

Ručení příjemce plnění za daň z přidané hodnoty

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Igor Pantůček

Jindřich Novák

Brno 2016

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval panu Ing. Igorovi Pantůčkovi za odborné vedení, kvalitní a cenné připomínky, které mi pomohly při psaní této práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Ručení příjemce plnění za daň z přidané hodnoty** vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 23. května 2016

Abstract

Novák, J. Guarantee of the customer for the value-added tax. Bachelor thesis. Brno: Mendel University in Brno, 2016.

The bachelor thesis deals with the guarantee of the customer for the value-added tax, and aims to assess and evaluate tax impact on the taxpayers. The thesis explains the basic concepts and principles related to value-added tax. It focuses on tax evasion and tools used against them. The next part of the thesis analyses the various provisions of the institute of liability and provisions of the institute of securing taxes, it defines the problematic areas based on examples, and it proposes solution, minimizing the burden of taxpayers.

Keywords

Value-added tax, The institute of liability, The institute of securing taxes, Tax evasion

Abstrakt

Novák, J. Ručení příjemce plnění za daň z přidané hodnoty. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku institutu ručení příjemce plnění u daně z přidané hodnoty, jejímž cílem je posouzení a vyhodnocení daňových a ekonomických dopadů na plátce daně. Vysvětluje základní pojmy a principy vztahující se k dani z přidané hodnoty. Zaměřuje se na daňové úniky a nástroje používané proti nim. V další části analyzuje jednotlivá ustanovení institutu ručení a zajištění za daň, definuje problematiku okruhy na základě příkladů a navrhuje řešení, při minimálním zatížení plátců daně.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, Institut ručení za daň, Institut zajištění daně, Daňové úniky

Obsah

1	Úvod a cíl práce	10
1.1	Úvod.....	10
1.2	Cíl práce.....	10
1.3	Metodika.....	11
2	Daňová teorie	12
2.1	Definice daně.....	12
2.2	Funkce daní	12
2.3	Klasifikace daní	13
2.3.1	Dle dopadu na poplatníka	13
2.3.2	Dle dopadu na objekt.....	13
2.3.3	Dle charakteru veličiny	14
2.4	Základní pojmy.....	14
2.5	Daňová soustava ČR.....	14
2.5.1	Daně přímé	15
2.5.2	Daně nepřímé	15
3	Daň z přidané hodnoty	17
3.1	Základní pojmy k DPH.....	17
3.1.1	Předmět daně.....	17
3.1.2	Sazba daně	18
3.1.3	Plátcí daně, obrat a registrace.....	18
3.1.4	Zdaňovací období.....	20
3.1.5	Uskutečněná zdanitelná plnění.....	20
3.1.6	Přijatá zdanitelná plnění a nárok na odpočet	20
3.1.7	Daňový doklad.....	21
3.2	Princip daně z přidané hodnoty	22
3.3	Zásady DPH.....	24
3.4	Výhody DPH.....	25
3.5	Nevýhody DPH.....	26

3.6	Intrakomunitární obchod.....	26
3.6.1	Pořízení zboží z jiného členského státu.....	26
3.6.2	Dodání zboží do jiného členského státu.....	27
3.6.3	Služby v rámci EU.....	28
4	Daňové úniky	29
4.1	Legální daňové úniky	29
4.2	Nelegální daňové úniky.....	30
4.2.1	Karuselové podvody	31
4.2.2	Odpočet z fiktivních faktur	33
4.2.3	Nevykázané příjmy.....	33
5	Nástroje v boji proti daňovým únikům	35
5.1	Přenesení daňové povinnosti	35
5.1.1	Použití přenesené daňové povinnosti.....	35
5.2	Souhrnné hlášení.....	36
5.3	Nespolehlivý plátce	37
6	Institut ručení příjemce plnění za DPH	40
6.1	Zajištění daně dle DŘ	40
6.2	Ručení za daň dle DŘ.....	41
6.3	Ručení za daň dle § 109 ZDPH – aplikace	42
6.4	Ručení dle § 109 odst. 1 ZDPH	44
6.4.1	Dopady § 109 odst. 1 na ekonomický subjekt.....	45
6.4.2	Doporučení	47
6.4.3	Zajištění daně dle ZDPH.....	48
6.4.4	Doporučení – zajištění daně.....	50
6.5	Ručení dle § 109 odst. 2 ZDPH	51
6.5.1	Dopady § 109 odst. 2 písm. a) na ekonomický subjekt	52
6.5.2	Doporučení k § 109 odst. 2 písm. a).....	52
6.5.3	Dopady § 109 odst. 2 písm. b) na ekonomický subjekt	53
6.5.4	Doporučení k § 109 odst. 2 písm. b)	53
6.5.5	Dopady § 109 odst. 2 písm. c) na ekonomický subjekt.....	54

6.5.6	Doporučení k § 109 odst. 2 písm. c).....	54
6.6	Ručení dle § 109 odst. 3 ZDPH	55
6.6.1	Dopady § 109 odst. 3 na ekonomický subjekt.....	55
6.6.2	Doporučení k § 109 odst. 3.....	56
6.7	Daňová uznatelnost zaplacené daně z titulu ručení	56
6.7.1	Doporučení	57
7	Závěr	58
8	Literatura	60

Seznam obrázků

Obr. 1	Postup osoby povinné k dani (OPD) po překročení obratu	19
Obr. 2	Princip fungování DPH	23
Obr. 3	Pořízení zboží z jiného členského státu	27
Obr. 4	Dodání zboží do jiného členského státu	28
Obr. 5	Daňová optimalizace versus daňový únik	29
Obr. 6	Předpokládaná struktura daňových úniků	31
Obr. 7	Schéma karuselového podvodu	32
Obr. 8	Přenesení daňové povinnosti	36
Obr. 9	Údaje z registru plátců	39
Obr. 10	Schéma obchodu bez aplikace institutu	43
Obr. 11	Aplikace institutu § 109 ZDPH	44
Obr. 12	Aplikace institutu § 109a	50

Seznam tabulek

Tab. 1 Vývoj sazeb DPH v letech 2011-2016

18

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Lidé se všeobecně s daněmi setkávali již od starověku, kdy nejdříve byly v naturální podobě (např. obilí nebo koření) a až posléze po zavedení prvních peněz, lze o daních uvažovat jako o peněžních plněních. Tyto daně vždy byly příjmem panovníka (státního rozpočtu), aby mohl financovat své zájmy a na českém území tomu nebylo jinak.

V současné době ač si to uvědomujeme nebo ne, tak se s daněmi setkáváme v každodenním životě při nákupu potravin, drogerie, oblečení apod. Jedná se především o daň z přidané hodnoty, která zdaňuje skoro vše a bez rozdílu, jestli se jedná o spotřebu zboží nebo služby. Daň z přidané hodnoty sice snižuje náš disponibilní důchod, protože zvyšuje cenu nakupovaných věcí, ale je nedílnou součástí státního rozpočtu České republiky, tak jako i ostatní daně. Daň z přidané hodnoty v roce 2014 přinesla do státního rozpočtu 230,2 mld. Kč a je největším příjmem a plní mimo jiné i alokační funkci. Tzn., že díky vybraným daním jsou peněžní prostředky přerozděleny do míst, kde jich je nedostatek.

Všichni lidé i firmy chtějí, aby platili co nejmenší daně a tím pádem snižovali co nejméně svůj disponibilní důchod. Následně záleží pouze na individuálním přístupu, zda zvolí legální či nelegální cestu. U legální cesty využijí všech možných zákonem povolených postupů, aby snížili svoji daňovou povinnost. U nelegální cesty jdou za hranu zákona. Dochází tak na základě neznalosti zákona nebo k jeho úmyslnému porušení, čímž se vystavují riziku trestu. Zde nemusí dojít pouze k nelegální minimalizaci daňové povinnosti, ale také k neoprávněnému obohacování na úkor státu. Tyto situace nazýváme jako daňový únik. Následně záleží na státu, jak se vůči těmto nelegálním praktikám brání.

K nezákonným praktikám dochází také u daně z přidané hodnoty. Nejčastěji se můžeme setkat s nezákonným jednáním v podobě neodvedení daně nebo uplatnění neoprávněného nároku na vrácení daně. A právě z tohoto důvodu se Česká republika rozhodla uplatnit nástroje zabraňující daňovým únikům. Jedním z nich jsou také nástroje ručení příjemce plnění za daň a zvláštní způsob zajištění daně.

1.2 Cíl práce

Cílem práce je posoudit a vyhodnotit daňové a ekonomické dopady opatření proti daňovým únikům zakotvené v ustanovení § 109 zákona o DPH na plátce daně. Součástí cíle práce je i posouzení zvláštního způsobu zajištění daně zakotveného v ustanovení § 109a zákona o DPH a jeho praktické využití v případě ručení příjemce plnění. Dále v průběhu práce definovat relevantní závěry týkající se možných dopadů institutu ručení za daň z přidané hodnoty a v případě zjištění problematických oblastí navrhnout jejich řešení, při minimálním zatížení plátců DPH.

V této práci se nebudu zabývat ručením a zajištěním daně, které souvisí s pohonnými hmotami a minerálními oleji, protože jde o problematiku natolik rozsáhlou a specifickou, že by překračovala rozsah této práce.

1.3 Metodika

V první části bakalářské práce byla nejvíce využita metoda deskripce, díky které byla stanovena daňová teorie - definice, funkce a klasifikace daní na základě načerpaných poznatků z literatury. Dále z načerpaných poznatků byly vysvětleny základní pojmy vztahující se k DPH (např. předmět daně, sazba daně atd.) a následně byly popsány a znázorněny základní principy DPH a daňové úniky vznikající na této dani. Následně byly stanoveny nástroje použité v boji proti únikům na DPH.

V druhé části byla provedena analýza jednotlivých částí institutu ručení příjemce plnění a zajištění daně. U každého ustanovení byly uvedeny podmínky, za kterých může vzniknout vztah ručení. Stejným způsobem tak bylo stanoveno i u institutu zajištění daně. Na základě uvedených podmínek byly vytvořeny příklady k jednotlivým částem zákona o DPH, ze kterých byly stanoveny daňové a ekonomické dopady na daňový subjekt. Po posouzení dopadů bylo navrženo řešení, které minimalizovalo zatížení plátce DPH.

2 Daňová teorie

V této kapitole je uvedena definice daně a stanovena její funkce a klasifikace. Dále jsou vysvětleny základní daňové pojmy a daňová soustava České Republiky.

2.1 Definice daně

Pokud bude hledána definice daně u různých autorů, tak budou nalezeny odlišné, ale významově stejné definice. Dle Širokého (2015, s. 12) v zákonodárství ČR všeobecná definice daně chybí. Daň je definovaná pouze v Zákoně č. 280/2009 Sb., tedy v daňovém řádu (dále jen jako DŘ), kde je v § 2 odst. 3 písm. a) definována jako „peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek“.

Kubátová (2010, s. 15) definuje daň jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní. Zároveň rozlišuje, zda je daň placena v pravidelně opakujících se intervalech (např. daň z příjmů) nebo je placena nepravidelně za předpokladu vzniku určitých okolností (např. při převodu nemovitosti). Neúčelovost daně znamená, že určitá daň nefinancuje konkrétní projekt, ale stává se součástí příjmů státního rozpočtu. Neekvivalentností se rozumí, že poplatník nemá nárok na protihodnotu za odvedenou daň. Z toho vyplývá, že daň je transfer, který odvádí finanční prostředky ze soukromého do veřejného sektoru pro účely financování veřejných výdajů. Peková (2011, s. 382) dále označuje daň za nedobrovolnou, protože poplatníci by ji dobrovolně neplatili z důvodu snižování svého disponibilního důchodu.

2.2 Funkce daní

Jedna z nejdůležitějších a nejstarších funkcí daní je tzv. fiskální. Fiskální funkce spočívá v zajištění příjmů do veřejných rozpočtů k financování veřejných potřeb (Kubátová 2010, s. 19). V ČR daně za rok 2014 tvořily 50,2 %¹ podílu na celkových příjmech státního rozpočtu a pomáhají veřejným financím plnit tyto funkce:

- Alokační,
- Redistribuční,
- Stabilizační.

Alokační funkce daní spočívá v získání finančních prostředků a jejich následném investování při neefektivnosti trhu. Příčinami tržního selhání mohou být existence externalit, veřejných statků nebo nedokonalé konkurence. Podstatou je, že prostředky získané z oblastí, kde jich trh vkládá hodně (např. automobilový průmysl), jsou investovány do míst, kde jich je méně (např. školství). Zvýšení finančních prostředků v oblastech, kde nejsou, může být provedeno pomocí daňových úlev (Kubátová 2010, s. 19).

¹ Neobsahuje pojistné na soc. zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, které patří

Redistribuční funkce pomáhá zmírňovat nerovnosti mezi subjekty. Vláda tak činí prostřednictvím daní, kdy odnímá část důchodů bohatších poplatníků, a na druhé straně poskytuje transferové platby chudším. Kdyby se tak nedělo, zvýšily by se rozdíly mezi obyvatelstvem a zároveň by klesla úroveň blahobytu (Široký 2015, s. 20).

Stabilizační funkce slouží ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. Jejím cílem je zajištění ekonomického růstu, cenové stability a plné zaměstnanosti. Dle Keynesiánské teorie by vláda v případě nedostatečné efektivní agregátní poptávky měla zasáhnout do ekonomiky prostřednictvím nástrojů fiskální politiky. Tzn., že má provést změnu v daních a vládních výdajích (Široký 2003, s. 13).

Peková (2011, s. 383) navíc uvádí funkci **regulační**, kdy daně jsou používány k regulaci chování ekonomických subjektů pomocí např. tzv. ekologických daní.

2.3 Klasifikace daní

V této kapitole jsou daně klasifikovány dle různých hledisek. Nejčastěji se lze setkat s rozdělením daní podle dopadu na poplatníka ve vazbě k jeho důchodu, kde daně jsou rozděleny na přímé a nepřímé. Dalším způsobem třídění je dle objektu, na nějž jsou daně uvaleny, nebo dle charakteru veličiny (Kubátová 2010, s. 20-21).

2.3.1 Dle dopadu na poplatníka

Pro **daně přímé** je charakteristické, že je poplatník platí na úkor svého důchodu a nelze je přenést na jiného poplatníka. Mezi daně přímé řadíme daně důchodové, majetkové, příspěvky na sociální pojištění a příspěvky na zdravotní pojištění placené zaměstnanci a OSVČ.

U **nepřímých daní** je předpoklad, že subjekt, který odvádí daň, není totožný se subjektem, který daň platí z vlastního důchodu. Je tu tedy přenesení na jiný subjekt, který se děje pomocí zvýšení ceny. Do této skupiny řadíme daň z přidané hodnoty, daně spotřební, daně z obratu a cla.

Rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi můžeme také nalézt v zákonodárství, které to zohledňuje terminologicky. U přímých daní je subjekt nazýván jako poplatník. Naproti tomu u nepřímých daní jsou dva odlišné subjekty, které jsou nazývány jako plátce daně a poplatník.

V zařazení daní dle dopadu na poplatníka také nalézáme rozdělení nazývané jako daně, o kterých se nemluví jako o přímých či nepřímých. Často jsou označovány jako nedaňové platby. Do této skupiny jsou zařazeny místní poplatky v ČR (např. poplatek za psa).

2.3.2 Dle dopadu na objekt

Jako další třídění lze nalézt rozlišení **dle objektu**, na nějž jsou daně uloženy. Rozdělení je následovné: z důchodu (daň z příjmu), ze spotřeby (daň z lihu) a z majetku (daň z nemovitých věcí). Dělení dle dopadu na objekt je uvedeno

i v daňových zákonech, kde se v Zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) rozlišuje daň z příjmu fyzických a právnických osob.

2.3.3 Dle charakteru veličiny

Třetí třídění daní je **podle charakteru veličiny**, které je děleno na kapitálové a běžné. Kapitálová veličina je stavová, jež se zjišťuje k určitému okamžiku (např. množství zboží na skladě nebo stav nemovitého majetku k určitému dni). Mezi daňe kapitálové jsou řazeny daně z majetku, daň darovací a dědická. Druhá veličina je toková, jež se zjišťuje za časový úsek, jako je měsíc, čtvrtletí atd. Daně uložené na tuto veličinu se nazývají běžné a do této skupiny jsou zařazeny daně spotřební, důchodové a daň z přidané hodnoty.

2.4 Základní pojmy

- Předmět daně – objekt, který podléhá dani
- Základ daně – vyjádření předmětu daně v měrných jednotkách (peněžních nebo fyzických), ze kterého se vypočítává daňová povinnost
- Sazba daně – algoritmus, který ze základu daně stanoví daňovou povinnost
- Zdaňovací období – časový interval, za které stanovuje a hradí daň
- Daňová povinnost – vypočtená daň, která má být odvedena správcem daně
- Nedoplatek daně – zaplacená daň je nižší než stanovená daňová povinnost
- Přeplatek daně – zaplacená daň je vyšší než stanovená daňová povinnost
- Daňový subjekt – právnická nebo fyzická osoba, která je povinná odvádět nebo platit daň
- Poplatník daně – daňový subjekt, který ze svých prostředků hradí daň
- Plátce daně – daňový subjekt, který odvádí daň správci daně ve prospěch státu za jiného poplatníka
- Správce daně – finanční subjekt, který kontroluje správnost výpočtu a odvedení daně a případně neodvedenou daň vymáhá (zpravidla finanční úřad)
- Daňové přiznání – dokument, ve kterém plátce daně uvádí skutečnosti nezbytné pro výpočet daně.

2.5 Daňová soustava ČR

Daňovou soustavou se rozumí souhrn všech daní, které se na daném území vybírají. Současná daňová podoba České republiky vstoupila v platnost 1. ledna 1993 a jejím cílem bylo přiblížení daňovým soustavám tržních ekonomik a zlepšení fungování tržního mechanismu. V ČR daňovou soustavu tvoří jednotlivé daňové zákony, které můžeme rozdělit na daně přímé a nepřímé podle dopadu na poplatníka, které následně můžeme rozdělit na další oblasti zájmu (Pavlásek a Hejduková 2010, s. 58).

2.5.1 Daně přímé

Do skupiny přímých daní je řazena **daň z příjmů fyzických osob**. Tuto daň upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dle § 3 odst. 1 tohoto zákona „*Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou*

- a) *příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6),*
- b) *příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7),*
- c) *příjmy z kapitálového majetku (§ 8),*
- d) *příjmy z pronájmu (§ 9),*
- e) *ostatní příjmy (§ 10).“*

Základ daně tvoří součet pěti dílčích základů, které jsou členěny dle druhu příjmu fyzické osoby. Do základu daně se nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně (např. úvěry) nebo jsou od daně osvobozeny (např. stipendia ze státního rozpočtu).

V druhé části zákona o dani z příjmu nalezneme **daň z příjmů právnických osob**. Tato část zákon zdaňuje příjmy plynoucí z činnosti právnických osob a z nakládání s jeho majetkem.

Mezi daně přímé řadíme také **daň z nemovitých věcí**. Jedná se o daň majetkovou, která se řídí zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. První část zákona se zabývá daní z pozemku. Druhá část zákona je věnována dani ze staveb a jednotek. Jak názvy napovídají, předmětem daně Zákona o dani z nemovitých věcí jsou pozemky, stavby a jednotky na území ČR.

Daň silniční upravuje Zákon ČNR č. 16/1993 Sb., o dani silniční a předmětem daně jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, která jsou používána k podnikatelské činnosti. Tzn., že daň odvádějí právnické osoby, ale i fyzické osoby, které mají příjmy ze samostatné činnosti.

V legislativě České republiky je také zakotveno Zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o **dani z nabytí nemovitých věcí**, které nahradilo tzv. „trojdaň“ – daň dědickou, darovací a daň z převodu nemovitosti. Podstatou současné daně je zdanění úplatného nabytí vlastnického práva k nemovité věci. Poplatníkem daně je převodce vlastnického práva pokud se nedomluví jinak. Z toho vyplývá, že poplatníkem může být i nabyvatel (kupující).

2.5.2 Daně nepřímé

Druhou skupinou v daňové soustavě České republiky jsou daně nepřímé. Do této skupiny řadíme **daň z přidané hodnoty**, daň spotřební a ekologické. Daň z přidané hodnoty bude blíže rozebrána ve stejnojmenné kapitole.

Daně spotřební je označována jako selektivní, protože zatěžují prodej a spotřebu určitých skupin výrobků. Jejím cílem je snížení spotřeby a to způsobem, že uvalená daň zvyšuje prodejní cenu. Z toho vyplývá, že poplatníkem je konečný spotřebitel, který daň zaplatí, ale neodvede. Plátcí daně jsou provozovatelé daňového skladu, kteří mají povinnost daň přiznat a zaplatit v okamžiku prodání zboží subjektu, který není provozovatelem daňového skladu. Tímto úkonem je zboží propuštěno do volného daňového oběhu na území ČR. V České republice jsou správci spo-

třebních daní celní orgány (celní úřady a celní ředitelství). Daně spotřební zdaňují následující skupiny výrobků:

- Minerální oleje
- Líh
- Pivo
- Vino a meziprodukty
- Tabákové výrobky

Česká republika 1. ledna 2008 zavedla do svého daňového systému daně ekologické. Učinila tak na základě povinnosti vyplývající z členství v Evropské unii. Tyto daně se řídí zákonem č. 216/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů v části 45, 46 a 47 (Celní správa ČR). V ČR máme zavedené tři ekologické daně:

- Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- Daň z pevných paliv,
- Daň z elektřiny.

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů se zabývá zdaněním vybraných plynů, kde předmětem daně je plyn, který je např. nabízen k prodeji nebo je využíván pro pohon motorů.

V části čtyřicáté páté Zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů nalezneme **daň z pevných paliv**. Jak ze samotného názvu vyplývá, předmětem daně jsou pevná paliva, mezi které je řazeno např. černé a hnědé uhlí, koks, brikety a další.

Daň z elektřiny je uvedena v části čtyřicáté sedmé a dle § 4 „*Předmětem daně je elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716.*“ Dodavatel odvede daň z elektřiny za všechny svoje zákazníky na území ČR, kteří jsou konečnými spotřebiteli. Daň je součástí konečné ceny, kterou zákazník zaplatí.

Stejně jako daně spotřební, tak i daně ekologické nazýváme selektivními a spravuje je celní správa. U ekologických daní je plátcem dodavatel, který dodal na daňovém území plyn, pevné palivo nebo elektřinu konečnému spotřebiteli. V případě daně z elektřiny a zemního plynu může plátcem také být provozovatel distribuční soustavy.

3 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) nahradila 1. 1. 1993 daň z obratu, která byla zavedena již od 1. ledna 1920 v tehdejší Československu (Falada a Starý 2009, s. 166). V souvislosti se vstupem ČR (1. května 2004) do EU byla povinnost harmonizovat nepřímé daně a tedy i DPH. Důvodem harmonizace nepřímých daní byla integrace Evropy a s tím související odstranění překážek pro pohyb zboží a služeb v rámci členských států EU (Jurčík 2015, s. 44). Výchozím právním předpisem byla šestá směrnice 77/388/EHS, kterou nahradila aktuální směrnice 2006/112/ES. Novelizace směrnice byla mimo jiné vytvořena za účelem minimalizace vzniklých daňových úniků a také na základě judikatur Soudního dvora EU. V českém právním systému je tato směrnice transponována v Zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) v aktuálním znění. Podstatou DPH je zdanění přidané hodnoty. Přidanou hodnotou rozumíme tu část, kterou plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží nebo polotovaru, jenž se stává součástí nového výrobku. Princip DPH je názorně vysvětlen na příkladu ve stejnojmenné kapitole. DPH odstraňuje nedostatek daně z obratu, kdy na již jednou zaplacenou daň znovu neuvahuje daň a je zdaňována jen nová výroba v dané zemi (Široký 2015, s. 72). Prodejní komodita je nezávislá na počtu provedených transakcí od výrobce ke konečnému spotřebiteli, ale je zdaňována dle celkové výše přidané hodnoty. Tato výhoda vedla k tomu, že tehdejší EHS se rozhodlo k nahrazení daně z obratu daní z přidané hodnoty, kterou v té době měla zavedena pouze Francie.

3.1 Základní pojmy k DPH

Dříve než bude uveden základní princip DPH, tak pro lepší pochopení jeho principu jsou vysvětleny pojmy, které se k této dani vztahují.

3.1.1 Předmět daně

V § 2 ZDPH je definován předmět daně jako dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží za předpokladu splnění podmínek, že plnění jsou uskutečněna:

- za úplatu,
- osobou povinnou k dani,
- v rámci uskutečňování ekonomické činnosti,
- s místem plnění v tuzemsku, tedy na území ČR (Ledvinková 2011a, str. 45).

Osobou povinnou k dani je dle § 5 ZDPH „fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti.“ Ekonomickou činností je myšlena soustavná činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby atd. Tzn., že osobou povinnou k dani je podnikatel nebo společnost. Podstatou ekonomické činnosti je,

že to subjekt dělá za úplatu. Za niž je považována peněžní částka, ale i hodnota v podobě nepeněžního plnění.

3.1.2 Sazba daně

V ČR máme od 1. 1. 2015 tři sazby daně: základní (21 %), první (15 %) a druhou sníženou (10 %). Před tímto datem jsme měli pouze základní a sníženou sazbu. Základní sazba je použita u služeb a zboží neuvedených v přílohách č. 2 a 3 k ZDPH. Naopak u služeb uvedených v příloze č. 2 (např. ubytovací služby) a zboží uvedených v příloze č. 3 (např. potraviny včetně nápojů, vyjma alkoholických) se použije první snížená sazba. V příloze č. 3a nalezneme seznam zboží podléhající druhé snížené sazbě daně (např. kojenecká výživa). V následující tabulce je znázorněn vývoj sazeb DPH za posledních 6 let.

Tab. 1 Vývoj sazeb DPH v letech 2011-2016

Rok	Sazba daně	
	Snížená	Základní
2016	První 15 % Druhá 10 %	21%
2015	První 15 % Druhá 10 %	21%
2014	15%	21%
2013	15%	21%
2012	14%	20%
2011	10%	20%

Zdroj: www.ucetnikavarna.cz

3.1.3 Plátcí daně, obrat a registrace

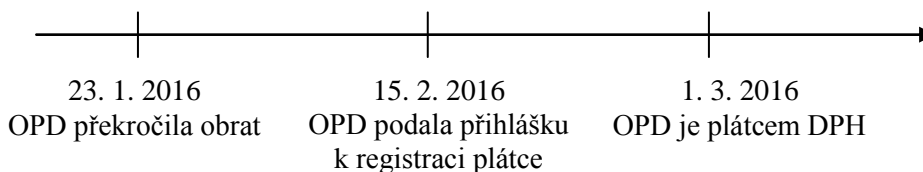
Dle § 6 ZDPH „Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč.“ Z tohoto paragrafu plyne ekonomickému subjektu povinnost sledovat a přepočítávat svůj obrat za každý měsíc, zda za předcházejících 12 měsíců nedosáhl alespoň výše 1 000 001 Kč. Pokud obrat dosáhne této částky, tak je naplněna skutková podstata pro registraci k dani a zároveň se stane plátcem dle odst. 2 „od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat“. Tento případ patří mezi časté důvody k registraci. Dalšími důvody ke vzniku statutu plátce jsou uvedeny v § 6a až § 6e ZDPH, mezi něž patří

například situace, kdy osoba povinná k dani (neplátce) prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko poskytuje službu nebo zaslá zboží s místem plnění v tuzemsku. Plátcem daně se stane dnem uskutečnění služby nebo dnem dodáním služby (Galočík a Paikert 2015, s. 31).

Do obratu se dle § 4a zahrnuje „souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečnění plnění, kterými jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za a) zdanitelné plnění², b) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně,“ nebo za některé plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Prodej dlouhodobého majetku se do obratu nezahrnuje.

Ekonomický subjekt, který překročil obrat, se musí do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil obrat, podat přihlášku k registraci svému příslušnému finančnímu úřadu. V ostatních případech má povinnost podat přihlášku do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem.

Př.: Společnost Alfa s. r. o. se vyrábí dřevěné hračky a její obrat za období od 1. 2. 2015 do 23. 1. 2016 je 1 008 058 Kč. Právě 23. 1. 2016 překročila stanovený obrat 1 000 000 Kč. Následně měla povinnost registrace do 15. 2. a od 1. 3. se stala plátcem daně. Na obrázku je příklad chronologicky znázorněn.



Obr. 1 Postup osoby povinné k dani (OPD) po překročení obratu

ZDPH umožňuje stát se dobrovolným plátcem v případě, že osobě povinné k dani nevznikla povinnost a hodlá uskutečňovat ekonomickou činnost s nárokem na odpočet daně na vstupu. Tuto možnost nalezneme v § 6f a 94a ZDPH. Avšak dle Drábové a kol. (2013, s. 90) se může stát, že dobrovolný plátce narazí na správce daně, který dobrovolné registraci nepřeje a vyžaduje důkaz v podobě první vydané faktury nebo komunikaci s obchodními partnery a to i v případě, že ještě neprobíhá plnění na výstupu. Tímto správce daně jedná protizákonně a v rozporu s judikaturou Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), protože k prokázání ekonomické činnosti stačí např. živnostenský list nebo smlouva o smlouvě budoucí. Takovýto postup správce daně také potvrzuje článek na serveru Hospodářských novin, kde autor zmiňuje, že registrace podnikatelů je čím dál složitější a protahuje se na týdny, někdy až měsíce, protože správce daně žádá detailní informace o podnikatelích. Tyto detaily trvá podnikatelům shromáždit i několik dnů. Úředníci tak činí v důsledku zvýšeného tlaku na boj s daňovými úniky (Kreč 2016). Plátcem se stává až ode dne následujícího po doručení oznámení o rozhodnutí.

² Zdanitelným plněním je dle § 2 odst. 2 ZDPH „plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně“.

Finanční úřad při registraci přidělí každému plátcovi daně takzvané daňové identifikační číslo (dále jen jako „DIČ“), které slouží k jednoznačné identifikaci daňového subjektu. DIČ je složeno z kódu země a čísla. U fyzických osob je většinou tvořeno rodným číslem a u právnických osob je z identifikačního čísla organizace (Kurzy.cz 2015). DIČ českého plátce daně, který je právnickou osobou, bude mít např. tvar CZ12345678 a fyzická osoba bude mít tvar CZ9305053988.

3.1.4 Zdaňovací období

„Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc (§ 99 ZDPH).“ Toto ustanovení platí od 1. ledna 2013 a jeho cílem je možnost častější kontroly údajů vykazovaných novými plátcovi daně, z důvodu zamezení neoprávněných nadměrných odpočtů daně. Jedná se především o včasné odhalení subjektů, které jsou založeny za tímto cílem krádit daň. Tyto subjekty jsou nazývané jako „bílé koně“ (Drábová a spol. 2013, s. 731). Více o těchto praktikách v kapitole Daňové úniky.

Po ověření spolehlivosti se plátce může rozhodnout, že změni zdaňovací období na čtvrtletní. Může tak učinit na základě § 99a ZDPH, pokud jeho obrat v předcházejícím roce nepřesáhl 10 000 000 Kč, není nespolehlivým plátcem, není skupinou a do konce ledna příslušného kalendářního roku oznámí změnu zdaňovacího období správci daně. Avšak při splnění těchto podmínek může změnit zdaňovací období až ve třetím roce provozování ekonomické činnosti, protože zákon nedovoluje změnu v kalendářním roce registrace a obvykle ani v následujícím.

3.1.5 Uskutečněná zdanitelná plnění

Plátce daně je povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“) nebo ke dni přijetí úplaty. Rozhodným dnem je ten den, který nastane dříve. *„Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.“* (§ 21 odst. 1 ZDPH). Při dodání zboží na základně kupní smlouvy je za DUZP považován den, kdy odběratel nabude práva se zbožím nakládat jako vlastník. V ostatních případech je DUZP den převzetí zboží. V případě poskytnutí služby se považuje za den uskutečnění zdanitelného plnění její poskytnutí nebo den vystavení daňového dokladu.

Př.: Plátce A dodá zboží plátcovi B na základě kupní smlouvy 21. 4. a zároveň ve stejný den je na odběratele převedeno právo se zbožím nakládat jako vlastník. Odběratel zaplatí za zboží až 2. 5. Řešením je, že plátce daň uvede v daňovém přiznání za duben, protože DUZP (21. 4.) nastal dříve než den přijetí úplaty.

3.1.6 Přijatá zdanitelná plnění a nárok na odpočet

Plátce může, ale nemá povinnost, uplatnit odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění. Dříve než bude pokračováno v této problematice, tak je třeba definovat daň na vstupu. U přijatého zdanitelného plnění je daní na vstupu daň, která byla uplatněna *„na zboží, které plátcovi bylo nebo má být dodáno nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta“* (§ 72 odst. 2 ZDPH). Tzn., že daň, kterou ekonomický subjekt zaplatí při nákupu zboží nebo služby. Novela zákona, která vešla

v účinnost 1. 4. 2011 a mimo jiné také upravila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, které máme v současné podobě. Důvodem bylo zjednotnit pravidla a zakotvit zásady vyplývající z rozsudků ESD (Ledvinková 2011b, s. 177). Nárok na odpočet může plátce uplatnit za určitých podmínek, které Sobotková (2011b, s. 11) rozdělila do 7 pravidel, které vyplývají z § 72 a 73 ZDPH. Pro výklad práce jsou uvedena jen některé pravidla.

Prvním pravidlem je, že plátce uplatní nárok na odpočet z daně na vstupu, z těch plnění, které jsou použity v rámci jeho ekonomické činnosti pro uskutečnění dle 72 odst. 1 písm. a) až e). Jedná se např. o zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet, plnění s místem plnění mimo tuzemsko (za předpokladu že pokud by takové plnění uskutečňoval v tuzemsku, tak by měl nárok na odpočet) atd.

Podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet u tuzemských plnění je mít v ruce daňový doklad. Více podrobností k náležitostem daňového dokladu je uvedeno ve stejnojmenné kapitole níže.

Nárok lze uplatnit pouze do výše stanovené ZDPH. V praxi se můžeme setkat se dvěma situacemi. První je, že dodavatel vystaví fakturu s nižší sazbou, než mu ukládá ZDPH. Pro odběratele to znamená, že si smí uplatnit nárok pouze do výše odvedené daně. V druhém případě dodavatel vystaví fakturu s vyšší daní, než mu umožňuje ZDPH (např. zdanil základní sazbou, ale měl zdanit první sníženou sazbou). V tomto případě odběratel může nárokovat odpočet daně pouze ve výši, kterou umožňuje ZDPH i přesto, že byla odvedena daň vyšší. V praxi to znamená, že se při kontrole dokladů musí dbát větší pozornosti správnému použití sazby daně a případně následné vrácení dokladů k opravě.

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění i pro neekonomickou činnost, tak je oprávněn uplatnit nárok na odpočet v poměrné výši odpovídající využití pro ekonomickou činnost (§ 75 ZDPH). Uskutečňuje-li plátce zdanitelné plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet a zároveň plnění, u kterého má nárok na odpočet, tak uplatní nárok na odpočet v krácené výši.

Nárok na odpočet daně lze uplatnit do 3 let od zdaňovacího období, ve kterém vznikl nárok na uplatnění. Po této lhůtě nárok na odpočet zaniká. Avšak nejdříve nárok na odpočet lze uplatnit „...okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat“ (§ 72 odst. 3 ZDPH). Doba 3 let začíná běžet od tohoto okamžiku, nikoliv až od obdržení dokladu.

3.1.7 Daňový doklad

Jak je zmíněno výše, pro uplatnění nároku na odpočet daně je třeba mít daňový doklad, který vystavuje dodavatel, v listinné nebo elektronické podobě. Daňový doklad se vystavuje dle pravidel státu, ve kterém je místo plnění. V tuzemsku je povinnost vystavit daňový doklad dle § 28 odst. 4 „do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění“. Aby doklad byl považován za daňový, musí dle § 29 ZDPH obsahovat tyto náležitosti:

- a) označení osoby, která uskutečňuje plnění,
- b) daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,

- c) označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,*
- d) daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,*
- e) evidenční číslo dokladu,*
- f) rozsah a předmět plnění,*
- g) den vystavení daňového dokladu*
- h) den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení dokladu,*
- i) jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,*
- j) sazbu daně, výši daně,*
- k) výši daně; tato daň se uvádí v české měně.“*

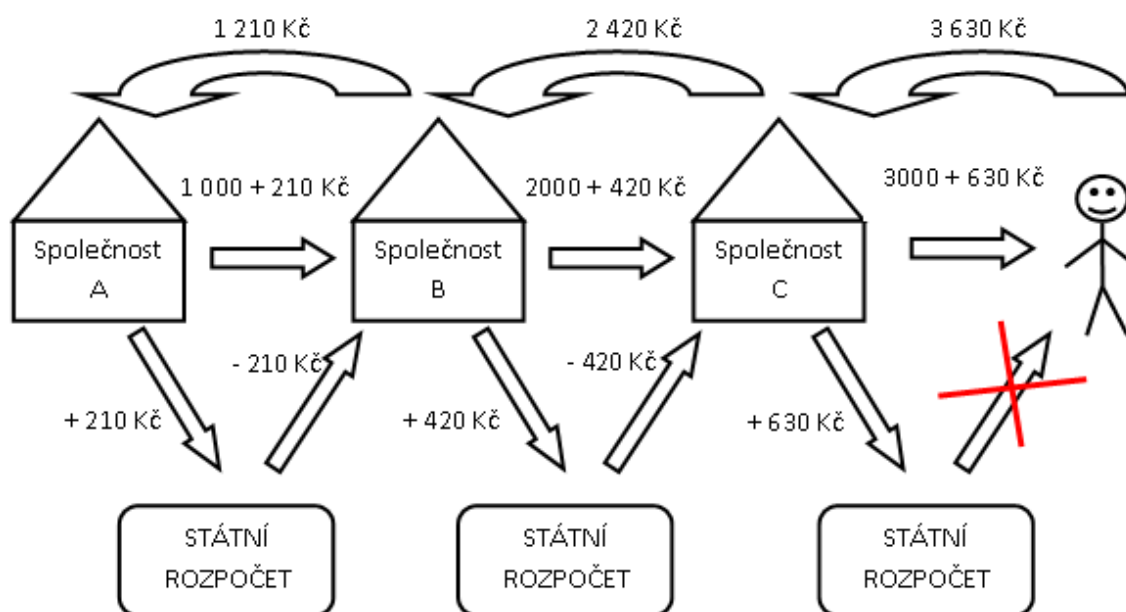
Daňovým dokladem může být jakýkoliv doklad splňující podmínky ZDPH (Benda a Hrušová 2013, s. 9). V ČR můžeme daňové doklady rozdělit na „běžné“ a zvláštní daňové doklady. Do běžných patří daňový doklad (např. faktura) a zjednodušený daňový doklad, který lze vystavit, pokud celková částka nepřesahuje 10 000 Kč. Zjednodušený daňový doklad na rozdíl od daňového dokladu nemusí obsahovat DIČ a označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, jednotkovou cenu, základ daně a výši daně. S těmito daňovými doklady se setkáváme v každodenním životě. Mezi zvláštní daňové doklady je řazen např. splátkový kalendář, souhrnný daňový doklad atd. Za správnost dokladu zodpovídá osoba, která doklad vystavila.

U všech daňových dokladů musí být zajištěna věrohodnost původu, neporušenosti obsahu a čitelnosti. Za věrohodnost původu je považováno zaručení totožnosti osoby, která vystavila doklad nebo poskytla plnění. Neporušenost obsahu znamená, že nebyly změněny zákonné náležitosti dokladu. Za čitelnost lze považovat, pokud daňový doklad lze přečíst pouhým okem (Benda a Hrušová 2013, s. 31-32).

ZDPH v § 35 odst. 2 stanovuje povinnost uchovávat daňový doklad po dobu 10 let. Doba začíná běžet od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo. V praxi to znamená, že některé doklady se musejí kopírovat, protože po určité době vyblednou a nejdou přečíst. Tento postup je správcem daně tolerován.

3.2 Princip daně z přidané hodnoty

V této podkapitole bude na základě teoretického příkladu vysvětlen základní princip fungování DPH, a to pomocí obrázku a příslušného komentáře. Dříve než popíší teoretický model, tak stanovím, za jakých předpokladů obchodní řetěz funguje. Budu tedy předpokládat, že firmy zúčastněné ve výrobním řetězci jsou plátcí daně, uskutečňují a přijímají plnění v tuzemsku (tzn., že daň bude zaplácena v ČR) s plným nárokem na odpočet, výrobek je zdaněn základní sazbou daně a jejich přidaná hodnota na výrobku je vždy 1 000 Kč. Přidaná hodnota se stanovuje jako rozdíl mezi cenou zboží na vstupu a výstupu bez DPH.



Obr. 2 Princip fungování DPH

Firma A vyrobí a dodá firmě B zboží v hodnotě 1 000 Kč + 21 % (DPH) z hodnoty dodávaného zboží (tj. ze základu daně). Zboží je předmětem daně, protože splňuje veškeré podmínky (je dodáno za úplaty, osobou povinnou k dani, v rámci ekonomické činnosti a s místem plnění v tuzemsku). Firma A vystaví daňový doklad (může být i zjednodušený daňový doklad) za uskutečněné zdanitelné plnění, ve formě dodání zboží v celkové hodnotě 1 210 Kč a následně firma B tuto částku zaplatí. Společnosti A vzniká povinnost do 25 dnů od konce zdaňovacího období přiznat a odvést daň ve výši 210 Kč do státního rozpočtu.

Firma B celkem zaplatila za zboží 1 210 Kč, ale vzhledem k tomu, že má k dispozici daňový doklad, může si nárokovat odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění ve výši 210 Kč. Výsledná hodnota pořízeného zboží je 1 000 Kč ($1\,210 - 210 = 1\,000$). K pořízenému zboží v hodnotě 1 000 Kč přidá např. opracováním hodnotu ve výši 1 000 Kč. Toto upravené zboží prodá firmě C za 2 420 Kč. Cena se skládá ze základu daně (tj. cena pořízeného zboží + přidaná hodnota) a daně ve výši 21 %. Firmě B prodejem vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu u uskutečněného zdanitelného plnění ve výši 420 Kč, ale zároveň nárokuje vrácení daně na vstupu ve výši 210 Kč. Po započtení daně na vstupu a výstupu vzniká firmě B povinnost odvést daň ve výši 210 Kč, která odpovídá 21 % z přidané hodnoty (1 000 Kč).

Výpočet přidané hodnoty:

$$\text{Hodnota zboží na výstupu} - \text{hodnota zboží na vstupu} = \text{přidaná hodnota}$$

$$2\,000\text{ Kč} - 1\,000\text{ Kč} = 1\,000\text{ Kč}$$

Výpočet daňové povinnosti:

$$\text{Daň na výstupu} - \text{daň na vstupu} = \text{daňová povinnost/nadměrný odpočet daně}$$

$$420 - 210 = 210\text{ Kč daňová povinnost}$$

Firma C převzala od společnosti B zboží za 2 420 Kč včetně DPH. Zboží bylo ve stejný den zapláceno. Stejně jako firma B má při pořízení zboží nárok na odpočet. Firma C může uplatnit nárok na odpočet ve výši 420 Kč, tak aby byla zachována neutralita daně, která nesmí zatěžovat žádného plátce daně. Firma C svojí ekonomickou činností zhodnotí zboží o dalších 1 000 Kč, tedy na 3 000 Kč, a prodá ho konečnému spotřebiteli s daní v celkové částce za 3 630 Kč. Konečný spotřebitel není plátcem daně, a proto nemá nárok na odpočet daně. Znamená to, že celkem za zboží zaplatí 3 630 Kč a je poplatníkem daně, protože zaplacená daň mu sníží jeho disponibilní důchod. Firma C má povinnost odvést daň ve výši 630 Kč, ale po započtení nároku na odpočet, který je 420 Kč, odvede daň 120 Kč. Daň opět odpovídá přidané hodnotě přidané ke zboží Firmou C. Ve výsledku je celkem do státního rozpočtu odvedeno 630 Kč.

3.3 Zásady DPH

Při rozhodování Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu by měl být ve sporech kladen důraz na následující zásady DPH.

Zásada neutrality se použije při výběru DPH a upravuje ji Směrnice 2006/112/ES, kde stanovuje povinnost přiznat a zaplatit daň z uskutečněného zdanitelného plnění a současně právo na uplatnění nároku na odpočet daně, který má osobu povinnou k dani osvobodit od jakéhokoliv zatížení DPH z bezprostředně předcházejícího stupně řetězce (Pantůček 2016). Tzn., že podstatou neutrality je nezatížení daní plátce DPH. Důsledkem bylo zavedení institutu práva na uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu.

Zásadu neutrality daně potvrzuje také rozsudek ESD ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-146/05 Collé, kde šlo o spor mezi firmou Collé a německým správcem daně kvůli nepřiznání osvobození od daně při dodání zboží uvnitř Společenství společnosti B sídlící v Belgii. Collé uzavřela smlouvu o dodání 20 vozidel společnosti B, ale na základě výhradního práva mohla požadovat společnost Collé provizi po společnosti A, kterou zastupovala, jen v případě prodeje zákazníkům se sídlem v jeho okolí. A tak se obrátila na společnost S, která byla velkoobchodník s vozidly, aby formálně koupila a prodala vozidla. Collé na tento fiktivní prodej vystavila faktury. Společnost S vystavila faktury pro společnost B a zaslala je Collé. Spol. S si nárokovala dle faktur nárok na odpočet daně na vstupu, ale kontrola odepřela nárok kvůli fiktivnímu charakteru. Po obdržení této informace Collé zrušila účetní záznamy mezi ní a spol. S a následně to přeúčtovala jako dodání zboží uvnitř společenství, které je osvobozeno od daně. Správce daně zvýšil Collé zdanitelný obrát o cenu dodaných vozidel spol. B, ale B nepřiznal osvobození od daně z důvodu neprovedení potřebných záznamů průběžně a ihned po skončení plnění. Z rozhodnutí ESD vyplývá, že pokud skutečně došlo k dodání zboží uvnitř Společenství, ale nebyly splněny některé formální požadavky, resp. nebyl důkaz o dodání předložen včas, tak musí být zachována neutralita daně a osvobození od daně v rámci Společenství musí být přiznáno.

Zásada proporcionality (úměrnosti) se využívá při řešení konfliktu mezi dvěma a více objektivními právy (právo vynucované státem) chráněnými subjektivními právy (právo vyměřené vůči konkrétnímu subjektu). Přednost má právo chránící důležitější hodnotu, ale s minimálním dopadem, resp. omezením, na méně hodnotné právo (Juridctum 2006). V případě DPH tzn., že daňové subjekty se pohybují v prostředí režimu této daně, kterému se nelze vyhnout. V prostředí DPH existuje reálné riziko podvodu, avšak toto riziko se nesmí klást k tíži daňovým subjektům. Dle Pantůčka (2016) nesmí nepříznivé důsledky převažovat nad výhodami. I takto by se dala implementovat zásada proporcionality. Měla by tedy nastat úměrnost požadavků kladoucích daňovým subjektům, které nezískávají prospěch z daňového podvodu a nástroji používané státem v boji proti daňovým únikům.

Zásada právní jistoty patří ke znakům právního státu a její součástí je předvídatelnost práva, i to jak dle práva budou postupovat orgány veřejné moci. V případě bakalářské práce jak bude postupovat správce daně vůči daňovému subjektu. Součástí právní jistoty je také nepřipustnost retroaktivity (zpětné účinnosti) právních norem a jejího zpětného výkladu (Čehová Náplavová 2014). Zásada právní jistoty má za cíl vytvořit vhodné podnikatelské prostředí, ve kterém by plátce neměl překvapit náhlý zvrát.

3.4 Výhody DPH

Výhodou DPH je **neutralita**, kterou lze rozdělit na dvě skupiny: vnější a vnitřní. Vnější spočívá ve zdanění dovozu, kdy uvalená daň na import nepřesáhne částku daně uvalenou na stejné zboží tuzemského původu. Pokud jsou exporty od daně osvobozeny, tak je zaručena vnitřní neutralita (Nerudová a Široký 2009, s. 221). Široký (2015, s. 72) popisuje výhodu neutrality ve volbě spotřebitelů i výrobců. DPH dokáže zdanit spotřebu domácnosti s vyloučením zdanění výrobních vstupů a je stanovována tak, aby celkový podíl daně na ceně služby nebo zboží odpovídal zákonné sazbě. Vždy je zdaněna pouze přidaná hodnota. Tímto nedochází k znevýhodnění zboží s vyšším počtem zpracování. Lze tedy říci, že každý občan platí stejnou cenu bez rozdílů.

Systém DPH umožňuje **účinné zdanění služby**, protože nerozlišuje, na rozdíl od daně z obrátu, zda se jedná o výrobní nebo konečnou spotřebu a cena pro plátce i neplátce je stejná.

Na importované zboží je uvalena tuzemská sazba daně a zároveň export není zdaňován. Důvodem k vytvoření takového systému jsou různé sazby daně v jednotlivých státech. Smyslem tohoto způsobu zdanění je **podpora zahraničního obchodu**, protože jsou vytvořeny rovné podmínky konkurence na zahraničním trhu (Široký 2015, s. 72-73).

Kubátová (2010, s. 229) vidí výhodu DPH **v lepší odolnosti proti daňovým únikům**. Výhoda spočívá v systému vracení peněz, kdy plátce daně je v řetězu, kde má každý zájem, aby měl daňový doklad o zaplacení daně v ceně zboží na vstupu, aby si mohl uplatnit nárok na odpočet. A právě finanční úřad může kontrolovat tyto doklady o nakoupených inputech a zdanitelných outputech jednotlivých daňo-

vých plátců, jenž vede k daňové disciplíně. Kubátová ale zároveň připouští slabší odolnost proti daňovým podvodům v oblasti neoprávněného nárokování odpočtu daně při vývozu.

3.5 Nevýhody DPH

Nevýhodou DPH je **náročnost přechodu na novou daň**, tedy nový princip zdaňování, jako tomu bylo např. v ČR, kde se z obrátové daně přešlo na DPH. Transformace s sebou nese mnoho jednorázových úskalí, jako je prolomení odporu veřejnosti k novinkám, administrativně náročné registrace všech plátců daně, po vysokou cenu za tak velkou změnu, atd. (Kubátová 2010, s. 230)

Administrativní nákladnost daně vzniká na obou stranách, jak na straně státu, tak i na straně ekonomického subjektu jakožto plátců daně. Z pohledu státu je to náročné mimo jiné z důvodu množství plátců DPH, kterých v ČR k 11. 1. 2016 bylo celkem 502 810 (Finanční správa 2016a). Na druhé straně stojící plátce má administrativní náklady spojené s vedením účetnictví. Plátce daně musí evidovat DPH zaplacenou svým dodavatelům a zároveň evidovat daň, která vznikla z uskutečněných zdanitelných plnění (Široký 2015, s. 74). Dále musí vést potřebnou analitiku související se souhrnným a kontrolním hlášením.

3.6 Intrakomunitární obchod

Dříve než budou uvedeny vybrané principy použití intrakomunitárních obchodů, tak je na místě definovat, co tento pojem znamená. Intrakomunitární plnění znamená dodání nebo pořízení zboží (případně i služby) ve vztahu k jinému členskému státu (dále jen jako „JČS“). JČS se rozumí stát, který je členem Evropské unie (dále jen „EU“). U těchto zahraničních obchodů je v rámci EU důležité rozlišovat, kde bude místo plnění. Platí tedy, že kde je místo plnění, tak toho státu se použije sazba daně a ve stejném státě bude daň odvedena.

Př. Za místo plnění je označeno Rakousko. Na zdanitelné plnění se uplatní rakouská sazba daně, která bude odvedena rakouskému správci daně.

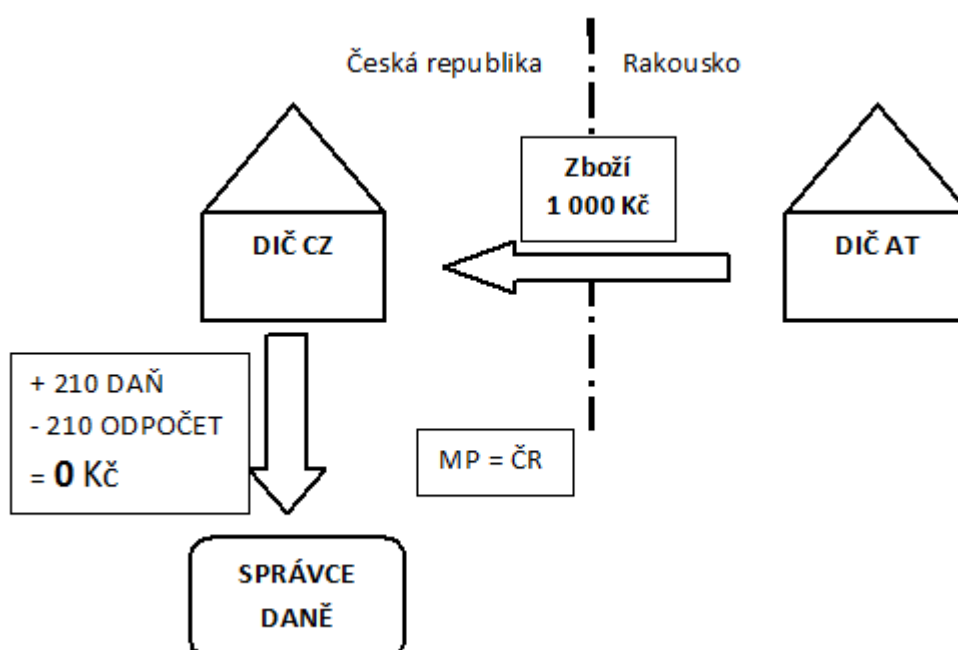
3.6.1 Pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízením zboží z JČS se rozumí dle § 16 odst. 1 ZDPH „nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu do členského státu od něj odlišného“. Z toho ustanovení vyplývají dvě podmínky, musí dojít k převodu práva z prodávajícího na kupujícího a musí dojít k přepravě zboží od dodavatele k odběrateli. Galočík a Paikert (2011, s. 74) také uvádí, že dodavatel je registrován v jiném členském státě, než je odběratel. V případě použití tohoto základního mechanismu se místo plnění stanoví dle § 11 odst. 1 ZDPH, který stanovuje místo na základě toho, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy.

V české praxi tzn., že při nákupu zboží např. z Rakouska českým daňovým subjektem se použije tento základní mechanismus, ale musí být splněny tyto podmínky:

- kupující je v České republice registrován k dani,
- prodávající je registrován k dani v Rakousku,
- zboží je fyzicky dodáno z Rakouska do ČR
- a nejedná se o třístranný obchod (Benda a Tomíček 2015, s. 14).

V takovém to případě je dle § 11 odst. 1 ZDPH místem plnění ČR, protože zboží se po ukončení přepravy nachází na území ČR. Tak je český pořizovatel povinen ze základu daně zjištěného z daňového dokladu přiznat daň. Za splnění podmínek má nárok na odpočet daně. Takže ve výsledku na dani zaplatí 0 Kč.

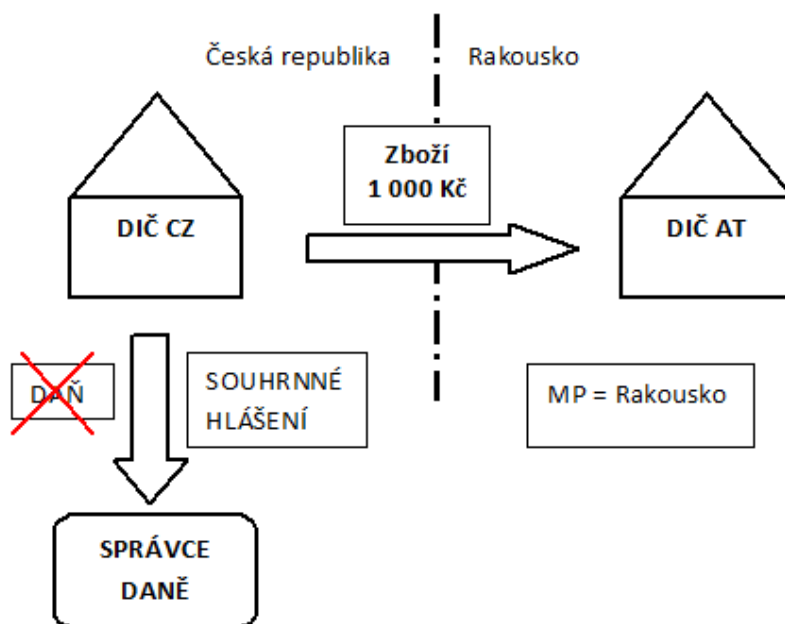


Obr. 3 Pořízení zboží z jiného členského státu

3.6.2 Dodání zboží do jiného členského státu

V § 13 odst. 2 ZDPH je stanoveno, že za dodání zboží do jiného členského státu považuje, pokud zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Je-li zboží dodáno osobě registrované k dani (tedy plátcí daně nebo identifikované osobě) v jiném členském státě a zároveň zboží je přepraveno nebo odesláno z tuzemska, tak dle § 64 ZDPH je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Dodavatel tedy neodvádí žádnou daň, a použije tzv. mechanismus „reverse charge“ (více o tomto nástroji v podkapitole 5.1 Přenesení daňové povinnosti), kdy daň odvede odběratel (tento mechanismus je použit také u pořízení zboží, kdy ve vztahu k českému odběrateli mu ukládá povinnost přiznat daň z pořízeného zboží). Dodavatel má povinnost vystavit daňový doklad, na kterém uvede „daň odvede

zákazník“. Dále má povinnost dle § 102 odst. 1 ZDPH tuto skutečnost zaznamenat do souhrnného hlášení.



Obr. 4 Dodání zboží do jiného členského státu

3.6.3 Služby v rámci EU

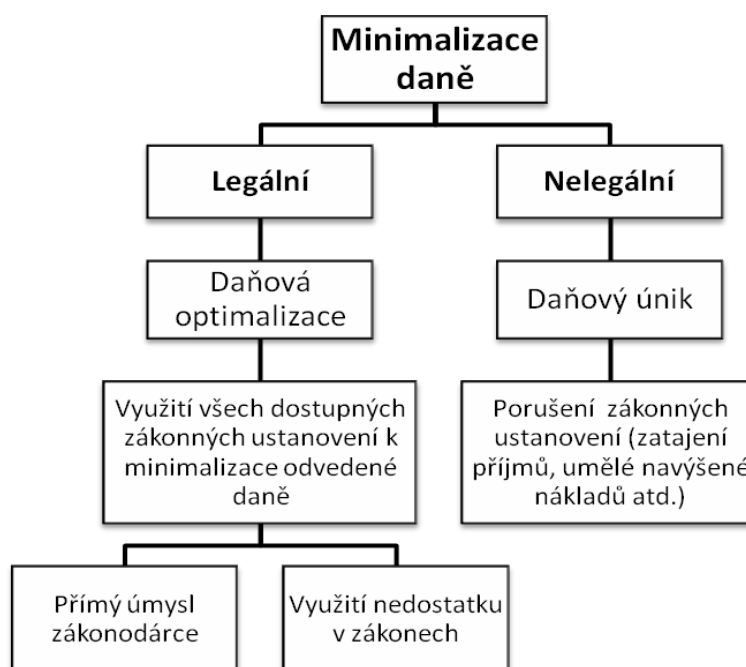
Tak jako u dodání zboží do jiného členského státu, tak i u poskytnutí služby do EU je třeba rozlišovat místo plnění. Za službu jsou považovány všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Dále je za službu považováno např. přenechání zboží k užití jinému, vznik a zánik věcného břemene atd. Místo plnění u poskytnutí služby upravuje § 9 ZDPH. V 1. odstavci stanovuje, že pokud je služba poskytnuta ekonomickému subjektu, tak místo plnění se řídí místem, kde má tento ekonomický subjekt sídlo. V případě poskytnutí služby osobě nepovinné k dani (občanovi) je místem plnění místo, kde má sídlo poskytovatel služby (§ 9 odst. 2 ZDPH).

V praxi se tak lze setkat se situací, kdy český plátc poskytnutí službu německému odběrateli, ale služba na movité věci bude provedena v Polsku. Místo plnění se řídí sídlem odběratele, takže daň bude odvedena v Německu německým plátcem.

Výše dvě uvedená pravidla jsou základní a použijí se v případě, že ZDPH nestanoví jinak, jako je tomu např. při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, kde je místo plnění stanoveno místem, kde se nemovitá věc nachází (§ 10 ZDPH). Obecně lze říci, že v desítkových paragrafech se nacházejí výjimky ze základních pravidel.

4 Daňové úniky

Na počátku každého daňového úniku je minimalizace placení daně. Pod pojmem daňový únik si lze představit tu část daně, která měla být odvedena do státního rozpočtu, ale nebyla, nebo byla, ale v nesprávné výši. Jinými slovy měl stát vybrat, ale nevybral. Janeček (2015), generální ředitel Generálního finančního ředitelství, uvádí ve své prezentaci, že daňové úniky v DPH tvoří 20 % (tj. 80 mld. Kč) z potencionálního inkasa daně. Ne každý daňový únik je trestným činem. Je třeba rozlišit, jestli k neodvedení daně došlo v souvislosti s úmyslným protizákonným jednáním daňového subjektu nebo v důsledku nalezení nedokonalého místa v zákoně anebo nedostatečnou znalostí zákona. V této souvislosti hovoříme o nelegálních a legálních daňových únicích za účelem minimalizace daně.



Obr. 5 Daňová optimalizace versus daňový únik
Zdroj: www.mfcr.cz

4.1 Legální daňové úniky

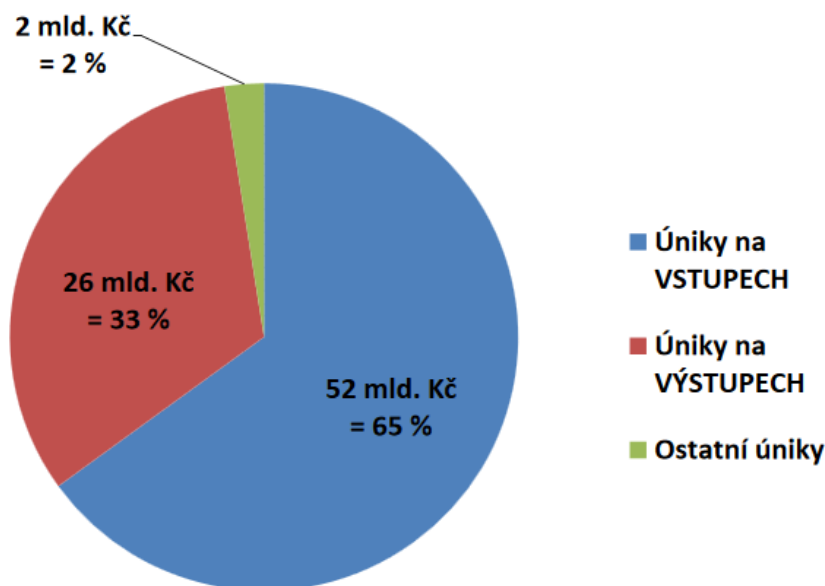
Legální daňový únik je vyvolán racionálním chováním plátce daně, protože cílem plátce je maximalizovat zisk a zároveň minimalizovat výši placené daně. Nazývá se také jako *tax avoidance* (v překladu vyhýbání se placení daní). Optimalizace daně spočívá ve využití všech možných prostředků, jako jsou osvobození, výjimky, volba odpisů atd., které jsou tzv. „přímým úmyslem zákonodárce“. Stává se ale, že při tvorbě zákonů je nějaká část opomenuta, resp. zákon nepokrývá celou šíři daňové problematiky, a v důsledku neúmyslného pochybení zákonodárců vznikají v zákonech nedostatky, které subjekt využívá (Tichá 2007, s. 3). Je nutno po-

dotknout, že hranice mezi využitím nedostatku v zákonech a daňovým podvodem je nejednoznačná a těžko rozpoznatelná. Je nicméně jasné, že daňový subjekt se může pohybovat na hraně zákona.

4.2 Nelegální daňové úniky

Pro nelegální daňové úniky je charakteristické, že daňový subjekt se chce nezákonně obohatit na úkor státního rozpočtu. Mezi nelegální daňové úniky patří také úniky z povahy neúmyslnosti, příčinou těchto úniků je např. neznalost zákona, nebalost, neopatrnost atd. Koná-li však s úmyslem, je možné toto jednání označit jako daňový podvod (Kutílek 2015). Na tyto situace pamatuje Trestní zákoník č. 40/2009 Sb. (dále jen „TZ“) v hlavě VI – trestné činy hospodářské, konkrétně v § 240 – Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a také § 241 – Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. V § 240 odst. 1 TZ nalezneme, že „...kdo ve větším rozsahu zkrátí daň...“ bude potrestán odnětím svobody nebo zákazem činnosti. Délka odnětí svobody je od šesti měsíců do deseti let v závislosti na rozsahu škody a organizovanosti. Aby byla naplněna skutková podstata tohoto paragrafu je potřeba definovat pojem škodu většího rozsahu. Odpověď je v § 138 TZ, jenž říká, že „...větší škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 50 000 Kč...“. Z toho vyplývá, že krácení daně nebo neodvedení daně je trestným činem až od způsobené škody ve výši 50 000 Kč. I přes vysoké tresty, které hrozí v případě usvědčení za „daňový podvod“ je stále mnoho subjektů provozujících tuto nelegální činnost. Tuto skutečnost potvrzuje také daňová kobra a její zprávy o odhalení daňových úniků.

Na níže uvedeném výšečovém grafu jsou rozděleny daňové úniky na základě segmentů, kde k nim dochází. Nejrozsáhlejší skupinou jsou úniky na vstupu. K těmto únikům dochází pomocí řetězových podvodů a neoprávněného uplatňování nároku na odpočet z fiktivních plnění. Další segment daňových úniků je u daně na výstupu, kde dochází ke krácení tržeb. Do ostatních úniků patří například nárokování odpočtu v plné výši a to v případě, že měl být použit poměrový koeficient, protože přijaté plnění použil i pro osobní potřebu.

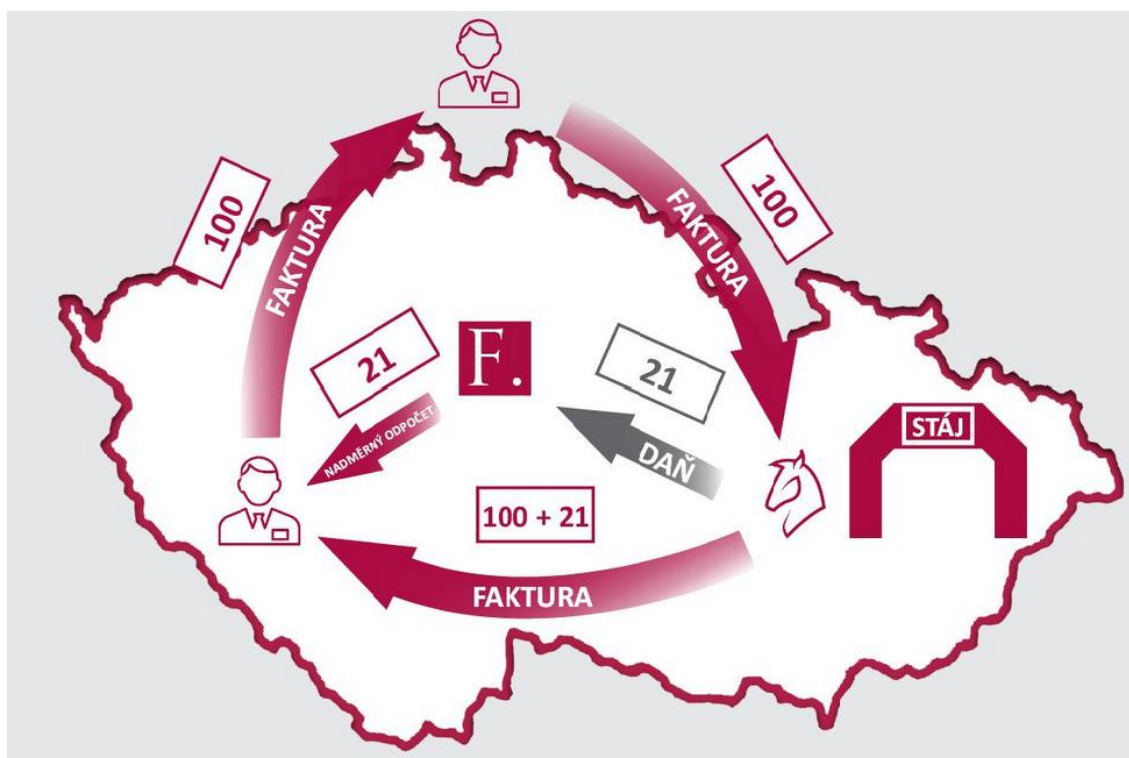


Obr. 6 Předpokládaná struktura daňových úniků
Zdroj: www.financnisprava.cz

K daňovým únikům dochází v důsledku několika faktorů, které usnadňují vznik nelegálního obohacení na úkor státu. Jedním z nich je výše sazeb DPH. Stát musí nastavit takovou výši sazby, která bude akceptovatelná daňovými subjekty a nepovede k ilegální aktivitě. Zároveň daňové úniky usnadňuje počet sazeb, kterých je následně využito. Únik spočívá ve zdanění nižší sazbou než by mělo být. V případě zavedení jednotné sazby by tato možnost úniku byla odstraněna. Další příčinou jsou výjimky, které jsou v zákoně zavedeny a vedou k zneprůhlednění systému ale také k větší administrativě a následně k horší kontrole. Jedním z nejslabších míst DPH je nezávislost nároku na odpočet na zaplacení daně dodavatelem (Janeček 2015).

4.2.1 Karuselové podvody

Karuselové podvody jsou označovány také jako kolotočové, řetězové nebo jako podvody chybějícího obchodníka. Janeček uvádí (2015), že vstupem ČR do EU vznikly příznivější podmínky pro tyto podvody. Příznivé podmínky spočívají v přeshraničním volném obchodu, kde organizované subjekty nejčastěji obchodují se zbožím v rámci EU, protože v takovém případě je dodání zboží osvobozeno od daně s nárokem na odpočet a právě tuto slabinu DPH využívají. Pro uskutečnění karuselového podvodu musejí být minimálně tři subjekty, kteří jsou plátcí DPH.



Obr. 7 Schéma karuselového podvodu

Zdroj: www.financnisprava.cz

Zjednodušený princip karuselového podvodu je následující. Zahraniční plátce DPH (dále jako „subjekt A“) prodá českému plátci, označovanému jako „bílý kůň“, zboží v hodnotě 100 bez daně, protože v rámci EU je místem plnění místo tam, kde skončí, tedy v ČR, takže subjekt provede zdanění, ale také uplatní nárok na odpočet a výsledná daňová povinnost je nula. Bílý kůň, nazývaný také jako chybějící obchodník, bývá zpravidla s. r. o. s minimálním kapitálem, protože je založen za účelem neodvedení daně a následného zmizení z trhu, resp. firma se stane nekontaktní, ale dříve než tak učiní, dodá zboží v hodnotě 100 + 21 českému plátci daně (dále jako „subjekt C“), protože má povinnost zboží zatížit českou daní a následně ji odvést finančnímu úřadu (na obrázku označeno jako F), protože jde o tuzemské uskutečněné plnění. Subjekt C žádá odpočet daně na vstupu, který zaplatil bílému koni. A zde vzniká problém, protože bílý kůň daň přiznal, ale neodvedl. A pokud správce daně neprokáže subjektu C účast na podvodu, tak mu musí zaplatit nadměrný odpočet, protože není vázán na zaplacení daně. Subjekt C následně prodá zboží bez daně subjektu A. Následně se tento koloběh může opakovat. Ve výsledku stát na dani nic nevybere a ještě musí zaplatit. V reálu je tento „systém“ složitější a čítá mnoho bílých koní a ekonomických subjektů. V pozadí ale vždy stojí organizátor, který tyto subjekty řídí, a tak zboží „běhá“ neustále dokola (dříve tomu tak bylo u zlata), nebo běhá dokola a pak je uvedeno na trh (např. elektronika). Často se jedná o zboží, které je malých rozměrů, ale s vysokou cenou. Dopady jsou ve vytváření konkurenční výhody, která je nelegální a v tunelování systému DPH. Důsled-

kem bylo zavedení nástrojů „reverse charge“, kontrolní hlášení a zajišťovací příkazy (viz. kapitola Nástroje v boji proti daňovým únikům).

Praktiku podvodu založených na principu karuselu dokazuje tisková zpráva Daňové Kobry (Útvar odhalování korupce a finanční kriminality) ze dne 25. dubna 2016 z akce „FLAKSA“. Celý podvod spočíval ve fingování dodávek masa na Slovensko, za účelem osvobození od DPH na výstupu a neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů daně. Pachatelé vytvářeli na Slovensku fiktivní firmy, které byly založeny za účel podvodu. Ve skutečnosti maso neopustilo území České republiky a bylo prodáváno na tuzemském trhu. Při kontrole Finanční úřad pro Pardubický kraj doměřil daň, resp. škoda, ve výši cca 60 mil. Kč a podal oznámení o podezření ze spáchání zkrácení daně, dle trestního zákoníku. V tomto případě podvodu bylo využito také fiktivních faktur, které měly zakrývat trestnou činnost (Finanční správa 2016b).

4.2.2 Odpočet z fiktivních faktur

U daně na vstupu dochází také k daňovým únikům na základě vytvoření fiktivních faktur za účelem navýšení DPH, ze kterých následně subjekt uplatní nárok na odpočet. Tímto způsobem sníží svoji daňovou povinnost nebo dokonce dojde k situaci, kdy nárok na odpočet převyšuje daňovou povinnost a vznikne tím neoprávněný nadměrný odpočet daně. Nejčastěji tak činí řemeslníci a malé firmy. Těmito fiktivními fakturami si zároveň sníží svoji daňovou povinnost u daně z příjmů, protože se jim zvýší náklady, čímž se dopouští nelegální optimalizace daně (Daňový portál). Následně to má dopad na odvody za sociální a zdravotní pojištění, jež jsou nižší než by ve skutečnosti měly být.

4.2.3 Nevykázané příjmy

U daně na výstupu dochází k daňovému podvodu v podobě krácení příjmů. Jedná se spíše o daňový podvod individuálního charakteru, kterého se dopouští fyzické a právnické osoby s nižším obratem (MFČR 2013). Daňový subjekt uskutečňuje zdanitelná plnění, která nevykáže v daňovém přiznání a tím optimalizuje, resp. krátí, svoji daňovou povinnost. Nejčastěji k těmto podvodům dochází v oblasti poskytování služeb, jako je pohostinství, řemeslné práce poradenství atd. Zde se můžeme setkat s tím, že plátce daně, který uskutečňuje zdanitelná plnění, nabídne poskytnutí služby nebo dodání zboží s dokladem nebo bez něj. Poskytne-li plnění bez dokladu tak se stává obchod levnějším, protože neobsahuje daň a následně taky nárok na odpočet je vyšší než daňová povinnost a tudíž čerpá nadměrný odpočet daně.

V tomto teoretickém příkladu znázorním rozdíl při poskytnutí služby s dokladem a bez něj. Máme fyzickou osobu, která je plátcem daně a provozuje činnost související s opravou aut. Daňový subjekt opravuje auto občanovi, který není plátcem daně. Při opravě použije materiál za 500 Kč + DPH, které je 105 Kč. Za svoji službu si účtuje 500 Kč. V případě, že službu poskytne s dokladem, tak vystaví doklad ve výši 1 210 Kč. Z této částky má povinnost odvést daň 210 Kč, ale má nárok na od-

počet daně na vstupu ve výši 105 Kč z nakupeného materiálu na opravu. Po odečtení nároku na odpočet od daňové povinnosti u uskutečněného plnění mu vzniká nová daňová povinnost ve výši 105 Kč, kterou musí odvést správci daně.

Uskuteční-li zdanitelné plnění bez daňového dokladu za stejných podmínek, tak lze očekávat, že zákazníkovi nabídne cenu v rozmezí 1 000 Kč až 1 209 Kč, aby to bylo pro obě strany výhodné. Cena bude záležet na výši marže, kterou uplatní. Avšak bude-li mít opravář odvahu uplatnit nárok na odpočet ve výši 105 Kč, tak jeho čistý příjem bude 500 Kč až 709 Kč, který nezatíží DPH ani nebude zdaněn daní z příjmu, protože nebude nikde uveden. A ve výsledku zákazník zaplatí až 209 Kč méně, než kdyby to měl s dokladem.

V praxi se tak může stát, že daňový subjekt vystavuje daňové doklady s DPH, ale přizná pouze určitý počet uskutečněných zdanitelných plnění a tím krátí svoje tržby i daňovou povinnost.

5 Nástroje v boji proti daňovým únikům

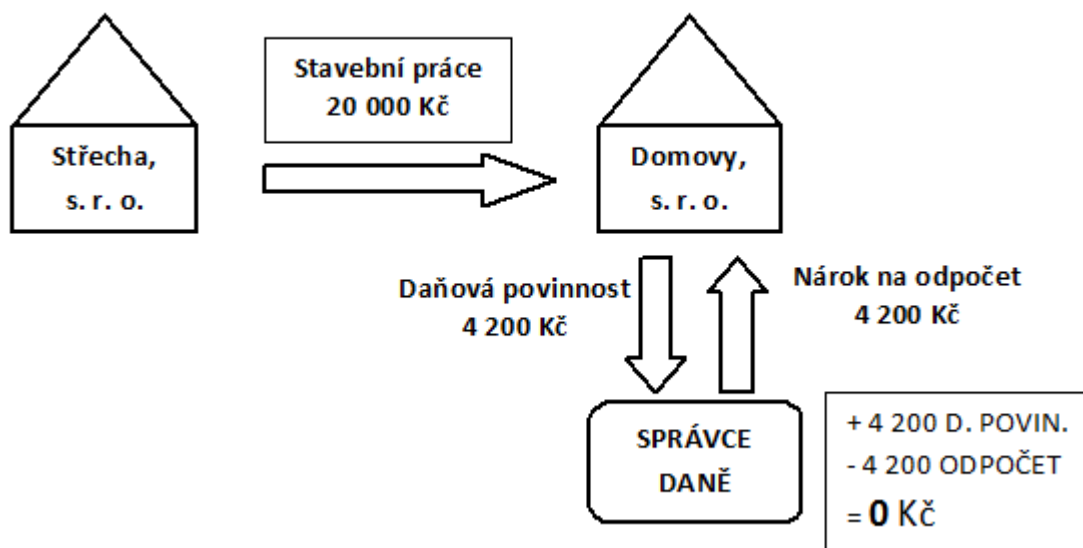
Vzhledem k tomu, že daňové úniky jsou dle předpokladu GFŘ ve výši 20 % z potencialního inkasa daně, v absolutní výši 80 mld. Kč, snaží se stát minimalizovat tyto úniky a zavádí nástroje, které slouží k minimalizaci nebo odhalení podvodů. Zároveň je jasné, že stát nemůže očekávat 100% úspěšnost při vybírání daně. Jednotlivé nástroje míří na určité segmenty (např. daň na vstupu, výstupu), kde k únikům dochází. Vybrané nástroje jsou blíže popsány v podkapitolách.

5.1 Přenesení daňové povinnosti

V minulosti se ČR potýkala s daňovými úniky v podobě neodvedení daně např. při dodání zlata nebo při poskytnutí stavebních nebo montážních prací mezi dvěma českými plátcí s místem plnění v tuzemsku. Dle Sobotkové (2011a, s. 17) dodavatel uskutečnil zdanitelná plnění, ze kterých následně inkasoval peníze a poté se stal pro správce daně nekontaktní. Zároveň odběratel si nárokoval odpočet DPH. To mělo za následek, že peníze nebyly odvedeny do státního rozpočtu. Stát se proto rozhodl použít nástroj, který je nazýván jako přenesení daňové povinnosti. Galočík a Paikert (2015, s. 285) to také nazývá jako „tuzemský reverse charge“. Režim přenesené daňové povinnosti byl od 1. dubna 2011 zaveden na dodání zlata, šrotu a odpadu a na obchodování s emisními povolenkami na skleníkové plyny. Od 1. ledna 2012 je přenesení daňové povinnosti také u stavebních a montážních prací. Tento nástroj je zakotven v § 92a až § 92e ZDPH. Princip tohoto nástroje spočívá v přenesení daňové povinnosti na odběratele, který daň odvede (Drábová a spol., s. 707).

5.1.1 Použití přenesené daňové povinnosti

Česká firma Střecha, s. r. o. uskuteční pro firmu Domovy, s. r. o. stavební práce v hodnotě 20 000 Kč na nemovitosti v tuzemsku. Nutno podotknout, že oba subjekty jsou plátcí daně. Za normálních okolností by Střecha, s. r. o. vystavila fakturu v hodnotě 20 000 Kč + DPH (4 200 Kč) a následně by tuto daň přiznala a odvedla. Ale v režimu přenesené daňové povinnosti Střecha, s. r. o. vystaví fakturu bez daně v hodnotě 20 000 Kč a následně Domovy, s. r. o. mají povinnost přiznat daň, ale zároveň mají nárok na odpočet. Výsledkem je, že dodavatel se neoprávněně neobohatí o DPH, kterou by neodvedl a Domovy, s. r. o. ve výsledku na dani nic nezaplatí.



Obr. 8 Přenesení daňové povinnosti

U intrakomunitárních transakcí je to nazýváno jako „reverse charge“. Podstata je stejná, jen je využit při dodání zboží nebo poskytnutí služby mezi osobami odlišných členských států, které jsou ekonomickými subjekty. Daň odvede odběratel, pokud tak určí místo plnění.

5.2 Souhrnné hlášení

Vzhledem k zavedení reverse charge bylo třeba, aby si jednotlivé státy mohly kontrolovat přenesenou daňovou povinnost, jenž spadá na jejich území. Pro tuto kontrolu, zda je na daném území přidáno příjemcem plnění, bylo vytvořeno souhrnné hlášení, které je založeno na mezinárodní spolupráci. Údaje ze souhrnného hlášení jsou zadávány do integrovaného informačního systému VIES (zkratka VAT Information Exchange System), který je v rámci celé EU, a proto dle § 102 odst. 3 „souhrnné hlášení lze podat pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně.“ Pokud plátce nemá datovou schránku nebo elektronický podpis, tak může podat hlášení přes tzv. „EPO“ (Elektronické podání pro daňovou správu). Do hlášení jsou uvedeny informace týkající se intrakomunitárních dodávek (Galočík a Paikert 2015, s. 315). Plátce, který uskuteční zdanitelné plnění v podobě dodání zboží nebo poskytnutí do jiného členského státu osobě registrované k dani, je povinen podat souhrnné hlášení. Poskytuje-li plátce v rámci zahraničního obchodu pouze služby, tak podává hlášení současně s daňovým přiznáním. V ostatních případech plátce podává souhrnné hlášení měsíčně a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce (§ 102 odst. 5 ZDPH).

Př.: Česká fyzická osoba, která je čtvrtletním plátcem daně, poskytuje službu rakouské firmě, která je registrovaná k dani. Služba spočívá v kontrole kvality pře-

jímaného dřeva. V souhrnném hlášení uvede kód země (v našem případě AT), DIČ odběratele, kód plnění (pro poskytnutí služby je kód 3), počet plnění a celkovou částku plnění za čtvrtletí, které uskutečnil pro rakouského odběratele. Lze říci, že se jedná o analytiku k zahraničnímu obchodu. Pokud nastane situace, že český plátce dodá stejnému odběrateli zboží, má povinnost podat souhrnné hlášení do 25 dnů od konce kalendářního měsíce bez ohledu na to, že je čtvrtletní plátce.

5.3 Nespolehlivý plátce

Institut nespolehlivého plátce byl zaveden od 1. 1. 2013 jako nástroj, který má za cíl identifikovat a odlišit nepoctivé resp. rizikové plátce DPH. Zavedení institut je reakcí na porušování povinností plátce daně, který má za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců obrat vyšší jak 1 000 000 Kč. Těmto plátcům totiž nelze zrušit registraci, protože by mu časem opět nastala povinnost k registraci a vzniklou situaci by to neřešilo. Z toho vyplývá, že registraci lze zrušit pouze plátcem, který nedosahuje zmíněného obratu. Ke zrušení registrace dojde na základě § 106 ZDPH v případě, že poplatník opakovaně a závažně porušuje své povinnosti. Alternativou k tomuto ustanovení je institut nespolehlivého plátce.

Institut nespolehlivého plátce se uplatňuje v kombinaci s institutem ručení příjemce plnění a mají primárně za cíl eliminovat úniky v oblasti DPH. O institutu ručení příjemce plnění je více uvedeno v kapitole níže. Nespolehlivý plátce je v § 106 odst. 1 ZDPH definován takto: „*Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.*“ Dříve než se budu věnovat problematice závažného porušení povinností, tak je na místě uvést, jaké plátce daně má povinnosti. Drábová a spol. (2013, s. 768) uvádí, že mezi povinnosti patří např. podat daňové přiznání, uhradit daň nebo při daňové kontrole poskytnout správci daně součinnost atd. Aby plátce byl prohlášen za nespolehlivého, tak musí dojít k naplnění kritéria závažnosti. Tyto kritéria lze nelézt ve vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 4. 1. 2013 ve znění doplněném o dodatek č. 1 a 2. (Informace GFŘ k aplikaci § 106a ZDPH 2014).

Kritéria nespolehlivosti, které mohou vést k aplikaci nespolehlivého plátce:

- a) Porušil své zákonné povinnosti a důsledkem bylo, že DPH vyměřená nebo doměřená a výsledná daňová povinnost činní alespoň 500 000 Kč
- b) Byl vydán zajišťovací příkaz na DPH z důvodu provádění činnosti nebo zapojení se do obchodu, u kterého je obava, že nebude uhrazena a tento příkaz nebyl ve lhůtě uhrazen
- c) Po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na DPH ve výši alespoň 500 000 Kč
- d) porušil své zákonné povinnosti a to vedlo k neuznání plátcem deklarovaného nároku na odpočet, který byl v důsledku porušení povinnosti snížen správcem daně minimálně o 500 000 Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě

- e) Daň stanovena podle pomůcek opakovaně, v tomto případě minimálně dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích
- f) Nesoučinnost subjektu, tj. nereagování na výzvy, nedoložení požadovaných informací nebo součinnosti
- g) Plátce závažně stěžuje nebo maří správu daně, tj. nepodá opakovaně povinná podání na DPH ani na základě výzvy správce daně (daňové přiznání k DPH, výpis, souhrnné hlášení, kontrolní hlášení – nepodání 2x v období dvanácti po sobě jdoucích měsíců bez řádného odůvodnění)
- h) Uvedení nepravdivého údaje ohledně reálného sídla (místo, kde dochází k přijímání zásadních rozhodnutí) – zaměřeno na virtuální a „home-office“ společnosti (Finanční správa 2014).

Od 1. 10. 2014 došlo k rozšíření možnosti aplikace institutu nespolehlivého plátce, a tak došlo ke zpřísnění podmínek. Oproti původním kritériím došlo o doplnění o body e) až h) a zároveň byla změněna částka v bodě c), kde se kumulovaný nedoplatek na dani snížil z původních 10 mil. Kč na 500 tis. Kč.

Správce daně při posuzování výše uvedených kritérií přihlíží k dosavadním zkušenostem s plátcem a zároveň zohledňuje pádné důvody, které vedly k naplnění nespolehlivosti, např. závažné zdravotní důvody, důvod vzniku platební neschopnosti atd.

Nespolehlivý plátce se nemůže rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí. Tzn., že je měsíčním plátcem, který je pod drobnohledem správce daně, jestli plní veškeré své povinnosti.

Plátce, který je prohlášen za nespolehlivého, může zažádat o změnu rozhodnutí o nespolehlivosti nejdříve po uplynutí 1 roku od nabytí právní moci rozhodnutí. Správce daně žádosti vyhoví, pokud plátce závažným způsobem neporušil své povinnosti během 12 po sobě jdoucích měsíců, kdy byl nespolehlivým plátcem.

V § 106a je dále uvedeno, že správce daně zveřejní způsobem umožňující dálkový přístup, tedy přes internet, skutečnost zda plátce je nebo není nespolehlivým plátcem.

Údaje o registrovaném subjektu		
DIČ:	CZ8607164016 Fyzická osoba	
Jméno:	Bc. Miloš Novák	
Sídlo:	TÝNIŠŤKO 60 566 01 VYSOKÉ MÝTO 1	
Finanční úřad pro Pardubický kraj Územní pracoviště ve Vysokém Mýtě, Tůmova 178, VYSOKÉ MÝTO, tel.: 465 454 111 Údaje zobrazeny dne 28.04.2016		
Údaje o nespolehlivém plátcí DPH		
Nespolehlivý plátc:	NE	
Bankovní účty určené ke zveřejnění		
Žádné číslo účtu ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH nebylo ke zveřejnění určeno		
Údaje o registraci k DPH		
Typ registrace	Registrace platná od:	Registrace platná do:
Plátc	02.03.2012	
Tato registrace byla zveřejněna dne: 28.01.2016		

Obr. 9 Údaje z registru plátců
Zdroj: www.adisreg.mfcr.cz

Na obr. 9 je zobrazen výpis z Registru plátců DPH, kde lze vidět, jakým způsobem jsou vyobrazeny informace o plátcí, jeho zveřejněných bankovních účtech, ale i údaje o nespolehlivém plátcí. V případě tohoto plátce není zveřejněn žádný bankovní účet a také na něj není uvalen institut nespolehlivého plátce.

6 Institut ručení příjemce plnění za DPH

S účinností od 1. 4. 2011 byl zaveden do českého právního systému institut ručení příjemce zdanitelného plnění, jenž má legislativní oporu v § 109 ZDPH a vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES. Tento nástroj je cílen na nepoctivé plátce DPH, kteří se chtějí daní neoprávněně obohatit. A proto se zákonodárci rozhodli pro tento institut, který má za cíl bránit inkaso proti negativním vlivům, ale také za účelem uchování rovného konkurenčního trhu, který by jinak byl na základě nelegální daňové výhody narušen. Ručení lze využít pouze u zdanitelných plnění uskutečněných mezi plátcem daně s místem plnění v tuzemsku. V následujících kapitolách se nejdříve zaměřím na ručení a zajištění daně zakotvené v daňovém řádu a následně rozeberu institut ručení a zajištění daně dle ZDPH, kde jsou v jednotlivých částech zachyceny dopady na poctivého plátce daně. Následně na základě dopadů posoudím úměrnost opatření při aplikaci těchto nástrojů a případně navrhuji vhodná opatření, které zachovají zásadu proporcionality.

6.1 Zajištění daně dle DŘ

V daňovém řádu jsou zakomponovány nástroje, které mají charakter předběžného opatření svého druhu k zajištění placení daní. Jedná se především o ustanovení zabývající se zajišťovacím příkazem. Dále pak DŘ umožňuje zajištění platby pomocí zástavního práva, ručením nebo bankovní zárukou.

Jak bylo výše uvedeno, jedním z nástrojů, které může správce daně použít k zajištění výběru daně je zajišťovací příkaz. Lze ho použít v případě, že je využito v souladu se zásadou přiměřenosti. Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň je zakotveno v § 167 až § 169 DŘ. Základní znění pro uplatnění zajišťovacího příkazu je na základě § 167 odst. 1 následující: *„Je-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně vydat zajišťovací příkaz.“* Toto předběžné opatření lze využít pouze, pokud neuplynul den splatnosti nebo daň nebyla stanovena. Dnem splatnosti se rozumí poslední den pro podání řádného daňového přiznání. Dále se předpokládá, že daň v den splatnosti bude nedobytná. Při vydání zajišťovacího příkazu je správce daně povinen oznámit důvody, které ho vedly k použití tohoto nástroje.

Dle Kobíka a Kohoutkové (2013, s. 834) je nejčastějším způsobem zajištění daně složení částky na depozitní účet správce daně. Splatnost částky je do 3 pracovních dnů od data oznámení v případě, že není nebezpečí z prodlení. Pokud by takové nebezpečí existovalo, tak je splatnost v den předání zajišťovacího příkazu daňovému subjektu.

Správce daně má dle § 168 odst. 1 30denní lhůtu na vyřízení odvolání, a pokud do této lhůty nevydá rozhodnutí, je zajišťovací příkaz neplatný. Je třeba také říci, že odvolání nemá odkladný účinek.

Z § 168 odst. 3 DŘ vyplývá, že pokud pominou důvody před dnem splatnosti daně, pro které bylo zajištění daně vydáno, tak správce daně má povinnost bezodkladně zrušit zajišťovací příkaz.

Problematika zajišťovacího příkazu z pohledu daňového subjektu spočívá v několika oblastech. První je velmi krátká doba splatnosti, která je pouze 3 pracovní dny a v některých případech ani to ne. Nezaplacením nedoplatku (daň, která není uhrazena a je po splatnosti) se dopouští porušení povinnosti, což může vést k daňové exekuci. Podle § 178 DŘ může být daňová exekuce provedena pouze srážkami ze mzdy, příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb (z dlužníkovy bankovního účtu se převedou na účet správce daně), příkázáním jiné peněžité pohledávky (např. daňový bonus), postižením jiných majetkových práv (např. zákaz dodání věci dlužníky a vydání správci daně), prodejem movitých nebo nemovitých věcí. Tento prodej se provádí formou dražby. Dále se zde vyskytuje problém v podobě nepřiměřenosti výše stanovené jistiny. Oba problémy mají neblahý vliv na cash-flow daňového subjektu.

6.2 Ručení za daň dle DŘ

Daňový řád stanovuje kdo a za jakých podmínek je kromě dlužníka povinen zaplatit nedoplatek na dani. V § 171 odst. 1 DŘ jsou podmínky stanoveny takto: „*Nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě...*“. V případě této bakalářské práce zákon ukládá povinnost ručení na základě § 109 ZDPH. Správce daně však musí ručiteli sdělit výši daně, kterou má zaplatit. Dále je v § 171 odst. 3 uvedeno, že „*Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl doplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně opomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné...*“. Z tohoto odstavce vyplývají kritéria k posouzení zákonnosti postupu správce daně vůči ručiteli. Správce daně může ručitele vyzvat k zaplacení daně tehdy, pokud vynaložil veškeré úsilí pro získání dlužné částky a daňový subjekt, který daň neuhradil, byl bezvýsledně opomenut a je jasné, že nedoplatek nebyl, ani nemohl být vymáhán (Kobík a Kohoutková 2013, s. 856). Tímto je naplněna sekundární rovina ručitele (povinnost placení), kterou lze použít až po primární rovině, ve které při vynaložení přiměřeného úsilí nedošlo ani nedojde k úhradě nedoplatku ze strany daňového subjektu. Správce daně může dle § 160 DŘ daň vybrat a vymáhat do 6 let od dne splatnosti.

Povinnost správce daně vynaložit veškerá svá možná úsilí k vybrání daně potvrzuje také rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR spis. zn. 1 Afs 3/2014 – 31, ze dne 6. 3. 2014 ve věci REGARD s. r. o., ve kterém stanovuje, že správce daně nesmí rovnou vyzvat k zaplacení daně ručitele, ale musí vynaložit úsilí, aby došlo k vybrání daně od dlužníka a to i v případě, že hodnota majetku nedosahuje dlužné daně. Až tehdy pokud není možné daň vymoci z dlužníka, může správce vyžadovat daňový nedoplatek po ručiteli.

Ručitel se může odvolat proti výzvě k zaplacení, pokud tak učiní včas, má odvolání odkladný účinek. Ručitel zpravidla podává odvolání proti výroku či odůvodnění obsažených v rozhodnutí. V případě, že ručitel má důvody ke změně částky, tak v odvolání proti rozhodnutí, resp. výzvě k zaplacení, navrhne důkazní prostředky. Následně může dle § 171 odst. 5 DŘ dojít ke snížení nedoplatku, za který ručitel ručí.

Ručiteli, kterému byla doručena výzva k uhrazení nedoplatku má dle § 172 odst. 1 DŘ stejné postavení jako daňový subjekt a následně dle odst. 2 má právo nahlížet do spisů daňového subjektu v plném rozsahu za účelem získání informací sloužících k odvolání proti rozhodnutí a s tím související snížení nedoplatku, za který ručí. V době před doručením výzvy je ručiteli pouze známo, za jakou částku ručí. Pokud je ručiteli schválena žádost o posečkání, je daň vymahatelná pouze po daňovém subjektu. V případě, že ručitel zaplatí nedoplatek na dani, tak správce daně vydá potvrzení o úhradě. Potvrzení následně poslouží jako důkazní prostředek k soukromoprávnímu vymáhání částky po daňovém subjektu (Koblík a Koutková 2013, s. 860).

S úhradou za nedoplatek je naloženo dle § 172 odst. 6 DŘ takto: *„Platba daně provedená ručitelem se použije na úhradu nedoplatku daňového subjektu, za který ručitel ručí. Nelze-li tuto platbu zcela nebo zčásti použít na úhradu uvedeného nedoplatku, neboť byl ke dni platby již zcela nebo zčásti uhrazen, vznikne ručiteli přeplatek ve výši rovnající se částce, která nebyla použita na úhradu nedoplatku. Správce daně převede tento přeplatek na případný nedoplatek na osobním účtu ručitele, na které eviduje o jeho vlastních daňových povinnostech.“* Ručitel zasílá platbu správci daně daňového subjektu a zde nastává problém ve vzájemné informovanosti správců daně a reálného převádění nedoplatků či přeplatků mezi účty, protože ručitel nemusí mít vždy daňový účet u stejného správce daně jako daňový subjekt. Vzniklý přeplatek správce daně pošle do 30 dnů od jeho vzniku.

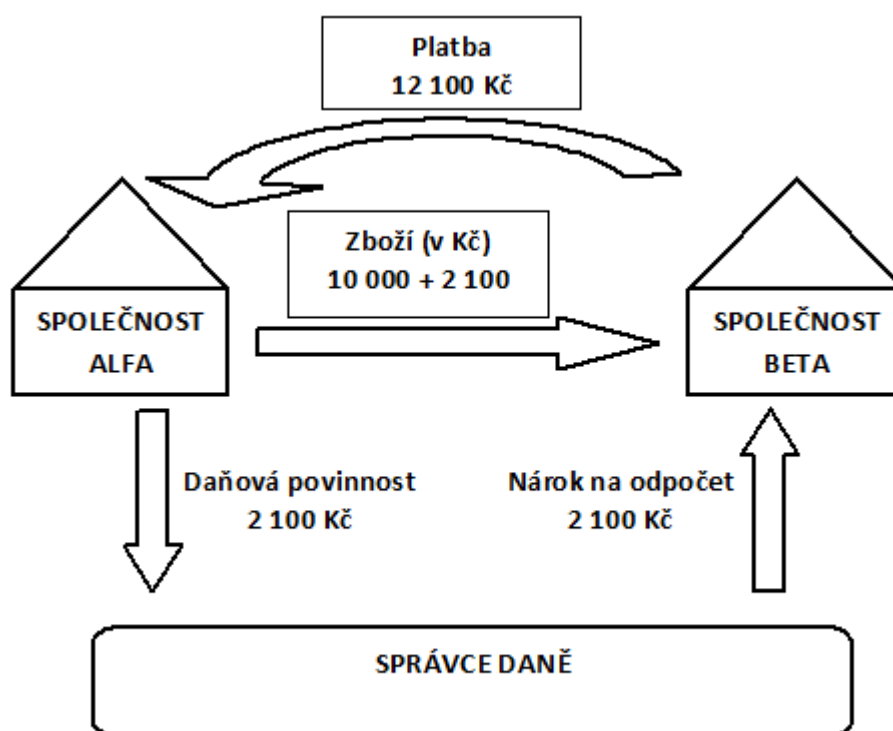
6.3 Ručení za daň dle § 109 ZDPH – aplikace

Česká republika při aplikaci institutu Ručení příjemce zdanitelného plnění vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, který je v následujícím znění: *„V situacích uvedených v člancích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.“* Ve člancích uvedených ve článku 205 je stanoveno, kdo a za jakých okolností je povinen odvést daň při dodání nebo dovozu zboží nebo při poskytnutí služby. Záleží pouze na státu, jak dále pracuje s tímto článkem a na jaké plnění stanoví, že za daň ručí i někdo jiný než jen poskytovatel. Je však nutné podotknout, že stát může, ale nemá povinnost, využít toto ručení.

Dříve než bude podrobně uveden a rozebrán institut ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 ZDPH, je stanoven výchozí příklad, kdy zúčastněné daňové subjekty jsou plátcí daně a plní všechny své povinnosti. Následně je vycházeno z tohoto příkladu, ale je zde nastíněna aplikace ručení příjemce zdanitelného plně-

ní. Aplikace je stanovena za předpokladu splnění podmínek pro vznik ručení, které jsou v kapitolách níže popsány.

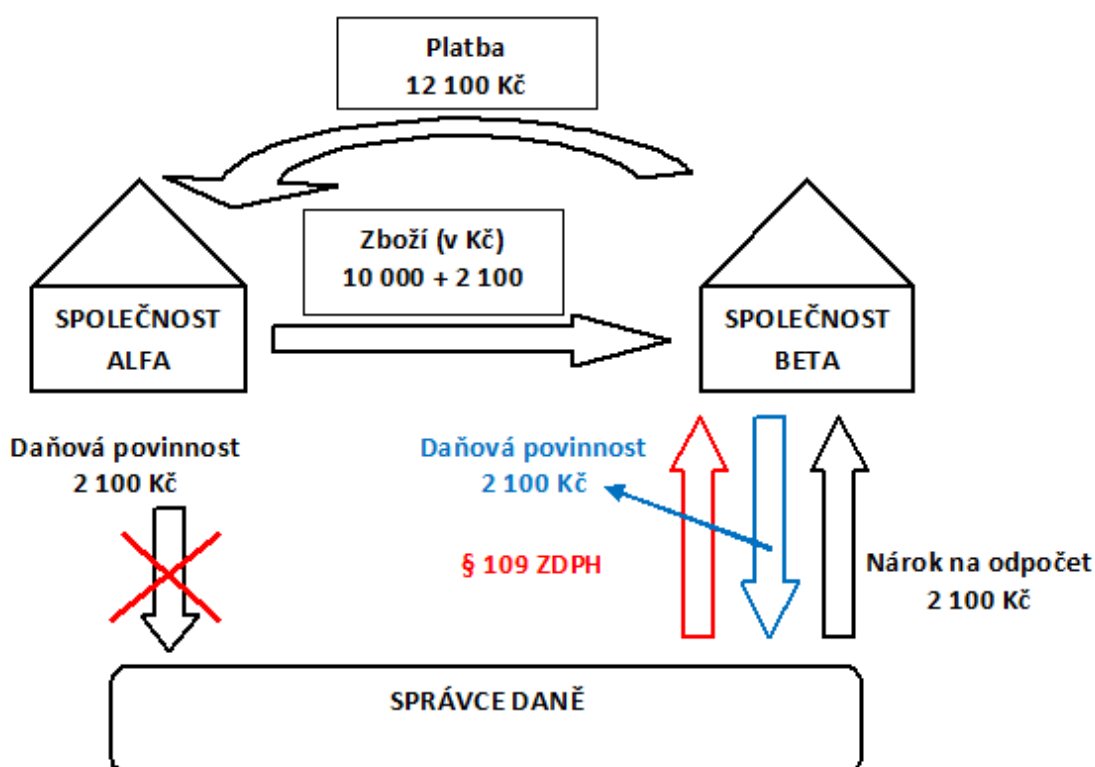
Pro lepší představu je příklad zobrazen v obr. 10, kde společnost ALFA s. r. o. (dále jen „Alfa“) je plátcem DPH a dodá zboží plátcem daně, společnosti BETA s. r. o. (dále jen „Beta“), v hodnotě 10 000 Kč + 2 100 Kč DPH. Alfě tímto plněním vzniká povinnost priznat a odvést daň ve výši 2 100 Kč. Po dodání zboží Beta včas zaplatí svůj závazek, který je ve výši 12 100 Kč, vůči Alfě. Beta na základě daňového dokladu má nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 2 100 Kč.



Obr. 10 Schéma obchodu bez aplikace institutu

Na obrázku níže je znázorněna aplikace ručení příjemce zdanitelného plnění za DPH dle § 109 ZDPH, kde Alfa uskutečňuje zdanitelné plnění pro Betu ve formě dodání zboží dle obr. 11. S tím rozdílem, že Alfa neodvede daňovou povinnost ve výši 2 100 Kč, která jí vznikla z uskutečněného zdanitelného plnění. Aby správce daně získal neodvedenou daň, tak dále postupuje dle § 175 DŘ. Z ustanovení vyplývá, že správce daně může daň vymáhat daňovou exekucí, prostřednictvím soudního exekutora, insolvenčním řízením nebo veřejnou dražbou. Ale pokud jsou splněny podmínky pro uplatnění institutu ručení příjemce plnění za daň, které jsou uvedeny v této kapitole níže, tak může vymáhat daň po Betě, ale až v případě, kdy se nepodaří z Alfy daň vymoci. K ručitelskému vztahu mohlo např. dojít v okamžiku přijetí zdanitelného plnění od Alfy v době, kdy tato společnost byla prohlášena na základě § 106a ZDPH za nespolehlivého plátce. Správce daně uplatní na Betu § 109,

keré tímto vznikne „daňová povinnost“ ve výši 2 100 Kč, čímž docílí, že vybere daň a je „spokojen“. Z pohledu Bety to znamená, že musí znovu zaplatit daň ve výši 2 100 Kč. Z teoretického hlediska by se dalo říci, že jí vznikla nová „daňová povinnost“. Po započtení nové daňové povinnosti (2 100 Kč) a nároku na odpočet (2 100 Kč) je výsledná částka, kterou odvede správci daně nebo od něj dostane je 0 Kč. Toto ručení daně lze také chápat jako neuznání nároku na odpočet, protože výsledek je stejný. Daň, kterou zaplatila Alfě, zpět nedostane. Betě se tak ve výsledku prodraží materiál na vstupu o 21 %. Pokud by se chtěla vyhnout situaci, kdy takto ručí za daň, může využít institut zvláštního způsobu zajištění daně (viz. kapitola Zajištění daně dle ZDPH).



Obr. 11 Aplikace institutu § 109 ZDPH

6.4 Ručení dle § 109 odst. 1 ZDPH

V § 109 odst. 1 ZDPH je institut ručení příjemce zdanitelného plnění definován takto: „Plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečně-

ného zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že

a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně odvedena,

b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo

c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.“

Aby vzniklo ručení dle odst. 1 písm. a), tak musí správce daně prokázat úmyslné neodvedení daně daňovým subjektem. Pokud tak neprokáže, tak nemůže příjemci plnění vystavit výzvu k zaplacení. Za úmyslné neodvedení daně se nepovažují opodstatněné ekonomické důvody, jako jsou např. útlum výroby v důsledku ekonomické krize a s tím související nedostatek peněz k úhradě daňové povinnosti (Drábová a spol. 2013, s. 794). Ke vzniku ručitelského vztahu dochází dále, když plátce úmyslně dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit nebo dojde ke zkrácení daně nebo neoprávněného čerpání nadměrného odpočtu.

Ke vzniku ručitelského vztahu stačí naplnění alespoň jedné z výše uvedených skutečností a vzniká okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění. Avšak správce daně musí prokázat, že příjemce plnění věděl (úmysl), vědět měl (vědomá nedbalost) nebo vědět mohl (nevědomá nedbalost) skutečnost uvedenou v písm. a) až c). K naplnění skutkové podstaty tedy stačí i zavinění nevědomé nedbalostí. K ručení dojde např. z důvodu nedostatku vědomostí nutných k výkonu funkce (Galočík a Paikert 2015, s. 335). Dle Drábové a spol. (2013, s. 794) je toto ustanovení velmi přísné, protože daňový subjekt postihuje i v případě, že zavinění bylo nepatrné. V praxi to znamená, že příjemce plnění je postižen tímto institutem i v případě, že se nepodílel na podvodech dodavatele plnění. Ale vzhledem k okolnostem a zkušenostem, měl vědět nebo mohl předpokládat, že může k takové skutečnosti dojít.

6.4.1 Dopady § 109 odst. 1 na ekonomický subjekt

Při aplikaci ručení na základě této skutkové podstaty dochází v praxi k několika problematickým situacím, které mohou příjemce plnění překvapit. Nejprve je nutno uvést, u kterých subjektů může být na základě určitých vztahů pravděpodobně vždy naplněna skutková podstata ručení. Jedná se o tyto vztahy:

- fyzické osoby, které jsou osobami blízkými (např. sourozenci),
- propojení právnických osob prostřednictvím fyzické osoby, která je v obou společnostech členem statutárního orgánu (např. jednatel),
- právnické osoby, které jsou součástí holdingu, tedy kapitálově propojené (např. mateřská a dceřiná společnost).

K ručení u těchto propojených osob dochází z předpokladu, že vždy jsou 100% informováni o nezaplacení daně a tím je jasné, že jsou splněny podmínky pro vymáhání daně.

Dále může nastat situace, kdy dojde k ručení z titulu úpadku (bankrotu) společnosti a s tím související insolvenční řízení (soudní řízení, které projednává a řídí úpadek), který je stanoveno Zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho

řešení (insolvenční zákon), kde dle § 3 nastává úpadek společnosti za těchto okolností:

- dlužník má více věřitelů a jejich peněžní závazky jsou minimálně 30 dnů po splatnosti a zároveň je není schopen plnit (platební neschopnost),
- ekonomický subjekt je předlužen (tzn., že závazky převyšují hodnotu majetku),
- pokud lze předpokládat, že dlužník nebude schopen plnit včas velkou část závazků (hrozící úpadek).

Pro vyjádření problematických míst použijí příklad, kde Alfa uzavře smlouvu o poskytnutí plnění s Betou. Během obchodování vznikla u Alfy skutečnost, kdy hodnota jejího majetku je 10 mil. Kč a hodnota závazků od všech věřitelů je 15 mil. Kč, tzn., že společnost je předlužena a dostala se do úpadku. Tak zde pro Betu vzniká velký problém, protože by měla předpokládat, že Alfa neodvede daň. Předpoklad je založen na tom, že primárním zájmem Alfvy může být platit závazky vůči svým zaměstnancům, aby mohla dále vyrábět a až v sekundární rovině bude jejím cílem platit závazky vůči správci daně. Může však také platit, že zájmem Alfvy je pouze získat co nejvíce peněžních prostředků před tím než zanikne. Tímto může být naplněná skutková podstata o úmyslném neodvedení daně za strany poskytovatele. Současně tato uvedená skutečnost může být použita k naplnění skutkové podstaty, že Beta vědět měla a mohla o úmyslném neodvedení daně. Správce daně by tak po ní mohl vyžadovat zaplacení daně. V reálu si mnoho společností tuto skutečnost nepřipouští nebo o ní dokonce ani netuší a vystavují se riziku ručení.

Výše uvedený příklad potvrzuje také rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 223/2014 – 36 ze dne 19. prosince 2014 v právní věci žalobkyně: EQUIPMENT ONE, s. r. o. Jednalo se o spor, kdy správce daně uplatnil na odběratele ručení a ten následně domáhal, že nemohl o neodvedení daně vědět. Sporu předcházelo dodání zboží a pronájem nemovitých věcí, které odběratel zaplatil podstoupenou pohledávkou na dodavatele, kterou získal od jiného subjektu. Tím, že dodavatel neměl prostředky k uhrazení daně, byla splněna podmínka úmyslného neodvedení daně. Na základě přijatého plnění, postoupení pohledávky a následného započtení závazku a pohledávky mohl a měl odběratel vědět, že daň nebude zaplacená. NSS rozhodl, že tímto byly splněny podmínky pro aplikaci ručení.

Pokud příklad ještě více rozvinu, může nastat situace, kdy Beta 12. 5. 2013 přijímá plnění od Alfvy, avšak netuší o neodvedení daně a s tím související vznik ručení. Správce daně zahájí vymáhání daně po Alfě, ale po 5 letech daň nezíská, a tak se poté rozhodne, že uplatní ručení na Betu. Zde je nutno se odvolat na § 160 odst. 1 DŘ, který říká, že nedoplatek nelze vymáhat po uplynutí lhůty 6 let. Lhůta začíná běžet dnem splatnosti daně. Tzn., že správce daně má nárok na tento postup a v mém případě, kdy Alfa je měsíčním plátcem, začíná lhůta běžet 25. 6. 2013. Z toho vyplývá, že správce daně může uplatnit ručení za daň do 24. 6. 2019. Takže pokud začne po Betě v roce 2018 vymáhat daň a během doby mezi uskutečněným plněním a uplatněním ručení se změní vedení společnosti (které o přijatém plnění nemusí tušit, natož aby znalo související okolnosti) může to pro ni mít fatální ná-

sledky a případné odvolání je nereálné, protože bude těžko vyvracet, že to mohla tušit.

Půjdu ještě více do hloubky problematiky aplikace tohoto odstavce a do příkladu stanovím, že měsíc před uskutečněním zdanitelného plnění vyšel článek o Alfě (např. v Hospodářských novinách). Z článku vyplývá, že tato společnost je zadlužena. Tato informace se následně potvrdí a po 5 letech, kdy daň nebyla z Alfy vymožena, ji správce daně začne vymáhat po Betě. Správce daně by eventuálně mohl použít tento článek jako důkazní břemeno, aby dokázal, že skutečnost o neodvedení daně mohla a měla vědět. Zde vzniká otázka, zda by odběratel měl pracovat s informacemi od novinářů a zda finanční úřad může takový článek použít jako důkaz. Dle mého názoru by články od novinářů neměly být použity jako důkaz o tom, že odběratel o existující skutečnosti o neodvedení daně mohl vědět z několika důvodů. Prvním důvodem je, že nemůže být požadováno po ekonomickém subjektu, aby každý den sledoval media a vyhodnocoval uveřejněné informace. Dále je diskutabilní, který zdroj lze požadovat za důvěryhodný, protože některé z nich jsou pod vlivem vysoce postavených lidí, což může mít za následek podávání neúplných nebo zkreslených informací. Jako další důvod pro neuznání takového důkazu je posouzení relevantnosti článku.

6.4.2 Doporučení

Veškerá výše uvedená problematika vychází z výkladu pojmu „vědět měl a mohl“. Vzhledem k tomu, že pojem není nikde taxativně uveden nebo není ani judikován, záleží pouze na správci daně, jak si tento pojem vyloží a uplatní jej. Daňový subjekt tedy nemůže předvídat, jaké uplatní správce daně důkazy, aby docílil svého cíle a vybral daň. Domnívám se, že tímto dochází k porušení zásady právní jistoty, a proto navrhuji, aby byl taxativně definován pojem vědět měl a mohl. Definici považuji za důležitou z toho hlediska, že daňový subjekt by měl vědět, jaké důkazní prostředky mohou být proti němu použity. Případně, aby daňový subjekt mohl podniknout kroky, které zabraní ručení, tak aby nebyly dotknuty odběratelsko-dodavatelské vztahy. Pojem by mohl být např. definován takto: *Pojmem vědět měl a mohl, se rozumí, že v den uskutečnění zdanitelného plnění je o daňovém subjektu zveřejněno: a) v Insolvenčním rejstříku údaj o zahájení insolvenčního řízení, b) v Centrálním registru dlužníků České republiky údaj o dlužích plátce. Údaje jsou zveřejněny způsobem umožňující dálkový přístup.* Toto je návrh znění zákona, který může být doplněn o další databáze, které by mohly ukazovat na problematického plátce. Cílem navrhovaného ustanovení je vymezit skutečnosti, které mohou vést k aplikaci ručení. Zároveň příjemci plnění stanovuje kroky, které má podniknout, aby na něj nemohlo být uplatněno ručení. Definici lze zakomponovat do ZDPH jako doplňující informaci, co se pod pojmem rozumí, nebo doporučuji, aby byla doplněna k Informacím GFŘ k institutu ručení podle ZDPH.

Jako možné řešení, které minimalizuje riziko do budoucna, je uplatnění § 109a, které je blíže popsáno v podkapitole Zajištění daně dle ZDPH. Dále navrhuji, aby bylo předcházeno situacím, kdy odběratel netuší, že po jeho dodavateli je zahájeno vymáhání daně. Tuto situaci zmiňuji, protože pokud odběratel neví o této

skutečnosti a správce daně se po 5 letech bezvýsledného vymáhání daňového nedoplatku od dlužníka rozhodne uplatnit ručení, může být pro společnost obtížné najít důkazní prostředky, které by dokazovaly, že jednala v dobré víře, a že nemohla předvídat úmyslné neodvedení daně. Proto navrhuji, aby správce daně měl povinnost informovat odběratele daňového subjektu, ze kterého je daň vymáhána. Lhůtu pro povinnost oznámit vzniklou situaci odběrateli stanovuji nejdříve na 30 den po zahájení vymáhání daně avšak nejpozději do 15 dnů od tohoto data. Tato lhůta je takto stanovena, aby případný poskytovatel plnění měl dostatek času na nápravu skutečnosti a neohrozilo to jeho obchodní vztahy v případě, že se do tohoto postavení dostal neúmyslně. A zároveň, aby nedošlo k protahování neinformovanosti ze strany správce daně. Toto ustanovení by neplatilo v případě, kdy správce daně vymáhá daň z titulu ručení.

6.4.3 Zajištění daně dle ZDPH

Zvláštní způsob zajištění daně je zakotven v § 109a ZDPH a úzce souvisí s ručením za daň dle ZDPH. Smyslem tohoto nástroje je eliminace rizika ručení za daň. Eliminace spočívá v dobrovolném uhrazení daně příjemcem zdanitelného plnění za poskytovatele plnění, aniž by byl, dle § 109, vyzván správcem daně jako ručitel. Výsledkem je, že příjemce plnění se nemůže dostat do pozice ručitele. Tímto úkonem se odstraní možnost „zkoumání“ správcem daně pro případnou aplikaci ručení (Informace GŘ k institutu ručení podle ZDPH). Níže je uvedeno celé jeho znění, vysvětlení a příklad.

„(1) Pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění.“

Příjemce zdanitelného plnění může dobrovolně zaplatit daň ze zdanitelného plnění za poskytovatele a v případě, že poskytovatel neuhradí daň a postup správce by směřoval k použití institutu ručení příjemcem plnění, tak jej nemůže prohlásit ručitelem.

„(2) Úhrada za poskytovatele zdanitelného plnění se hradí jeho správcem daně. Současně s platbou příjemce zdanitelného plnění způsobem zveřejněným správcem daně uvede

a) identifikaci poskytovatele zdanitelného plnění,

b) daň, na kterou je úhrada určena,

c) den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.

(3) Částka uhrazená za poskytovatele zdanitelného plnění se přijímá a eviduje na jeho osobním depozitním účtu. Ke dni splatnosti daně se tato částka převede na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění s datem platby k tomuto dni; dojde-li k úhradě později, převede se na osobní daňový účet s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu.

(4) Částka uhrazená za poskytovatele zdanitelného plnění se přijímá a eviduje na jeho osobním depozitním účtu. Ke dni splatnosti daně se tato částka převede

de na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění s datem platby k tomu dni; dojde-li k úhradě později, převede se na osobní daňový účet s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu.

(5) Byla-li daň, na kterou je úhrada určena, zcela nebo zčásti uhrazena, použije se částka převáděná z osobního depozitního účtu nebo její část jako úhrada daně na osobním daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění.“ (§ 109a).

V odst. 2 § 109a je uvedeno, že úhrada, která je doplněna o identifikační údaje, se platí správci daně poskytovatele zdanitelného plnění. Avšak platbu je nutno správně směřovat na depozitní účet³ správce daně, který je ve tvaru předčíslí-matrika/kód banky. Předčíslí má vždy tvar 80039. Pokud je poskytovatel zdanitelného plnění z Pardubického kraje, tak účet, na který je platba směřována, je ve tvaru 80039-77622561/0710 a identifikační údaje jsou následující:

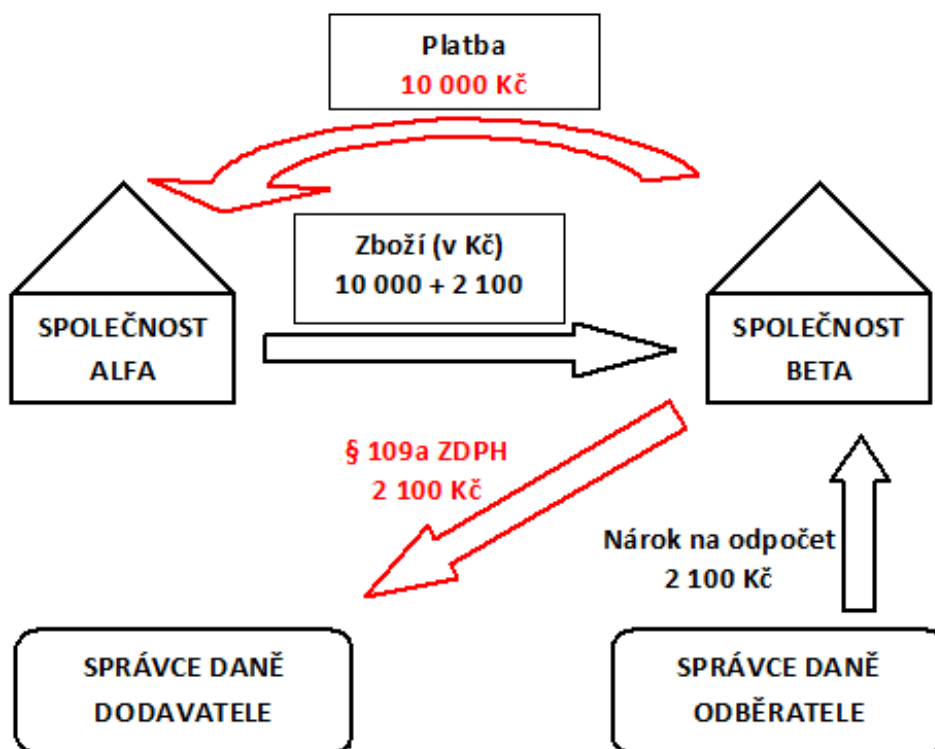
- variabilní symbol = kmenová část DIČ poskytovatele (tj. rodné číslo nebo identifikační číslo)
- specifický symbol = kmenová část DIČ příjemce zdanitelného plnění
- konstantní symbol = 1148 pro bezhotovostní platbu
- ve zprávě pro příjemce = DUZP nebo den přijetí úplaty

V případě, že není uveden poslední bod, tak správce daně považuje za tento den přijetí platby (§ 109a odst. 3 ZDPH).

Částka, která je hrazena příjemcem plnění se vždy převede z depozitního účtu poskytovatele na jeho osobní daňový účet za účelem zaplacení daně vztahující se k určitému plnění, za kterou byla poskytnuta platba. Převod je uskutečněn ke dni splatnosti daně a to i v případě, že část nebo celá daň byla již zaplácena. Převedená částka je pak použita jako běžná úhrada DPH.

Pro znázornění aplikace zvláštního způsobu zajištění daně je opět vycházeno z příkladu zobrazeného na obr. 10, kde Beta je příjemcem plnění. Na obr. 12 je zachycena aplikace § 109a, ke které se Beta dobrovolně rozhodla. Toto rozhodnutí mohla učinit na základě obavy, protože má patřičné důvody, že by Alfa nemusela daň odvést. Jelikož Beta se drží zásady opatrnosti, tak využila aplikaci institutu, aby zamezila případnému vzniku ručení za daň dle § 109, které by po ní mohl správce daně vyžadovat. Případně využila tento postup ve snaze vyhnout se ručení za daň. Kroky Bety v aplikaci institutu jsou následující. Po dodání zboží Beta informuje Alfu o zajištění daně za toto plnění na základě § 109a. Beta následně zašle identifikovanou platbu ve výši daně (2 100 Kč) správci daně, pod kterého Alfa spadá. Platbu, kterou pošle Alfě, je ve výši základu daně, tedy 10 000 Kč. Beta celkem zaplatí 12 100 Kč, ale zůstane jí nárok na odpočet a ve výsledku na vstupu zaplatí 10 000 Kč.

³ Vkladový účet, na kterém je evidován vklad dočasně svěřený klientem bance.



Obr. 12 Aplikace institutu § 109a

6.4.4 Doporučení – zajištění daně

Aplikace § 109a nese v reálu s sebou mnoho úskalí. Prvním je, že použití tohoto nástroje by mělo být mezi dodavatelem a odběratelem (v mém případě mezi Alfou a Betou) smluvně stanoveno. Stanoveno by mělo být především u dlouhodobých nebo investičně náročných plnění, protože může nastat situace, kdy toto ujednání není stanoveno a odběratel použije zajištění daně, tak dodavatel může po odběrateli vymáhat částku ve výši nezaplacené daně plus penále z prodlení na základě uzavřené smlouvy z titulu částečně neuhrazené pohledávky. Je-li zajištění aplikováno u krátkodobých a méně finančně náročných plnění, tak lze předpokládat, že dobré obchodní vztahy již jsou ztraceny a k dalšímu plnění nedojde. Znění dodatku ve smlouvě by mělo být v této podobě: *Má-li odběratel důvodné pochybnosti, že nebude odvedena daň z přijatého plnění, které je předmětem této smlouvy, tak má povinnost o těchto pochybnostech informovat dodavatele a podložit je. Tímto úkonem by byl odběratel oprávněn použít § 109a ZDPH.* Dále by ve smlouvě měl být dodatek: *Nastane-li na straně dodavatele skutečnost, která by mohla vést ke vzniku ručitelského vztahu, tak je povinen neprodleně tuto skutečnost odběrateli oznámit. Odběrateli tímto vzniká právo na uplatnění § 109a ZDPH, aniž by dodavatel po něm vymáhal částku ve výši daně a související penále z prodlení.* Druhé úskalí spočívá přímo v případě, kdy je § 109a použit. Pokud odběratel tento nástroj využije, tak dává správci daně jasně najevo, že odběratel má pochybnosti o „věrohodnosti“

a úmyslech poskytovatele plnění a to i v případech, kdy příjemce plnění nemá důvodné informace k použití tohoto nástroje. Pokud však je využit, tak lze předpokládat, že správce daně si poskytovatele plnění bude chtít prověřit a zahájí u něj daňovou kontrolu. Z těchto důvodů je na místě, že pokud jsou oba poctiví plátcí, budou se snažit tomuto nástroji vyhnout a hledat jiný kompromis.

6.5 Ručení dle § 109 odst. 2 ZDPH

V § 109 odst. 2 ZDPH jsou stanoveny podmínky pro vznik ručitelského vztahu v případech vztahujících se k poskytnutí platby za přijaté zdanitelné plnění v následujícím znění: „Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění

- a) bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny,
- b) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, nebo
- c) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně“.

Obvyklá cena, která je uvedena v písm. a), vychází ze zákona č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku. Cena obvyklá se zjišťuje analýzou cen u srovnatelného zboží. Za cenu neobvyklou je považována cena např. starého, nefunkčního automobilu, který je prodáván za cenu mírně opotřebovaného. V tomto případě odběratel ručí za daň, aniž by správce daně musel prokázat, že toto věděl nebo měl vědět, ani nemusí také prokazovat, zda dodavatel úmyslně či neúmyslně nedovedl daň.

Dle finanční správy (2013) je nezvyklé a podezřelé, aby český plátcé požadoval platbu na zahraniční účet, v případě že poskytuje tuzemské plnění. Takovouto transakci považuje za rizikovou v ohledu zapojení do řetězcového podvodu. Zákon nezakazuje úhradu za přijaté plnění na tento účet, ale přenáší odpovědnost za odvod daně, případně že poskytovatel ji neuhradí. Drábová a spol. (2013, s. 797) se zde domnívají, že toto ustanovení není v souladu s evropskými právy. Lze předpokládat, že příjemce plnění nemůže ovlivnit chování poskytovatele plnění.

Každý plátcé má povinnost uvést správci daně své bankovní účty, které používá k ekonomické činnosti. Záleží ale pouze na plátcí, které z účtů nechá zveřejnit prostřednictvím Registru plátců DPH, který je přístupný přes internet na webu Finanční správy. Pokud nezveřejní ani jeden účet, tak všichni jeho odběratelé, kteří platí bezhotovostně, jsou postoupeny riziku ručení za nezaplacenou daň. Ručení vzniká v den zadání příkazu k úhradě na celou nebo částečnou částku a to do výše nezaplacené DPH za celé plnění. Institut ručení se použije u částek od 540 000 Kč a výše. Pro aplikaci ručení musí dojít k naplnění dvou podmínek: platba na účet, který není zveřejněn správcem daně a zároveň částka za zdanitelné plnění musí být ve výši od 540 000 Kč. K naplnění dochází i tehdy pokud byla zaplacená pouze část plnění (Galočík a Paikert 2015, str. 335).

6.5.1 Dopady § 109 odst. 2 písm. a) na ekonomický subjekt

Pro zvážení dopadu ručení dle odst. 2 písm. a) nastavuji situaci, kdy Beta znázorňuje školské zařízení, které zadává veřejnou zakázku na vybavení školy IT technologiemi. Jako hlavní kritérium pro výběr dodavatele zvolí cenu. Do výběrového řízení se přihlásí 3 firmy, z nichž s nejnižší cenou vyhraje Alfa. Cenovou nabídku úmyslně tzv. podsekne, resp. v ní nezohlední související náklady, které nepřímo souvisí s dodávkou zboží. Může se např. jednat o správu a údržbu serveru. Správce daně z důvodu nízké ceny může toto plnění považovat za ekonomicky neopodstatněné a zjevně odchýlné od běžné ceny a může na Betu uplatnit ručení za daň a to kvůli tomu, že špatně nastavila podmínky výběrového řízení.

Problematika ceny je způsobena tím, že správce daně v zákoně nerozlišuje rozdíl mezi dumpingovou cenou a cenou s mírným ziskem. V tomto vidím další problém. Dumpingová cena znamená, že v prvopočátku je cena nastavena na tak nízké úrovni, že pro poskytovatele je to prodělečné. Cena je takto nastavena za účelem likvidace konkurence, aby mohla být následně zvýšena. Na rozdíl od ceny s mírným ziskem je toto jednání nezákonné. A správce by měl takovéto jednání zohledňovat. Budu vycházet z příkladu výše o veřejné zakázce jen tím s rozdílem, že Alfa dá nabídku ceny s mírným ziskem z důvodu, že je nová na trhu a chce u odběratele získat dobré jméno, protože v budoucnu by na základě této dodávky mohla získat další a větší zakázku. Jednání, ale i cena Alfy je opodstatněná, ale těžko dokazatelná. Takto nastavená cena, která může být pro správce daně neopodstatněná, může způsobit, že odběratel si raději vybere dražšího dodavatele.

6.5.2 Doporučení k § 109 odst. 2 písm. a)

Způsob řešení obou příkladů, tak aby Beta minimalizovala riziko ručení, je v aplikaci institutu zajištění daně. Beta by při zadávání zakázky měla uvést do podmínek, že vzhledem k povaze zakázky bude předcházet případnému vzniku ručení a využije zajištění daně. V prvním příkladě Betě dále doporučuji, aby při stanovování podmínek výběrového řízení nekladla hlavní důraz pouze na cenu hlavního plnění, ale brala v úvahu i další související podmínky (např. vedlejší náklady) a případně vzala v potaz cenu obvyklou.

Vzhledem k tomu, že správce daně nerozlišuje dumpingové ceny a ceny s minimální marží, tak doporučuji, aby tyto ceny rozlišovány a v případě, že se jedná o cenu s minimální marží, kterou má odběratel podloženou věrohodnou kalkulací, nemohl v plném rozsahu uplatnit institut ručení.

V této části zákona shledávám přísné znění zákona v případě, že dojde k plnění a vzniku ručení z titulu neobvyklé ceny mezi kapitálově spojenými osobami, společníky a osobami blízkými, protože dle § 36a ZDPH tyto osoby nemají nárok na odpočet daně z ceny nižší než je cena obvyklá. Tzn., že příjemce plnění nemá nárok na odpočet a ještě navíc musí znovu zaplatit daň za poskytovatele, proto navrhuji, aby nebylo možné použít zároveň § 36a a § 109 ZDPH, ale byl použit pouze jeden z nich.

6.5.3 Dopady § 109 odst. 2 písm. b) na ekonomický subjekt

Alfa se rozhodne v tuzemsku pořídit budovu s tím záměrem, že rozšíří svoji ekonomickou činnost o pronájem kancelářských prostor, a tak učiní kroky, které jí umožní pořídit zmíněnou budovu. Vzhledem k tomu, že společnost nemá dostatečné peněžní prostředky, aby mohla financovat investici z vlastních zdrojů, rozhodne se pro možnost využití cizího zdroje v podobě bankovního úvěru. Alfa nemá problémy s jazykovou bariérou na zahraničních finančních trzích a tak se rozhodne porovnat české nabídky s těmi ze zahraničí. Nejvýhodnější nabídka jí vyjde z Rakouska, a tak se pro ni rozhodne. Získání tohoto úvěru je podmíněno tím, že platby za nájem proběhnou přes účet vedený u Volksbank v Rakousku, tedy u poskytovatele služeb mimo tuzemsko. Ve chvíli, kdy Alfa disponuje budovou k podnikání, Beta využije možnosti dlouhodobého pronájmu kancelářských prostor, který je smluvně ošetřen. Toto plnění je zatíženo daní, kterou má Alfa povinnost odvést. Do této doby se zdá být příklad logický a jednání Alfy pochopitelné, avšak dle § 109 odst. 2 písm. b) zde je splněna podmínka pro vznik ručení, protože správce daně u těchto plateb předpokládá riziko zapojení do karuselového podvodu. Zákon sice nezakazuje platbu do zahraničí, ale pokud tak Beta učiní a uvědomí si, že na sebe přenáší odpovědnost za zaplacení daně v případě, že ji Alfa neodvede. Tak se může stát, že Beta nemusí být ochotna toto riziko podstoupit a od obchodu upustí. Pokud má však Beta dlouhodobě dobré partnerské vztahy s Alfou a nemá důvod od obchodu upustit, vyvstává zde otázka: Může Beta předpokládat, že Alfa, která doposud plnila své povinnosti, nezmění své ekonomické záměry a neodvede daň z tohoto plnění? Dle mého názoru, Beta nemůže vědět ani předpokládat, že Alfa neodvede daň.

Myslím si, že tato část ustanovení je v rozporu se zásadou proporcionality, protože nepřímě omezuje bezhotovostní platební transakce do zahraničí, resp. jiného členského státu, poctivých plátcům na úkor těch nepoctivých. Porušení této zásady vidím také v případě, kdy na zahraniční účet odběratel zašle zálohu za plnění a následně zbytek doplatí na účet vedený v Česku. Porušení spočívá v ručení za nezaplacenou celou daň a ne pouze z daně odpovídající částce zaslané na zahraniční účet. Osobně to chápu tak, že správce daně si nepřeje platbu, u které půjdou finanční prostředky do zahraničí. Možná proto, že tomu je tak, protože v zahraničí nemá kontrolu nad těmito finančními toky. Ale domnívám se, že toto ustanovení je v rozporu s volným pohybem kapitálu v rámci EU. Moji domněnku stvrzuje Urban (2016), který uvádí, že v Maastrichtské smlouvě se výslovně zakazuje všechna omezení plateb, až na výjimky přípustné při pohybu kapitálu do nebo z třetích zemí. Dále uvádí, že omezení lze využít pouze se souhlasem Rady.

6.5.4 Doporučení k § 109 odst. 2 písm. b)

V mém příkladě doporučuji Betě při současně nastavené legislativě uplatnit, stejně tak jako v předešlém příkladě, § 109a. Na základě stanovených bodů, které jsou v rozporu se zásadami, doporučuji státu upravit odst. 2 písm. b). Úpravu zákona navrhuji tak, že je upravena daň, za kterou dodavatel ručí. Výše ručení odpo-

vídá dani z částky zaslané na zahraniční účet. Dále vzhledem k volnému pohybu kapitálu, resp. plateb, navrhuji, aby toto ustanovení nebylo uplatněno na obchod do jiných členských států, ale bylo uplatněno pouze na obchod se 3. zemí. Vzhledem k tomu, že v rámci Evropské unie existuje spolupráce proti daňovým únikům, je eventuálně podezřelá platba lépe dohledatelná oproti 3. zemím, u kterých nemusí mít ČR podepsanou smlouvu o spolupráci. Případné odhalování podvodů je obtížné, protože neexistuje povinnost informovanosti, a proto zde je riziko odlivu příjmů do daňových rájů. Z tohoto důvodu by mělo dojít na vznik ručenou pouze u 3. zemí.

6.5.5 Dopady § 109 odst. 2 písm. c) na ekonomický subjekt

V následujících dvou příkladech nastíním problematiku se zveřejňováním účtů poskytovatele plnění. Alfa a Beta mají mezi sebou uzavřený kontrakt na 5 let. Beta, jako příjemce plnění, zasílá platby za zdanitelné plnění na zveřejněný účet. Po 2 letech se Alfa rozhodne, že platby chce posílat na nový účet, který ještě není správcem daně zveřejněn. Zde nastává problém s časovou sousledností, protože daňový subjekt má dle § 127 odst. 1 DŘ povinnost oznámit správci daně změnu uvedených údajů při registraci do 15 dnů od data změny, tedy i změnu bankovního účtu. Následně potrvá několik dní, než správce daně toto oznámení zpracuje a zveřejní. A právě během těchto dnů, kdy není nový účet zveřejněn, Beta ručí za odvedení daně.

Druhý příklad vychází se stejné situace, jen s tím rozdílem, že Alfa nemá zveřejněné účty. Důvod Alfy k tomuto rozhodnutí je prostý. Vzhledem k tomu, že z výroční zprávy může kdokoliv zjistit celkový stav peněžních prostředků na bankovních účtech a souvztažně si na základě DIČ může z Registru plátců zjistit účty, na kterých jsou tyto prostředky uloženy. V případě, kdy Alfa má vysoké peněžní stavy těchto účtů (pohybujeme se v rádech milionů), tak může mít opodstatněné obavy z napadení účtu hackerem, a proto je nemá zveřejněné, čímž odběratele staví do role ručitele.

6.5.6 Doporučení k § 109 odst. 2 písm. c)

Pro minimalizaci vzniku ručení v prvním příkladě doporučuji Betě v těchto situacích, aby v části řešící platební podmínky bylo doplněno o toto konkrétní znění: *Pokud nastane skutečnost, kdy dojde ke změně bankovního účtu, na který je zasílána platba vyplývající z předmětu této smlouvy, tak dodavatel má povinnost tuto skutečnost neprodleně oznámit odběrateli a následně změnu doložit kopií Oznámení o změně registračních údajů.* Na základě tohoto ustanovení, resp. Oznámení o změně registračních údajů, je vyloučen vznik ručení z nezveřejněného účtu, protože příjemce plnění má důkaz, že účet bude zveřejněn a došlo pouze k prodlení ze strany správce daně. Jako další možnost doporučuji posunout splatnost faktury na následující den po dni zveřejnění nového bankovního účtu. Obě řešení jsou koncipována tak, aby nedošlo k porušení dobrých obchodních vztahů a nemusel být uplatněn § 109a. Beta může také učinit, že při uzavírání smluv doplní do obecného ustanov-

vení dodatky, které jsem zmínil v kapitole Zajištění daně, ale tím bere v potaz případné použití § 109a.

Situaci ve druhém příkladě doporučuji řešit dohodou mezi dodavatelem a odběratelem. Obě strany by měly najít společný kompromis v podobě vytvoření a zveřejnění účtu, na který budou peníze poslány a následně ihned přeposlány na nezveřejněný účet. Tímto se vyhnou aplikaci a úskalím spojených s §109a. V této části § 109 navrhuji, aby došlo k umožnění platby na nezveřejněný, avšak uvedený účet u správce daně na základě dlouhodobé zkušenosti správce daně s daňovým subjektem.

6.6 Ručení dle § 109 odst. 3 ZDPH

„(3) 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 umožňující dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (§ 109).“

V praxi to znamená, že pokud obchoduji s dodavatelem, na kterého je uvalen institut nespolehlivého plátce, vždy ručím za nezaplacenou daň z daného plnění. Aby mohl být použit institut nespolehlivého plátce, musí být splněna jedna podmínka a tou je, že na internetovém portále Registrů plátců (viz. obr. 9) byl u dodavatele v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění uveden údaj „Nespolehlivý plátce – ANO“.

6.6.1 Dopady § 109 odst. 3 na ekonomický subjekt

Při aplikaci ručení za nespolehlivého plátce si stanovím situaci, kdy Beta je zdravotnickým zařízením, které nemá nárok na odpočet daně na vstupu. Beta se rozhodla zlepšit své poskytované služby a pořídí nový lékařský přístroj (např. přístroj CT) v hodnotě 20 mil. Kč + 4,2 mil. Kč DPH od Alfy. Alfa je jediným výrobcem tohoto stroje svého druhu v celé Evropě. V době mezi sepsáním a dodáním přístroje na ní byl uvalen institut nespolehlivého plátce. Ve smlouvě měli ujednáno, že Beta uhradí přístroj až po jeho dodání a v případě odstoupení od smlouvy musí uhradit vzniklé náklady a penále. V době sepsání smlouvy tak Beta nemůže předpokládat, že by v době mezi sepsáním smlouvy a dodáním přístroje mohl být na Alfě uvalen nespolehlivý plátce, čímž by se stavěla do role ručitele za daň. Vzhledem k jedinečnosti nakupovaného stroje, je tak Beta „dotlačena“ k přijetí rizika ručení, protože přístroj potřebuje, ale také pokud odstoupí od smlouvy, zaplatí vysokou sankci a nebude mít nic. Plnění je považováno za uskutečněné v den dodání a tímto dnem se také staví do role ručitele. Nastane-li situace, že Alfa opravdu neodvede daň, tak Beta má povinnost zaplatit částku do výše neodvedené daně i přes fakt, že nemá nárok na odpočet daně. Tato skutečnost by nastala i za reálnější situace, kdy by smlouva byla sepsaná s půlročním předstihem od dodání, kde by bylo stanoveno, že musí uhradit zálohu (čímž by to bylo považováno za uskutečněné plnění) do 3 měsíců od sepsání smlouvy, kdy během těchto měsíců je na něj uvalen nespolehlivý plátce.

Zákon při aplikaci ručení nerozlišuje, zda odběratel má plný, případně krácený nárok na odpočet, nebo na něj nárok nemá. Musí zaplatit daň z celého plnění, a proto usuzuji, že zde dochází k porušování zásady neutrality daně. Tato zásada říká, že daň nesmí zatěžovat plátce DPH, což se v této situaci děje. Příjemce plnění svoji povinnost v podobě zaplacení daně splnil, a pokud správce daně požaduje opět po odběrateli, aby daň zaplatil, tak jednoznačně dochází k zatížení plátce daně touto daní. Tato problematika se může také objevovat i u výše uvedených příkladů k jednotlivým odstavcům zákona.

6.6.2 Doporučení k § 109 odst. 3

Pro odstranění vzniklého problému, který spočívá v době mezi uzavřením smlouvy a uskutečněním plnění lze Betě doporučit, aby v kupní smlouvě měla smluvní ujednání o aplikaci § 109a (viz. kapitola 6.4.3) tzn., že Alfa má neodkladně povinnost oznámit skutečnosti (prohlášení za nespolehlivého plátce), které by vedly k aplikaci ručení za daň. Na základě tohoto oznámení je Beta oprávněna použít zajištění daně.

Na základě tohoto příkladu navrhuji, aby zákonodárci upravili § 109 do podoby, které by nebylo v tak velkém rozporu se zásadou neutrality daně. Tzn., že by ustanovení mělo být minimálně upraveno o dodatek, který zohledňuje výši nároku na odpočet na výši daně, za kterou příjemce ručí, aby daň nezatěžovala subjekty, který nemají plný nárok na odpočet. Dále, pokud by měla být alespoň částečně zachována neutralita daně, navrhuji, aby správce daně nemohl uplatnit ručení v plné výši, ale pouze v poměrné výši, protože by měl nést určitou zodpovědnost za to, že není schopen vymoci vyměřenou daň od osoby, která je povinna daň odvést. Touto úpravou by sice i tak byla porušena zásada neutrality daně, ale porušení by nebylo v takém rozsahu.

6.7 Daňová uznatelnost zaplacené daně z titulu ručení

Nastane-li situace, kdy příjemci plnění nezbývá jiná možnost, než že musí za poskytovatele daň zaplatit, tak zde nastává otázka: Je tato zaplacená daň daňovým výdajem a lze jej uplatnit ke snížení hospodářského výsledku?

Odpověď je nutno hledat v Zákoně o dani z příjmu (dále jen „ZDP“), konkrétně v § 24, který řeší daňově uznatelné výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nalézám zde pouze situaci, která uznává daň zaplacenou ručitelem jako daňově uznatelným výdajem v případě nemovitých věcí. Tato možnost je ustanovena v odst. 2 písm. ch), který říká, že: *„daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí, pokud byly zaplacené, a to i v případě zaplacení ručitelem, dále ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedených v § 25.“* Pro další postup je třeba nahlédnout do Pokynů GFŘ D-22, kde je stanoveno k § 24 odst. 2 v bodě 5., co je také považováno za ostatní daně. V pokynech je stanoveno, že DPH je daňově uznatelným výdajem, pokud:

- u ní neuplatnil nebo nemohl uplatnit nárok na odpočet,
- musí být odvedena při zrušení registrace,

- musí být odvedená v souvislosti s organizováním reklamních soutěží a propagačních akcí.

O uznatelnosti zaplacené daně z titulu ručení nenacházím zmínku, a proto přecházím do výjimek uvedených v § 25 odst. 1 písm. r), kde zjišťuji, že daně zaplacené za jiného poplatníka, s výjimkou uvedených v § 24 ZDP jsou daňově neuznatelné výdaje. Z těchto dvou ustanovení vyplývá, že zaplacené daně za jiného poplatníka jsou všeobecně daňově neuznatelné výdaje s výjimkou daně zaplacené ručitelem z nemovitých věcí a z nabytí nemovitých věcí.

6.7.1 Doporučení

Vzhledem k tomu, že dle ZDP je daň zaplacená ručitelem daňově neuznatelným výdajem a zatěžuje plátce, myslím si, že by mělo dojít ke kroku, který zmírní finanční dopady na ručitele daně. Tento krok by spočíval v doplnění současného ZDP o ustanovení, které umožní, že daň zaplacená ručitelem je daňově uznatelným výdajem, tak jako tomu je u daně z nemovitých věcí a daně z nabytí nemovitých věcí. U těchto daní k ručení také dochází na základě § 171 a 172 DŘ, stejně jako u ručení za DPH.

7 Závěr

Bakalářská práce měla za cíl pomocí analýzy posoudit a vyhodnotit daňové a ekonomické dopady zavedeného institutu ručení příjemce zdanitelného plnění za daň z přidané hodnoty zakotveného v § 109, který je zaveden jako nástroj v boji proti daňovým únikům. Dalším cílem bylo posoudit a vyhodnotit dopady institutu zajištění daně zakotveného v § 109a, který slouží jako eliminace vzniku ručení. Celá práce je koncipována z pohledu plátců DPH a hodnotí možné vzniklé dopady na něj. Mezi další cíle patřilo stanovení problematických oblastí z daného tématu a navržení řešení, při minimálním zatížení plátců DPH.

V práci byla nejprve uvedena daňová teorie, ve které byla definována daň a její funkce, stanoveny základní pojmy vztahující se k daním a nakonec byla uvedena daňová soustava České republiky. V další části byly vysvětleny základní pojmy vztahujících se k DPH a na příkladu byl vysvětlen princip DPH. Poté byly stanoveny zásady, výhody a nevýhody DPH. Zde byl pro další výklad kladen důraz na neutralitu daně. V práci byly uvedeny základní mechanismy zdaňování při obchodu s jiným členským státem EU, aby v navazující kapitole Daňových úniků byla lépe pochopena problematika daňových úniků. Úniky byly rozděleny na legální a nelegální, přičemž práce se dále věnovala pouze těm nelegálním. Tyto daňové úniky ve formě karuselových podvodů, odpočtů z fiktivních faktur a nevykázané příjmy byly popsány na teoretických příkladech. Následně byly v další kapitole uvedeny vybrané nástroje, které zákonodárce zavedl v boji proti daňovým únikům. Mezi zmíněné nástroje patří přenesení daňové povinnosti, souhrnné hlášení a nespolehlivý plátcce. Nástroje byly popsány a uvedeny na příkladu. Byl kladen důraz především na podmínky aplikace institutu nespolehlivého plátce, protože úzce souvisí s ručením příjemce zdanitelného plnění.

V kapitole Institut ručení příjemce plnění za DPH byly podrobně rozebrány jednotlivé ustanovení institutu zakotveného v § 109 ZDPH a také byl rozebrán institut zajištění daně, který má za cíl minimalizovat vznik ručení. K jednotlivým ustanovením byly v kapitolách nazvaných Dopady na ekonomický subjekt stanoveny teoretické příklady, které se zabývaly problematickými oblastmi a na základě nich byly uvedeny dopady na plátce daně. V částech nazvaných Doporučení byly potom stanoveny návrhy řešení pro příjemce plnění, aby se nedostal do pozice ručitele, popřípadě je navržena změna znění zákona, tak aby nebyly porušovány základní zásady DPH.

U mnoha příkladů byla příjemci plnění i mimo jiná specifická doporučení také navržena aplikace § 109 s doporučením, aby tento nástroj měl smluvně ošetřen, protože by se mohl dostat do problémů s poskytovatelem plnění. V kapitole Zajištění daně byl uveden návrh znění smluvního ujednání. Příjemce však musí mít na paměti, že při využití zajištění daně dává správci daně najevo, že dodavatel je pro něj podezřelou osobou a to i v případě, že je poctivým plátcem, a dává správci impulz k zahájení kontroly.

Dle povahy institutu ručení příjemce plnění za daň je jisté, že zákonodárci jej zavedli za účelem zamezení daňových úniků, resp. karuselových podvodů.

Z analýzy institutu ručení ale vyplývá, že zákonodárci nepamatovali na dopady jednotlivých částí ustanovení na daňový subjekt, ale sledovali zájem, aby jakýmkoliv způsobem správce daně vybral daň. Postup správce daně tomu v mnoha případech odpovídal, protože bez vynaložení většího úsilí na vymáhání daně aplikoval rovnou institut ručení. Toto jednání je však nezákonné a potvrzuje to také rozsudek Nejvyššího správního soudu, spis. zn. 1 Afs 3/2014 – 31, který je uveden v kapitole Ručení za daň dle Daňového řádu. Z rozsudku vyplývá, že správce daně musí vynaložit maximální úsilí při vymáhání daně a to i tehdy pokud daň převyšuje hodnotu majetku a až po této aktivitě může vyžadovat úhradu daně po ručiteli.

Při analýze ustanovení bylo zjištěno, že institut ručení porušuje základní principy DPH. Např. v případech, kdy příjemce plnění nemá nárok na odpočet a musí zaplatit celou daň, je porušena zásada neutrality daně. Proto bylo navrženo, aby příjemce ručil do výše nároku na odpočet nebo v poloviční výši, protože správce by měl nést určitou zodpovědnost za to, že není schopen vymoci daň. Dalším příkladem je porušení zásady právní jistoty, protože v § 109 odst. 1 je stanoveno, že příjemce vědět měl a mohl, že daň nebude odvedena. Příjemce plnění tak nejenže neví, jaké důkazní prostředky proti němu může správce daně využít, ale netuší ani jaké má podniknout kroky, aby se vyhnul vzniku ručení a zároveň nemusel na každé plnění využít zajištění daně. V práci bylo navrženo řešení, které spočívá v taxativním uvedení případů, kdy vědět měl a mohl.

Na závěr práce byla posouzena možnost uplatnění zaplacené daně z titulu ručení jako uznatelným daňovým výdajem ke snížení výsledku hospodaření. Závěr je takový, že zákon na tuto situaci nepamatuje a na rozdíl od daně zaplacené ručitelem z nemovitých věcí a z nabytí nemovitých věcí je DPH zaplacená ručitelem daňově neuznatelným výdajem.

Práce navrhuje, aby došlo ke zmírnění podmínek pro aplikaci ručení a správce daně nesl určitou zodpovědnost za to, že není schopen vymoci daň z dlužníka. Dále navrhuje, aby institut ručení příjemce plnění za daň nebyl v rozporu se základními zásadami DPH a bylo jeho ustanovení upraveno.

Přínos bakalářské práce spočívá ve zhodnocení dopadu institutu ručení příjemce plně za daň na plátce DPH a navržení jeho úprav k odstranění nedostatků, které mohou mít vliv na ekonomickou situaci daňového subjektu.

8 Literatura

Knižní zdroje

- BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. Vyd. 6., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2015. ISBN 978-80-7273-174-9.
- BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH a daňové doklady*. Vyd. 1. Praha: BOVA POLYGON, 2013. ISBN 978-80-7273-172-5.
- DRÁBOVÁ, Milena, HOLUBOVÁ, Olga a Milan TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 850 s. ISBN 978-80-7478-038-7.
- FALADA, David a Marek STARÝ. *Dějiny daní a poplatků*. Vyd. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. ISBN 978-80-87109-15-1.
- GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2015: výklad s příklady*. 11. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5500-7.
- JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Vydání: první. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. ISBN 978-80-7418-176-4.
- KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, [2013]-. Daně.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.
- LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech 2011: k 1. 4. 2011*. 8 vyd. Olomouc: ANAG, 2011a. ISBN 978-80-7263-669-3.
- LEDVINKOVÁ, Jana. *Novela zákona o DPH 2011: s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 5. vyd. Praha: 1. VOX, 2011b. Daně. ISBN 978-80-86324-95-1.
- NERUDOVÁ, Danuše a Jan ŠIROKÝ. *The principles of Neutrality: VAT/GST vs. Direct Taxation. In: Value Added Tax and Direct Taxation, Similarities and Diferencies*. 1. vyd. Amsterdam: IBFD, 2009. s. 213-229. ISBN 978-90-8722-060-0.
- PAVLÁSEK, Vlastimil a Pavlína HEJDUKOVÁ. *Veřejné finance a daně v České republice*. Vyd. 1. Plzeň: Nava, 2010. ISBN 978-80-7211-360-6.
- PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-698-1.
- SOBOTKOVÁ, V. Nárok na odpočet DPH od 1. 4. 2011 v daňovém přiznání. *Daně a právo v praxi*. 2011b. sv. XVI, č. 6, s. 11-17. ISSN 1211-7293.
- SOBOTKOVÁ, V. Shrnutí změn v zákoně o DPH od 1. 4. 2011. *Daně a právo v praxi*. 2011a. sv. XVI, č. 5, s. 14-20. ISSN 1211-7293.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-413-9.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-785-0.

Právní normy

Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Trestní zákoník č. 40/2009 Sb., v platném znění.

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, v platném znění.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

Internetové zdroje

Celní správa ČR: Ekologické daně. *Celní správa České republiky*. [online]. 2016. [cit. 2016-03-30]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/Stranky/default.aspx>

ČEHOVÁ NÁPLAVOVÁ, Jana. Krátce k principu právní jistoty ve světle aktuální judikatury. *Epravo.cz* [online]. 23. 1. 2014a [cit. 2016-04-14]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/kratce-k-principu-pravni-jistoty-ve-svetle-aktualni-judikatury-93342.html>

Daňový portál: Pozor při optimalizaci daně. Nelegální cesta se nevyplácí. *Daňový portál*. [online]. [cit. 2016-04-25]. Dostupné z: <http://www.danovy-portal.com/aktuality/pozor-pri-optimalizaci-dane-nelegalni-cesta-se-nevyplaci>

Finanční správa: Akce "FLAKSA". *Finanční správa*. [online]. 25. 4. 2016b [cit. 2016-05-05]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/promedia/danova-kobra/akce-Flaksa-7312>

Finanční správa: Nespolehlivý plátce. *Finanční správa*. [online]. 2014 [cit. 2016-04-25]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Prezentace-k-NESPP-2014-07-30.pdf>

Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění dodatku č. 1 a dodatku č. 2. In: *č. j. 38 461/14/7001-21002-012287*. 2014. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235_2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf

Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013. In: *č. j. 3308/13/7001-21002-012287*. 2013. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>

- Iuridictum: Princip proporcionality. *iuridictum*. [online]. 14. 10. 2006 [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: http://iuridictum.pecina.cz/w/Princip_proporcionality
- JANEČEK, Martin. *Daňové podvody na DPH a boj proti nim* (přednáška) Praha: VŠE, dne 20. října 2015. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2015-VSE_Danove_podvody_20151020.pdf
- KREČ, Luboš. Úředníci trápí nové plátce DPH. Registrace k dani je čím dál složitější, protahuje se i na měsíce. *Hospodářské noviny*. [online]. 4. 2. 2016 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://archiv.ihned.cz/c1-65148770-prihlasit-se-k-placeni-dph-je-skoro-nemozne-shromazdeni-vsech-podkladu-zabere-nekolik-dni>
- Kurzy.cz: DIČ. *Kurzy.cz*. [online]. 29. 7. 2015 [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/dic/>
- KUTÍLEK, Lukáš. Praktické aspekty připravované novely daňových trestných činů. *Právní prostor*. [online]. 23. 3. 2015 [cit. 2016-04-24]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/clanky/trestni-pravo/prakticke-aspekty-pripravovane-novely-danovych-trestnych-cinu>
- MFČR: Daňové nedoplatky a daňové úniky. *Ministerstvo financí České republiky*. 2013. [cit. 2016-04-15]. Dostupné z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf
- PANTŮČEK, Igor. *Nepřímé daně*. (přednáška) Brno: Mendelova univerzita v Brně, dne 23. února 2016.
- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *č. j. 5606/15/7100-10*. 2015. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne: 19. 12. 2014 ve věci Equipment. In: *4 Afs 223/2014-33*. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0223_4Afs_1400036_20150108093230_prevedeno.pdf
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne: 6. 3. 2014 ve věci Regard. In: *1 Afs 3/2014-31*. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0003_1Afs_140_20140320093535_prevedeno.pdf
- Rozsudek soudního dvora ze dne 27. 9. 2007 ve věci Collé. In: *C-146/05. 2007*. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30ddd4d8ba063e364283bca4f32a7ad3318f.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuPb3n0?docid=63498&pageIndex=0&doclang=CS&dir=&occ=first&part=1&cid=315467>

- TICHÁ, Michaela. Daňové úniky: Institucionální aspekty [online]. 2007 [cit. 2016-04-17]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf.
- Účetní kavárna: Sazby daně z přidané hodnoty. *Účetní kavárna*. 2016 [cit. 2016-04-05]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/sazby-dane-z-pridane-hodnoty/>
- Údaje z registru daňových subjektů. *Finanční správa*. [online]. 11. 1. 2016a [cit. 2016-04-02]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>
- URBAN, Luděk. Volný pohyb kapitálu. *EUROSKOP.CZ*. [online]. 2016. [cit. 2016-05-12]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8737/sekce/volny-pohyb-kapitalu/>