŘ, které ve 40 případech odvolání zamítlo a napadené rozhodnutí potvrdilo. Z uvedeného tedy vyplývá, že podá-li plátce DPH proti rozhodnutí o NP odvolání a toto bude postoupeno odvolacímu orgánu, bude s největší pravděpodobností zamítnuto.

Aby došlo k „odstranění“ NP ze systému plátců DPH je třeba průběžně sledovat naplnění podmínek pro zrušení registrace plátce DPH z moci úřední a v případě naplnění těchto podmínek podniknout procesní kroky ke zrušení registrace plátce. I zde patří mezi tyto procesní kroky vydání oznámení o zahájení řízení ke zrušení registrace plátce DPH, které bylo vydáno v 548 případech z 1 121, tedy v necelé polovině případů. Podobně, jako při zahajování řízení ve věci přidělení statusu NP, je i zde potřebné zohlednit účelnost vydání tohoto oznámení. I zde platí, že

v případě tzv. „nekontaktních“ plátců DPH je tento krok více méně zbytečným, neboť na oznámení nebude ze strany daňového subjektu reagováno. Na ÚzP pro Prahu 4 FÚ pro hlavní město Prahu jsou tato oznámení vydávána v naprosté většině v případech, kdy je plátce DPH označen jako NP z důvodu nepodávání daňových přiznání a hlášení. Ve vlastní správní praxi, v těchto případech, k vydání oznámení o zahájení řízení ve věci zrušení registrace DPH nepřistupují, neboť se převážně jedná o „nekontaktní“ plátce a vydání rozhodnutí tak nemá požadovaný efekt. K vydání tohoto oznámení je vhodné přistoupit tam, kde plátce např. bez oznámení důvodů správci daně neuskuteční plnění v rámci ekonomické činnosti, neboť plátce DPH může na toto oznámení zareagovat sdělením důvodů nevykazování plnění a zrušení registrace plátce DPH z moci úřední se tak vyhnout.

Zrušením registrace plátce DPH, který nepodává daňová přiznání a hlášení, dojde k vyřazení tohoto plátce ze systému plátců DPH; pro správce daně to současně znamená „méně práce“, neboť u tohoto plátce nemusí nadále vydávat výzvy k podání daňových přiznání a následně postupovat podle § 145 odst. 1 DŘ, který správci daně umožňuje, v případě nepodání daňového přiznání ani na výzvu správce daně, předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v podaném daňovém přiznání daň ve výši 0,-- Kč.

V případě, kdy obrat plátce DPH stanovený podle § 4a ZDPH, nedosáhne 1 mil. Kč a zrušení registrace plátce nebrání další důvody, např. probíhající vyměřovací nebo doměřovací řízení, může správce daně přistoupit k zahájení procesu rušení registrace prakticky ihned po nabytí právní moci rozhodnutí o NP. I v případě, že je před samotným zrušením registrace zahájeno řízení ve věci zrušení registrace plátce DPH, by tento časový úsek neměl přesáhnout 90-100 dní.

Je-li ze spisového materiálu zřejmé, že obrat stanovený podle § 4a ZDPH nedosáhne 1 mil. Kč, nemělo by ani probíhající vyměřovací nebo doměřovací řízení bránit zrušení registrace plátce. Vzhledem k tomu, že registrace plátce není nikdy rušena zpětně, bylo probíhající řízení zahájeno v době, kdy byl daňový subjekt plátcem DPH. Faktické zrušení registrace tak na zahájené řízení nemá vliv, jediná skutečnost, která na takové řízení vliv má, je běh lhůty pro stanovení

daně podle § 148 DŘ, neboť po uplynutí této prekluzivní lhůty již není možné daň vyměřit ani doměřit.

Ze získaných dat však vyplývá, že časový úsek mezi nabytím právní moci rozhodnutí o NP je mnohem delší než „ideálních“ 90-100 dní. V roce 2021 dosahoval délky 148 dní. Od roku 2013 sice dochází k postupnému zkracování tohoto časového úseku, ale s ohledem na skutečnost, že dosud nedošlo ke zrušení registrace plátce DPH u těch plátců, kterým bylo rozhodnutí o NP vydáno v letech 2015-2020 a v roce 2021 byla zrušena registrace přibližně u poloviny NP, kterým byl status NP přidělen z důvodu nepodávání daňových přiznání a hlášení, není pravděpodobné, že v budoucnu dojde ke zkrácení této lhůty na úroveň 90-100 dní.

Pro zkrácení této lhůty je třeba, aby jednotliví pracovníci vyměřovacího oddělení pečlivě sledovali data nabytí právní moci rozhodnutí o NP, resp. uplynutí lhůty uvedené v oznámení o zahájení řízení ke zrušení registrace plátce DPH a obratem činili kroky ke zrušení registrace plátce, zejm. vypracování tzv. interního sdělení pro registrační oddělení, které následně vydá rozhodnutí o zrušení registrace plátce DPH. Zároveň by byla vhodná softwarová úprava informačního systému správce daně ADIS, aby byl tento systém schopen uvedené časové údaje sledovat a následně správce daně upozornit na splnění podmínek pro zrušení registrace plátce DPH. Vzhledem k tomu, že systém ADIS vznikl na počátku 90. let minulého století a je v mnoha ohledech značně zastaralý, není tato softwarová změna pravděpodobná. Je ale možné předpokládat, že nový informační systém, o jehož zavedení stále kolují „zákulisní informace“, by tuto funkci mohl obsahovat a pracovníkům vyměřovacích oddělení tak do značné míry „usnadnit“ práci.

V letech 2020 a 2021 zkomplikovala pracovníkům správce daně život i pandemie onemocnění Covid-19. V důsledku šíření tohoto onemocnění a přijatých opatření byl zaveden tzv. směnný provoz, kdy pracovníci ÚzP a FÚ docházeli na pracoviště po dvou dnech, od podzimu roku 2020 následně každý druhý den, ve zbývajícím čase byli na tzv. „home office“. S ohledem na množství důvodů, především na povinnost mlčenlivosti a technické zabezpečení, není možné pracovníkům ÚzP nainstalovat informační systém správce daně ADIS do domácích počítačů. Všichni pracovníci ÚzP tak byli nuceni s ohledem na časové vytížení pečlivě volit, které

činnosti upřednostnit a které „mohou počkat“. Mezi činnosti, které „mohou počkat“ tak v tomto období bylo zařazeno i rušení registrace plátců DPH.

Součástí teoretické části práce je i srovnání se SR, kde se od roku 2021 stal součástí právní úpravy tzv. Index daňové spolehlivosti. Tento index zohledňuje mnoho aspektů od evidovaných nedoplateků po porušování povinností nejen v souvislosti s DPH, ale i daní z příjmů. Současně dochází ke zveřejňování plátců DPH, u nichž jsou evidovány nedoplatky nebo u nich došlo ke splnění podmínek pro zrušení registrace plátce z moci úřední. Zároveň jsou zveřejňována data o výši vykázané daňové povinnosti DPH, resp. nadměrného odpočtu nebo výše daně z příjmů, resp. daňové ztráty. V ČR se jedná o údaje podléhající mlčenlivosti a jsou tedy neveřejné.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem lze konstatovat, že cíle stanoveného v praktické části práce bylo dosaženo. Zároveň lze konstatovat, že v práci použité metody byly zvoleny adekvátně.

Institut NP jistě má v systému plátců DPH své místo a opodstatnění. Díky němu se daří odhalovat a označovat ty plátce, kteří nedodržují nastavená pravidla. Na rozdíl od SR je v ČR zveřejněn pouze údaj o (ne)spolehlivosti plátce, nikoli konkrétní důvody, které k tomuto označení vedly. Pro případné obchodní partnery je však důležité vědět, jestli bylo závažným porušením povinností neuvedení skutečného sídla, jednorázové doměření daně, neuhrazení zajišťovacího příkazu nebo dlouhodobě evidovaný nedoplatek (který může indikovat možné neuhrazení daně), případně trvalé nepodávání daňových přiznání, které indikuje velmi závažné porušování základních povinností plátce DPH. Při zveřejňování konkrétních důvodů by pro správce daně bylo jednodušší např. uplatnění institutu ručení za nezaplacenou daň, protože, v případě, kdy by odběratel měl veřejně přístupné informace o výši nedoplatku, bylo by pro něj snadnější posoudit, jestli takový dodavatel DPH z uskutečněného plnění uhradí, či nikoli.

Část plátců DPH, v obavě, aby nebyli označeni příznakem nespolehlivosti plní své povinnosti související pouze s touto daní. Ostatní povinnosti, např. v souvislosti s daní z příjmů právnických osob, však neplní. Jedná se především o nepodávání daňových přiznání k dani z příjmů nebo zveřejňování účetních závěrek v souladu se zákonem o účetnictví. V těchto případech je postihem pro daňový subjekt

vyměření daně podle pomůcek, ale protože tento údaj podléhá povinnosti mlčenlivosti, není veřejně známé, že ze strany daňového subjektu dochází k porušování zákonných povinností.

Institut NP by tedy bylo vhodné rozšířit i na neplnění ostatních povinností, které daňovým subjektům vyplývají z ostatních zákonů a zavést tak institut „nespolehlivého“ nebo „rizikového“ daňového subjektu, který by zohledňoval i porušování povinností při správě ostatních daní, především daně z příjmů právnických osob.

Zároveň by bylo vhodné zveřejňovat nejen (ne)spolehlivost plátce DPH, ale některé důvody, které k označení plátce za nespolehlivého vedly, především v případech vyměření daně podle pomůcek (situace, kdy daňový subjekt se správcem daně při stanovení daně nespolupracuje), neuhrazených evidovaných nedoplatků, nepodávání daňových přiznání nebo hlášení nebo neposkytnutí součinnosti na výzvu správce daně.

SEZNAM ZKRATEK

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

DŘ – Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v posledním znění

EU – Evropská unie

FS – Finanční správa České republiky

FÚ – Finanční úřad

GFR – Generální finanční ředitelství

Index – Index daňové spolehlivosti podle zákona č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění

LZPS – Usnesení ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky, v posledním znění

Metodická pomůcka – Informace GFR čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení, ve znění pozdějších dodatků

NO – nespolehlivá osoba

NP – nespolehlivý plátce

NSS – Nejvyšší správní soud České republiky

OFŘ – Odvolací finanční ředitelství

SR – Slovenská republika

ÚzP – Územní pracoviště

Zákon o autorizované konverzi dokumentů – Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, v posledním znění

Zákon o FS – Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v posledním znění

ZDPH – Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění

ZSDP – Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v posledním znění

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

- [1.] Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMKA, Marie ŽIŠKOVÁ, *Daňový řád, komentář*, vydání první, Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. ISBN 978-80-7357-564-9
- [2.] Milena DRÁBOVÁ, Olga HOLUBOVÁ, Milan TOMÍČEK, *Zákon o dani z přidané hodnoty*, vydání šesté, aktualizované, Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2015, ISBN 978-80-7478-740-9
- [3.] Miloslav KOPŘIVA, Jaroslav NOVOTNÝ, *Manuál k daňovému řádu*, 2. rozšířené a aktualizované vydání, Ostrava: Nakladatelství Sagit, a. s., 2013. ISBN 978-80-7208-947-5
- [4.] Václav BENDA, Ladislav PITNER, *Daň z přidané hodnoty s komentářem 2020*, 13. aktualizované vydání, Olomouc: Anag, spol. s r. o., 2020, ISBN 978-80-7554-289-2
- [5.] Zdeněk KUNEŠ, Pavla POLANSKÁ, Oto PAIKERT, Svatopluk GALOČÍK, *DPH 2021 - výklad s příklady*, sedmnácté vydání, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2021, ISBN 978-80-271-3144-0

Zákonná úprava a IAŘ:

- [6.] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., *Ústava České republiky*, v posledním znění
- [7.] Usnesení ČNR č. 2/1993 Sb., *o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součástí ústavního pořádku České republiky*, v posledním znění
- [8.] Zákon č. 531/1990 Sb., *o územních finančních orgánech*, v posledním znění
- [9.] Zákon č. 337/1992 Sb., *o správě daní a poplatků*, v posledním znění
- [10.] Zákon č. 588/1992Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění
- [11.] Zákon č. 235/2004 Sb., *o dani z přidané hodnoty*, v posledním znění
- [12.] Zákon č. 300/2008 Sb., *o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů*, v posledním znění
- [13.] Zákon č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, v posledním znění
- [14.] Zákon č. 280/2009 Sb., *daňový řád*, ve znění účinném do 31. 12. 2020
- [15.] Zákon č. 456/2011 Sb., *o Finanční správě České republiky*, v posledním znění

- [16.] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v posledním znění
- [17.] Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, v posledním znění
- [18.] Zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, v posledním znění
- [19.] Zákon č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, v posledním znění
- [20.] Zákon č. 222/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty, v posledním znění
- [21.] Zákon č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v posledním znění
- [22.] Vyhláška č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenachází v jejich sídlech, v posledním znění
- [23.] Vyhláška ministerstva financí Slovenskej republiky č. 544/2021 Z. z., o kritériách na určenie indexu daňovej spoľahlivosti, v posledním znění
- [24.] Směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
- [25.] Nařízení Rady EU č. 282/2011 ze dne 15. 3. 2011 kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- [26.] Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád
- [27.] Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 4. 1. 2013
- [28.] Dodatek č. 1 k Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 5. 12. 2013
- [29.] Dodatek č. 2 k Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 21. 8. 2014
- [30.] Dodatek č. 3 k Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ze dne 14. 7. 2017

- [31.] Dodatek č. 4 k *Informaci GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení* ze dne 19. 12. 2017
- [32.] *Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení, ve znění pozdějších dodatků*
- [33.] Taktické postupy č. 1/2013 k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce), čj.: 2471-13/7001-121002-11073 ve znění pozdějších dodatků (interní písemnost GFŘ)
- [34.] Metodický pokyn č. 1/2015 *při zahájení řízení na dani z přidané hodnoty ve zvláštních případech na územních pracovištích Finančního úřadu pro hlavní město Prahu*, ve znění pozdějších dodatků (interní písemnost FÚ pro hlavní město Prahu)
- [35.] Rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2013 čj.: 5 Afs 76/2012–28
- [36.] Rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2021 čj.: 3 Afs 114/2018–87
- [37.] Rozsudek NSS ze dne 11. 11. 2020 čj.: 1 Afs 205/2020-45
- [38.] Rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019 čj.: 2 Afs 392/2017–48
- [39.] Rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2021 čj.: 5 Afs 157/2020-61
- [40.] Rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2016 čj.: 1 As 230/2016–18
- [41.] Prezentace Kritériá pre Index daňovej spoľahlivosti

Webové stránky a elektronické zdroje:

- [42.] Oficiální stránky Evropské centrální banky <https://www.ecb.europa.eu/>
- [43.] Oficiální stránky Finanční správy České republiky, <https://www.financnisprava.cz/>
- [44.] Oficiální stránky Nejvyššího správního soudu, <https://www.nssoud.cz/>
- [45.] Největší server pro podnikatele v ČR, <https://www.podnikatel.cz/>
- [46.] Oficiální stránky Finanční správy Slovenské republiky <https://www.financnasprava.sk/>

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha č. 1 Informace GFŘ čj.: 101/13-121002-506729 k aplikaci § 106 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení ve znění pozdějších dodatků
- Příloha č. 2 Oznámení o zahájení řízení ve věci rozhodnutí o nespolehlivém plátcí
- Příloha č. 3 Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí
- Příloha č. 4 Výzva k doplnění náležitostí odvolání
- Příloha č. 5 Rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení
- Příloha č. 6 Rozhodnutí o zrušení registrace plátce

PŘÍLOHY:

PŘÍLOHA Č. 1: INFORMACE GFR ČJ.: 101/13-121002-506729 VE ZNĚNÍ POZDĚJŠÍCH DODATKŮ

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

čj.: 101/13-121002-506729,
ve znění Dodatku č. 1, čj. 55366/13/7001-21002-012287,
Dodatku č. 2, čj. 38461/14/7001-21002-012287,
Dodatku č. 3, čj.: 74861/17/7100-20118-012287
a Dodatku č. 4, čj.: 137801/17/7100-20118-012287

V Praze 19. 12. 2017

Informace GFR

k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení

S účinností od 1. 1. 2013 zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) obsahuje ustanovení § 106a, které stanoví podmínky pro aplikaci nového právního institutu tzv. nespolehlivého plátce. Tento institut, zejména v kombinaci s § 109 odst. 3 zákona o DPH, by měl primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH.

1. Za závažná porušení plnění povinností plátce pro účely aplikace institutu nespolehlivého plátce se považují situace kdy:

- 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 nebo 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 tisíc Kč. Do výše minimální částky se nezahrnuje případné příslušenství daně.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze přihlížet výhradně k porušením plnění povinností nastalým v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013.

- 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.
- 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 **500 tis. Kč** bez příslušenství daně, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 1. 1. 2013, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce se v tomto případě za nedoplatek považuje neuhrazená částka daně ode dne uplynutí lhůty splatnosti, resp. náhradní lhůty splatnosti uvedené v platebním výměru.

Pokud takto splatnost nebo náhradní splatnost nastala od 1. 10. 2014 dále, posuzuje se výše nedoplatku podle předchozího odstavce podle textu ve znění Dodatku č. 2 této Informace. V případě, že nastala před 1. 10. 2014, posuzuje se rozhodná výše kumulativního nedoplatku podle původního znění Informace GFR č. j.: 101/13121002-506729 ze dne 5. 12. 2013.

Příklad 1:

Po daňové kontrole na DPH byly dne 1. 8. 2014 vydány dodatečné platební výměry na celkem 1,5 mil Kč; náhradní splatnost doměřené daně 15. 9. 2014; neuhrazeno. U plátce je evidován na DPH kumulativní nedoplatek ve výši 1,5 mil. Kč z daně doměřené, jak výše uvedeno. Tento nedoplatek trvá po dobu tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců (říjen, listopad, prosinec 2014).

Pro posouzení možnosti rozhodnutí o nespolehlivosti plátce z důvodu uvedeného pod písm. c) bodu 1 této Informace se v případě daných nedoplatků vychází z původního znění Informace GFŘ č. j.: 101/13-121002-506729 ze dne 5. 12. 2013, tj. platí hodnota minimálně 10 mil. Kč.

Příklad 2:

U téhož plátce jako v příkladu 1 byl navíc vydán dne 25. 9. 2014 další platební výměr na DPH, a to na částku 800 tis. Kč, náhradní splatnost uplynula během měsíce října 2014; neuhrazeno. U plátce je pak po dobu tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců (listopad, prosinec a leden) evidován kumulativní nedoplatek 2,3 mil. Kč s tím, že u částky 800 tis. jde o nedoplatek splatný po 30. 9. 2014. U této části nedoplatků již tedy lze pro posouzení možnosti rozhodnutí o nespolehlivosti plátce z důvodu uvedeného pod písm. c) bodu 1 této Informace vycházet z Informace GFŘ č. j.: 101/13-121002-506729 ze dne 5. 12. 2013, ve znění Dodatku č. 2, tzn., protože trval po dobu tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců a byl ve výši min. 500 tis. Kč, podmínky bodu c) jsou formálně naplněny.

- 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 daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech snížen plátcem uplatněný odpočet daně minimálně o 500 tisíc Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze v tomto případě přihlížet výhradně k porušení plnění povinností nastalým v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013 a která se takto projeví v rozhodnutích vydaných správcem daně po 1. 1. 2014.

- 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. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze přihlížet k porušením plnění povinností nastalým v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013, kde rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek bylo vydáno po 1. 10. 2014.

- 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.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze v tomto případě přihlížet výhradně k porušení plnění povinností, resp. neposkytnutí požadované součinnosti nastalému po 1. 10. 2014.

- 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 stanovené správcem daně ve výzvě nebo náhradní lhůtě stanovené přímo zákonem, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze v tomto případě přihlížet výhradně k případům, kdy konec lhůty stanovené správcem daně nebo náhradní lhůty stanovené přímo zákonem uplynul po 1. 10. 2014.

- h) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce uvedl nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, 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 vymezeno v ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, jako adresa místa vedení osoby povinné k dani, kterou se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popř. kde se schází její vedení k zajištění reálného výkonu ekonomické činnosti.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze v tomto případě přihlížet výhradně k porušení plnění povinnosti nastalému po 1. 1. 2015.

- i) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek stanovení daně na výstupu správcem daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech zvýšena plátcem tvrzená daň na výstupu minimálně o 500 tisíc Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze přihlížet výhradně k porušením povinností nastalým v řízení nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013 a která se takto projeví v rozhodnutích vydaných správcem daně po 1. 1. 2018.

Jednotlivá porušení plnění daňových povinností ve smyslu písmen a) až i) tohoto bodu posoudí správce daně vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Správce daně při posuzování porušení plnění zákonných povinností vždy zohlední také objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce. Může se jednat například o živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, důvody vzniku platební neschopnosti či jiné objektivní překážky, které plátcem bránily v řádném plnění daňových povinností. Obdobně správce daně např. u nedoplatek zohlední případně povolené posečkání/splátkování úhrady daně.

2. Rozhodnutí o přidělení statusu nespolehlivého plátce

Rozhodnutí o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem, vydá správce daně na základě posouzení porušení povinností, jakož i dalších okolností vymezených v bodu 1) této informace. Skutková východiska a závěry tohoto posouzení uvede správce daně do odůvodnění svého rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí a podané odvolání má odkladný účinek (§ 106a odst. 2 zákona o DPH). Nespolehlivým plátcem se proto plátce stane dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

Ve výjimečných případech se rozhodnutí o tom, že plátce je nespolehlivým, může stát vykonatelným (a plátce se pak podle něho stane nespolehlivým) již doručením tohoto rozhodnutí. Toto by nastalo v důsledku aplikace odst. 3 § 106a zákona o DPH, podle kterého správce daně může vyloučit odkladný účinek odvolání. Postup podle zmíněného ustanovení správce daně využije ve zcela výjimečných případech, kdy se plátce významně podílí na ohrožení veřejného zájmu řádného výběru daně.

Nestanoví-li zákon o DPH jinak (ust. § 106a odst. 2 a 3 zákona o DPH), platí pro postup v odvolacím řízení obecná ustanovení § 109 a násl. daňového řádu.

3. Rozhodnutí o změně statusu

Plátce, který se na základě rozhodnutí správce daně stal nespolehlivým plátcem, může podat ke správci daně žádost o vydání rozhodnutí, že již není nespolehlivým plátcem (dále jen „žádost“). Tuto žádost může plátce poprvé podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem.

Správce daně žádosti vyhoví a rozhodne, že již plátce není nespolehlivým plátcem, pokud plátce po dobu 1 roku závažným způsobem neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daně (§ 106ab odst. 3 zákona o DPH), resp. pokud plátce nenaplnil žádnou ze skutečností vymezených v bodě 1.

Pokud plátce naopak nesplní výše zmíněnou podmínku uvedenou v ust. § 106ab odst. 3 zákona o DPH, správce daně žádost zamítne. Plátce pak může podat žádost znovu resp. opakovaně, vždy ale nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně zamítl původní, resp. předchozí žádost (§ 106ab odst. 1 a 2 zákona o DPH).

4. Zdaňovací období nespolehlivého plátce

Plátce, který je podle pravomocného, resp. účinného rozhodnutí správce daně nespolehlivým plátcem, se nemůže ve smyslu ustanovení § 99a zákona o DPH rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí.

5. Ručení za daň nezaplacenou nespolehlivým plátcem

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 (§ 109 odst. 3 zákona o DPH).

Povinnost správce daně zveřejnit tímto způsobem informaci o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem vyplývá z ust. § 106ab odst. 4 zákona o DPH. Informace je takto zveřejňována vedle dalších údajů z registru *DPH* na internetové adrese:

http://adisreg.mfcr.cz/cgibin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2

Pro možnost aplikace institutu ručení je rozhodující datum zveřejnění informace o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem.

Obchodování s plátcem, o kterém bylo ve smyslu této Informace rozhodnuto, že je nespolehlivým, s sebou tedy nese riziko ručení, potažmo povinnost uhradit případně nespolehlivým plátcem nezaplacenou daň.

Riziko vzniku ručení a povinnosti úhrady daně za nespolehlivého plátce lze prakticky zcela eliminovat využitím možnosti dané v ust. § 109a zákona o DPH. Tam upravený zvláštní způsob zajištění daně v podstatě říká, že příjemce, který uhradí správci daně za poskytovatele (zde za nespolehlivého plátce) DPH související se zdanitelným plněním přijímaným od dotčeného rizikového plátce, se ve vztahu k tomuto plnění nikdy nemůže dostat do postavení ručitele.

Pokud se tedy plátce chce vyvarovat ručení za nespolehlivého plátce má podle zmíněného ustanovení možnost provést úhradu DPH přímo na účet správce daně (v bližším viz též Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona o DPH ve znění zákona od 1. 1. 2013, č.j. 3308/13/7001-21002-012287, v aktuálním znění).

Ing. Jiří Fojtík, v. r.
ředitel sekce

PŘÍLOHA Č. 2: OZNÁMENÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Štěpánská 28, 111 21 Praha 1

Územní pracoviště pro Prahu 4
Budějovická 409/1, 140 00 Praha 4

Čj.: 123456/21/2004-52521-507080

Vyřizuje: Bc. Kateřina Havlová, DiS., odbor vyměřovací II – oddělení vyměřovací I
Tel: (+420) 234 689 260, 234 689 111
E-mail: Katerina.Havlova@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: ty2n5jf

Společnost s ručeným omezeným
Jaurisova 515/4
Praha 4 – Michle
140 00 Praha
DIČ: CZ12345678

OZNÁMENÍ O ZAHÁJENÍ ŘÍZENÍ

Shora uvedený správce daně tímto oznamuje, že u výše uvedeného daňového subjektu z moci úřední zahajuje ve smyslu ust. § 91 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), řízení ve věci rozhodnutí o nespolehlivém plátcí podle ust. § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

Správce daně je povinen rozhodnout o statusu nespolehlivého plátce vždy, zjistí-li, že plátce závažným způsobem porušuje povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Za závažné porušení povinnosti plátce, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, které má za následek přidělení statusu nespolehlivého plátce, správce daně považuje mimo jiné i situaci, kdy plátce daně maří správu daně tím, že:

- po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích je u plátce evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 tis. Kč bez příslušenství daně, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá.

Správce daně ke dni vydání tohoto oznámení zjistil, že u daňového subjektu je po dobu delší tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 771 871,-- Kč bez příslušenství daně.

- opakovaně, ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely. Za naplnění opakovatelnosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Správce daně ke dni vydání tohoto oznámení zjistil, že daňový subjekt opakovaně nepodal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2020, říjen 2020, listopad 2020, prosinec 2020 a leden 2021 a to ani na výzvu správce daně.

V uvedených souvislostech je tedy zřejmé, že v případě daňového subjektu jsou naplněny podmínky pro jeho označení za nespolehlivého plátce.

V souladu s ust. § 6 odst. 2 daňového řádu, dává správce daně možnost daňovému subjektu se k věci vyjádřit, aniž by byl označen za nespolehlivého plátce. V případě, že tak daňový subjekt neučiní či nezjedná nápravu do 8 dnů ode dne doručení tohoto oznámení, správce daně rozhodne, zda došlo k porušení povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty závažným způsobem podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, na základě podkladů, které má v současné době k dispozici.

L. S.

Ing. Jan Volný
vedoucí oddělení

PŘÍLOHA Č. 3: ROZHODNUTÍ O NESPOLEHLIVÉM PLÁTCI

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Štěpánská 28, 111 21 Praha 1

Územní pracoviště pro Prahu 4
Budějovická 409/1, 140 00 Praha 4

Čj.: 214365/21/2004-52521-507080

Vyřizuje: Bc. Kateřina Havlová, DiS., odbor vyměřovací II – oddělení vyměřovací I
Tel: (+420) 234 689 260, 234 689 111
E-mail: Katerina.Havlova@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: ty2n5jf

Společnost s ručeným omezeným
Jaurisova 515/4
Praha 4 – Michle
140 00 Praha
DIČ: CZ12345678

ROZHODNUTÍ O NESPOLEHLIVÉM PLÁTCI

Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o dani z přidané hodnoty"),

takto

Plátce daně z přidané hodnoty

DIČ: CZ12345678
Společnost s ručeným omezeným
Jaurisova 515/4
Praha 4 – Michle
140 00 Praha

je nespolehlivým plátcem.

Odůvodnění:

Podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.

Taková závažná porušení povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty jsou ujednocena Informací Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení, čj.: 101/13-121002-506729, ve znění pozdějších dodatků, která je zveřejněna na internetu Finanční správy České republiky (<http://www.financnisprava.cz>).

Správce daně je tedy povinen rozhodnout o statusu nespolehlivého plátce vždy, zjistí-li, že plátce závažným způsobem porušuje povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Za závažné porušení povinnosti plátce, kdy dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, které má za následek přidělení statusu nespolehlivého plátce, správce daně považuje mimo jiné i situaci, kdy plátce daně maří správu daně tím, že:

- **Po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích je u plátce evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 tis. Kč bez příslušenství daně, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá.**

Přitom správce daně u plátce eviduje po dobu delší tří měsíců následující nedoplatky na dani z přidané hodnoty:

- za zdaňovací období květen 2020, která byla platebním výměrem čj.: 123456/20/2004-52521-507080 ze dne 15.07.2020 vyměřena ve výši 338 520,-- Kč. Tento platební výměr byl doručen dne 25.06.2020, právní moci nabyl dne 25.06.2020 a splatný byl dne

25.06.2020; přesto ze strany plátce nedošlo k jeho úhradě, takže neuhrazeno zůstalo 338 520,-- Kč.

- za zdaňovací období červen 2020, která byla platebním výměrem čj.: 246123/20/2004-52521-507080 ze dne 13.08.2020 vyměřena ve výši 254 015,-- Kč. Tento platební výměr byl doručen dne 27.07.2020, právní moci nabyl dne 27.07.2020 a splatný byl dne 27.07.2020; přesto ze strany plátce nedošlo k jeho úhradě, takže neuhrazeno zůstalo 254 015,-- Kč.
- za zdaňovací období červenec 2020, která byla platebním výměrem čj.: 135246/20/2004-52521-507080 ze dne 11.09.2020 vyměřena ve výši 179 336,-- Kč. Tento platební výměr byl doručen dne 25.08.2020, právní moci nabyl dne 25.08.2020 a splatný byl dne 25.08.2020; přesto ze strany plátce nedošlo k jeho úhradě, takže neuhrazeno zůstalo 179 336,-- Kč.

Kumulativní nedoplatek evidovaný po dobu delší tří měsíců tak u plátce činí částku 771 871,-- Kč.

- **Opakovaně, ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely. Za naplnění opakovatelnosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců.**

Správce daně při své činnosti zjistil, že plátce v rozporu s ust. § 101 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty opakovaně nepodal přiznání k dani z přidané hodnoty, přestože podle § 136 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, měla být podána do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období:

- Za zdaňovací období září 2020, mělo být přiznání podáno do dne 26.10.2020. V této lhůtě ovšem podáno nebylo, takže správce daně výzvou čj.: 654321/20/2004-52521-507080 ze dne 10.11.2020 vyzval plátce k jeho podání v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne jejího doručení. Tato výzva byla doručena dne 20.11.2020, plátce ale ani na výzvu přiznání nepodal, takže náhradní lhůta pro jeho podání marně uplynula dne 07.12.2020.
- Za zdaňovací období říjen 2020, mělo být přiznání podáno do dne 25.11.2020. V této lhůtě ovšem podáno nebylo, takže správce daně výzvou čj.: 135246/20/2004-52521-507080 ze dne 07.12.2020 vyzval plátce k jeho podání v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne jejího doručení. Tato výzva byla doručena dne 17.12.2020, plátce ale ani na výzvu přiznání nepodal, takže náhradní lhůta pro jeho podání marně uplynula dne 04.01.2021.
- Za zdaňovací období listopad 2020, mělo být přiznání podáno do dne 28.12.2020. V této lhůtě ovšem podáno nebylo, takže správce daně výzvou čj.: 123456/20/2004-52521-507080 ze dne 18.01.2021 vyzval plátce k jeho podání v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne jejího doručení. Tato výzva byla doručena dne 28.01.2021, plátce ale ani na výzvu přiznání nepodal, takže náhradní lhůta pro jeho podání marně uplynula dne 12.02.2021.
- Za zdaňovací období prosinec 2020, mělo být přiznání podáno do dne 25.01.2021. V této lhůtě ovšem podáno nebylo, takže správce daně výzvou čj.: 246123/20/2004-52521-507080 ze dne 09.02.2021 vyzval plátce k jeho podání v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne jejího doručení. Tato výzva byla doručena dne 19.02.2021, plátce ale ani na výzvu přiznání nepodal, takže náhradní lhůta pro jeho podání marně uplynula dne 08.03.2021.

Správce daně vydal dne 27.04.2021 oznámení o zahájení řízení, čj.: 123456/21/2004-52521-507080, kterým daňovému subjektu sdělil, že shledal naplnění podmínek pro označení plátce daně z přidané hodnoty za nespolehlivého plátce, a umožnil mu vyjádřit se k věci ve lhůtě osmi dnů od jeho doručení. Toto oznámení bylo doručeno dne 07.05.2021. Plátce ovšem na toto oznámení vůbec nereagoval, přestože lhůta uvedená v oznámení marně uplynula dne 17.05.2021.

Podmínky pro rozhodnutí o nespolehlivém plátcu podle § 106a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jsou tak naplněny, protože plátce porušil ve výše uvedených případech závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty.

Pro úplnost považuje správce daně za vhodné zmínit, že při své činnosti zjistil i další případy porušení povinností plátcem:

- Plátce ke dni 19.05.2021 dluží na dani z přidané hodnoty celkem 1 046 907,-- Kč, včetně příslušenství daně.

- Plátce ke dni 19.05.2021 nepodal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2021, březen 2021 a duben, přestože zákonná lhůta pro jeho podání již marně uplynula.
- Správce daně při vyhledávací činnosti zjistil, že sídlo plátce zapsané v Obchodním rejstříku není ve smyslu ust. § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty sídlem skutečným. Přesto plátce v rozporu s ust. § 127 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, podle kterého je každý plátce povinen oznámit správci daně změnu údajů, které je povinen uvádět při registraci, do 15 dnů ode dne, kdy nastala, nepodal tiskopis Oznámení o změně registračních údajů, ve kterém by pro účely daně z přidané hodnoty uvedl údaje o svém skutečném sídle. Přitom je neopominutelné, že znalost skutečného sídla je z hlediska správy daně z přidané hodnoty velmi důležitá, nejenom z pohledu správné aplikace pravidel pro určení místa plnění, což zdůrazňuje i to, že definice skutečného sídla pro účely daně z přidané hodnoty je dána přímo evropskou legislativou. Údaje o skutečném sídle tak nejsou bagatelním, nepodstatným registračním údajem, nýbrž ve smyslu ust. § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, jsou významným prvkem pro řádnou správu daně z přidané hodnoty, resp. ve smyslu ust. § 9 odst. 2 nezbytné pro vlastní výkon některých zásadních pravomocí správce daně, protože není-li plátce dohledatelný (dosažitelný), pak správci daně výrazně omezuje nebo přímo znemožňuje možnost provádět podle aktuální potřeby např. vyhledávací činnost, zejména ověřovat majetkové, finanční a personální poměry nutné pro uskutečňování ekonomické činnosti, nebo místní šetření, zejména ohledávat důkazní prostředky a věci, nebo daňovou exekuci, zejména sepisovat movité věci, které podléhají exekuci. Jinak řečeno, údaje o skutečném sídle jsou např. ve smyslu ust. § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty důležité pro prověření reálného výkonu ekonomické činnosti, ve smyslu ust. § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty důležité pro prověření oprávněnosti nároku na odpočet daně nebo ve smyslu ust. § 108 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty důležité pro zajištění úhrady daně, kterou byl plátce povinen přiznat.

Správce daně při rozhodování o nespolehlivosti plátce zvážil míru závažnosti porušení povinností s ohledem na osobu plátce a své dosavadní zkušenosti s ním a rovněž vyhodnotil spisový materiál plátce, avšak neshledal žádné skutečnosti hodné zvláštního zřetele, které by plátcovi objektivně neumožnily plnit jeho zákonné povinnosti.

Vzhledem k tomu, že ze strany plátce dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, plátce neprojevil snahu o nápravu svých pochybení a nebyly ani zjištěny žádné důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly plátce k nesplnění jeho zákonných povinností, nezbylo správci daně než rozhodnout tak, jak je uvedeno ve výrokové části tohoto rozhodnutí.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí se může příjemce rozhodnutí odvolat ve lhůtě 15 dnů ode dne jeho doručení (§ 106a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty). Odvolání je nepřijatelné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí (§ 109 odst. 1 daňového řádu). Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno (§ 109 odst. 3 daňového řádu). Podané odvolání má odkladný účinek (§ 106a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty).

Plátce, který je nespolehlivým plátcem, se nemůže rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí (§ 99a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

U plátce, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, a který se stal nespolehlivým plátcem, je od následujícího kalendářního čtvrtletí po tom, kdy se stal nespolehlivým plátcem, jeho zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc (§ 99a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty).

Upozornění:

Skutečnost, že se příjemce rozhodnutí stal nespolehlivým plátcem, bude zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup (§ 106ab odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty).

Nespolehlivý plátce může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem, nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí (§ 106ab zákona o dani z přidané hodnoty).

Dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, stává se tato osoba nespolehlivou osobou okamžikem, kdy přestane být plátcem (§ 106aa odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty).

Stane-li se nespolehlivý plátce členem skupiny, stává se současně tato skupina nespolehlivým plátcem (§ 106a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty).

Dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, který je skupinou, stávají se členové této skupiny nespolehlivými plátcí dnem následujícím po dni, kdy tato skupina přestala být plátcem. Dojde-li k zániku členství člena skupiny, která je nespolehlivým plátcem, stává se tento člen nespolehlivým plátcem dnem následujícím po dni, kdy zaniklo jeho členství ve skupině (§ 106a odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty).

L. S.

Ing. Vladimír Řídící
ředitel sekce

PŘÍLOHA Č. 4: VÝZVA K ODSTRANĚNÍ VAD ODVOLÁNÍ

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Štěpánská 28, 111 21 Praha 1

Územní pracoviště pro Prahu 4
Budějovická 409/1, 140 00 Praha 4

Čj.: 135246/21/2004-52521-507080

Vyřizuje: Bc. Kateřina Havlová, DiS., odbor vyměřovací II – oddělení vyměřovací I
Tel: (+420) 234 689 260, 234 689 111
E-mail: Katerina.Havlova@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: ty2n5jf

Společnost s ručeným omezením
Jaurisova 515/4
Praha 4 – Michle
140 00 Praha
DIČ: CZ12345678

V Ý Z V A **k doplnění náležitostí odvolání**

Shora uvedenému správci daně bylo dne 22.05.2021 doručeno Vaše odvolání proti rozhodnutí čj.: 214365/21/2004-52521-507080 (Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí). Předmětné odvolání bylo správcem daně zaevidováno pod čj.: 246135/21/2004-52521-507080.

Při jeho posouzení bylo zjištěno, že obsahuje vady, které brání řádnému projednání věci. Podané odvolání neobsahuje všechny náležitosti stanovené § 112 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád").

Odvolání je třeba doplnit o následující náležitosti uvedené v § 112 odst. 1:

- písm. d) daňového řádu, tzv. uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí,
- písm. e) daňového řádu, tzn. označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání,
- písm. f) daňového řádu, tzn. návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.

Shora uvedený správce daně Vás proto dle § 112 odst. 2 daňového řádu vyzývá k odstranění výše uvedených vad odvolání, které brání řádnému projednání věci, tzn. doplnění podaného odvolání o chybějící náležitosti.

Lhůta pro odstranění výše uvedených vad se stanovuje v délce 15 dnů ode dne doručení této výzvy.

O d ů v o d n ě n í :

Správci daně bylo dne 22.05.2021 doručeno výše uvedené odvolání. Po jeho posouzení bylo zjištěno, že obsahuje vady, které brání řádnému projednání věci.

Vzhledem k této skutečnosti bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno ve výrokové části tohoto rozhodnutí.

P o u ě n í :

Odstraní-li odvolatel vady, které brání řádnému projednání věci, platí, že odvolání bylo podáno řádně a včas, v opačném případě správce daně odvolací řízení zastaví (§ 112 odst. 3 daňového řádu).

Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

Ing. Jan Volný
vedoucí oddělení

PŘÍLOHA Č. 5: ROZHODNUTÍ O ZASTAVENÍ ODVOLACÍHO ŘÍZENÍ

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Štěpánská 28, 111 21 Praha 1

Územní pracoviště pro Prahu 4
Budějovická 409/1, 140 00 Praha 4

Čj.: 246135/21/2004-52521-507080

Vyřizuje: Bc. Kateřina Havlová, DiS., odbor vyměřovací II – oddělení vyměřovací I
Tel: (+420) 234 689 260, 234 689 111
E-mail: Katerina.Havlova@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: ty2n5jf

Společnost s ručeným omezením
Jaurisova 515/4
Praha 4 – Michle
140 00 Praha
DIČ: CZ12345678

ROZHODNUTÍ O ZASTAVENÍ ŘÍZENÍ

Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 112 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"), ve věci odvolání podaného zástupcem výše uvedeného odvolatele dne 22.05.2021, a zaevidovaného pod čj.: 246135/21/2004-52521-507080, proti rozhodnutí:

- Rozhodnutí o nespolehlivém plátcí, čj.: 214365/21/2004-52521-507080 ze dne 19.05.2021,

takto:

Odvolací řízení se zastavuje.

Odůvodnění:

Dne 19.05.2021 vydal správce daně rozhodnutí čj.: 214365/21/2004-52521-507080 o nespolehlivém plátcí, které bylo do datové schránky daňového subjektu doručeno dne 21.05.2021.

Daňový subjekt, se s výše uvedeným rozhodnutím neztotožnil a dne 22.05.2021 podal odvolání, které správce daně zaevidoval pod čj.: 246135/21/2004-52521-507080. Vzhledem k tomu, že odvolání obsahovalo vady, které bránily řádnému projednání, vydal správce daně dne 28.05.2021 výzvu k odstranění vad odvolání čj.: 135246/21/2004-52521-507080, která byla do datové schránky daňového subjektu doručena dne 07.06.2020.

Ve výzvě požadoval správce daně doplnit podané odvolání o chybějící náležitosti uvedené v § 112 odst. 1 daňového řádu, tedy o:

- uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí (§ 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu),
- označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání (§ 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu),
- návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí (§ 112 odst. 1 písm. f) daňového řádu).

Daňový subjekt ke dni vydání tohoto rozhodnutí na předmětnou výzvu žádným způsobem nereagoval.

Správce daně tímto konstatuje, že daňový subjekt výzvě správce daně k doplnění náležitostí nevyhověl, vady, které bránily řádnému projednání podaného odvolání, nebyly daňovým subjektem odstraněny.

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno ve výrokové části tohoto rozhodnutí.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí se může příjemce rozhodnutí odvolat ve lhůtě do 30 dnů ode dne jeho doručení. Odvolání je nepřípustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí. Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno. Podané odvolání nemá odkladný účinek (§ 109 daňového řádu).

L. S.

Ing. Monika Lišková
ředitel odboru

PŘÍLOHA Č. 6: ROZHODNUTÍ O ZRUŠENÍ REGISTRACE PLÁTCE

Finanční úřad pro hlavní město Prahu
Štěpánská 28, 111 21 Praha 1

Územní pracoviště pro Prahu 4
Budějovická 409/1, 140 00 Praha 4

Čj.: 654321/21/2004-52521-507080

Vyřizuje: Bc. Kateřina Havlová, DiS., odbor registrační – oddělení registrační I
Tel: (+420) 234 689 260, 234 689 111
E-mail: Katerina.Havlova@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: ty2n5jf

Společnost s ručeným omezením
Jaurisova 515/4
Praha 4 – Michle
140 00 Praha
DIČ: CZ12345678

ROZHODNUTÍ o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty

Shora uvedený správce daně podle § 106 odst. 2 písm. a) a písm. b) bodu 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o dani z přidané hodnoty"), a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád")

rozhodl

z moci úřední takto:

Vaše registrace k dani z přidané hodnoty **se ruší** ke dni nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

Vaše registrace se ruší, protože jste závažným způsobem porušili své povinnosti vztahující se ke správě daně tím, že od zdaňovacího období září 2020 nepodáváte daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, a současně Váš obrat nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 000 000 Kč (§ 106 odst. 2 písm. a) a b) bod 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí se může příjemce rozhodnutí odvolat ve lhůtě do 30 dnů ode dne jeho doručení. Odvolání je nepřipustné, směřuje-li jenom proti odůvodnění rozhodnutí. Odvolání se podává u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno (§ 109 daňového řádu).

Odvolání proti tomuto rozhodnutí má odkladný účinek (§ 106 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty). Účinnost zrušení registrace nastává dnem nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je plátce zrušena registrace (§ 106 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty).

Dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, stává se tato osoba nespolehlivou osobou okamžikem, kdy přestane být plátcem (§ 106aa odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty).

Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že daná osoba je nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou (§ 106ab odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty).

Upozornění:

Podle § 79a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen snížit uplatněný nárok na odpočet u majetku, který je ke dni zrušení registrace jeho obchodním majetkem a u kterého uplatnil

nárok na odpočet daně nebo jeho část. Obdobně je plátce povinen postupovat i u majetku vymezeného v § 79a odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

L. S.

Bc. Jitka Bubeníková
vedoucí oddělení