

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Diplomová práce



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra Účetnictví a financí

Diplomová práce

Ručení u daně z přidané hodnoty

Vypracovala: Bc. Anita Lacinová

Vedoucí práce: Ing. Václav Boněk

České Budějovice 2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Anita LACINOVÁ**
Osobní číslo: **E13642**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Ručení u daně z přidané hodnoty.**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Analyzovat jednotlivé případy ručení u daně z přidané hodnoty v letech 2013- 2014. Zhodnotit možné klady i zápory přijatého řešení, a to jednak obecně, jednak na základě zkušeností konkrétního daňového subjektu.

Metodický postup:

1. Daňové úniky u DPH.
2. Karuselové obchody a možnosti zamezení daňových úniků u karuselových obchodů.
3. Ručení oprávněného příjemce.
4. Ručení příjemce zdanitelného plnění.
5. Výhody a nevýhody úpravy ručení pro správce daně.
6. Výhody a nevýhody úpravy ručení pro daňový subjekt.
7. Ručení z hlediska komunitárního práva.
8. Závěry.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Pitner, L., Benda, V. (2014). Daň z přidané hodnoty s komentářem. Olomouc: Anag.

Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (publikováno např. v ÚZ č. 927 - Daň z přidané hodnoty 2013. Ostrava: Sagit.)
Taxation trends in the European Union, 2013 edition, Eurostat 2013, dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/.
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pro rok 2013 a 2014.

Internetové zdroje:

Evropská komise - http://ec.europa.eu/taxation_customs/.

Ministerstvo financí ČR - www.mfcr.cz.

Finanční správa ČR - www.financnisprava.cz.

Odborný tisk (DHK, Daně a právo v praxi, Daňový expert aj.).

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Václav Boněk


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **3. března 2014**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2015**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13
370 05 České Budějovice
IČ 600 76 688, DIČ CZ60076688


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s §47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění, souhlasím se zveřejněním své diplomové práce a to v nezkrácené podobě, elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách. A to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby touto elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č 111-1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznamu o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 11.4.2016

.....

Bc. Anita Lacinová

Poděkování

Děkuji vedoucímu mé diplomové práce Ing. Václavu Boňkovi za odborné vedení, cenné rady a pomoc při vypracování.

Obsah:

Úvod	3
1. Daňové úniky u DPH	4
1.2. Metody boje s úniky na DPH	7
1.2.1. Daňová kobra	7
1.2.2. Kontrolní činnost	8
1.2.3. Režim přenesení daňové povinnosti	9
1.2.4. Kontrolní hlášení	10
1.2.5. Systém elektronické evidence tržeb	11
2. Karuselové obchody a možnosti zamezení daňových úniků u karuselových obchodů	12
2.1. Příklady karuselových podvodů	15
2.2. Možností zamezení ztrátám z kolotočových podvodů	16
2.2.1. Omezení principu místa původu	16
2.2.2. Systém částečně integrovaného DPH	17
2.2.3. Systém kompenzační DPH	17
2.2.4. Systém DPH s nárokem na odpočet na základě důkazu, že DPH již bylo zaplaceno	18
2.2.5. Ručení za nezaplacenou daň	18
3. Ručení příjemce zdanitelného plnění	19
3.1. Druhy ručení příjemce zdanitelného plnění	21
3.1.1. Ručení při obchodování za neobvyklou cenu	22
3.1.2. Ručení při úhradě na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko	22
3.1.3. Ručení při úhradě na jiný účet než účet poskytovatele, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup	23
3.1.4. Ručení za nespolehlivého plátce	24
3.1.5. Ručení při dodání pohonných hmot distributorem	25
4. Ručení oprávněného příjemce	26
4.1. Zvláštní způsob zajištění daně	28
5. Výhody a nevýhody ručení u daňového subjektu	29
5.1. Využití zvláštního způsobu zajištění daně	32
6. Výhody a nevýhody ručení u správce daně	34
6.1. Procesní postup	34
6.2. Lhůta pro uplatnění ručení	35
6.3. Výše inkasa u DPH	36
7. Ručení z hlediska komunitárního práva	37

8. Závěr	39
9. Summary and Keywords	42
11. Zdroje	43

Úvod

Daň z přidané hodnoty tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů veřejných rozpočtů. Platí ji všichni při dodání většiny zboží a služeb. Z toho důvodu se také někdy nazývá univerzální spotřební daň. DPH patří mezi nepřímé daně, což znamená, že tuto daň odvádí státu jiná osoba (plátce) než ta, na kterou dopadají účinky této daně (poplatník). Princip této daně spočívá v tom, že dodavatel, pokud je registrován jako plátce, musí odvést daň z rozdílu ceny mezi vstupy a výstupy. V podstatě z toho, o kolik cena zboží vzroste. Do státního rozpočtu tak plyne rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní. Naopak odběratel si za jistých podmínek může zažádat o vrácení daně. V České republice byla tato daň zavedena 1. 1. 1993 a nahradila dříve používanou daň z obratu.

V současné době jsou v platnosti tři sazby DPH:

- základní (21%)
- snížená (15%)
- druhá snížená (10%)

Ve své diplomové práci na téma Ručení za daň z přidané hodnoty se v úvodní části budu věnovat důvodům proč Česká republika a celé Evropské společenství zahrnují systém ručení za DPH do své legislativy. Největším důvodem byly daňové podvody. V první části se budu věnovat popisu principu daňových podvodů a uvedu podložený příklad z minulosti. V druhé kapitole se zaměřím přímo na karuselové obchody, které tvoří největší podíl na únicích z daně z přidané hodnoty. Uvedu princip, na kterém fungují a opět nějaký mediálně známý příklad. Ve třetí kapitole se budu již věnovat typu ručení, který je zakotven v právní úpravě České republiky a to ručení oprávněného příjemce a následně popíši jednotlivá ručení příjemce zdanitelného plnění. Ve druhé polovině své práce uvedu jednotlivých výhodám a nevýhodám ručení a to jak z pohledu správců daně, tak z pohledu daňového subjektu. V sedmé kapitole se zmíním o tom, jak se promítla Směrnice Rady Evropského společenství (dále jen ES) do práva České Republiky a upozorním na nesrovnalosti v přijatém opatření. Na závěr své práce uvedu své závěry a celkové shrnutí, zda je ručení za DPH jako opatření státu proti podvodům účinné.

1. Daňové úniky u DPH

Nejprve je nutné definovat pojem daňový únik. Podvědomě každý víme, co je jeho obsahem, avšak při bližším zkoumání narazíme na několik komplikací. Ty jsou způsobeny širokým záběrem tohoto pojmu; ten v sobě může zahrnovat jak nezákonnou činnost, tak i legální způsob snížení daňové povinnosti.

Konkrétně Martiner (1995)¹ spojuje legální daňový únik s postupy v rámci zákonných možností vyhnout se daňové povinnosti. Subjekt se v tomto případě pohybuje na hranici zákonnosti a uplatňuje prostředky, jak zákon nenápadně obejít. Nejčastěji se tento termín používá ve smyslu využívání neúmyslných mezer v daňových zákonech.

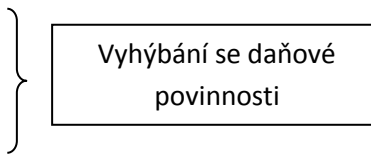
Na druhé straně nezákonný daňový únik, který bude předmětem mé práce, označuje přímé, otevřené nebo skryté, vědomé nebo nevědomé porušování daňových zákonů a představuje daňový únik v úzkém smyslu.

Druhou komplikací je interpretace pojmu zákonného a nezákonného. Ve složitém systému daňové úpravy není vždy jednoduché nebo vůbec možné určit jasnou hranici. Existuje zde skoro plynulý přechod od omylu, přes vyhýbání se daňové povinnosti, až k samotnému daňovému úniku. Tuto posloupnost znázorňuje Tabulka č. 1.

Tabulka č. 1: Daňový únik a vyhýbání se daňové povinnosti

Stupně nezákonnosti

Nezákonná oblast	Daňový únik
Šedá zóna	Zneužití práva
	Daňová obratnost
Zákonná oblast	Neuskutečnění zdanitelného plnění
	Využití zvýhodněných daňových režimů
	Chyba
	Dodržování zákona



Zdroj: Martinez, J.-C.: *Daňový únik*. HZ Praha 1995. 14s. ISBN 80-901918-3-5

¹ MARTINER, J.-C.: *Daňový únik*. HZ Praha: 1995. Praha. ISBN: 80-901918-3-5.

Všechny tyto pojmy jsou však neurčité, chyba se může skrývat za úmyslné rozhodnutí, proto je nutné posuzovat vždy konkrétní případy.

Vančurová (2012)² v rámci minimalizace daňové povinnosti rozlišuje tři stupně – daňová úspora, vyhýbání se dani a daňový únik. Daňová úspora se v podstatě shoduje s Martinezovými zvýhodněnými daňovými režimy a držením se zdanitelné činnosti, které jsou součástí širšího pojmu vyhýbání se daňové povinnosti. V prvním případě, např. u daně z příjmů fyzických osob jde o možnost volby mezi uplatňováním výdajů podle skutečnosti nebo paušálním procentem z příjmů. Motivací státu může být snaha

o snížení administrativních nákladů na správu daně, resp. zvýšení právní jistoty pro daňový subjekt, který se z důvodu zjednodušení výpočtu daňové povinnosti nemusí tolik obávat sankcí.

Samostatně včleněný mezistupeň k daňovému úniku je uvedené vyhnutí se dani v podobě využívání sporných mezer v zákonech. Mají pouze dočasný charakter, protože stát při jejich rozsáhlejším využívání zareaguje změnou daňového zákona a sporné body odstraní.

Konečný, třetí stupeň, a to daňový únik, autorky ztotožňují s „*protiprávním jednáním daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti*“. Tato definice se v zásadě shoduje s Martinezovým daňovým únikem v užším slova smyslu.

Daňový únik se za určitých okolností klasifikuje jako trestný čin. Definice daňového úniku však v českém právu neexistuje. Nejblíže k němu mají daňové trestné činy uvedené v trestním zákoníku³ v části 2, hlava VI, díl 2. Rozlišuje konkrétně:

- krácení daně, poplatku a podobné povinné platby,
- neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby,
- nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

² VANČUROVÁ A., LÁCHOVÁ I.: Daňový systém ČR 2012, VOX Praha 2012. ISBN 976-80-87480-05-2

³ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

Podvody na DPH jsou v dnešní době stále známějším fenoménem, který je pro všechny členské státy Evropské unie značným problémem a rizikem. Jednotlivé členské státy se tak snaží proti podvodům na DPH bojovat mnoha způsoby, jsou však všechny vázány evropským právem. To z důvodu harmonizace právních předpisů o DPH.

Samotný podvod na DPH je založen na vylákání výhody spojené s nárokem na odpočet daně nebo na nepřiznání či neodvedení daňové povinnosti. Podvody na DPH mají mnoho forem, kde mezi nejznámější, a co do dopadů nejzávažnější, patří v poslední době tzv. kolotočové podvody. Ztráty spojené s tímto fenoménem strmě rostou. V roce 2008 bylo odhadováno, že každý rok činí ztráta v celé Evropské unii jen u tohoto typu podvodu 170 miliard liber (cca pětinasobek příjmů státního rozpočtu České republiky v roce 2013).

Daňové úniky u daně z přidané hodnoty činí podle odhadu ředitele Generálního finančního ředitelství Martina Janečka kolem 80 miliard korun ročně. Z toho dvě třetiny tvoří řetězové (karuselové) podvody a fiktivní plnění, na která míří nově platící kontrolní hlášení DPH. Kontrolní hlášení musí firmy pravidelně podávat od 1. 1. 2016. Generální finanční ředitelství předpokládá, že se díky tomuto opatření podaří do dvou až tří let polovinu těchto daňových úniků vyřešit. „Okamžitě po náběhu systému bude efekt pěti až sedmi miliard korun automaticky tím, že systém odhalí nejprimitivnější daňové úniky,“ řekl v ČT Martin Janeček.⁴ Zbylá část úniků v DPH spočívá v krácení tržeb, které činí dle odhadu Českého statistického úřadu v rámci celé české ekonomiky 160 miliard korun. Evidence tržeb má omezit šedou ekonomiku a zamezit daňovým únikům. Do státní pokladny by mohla podle dosavadních vládních odhadů přinést až 12 miliard korun.

Pro ilustraci uvedu příklad daňového úniku v České republice, který se podařilo odhalit policistům Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování (ÚOKFK), kteří jsou zařazeni v pracovním týmu KOBRA. Koncem května 2015 obvinili celkem 5 osob ze Slovenské republiky ze zvláště závažného trestného činu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby. České republice měla být způsobena

⁴ 6.9.2015, Česká televize, Otázky Václava Moravce

téměř půlmiliardová škoda. V případě pravomocného rozsudku hrozí všem obviněným trest odnětí svobody až na 10 let.

V letech 2010 – 2012 mělo docházet v řetězci nastrčených obchodních společností ke krácení daně z přidané hodnoty v souvislosti s obchodováním s drahými kovy. Prodej tohoto zboží v tuzemsku je zatížen DPH. Tu sice obvinění měli zanést do daňových přiznání, avšak oproti povinnosti ji přiznat a posléze zaplatit, měli nechat do daňových přiznání těchto společností zanést úmyslně nepravdivé informace o fiktivních tuzemských nákupech zboží. Tyto fiktivní obchody tak měly dosáhnout téměř stejných hodnot, jako byly hodnoty prodaných drahých kovů.

Tímto způsobem měly nastrčené společnosti vykazovat v jednotlivých zdaňovacích obdobích přiznání k DPH v řádech desítek tisíc korun, ačkoli ve skutečnosti mělo jít o miliony až desítky milionů. České republice na zkrácené DPH měla být způsobena škoda ve výši cca 496 milionu korun.

Tímto případem se potvrdilo podezření policistů ze slovenské daňové Kobry, že po zavedení tzv. kontrolních výkazů na Slovensku se osoby, které se do té doby na Slovensku dopouštěly trestné činnosti, přesunou své aktivity do České republiky.

1.2. Metody boje s úniky na DPH

Stát má několik možností jak bojovat s daňovými úniky. Může se zaměřit na prevenci a zamezení možností daňových úniků (EET, Kontrolní hlášení, reverse-charge) nebo se snažit již vzniklé úniky a podvody odhalit. Jako jednou z možností v odhalování daňových podvodů byl utvořen speciální tým Kobra.

1.2.1. Daňová kobra

Daňová kobra je společný tým Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, Policie ČR, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Členové týmu společně bojují proti daňovým únikům a daňové kriminalitě a to především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.

Zástupci Daňové Kobyry si v rámci zákonných možností operativně vyměňují informace, díky nimž rychle tipují kauzy daňových úniků a dokonale koordinují jednotlivá řízení.

Nastavená spolupráce jednotlivých složek Daňové Kobyry umožňuje včas identifikovat, odhalit a potrestat daňové úniky. Hlavním cílem fungování společného týmu je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů.

Na základě dobrých výsledků metod a součinnosti státních orgánů v rámci Daňové kobyry, která v roce 2014 zajistila 1,4 mld. Kč a v roce 2015 cca 1,9 mld. Kč, vznikla na začátku roku 2015 také Regionální daňová kobra. Té se podařilo zamezit trestné činnosti

ve výši 847 milionů korun. Celkem se tak státu podařilo zajistit finanční prostředky ve výši 4,1 mld. Kč.

Tabulka č. 1: Přehled vyhodnocení projektu centrální Kobra

CENTRÁLNÍ KOBRA	Zachráněno ještě před vznikem škody	Zajištěno na náhradu již vzniklé škody	CELKEM
2014	945 mil. Kč	462 mil. Kč	1 407 mil. Kč
2015	713 mil. Kč	1 175 mil. Kč	1 888 mil. Kč

Zdroj: finanční správa

1.2.2. Kontrolní činnost

Správce daně svou kontrolní činností ověřuje správnost plnění daňových povinností, tvrzení daňového subjektu nebo další okolnosti rozhodné pro správné zajištění a stanovení daně. V případě, že má poznatky nebo pochybnosti o správnosti a pravdivosti daňového tvrzení nebo jiných dokumentů předložených daňovým subjektem, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. V případě neodstranění pochybností nebo zjištění dalších nesrovnalostí je dalším krokem daňová kontrola. Daňovou kontrolou rozumíme kontrolu plnění daňových povinností daňových subjektů nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daňové povinnosti. V roce 2014 provedl správce daně celkem 37 981 kontrol, což je o 4 673

kontrol více než v roce 2013, a doměrky daní činily 11 364 mil. Na daň z přidané hodnoty bylo provedeno 17 815 kontrol a byla doměřena daň ve výši 8 259,1 mil. Kč.

1.2.3. Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti – tzv. reverse charge je další způsob státu, jak bojovat proti daňovým únikům. Tento režim je v rámci mechanismu uplatňování DPH specifický. Na rozdíl od běžného mechanismu uplatňování DPH, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění má poskytovatel plnění, v režimu přenesení daňové povinnosti je povinnosti přiznat a zaplatit daň na výstupu přenesena na příjemce plnění.

Tento režim se vztahuje na:

- dodání zlata, (§92b)
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona např.: sběrný papír nebo lepenka; odpad a šrot ze železa a oceli; odpady, úlomky a odřezky z plastů; měděný odpad a šrot; hliníkový odpad a šrot, odpad z vlny nebo jemných nebo hrubých zvířecích chlupů; skleněné střepy a jiné skleněné odpady; odpad a šrot z drahých kovů atd. (§92c)
- Vybrané zboží dle nařízení vlády⁵ (§92f) (pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100.000,--Kč)
 - a. Obiloviny a technické plodiny včetně olejnatých semen a cukrové řepy
 - b. Kovy, včetně drahých kovů
 - c. Mobilní telefony
 - d. Integrované obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky

⁵ Nařízení vlády č. 361/2014 Sb., ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.

- e. Přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat
 - f. Videoherní konzole
- Poskytnutí stavebních a montážních prací (§92e)

1.2.4. Kontrolní hlášení

S účinností od 1. ledna 2016 vznikla plátcům DPH nová povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení. Jde o speciální daňové tvrzení, založené z velké části na údajích ze současné evidence pro účely DPH. Cílem zavedení kontrolního hlášení je efektivní využití údajů, které sice může Finanční správa získat již dnes, ale se značnou pracností a ohromnými náklady. Právě rychlost získání uvedených údajů a také předepsaná forma pro jejich podání budou klíčové pro analýzy, na jejichž základě bude možné rozkrýt složité podvody a předejít tak neoprávněnému vyplácení nadměrných odpočtů DPH. Data vykázaná v kontrolním hlášení u dodavatele budou vzájemně párována s daty vykázanými v kontrolním hlášení u odběratele, a to s využitím sofistikovaných softwarů. Správce daně tak bude mít v aktuálním čase k dispozici přesné údaje o tom, kde v řetězci není přiznána daň nebo je nárokován nadměrný odpočet z fiktivních faktur. Kontrolní hlášení se stane zásadním nástrojem v boji s velkými daňovými podvody. „Nebudeme už chodit s křížkem po funuse. Zasáhneme dřív, než se články podvodného řetězce stihnou spojit a čerpat nadměrné odpočty ze státní kasy“, řekl Martin Janeček, generální ředitel Generálního finančního ředitelství.

Finanční správa odhaduje, že po zavedení kontrolního hlášení dojde ke zvýšení daňových příjmů zpočátku přibližně o 10 mld. korun ročně. V dalších letech by se tato částka mohla ještě zvýšit díky odstrašujícímu efektu na osoby stojícími za podvody na DPH.

Kontrolní hlášení obsahuje pouze údaje nezbytně nutné pro správu daně, přičemž se v žádném případě nejedná o kompletní souhrn fakturačních údajů, z nichž by bylo možné vyčíst určité obchodní strategie či obchodní tajemství dotčených plátců. Z kontrolního hlášení bude možné zjistit pouze mezi kým a kdy proběhl obchod,

a celkové ceny fakturovaného plnění. Konkretizace předmětu plnění se uvádí jen u režimu přenesení daňové povinnosti, kde se ovšem vyказuje stejným způsobem již nyní.

Vyhodnocení došlých dat bude prováděno centralizovaně za dodržení velmi přísných bezpečnostních opatření. Pracovníci místně příslušných správců daně budou mít z kontrolních hlášení standardně k dispozici jen velmi omezené informace. Pokud však analytické centrum vyhodnotí údaje o transakcích jako rizikové, dostanou správci údaje z kontrolního hlášení konkrétního plátce v takovém rozsahu, aby s nimi mohli pracovat stejně, jako při současné daňové kontrole. Pracovníci správců daně jsou vázáni mlčenlivostí, teoreticky by neměly údaje z kontrolního hlášení být zveřejněny nebo zneužity třetí osobou.

1.2.5. Systém elektronické evidence hotovostních tržeb za prodej zboží a služeb

E-tržby jsou moderní systém rychlé komunikace mezi podnikatelem a Finanční správou ČR. Každá hotovostní tržba podnikatele bude v okamžiku zaplacení zaevidována prostřednictvím internetu v centrálním datovém úložišti Finanční správy, a jako potvrzení bude zaslán zpět unikátní kód, který podnikatel uvede na účtenku. Evidovat se budou platby v hotovosti včetně prostředků de facto představující peníze (žetony, kupony), platby platební kartou či jiným elektronickým prostředkem a platby stravenkami nebo šeky. Platby převodem z bankovního účtu na bankovní účet nebo formou inkasa evidenci podléhat nebudou. Existovat budou i řešení pro případ dočasného výpadku internetového spojení či pro vybrané obory zjednodušené evidence v off-line režimu.

Zavedením elektronické evidence tržeb bude případné podvodné jednání podnikatele pro Finanční správu i zákazníka snadno rozpoznatelné. Systém e-tržeb umožní efektivněji zacílit kontroly tam, kde se projeví nesrovnalosti a nezdržovat poctivé podnikatele zbytečnými kontrolami. Tento systém je zaměřen převážně na daňové úniky u daně z příjmů, ale pomůže i u výběru daně z přidané hodnoty.

2. Karuselové obchody a možnosti zamezení daňových úniků u karuselových obchodů

Kolotočové či karuselové podvody při odvedech daně z přidané hodnoty jsou velmi obvyklým druhem kriminality. Nejrozsáhlejší karuselové obchody vznikají při „obchodování“ mezi členskými zeměmi EU. Dochází při nich k vylákání vysokých částek ze státních financí na soukromé účty podnikatelů, konkrétně z účtu finančních úřadů, od kterých organizované skupiny obchodníků neoprávněně žádají vrácení daně z přidané hodnoty. Značné finanční úniky vznikají při tomto typu podvodu z toho důvodu, že subjekty provedou jednorázový obchod a okamžitě zanikají.

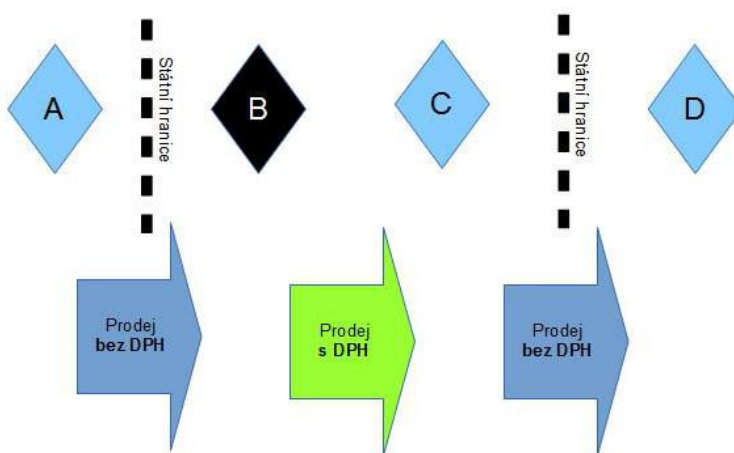
Kolotočovými podvody jsou obecně označovány dodávky zboží, které následují za sebou v řetězci, v němž dochází v určitém okamžiku ke krácení daně jednoduchým způsobem – není podáno daňové přiznání, ani zaplacená daň. Příslušný plátce přestává existovat nebo není k nalezení. Tento typ podvodu se objevuje v různých obměnách a v různé úrovni sofistikovanosti, ale jeho základní mechanismus zůstává stále stejný. V nejjednodušší podobě je pro realizaci karuselového podvodu na území České republiky potřeba tří účastníků. Jeden z nich, dodavatel zboží, se nachází v jiném státě Evropské unie. Další dva aktéři provozují své firmy v ČR. Jeden, tzv. chybějící obchodník (missing trader), je skutečný pachatel trestného činu, protože právě on neodvede DPH státu (po nějaké době zbankrotuje či jinak zmizí s pohledávkou). Druhý je prodejce (broker), který zboží opět prodá zpátky mimo EU a nárokuje si přímo vrácení daně od státu. Právě přes něj se do kolotoče dostávají peníze, které si prodejce nárokuje zdánlivě oprávněně (jako náhradu za daň, kterou zaplatil chybějícímu obchodníkovi).

Další osobou je Buffer, je to firma, která nakupuje zboží od „chybějícího obchodníka“ a ztěžují tak odhalení podvodu. Plní své daňové povinnosti a ani nemusí vědět, že jsou součástí řetězce zapojeného do karuselového podvodu. Často si ani nemůže objektivně zjistit potřebné informace, které by ho varovaly, že se účastní podvodu.

Zisk z karuselového podvodu je vytvářen ziskem „chybějícího obchodníka“ a „prodejce“, v případě nevinnosti Buffera v tomto podvodu. Výše zisku se mění v závislosti na počtu zapojených Bufferů do karuselového podvodu. Čím více jich je

zapojeno, tím vyšší jsou výnosy získané přidanou marží účastníka, ale také náklady vznikající prodejci z odvodu vyšší daně z příjmů právnických osob.

Na následujícím schématu je vidět kolotočový podvod se čtyřmi účastníky. Pro účely srozumitelného popisu budeme předpokládat, že žádný z aktérů se nebude snažit na dalším vytvořit zisk z prodeje zboží, ale budou usilovat pouze o čerpání peněz formou vrácení daně. Nejprve si popíšeme fungování obchodu s poctivými účastníky a následně postup s nepoctivými subjekty a vznik kolotočového podvodu.



Obchod s poctivými účastníky

1. Subjekt A prodává subjektu B telefony v hodnotě 100 mil. Kč. Dodání zboží do jiného členského státu je pro něj osvobozeným plněním, uplatní si nárok na odpočet DPH ve svém státě.
2. Subjekt B nakupuje telefony za 100 mil. Kč, vznikne mu daňová povinnost 21 mil., současně uplatní nárok na odpočet. Potud daňově neutrální.
3. Subjekt B prodává telefony za 100 mil. Kč tuzemskému subjektu C + 21 mil. Kč DPH v běžném režimu.
4. Subjekt B inkasuje platbu za telefony ve výši 121 mil. Kč od tuzemského subjektu C. V daňovém přiznání subjekt B uvede 21 mil. Kč DPH na výstupu a daň odvede finančnímu úřadu.
5. Subjekt C prodává subjektu D telefony v hodnotě 100 mil. Kč. Dodání zboží do jiného členského státu je pro něj osvobozeným plněním, uplatní si nárok na

odpočet DPH ve svém státě. Finanční úřad pravděpodobně prověřuje situaci a vrací 21 mil. Kč.

Obchod s nepoctivými účastníky

1. Subjekt A prodává subjektu B telefony 100 mil. Kč. Dodání zboží do jiného členského státu je pro něj osvobozeným plněním, uplatní si nárok na odpočet DPH ve svém státě.
2. Subjekt B nakupuje telefony za 100 mil. Kč, vznikne mu daňová povinnost 21 mil., současně uplatní nárok na odpočet. Potud stejné a v pořádku.
3. Subjekt B prodává telefony za 100 mil. Kč tuzemskému subjektu C + 21 mil. Kč DPH v běžném režimu.
4. Subjekt B inkasuje platbu za telefony ve výši 121 mil. Kč od tuzemského subjektu C. Daňové přiznání, buď vůbec nepodává, nebo daň nezaplatí. Subjekt zaniká a získaných 21 mil. se ztrácí.
5. Subjekt C prodává subjektu D telefony 100 mil. Kč. Dodání zboží do jiného členského státu je pro něj osvobozeným plněním, uplatní si nárok na odpočet DPH ve svém státě. Finanční úřad váhá, zda mu vrátí 21 mil. Kč. Pokud se prokáže, že o podvodu nevěděl a vědět nemohl, je to stát, kdo trátí.

Dalším modelem karuselu je způsob, kdy zboží vůbec fyzicky neopouští sklad a pohybuje se mezi vlastníky pouze na papíře. Podnikatelé si tak zboží mezi sebou neustále převádějí formou smluv, přičemž jeden z nich vždy neodvádí státu DPH a druhý žádá o jeho vrácení při prodeji třetímu obchodníkovi. Tento model, dotažený do maximální efektivity, pak představuje schéma, když zboží neexistuje ani fyzicky a celý kolotoč je postavený jen na fiktivních papírových smlouvách.

2.1. Příklady karuselových podvodů

Nyní uvedu několik příkladů karuselových podvodů, který se v České republice podařilo odhalit.

Nanodisky

Mezi obviněnými osobami mělo dojít k dohodě o vytvoření fiktivního řetězce. Snahou obviněných mělo být získání finančního prospěchu ve formě neoprávněně vyplaceného nadměrného odpočtu DPH. V rámci tohoto fiktivního řetězce mělo docházet k vystavování podvodných faktur, předávacích protokolů, příjmových dokladů a dalších dokumentů. Pracovníkům daňové Koby se podařilo zjistit, že předmětem plnění na fakturách mělo být zboží (tzv. „nanodisk“), které vůbec v uvedené formě neexistuje a je teprve ve fázi výzkumu. Na základě těchto fiktivních dokladů, které měly deklarovat dodání uvedeného zboží v hodnotě přesahující 1 miliardu korun na Kypr, měly osoby žádat vrácení částky 270 milionů korun ze státního rozpočtu.

Kovový odpad

Podle závěrů kriminalistů měla čtveřice obviněných mužů v roce 2009 získat, nebo pokusit se získat, neoprávněně vyplacení nadměrných odpočtů DPH při obchodech s kovovým odpadem. K tomuto účelu měli vytvořit podvodné řetězce dodavatelů a odběratelů, v jejichž rámci obchodovali s totožným zbožím, přemísťovaným opakovaně z Maďarska do ČR a zpět, na jejichž koncích vždy stála obchodní společnost, vykazující dodání zboží do jiného členského státu EU a uplatňující nárok na vyplacení nadměrného odpočtu DPH.

Nadhodnocené nadměrné odpočty DPH

Obchodní společnosti měly být zařazeny na počátek řetězce spolu obchodujících subjektu. Následně mělo dojít k vystavování faktur za různé druhy dodaného zboží (silně nadhodnocené strojírenské výrobky, náhradní díly k automobilům či další věci, zpravidla s nízkou faktickou hodnotou). Toto zboží mělo být dále prodáváno prostřednictvím dalších nastrčených společností. Na konci řetězce firem měl být

deklarován vývoz do zahraničí s nárokem na vysoký odpočet DPH. Tímto jednáním měly obviněné osoby způsobit ČR škodu ve výši cca 41,3 milionu korun.

2.2. Možnosti zamezí ztrátám z kolotočových obchodů

U Soudního dvora Evropské unie, kde se již několik karuselových podvodů řešilo, byl stanoven základní rámec, kterým se mohou členské státy řídit při boji s karuselovými podvody. Hlavním problémem zůstává posouzení nevinnosti účastníka a jeho nároku na odpočet DPH. V ČR řešil tyto případy Nejvyšší správní soud, u kterého se ocitlo již několik Bufferů a Brokerů. Zásadní chybou subjektů je neúplné předložení důkazů o uskutečnění přepravě a dodání zboží, neuvážení výše rizika konkrétní obchodní činnosti a nepřijetí očekávaných opatření proti podvodům. Předmětem podvodné činnosti je nejčastěji drahé zboží, které podléhá základní sazbě DPH, je snadno přenositelné a dobře prodejné (zlato, pohonné hmoty, mobilní telefony nebo mikroprocesory).

Z pohledu společného systému DPH v EU je považován za žádoucí princip, že transakce mezi podnikatelskými subjekty z různých členských států budou zdaňovány v podstatě stejně jako vnitrostátní transakce. Bohužel, členské státy se odmítají vzdát svých práv a pravomocí v oblasti DPH, proto je uvedení tohoto principu do běžné praxe zatím nereálné. Boj proti kolotočovým podvodům tak musí být realizován jinými způsoby, jež budou do pravomoci členských států zasahovat mírnějším způsobem. Níže budou rozebrány nejvíce diskutované možnosti řešení.

2.2.1. Omezení principu místa původu

Systém DPH je založen na omezení principů místa původu (dále pouze OVAT) byl i součástí návrhu směrnice z roku 1996. Při aplikaci tohoto systému podléhá zboží zasílané z jednoho členského státu do jiného dani v zemi původu. Tímto způsobem by nedocházelo k rozdělení jedné obchodní transakce na dvě „zrcadlová“ zdanitelná plnění.

Naopak, daň zaplacenou ve státě původu zboží, tj. daň na vstupu, by bylo následně možné odečíst od daně na výstupu, kterou byl dovozce povinen odvést ve svém domovském státě, za předpokladu, že by takovéto plnění bylo využito k uskutečnění dalšího zdanitelného plnění s místem plnění ve státě spotřeby. DPH odvedena a vybrána z přeshraničních transakcí by byla považována za dluh exportující země a zároveň pohledávku země importu. Rozdíl mezi dluhem DPH z výnosu a pohledávkou z DPH z dovozu mezi jednotlivými členskými státy by měl být vyrovnáván ročně. K tomuto účelu by mělo být zavedené jakési clearingové centrum, které by DPH vybrané v zemích původu přerozdělovalo do zemí spotřeby, a to na základě daňových příznání k DPH.

2.2.2. Systém částečně integrovaného DPH

Systém částečně integrovaného DPH (dále pouze VIVAT) je systém založený na principu zdanění v zemi původu. Toto řešení se snaží orientovat na eliminaci problémů, kterými trpí jak současný přechodný systém uplatňovaný v EU, tak i původně navrhovaný systém OVAT. VIVAT má za cíl zabránit především problémům souvisejícím s vynucováním a kontrolou řádných odvodů daně do státní pokladny, a dále také se stanovením sazeb DPH, a to beze změny stávající možnosti členských států dle vlastní vůle zvyšovat nebo snižovat výši DPH, a tím pádem i ovlivňovat příjmy státního rozpočtu. Hlavním charakteristickým znakem tohoto systému je, že transakce mezi subjekty registrovanými k DPH by měla být aplikována jednotná unijní sazba DPH, přičemž členským státům by zůstala pravomoc stanovit sazbu DPH, jež by byla uplatňována na transakce mezi plátcí a konečnými spotřebiteli.

2.2.3. Systém kompenzační DPH

Systém kompenzační DPH (dále jen VAT) funguje v současnosti v některých federativních státech, konkrétně například v Brazílii. Jde o duální systém, jenž aplikuje jednotnou sazbu DPH na veškeré „business to business“ transakce, a to jak v rámci obchodu mezi jednotlivými státy, tak i na vnitrostátní transakce. Zdanitelná plnění poskytovaná konečným spotřebitelům jsou zdaňována sazbou jinou, která navíc může být v jednotlivých státech různá. Významnou charakteristikou tohoto systému je fakt,

že DPH zaplacené obchodníky prodávajícími zboží na jednotném vnitřním trhu je bezprostředně připsána jako daňový příjem „na účet“ státu spotřeby. Díky tomu nedochází k žádnému zpoždění a není nutné založení clearingového centra. Obchodníci ve státě spotřeby, tj. příjemci plnění, jsou oprávněni a povinni vypočítat a uplatnit odpočet DPH ve výši daně, kterou ve skutečnosti zaplatili poskytovatelé plnění, a to za účelem určení kompenzačního DPH, jež musí odvést ve svém domovském státě.

2.2.4. Systém DPH s nárokem na odpočet na základě důkazu, že DPH bylo zaplaceno

Jako další možné opatření bránící kolotočovým podvodům je viděn systém, jenž umožňuje odpočet DPH pouze na základě důkazu, že daň, ve vztahu ke které má být tento odpočet uplatněn, byla skutečně zaplacená. Podstata tohoto systému spočívá ve zpětné rekonstrukci DPH řetězce a díky tomu v možnosti efektivně zkontrolovat plnění všech náležitých povinností uložených souvisejícími právními předpisy. Tento systém je ale v praxi téměř neuskutečnitelný, vzhledem ke značné složitosti kontrolovat zda každý poskytovatel plnění ze kterého vznikl příjemci nárok na odpočet, řádně zaplatil daň z poskytnutého plnění. Tento systém se pokusilo uplatnit např. Slovensko, ale upustilo od toho.

2.2.5. Ručení za nezaplacené DPH

Systém DPH implementující ručení příjemce plnění za DPH nezaplacené poskytovatelem, jinak nazýván i systém společné a nerozdílné odpovědnosti poskytovatele a příjemce za zaplacení DPH ne výstupu, je doplňkem stávajícího systému DPH v EU.

3. Ručení příjemce zdanitelného plnění

S platností od 1. 4. 2011 byl zaveden v zákoně č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů institut ručení za nezaplacenou daň z přidané hodnoty. Institut ručení upravený v tomto zákoně byl následně rozšířen o další skutkové podstaty a to s účinností od 1. 1. 2012 a 1. 1. 2013. Od 1. 1. 2013 bylo zavedeno ručení příjemce zdanitelného plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup; dále ručení při přijetí plnění od tzv. nespolehlivého plátce; ručení příjemce při nákupu pohonných hmot od osoby neregistrované jako jejich distributor a ručení oprávněného příjemce. Zakotvení ručení do oblasti DPH vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/11/ES, ve znění pozdějších změn. Cílem zavedení tohoto institutu do české legislativy je snaha bránit daňovým únikům.

Vznik ručitélského vztahu

Rozsah ručení je odvozený od hlavního závazku, s kterým společně zaniká, pokud není stanoven jinak⁶. Ručení má subsidiární povahu – realizace může nastat až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh, který je ručením dotčen. Rozlišujeme ručení příjemce zdanitelného plnění a ručení třetí osoby.

Ručení příjemce zdanitelného plnění.

Plátce DPH, který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce nebo poskytl úplatu za takové plnění, je příjemcem zdanitelného plnění. Tento příjemce je ručitelem za nezaplacenou daň v případě:

6

§ 171 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů podle kterého platí, že zanikne-li daňový subjekt bez právního nástupce, povinnost ručitele uhradit nedoplatek tím není dotčena.

- Naplnit tzv. znalostní test ohledně neuhrazení daně či zasažení transakce podvodem (§109 odst. 1 ZDPH).
- Bez ekonomického opodstatnění přijal zdanitelné plnění za cenu zjevně odchylnou od ceny obvyklé (§109 odst. 2 písm. a) ZDPH).
- Poskytl úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko (§109 odst. 2 písm. b) ZDPH).
- Poskytl úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na odlišný účet než je účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně u poskytovatele plnění zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup (§109 odst. 2 písm. c) ZDPH).
- Přijal plnění od poskytovatele, o kterém je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňující dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (§109 odst. 3 ZDPH).
- Jde o DPH z dodaných pohonných hmot distributorem pohonných hmot a v okamžiku uskutečnění dodání není o poskytovateli tohoto plnění zveřejněno, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona č. 311/20016 Sb., o pohonných hmotách ve znění pozdějších předpisů (§109 odst. 4 ZDPH).

Ručení třetí osoby

Ručitelem je za zákonem stanovených podmínek oprávněný příjemce, tj. osoba, jejíž postavení upravuje zákon o spotřebních daních. Oprávněný příjemce je osoba, které v souvislosti s přijetím výrobků podléhajících spotřební dani vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. Oprávněný příjemce ručí za nezaplacené DPH z dodání zboží pořízeného z jiného členského státu. Jedná se o DPH vztahující se na dodání zboží třetí osobě od osoby, která pořídila výše uvedené zboží z jiného členského státu.

Oprávněný subjekt je správce daně, u něhož je nedoplatek evidován a který je oprávněn nedoplatek, k němuž se vztahuje ručení vymáhat. Předmětem je pohledávka, resp. závazek zajištěný zákonným ručením. Obsahem je vlastní ručitelství závazek, tj. povinnost uhradit zajištěné DPH za dlužníka v případě, že ji nehradí. Rozsah ručení je omezený, je dán výší daně za zdanitelné plnění, vyjma ručení třetí osoby⁷. Povinnost ručitele se aktivuje na základě výzvy od správce daně.

Nyní se budu podrobněji zabývat jednotlivými typy ručení.

3.1. Druhy ručení příjemce zdanitelného plnění

Dle § 109 odst. 1 ZDPH ručí příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň poskytovatelem tohoto plnění správcem daně za zdaňovací období, ve kterém se předmětné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečnilo, pokud v okamžiku uskutečnění plnění příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět mohl, že:

- daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- dojde ke krácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Naplněním následujících podmínek vzniká ručitelství vztah. Vzniká již okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž ke vzniku ručení stačí splnění alespoň jedné z výše uvedených skutečností. Z dikce zákona vyplývá, že z hlediska podmínek ručení postačuje i zavinění z nedbalosti, a to i v případě nevědomé nedbalosti. Například nedostatek znalostí nutných k výkonu funkce nebo nedostatek času pro jejich uplatnění není možno uplatnit jako omluvitelný důvod pro nevynaložení péče řádného hospodáře.

⁷

Ručení třetí osoby má specifické omezení – oprávněný příjemce ručí vždy pouze do výše daně vypočtené ze základu daně odpovídající ceně obvyklé u vybraného zboží včetně spotřební daně.

3.1.1 Ručení při obchodování za neobvyklou cenu

Skutková podstata ručení dle § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH je založena na předpokladu zasažení plnění daňovým únikem, v případě obchodování za zjevně neobvyklou cenu bez ekonomického opodstatnění. Příjemce ručí za nezaplacené DPH z jím přijatého zdanitelného plnění, pokud úplata za toto plnění je bez ekonomického opodstatnění zjevně odchylná od ceny obvyklé⁸. V případě testu „obvyklosti ceny“ bude správce daně vycházet z ustanovení § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku. Podle něj se obvyklou cenou rozumí cena, která by byla dosažena při prodejkách stejného, popřípadě obdobného majetku, nebo při poskytnutí stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění, tedy ke dni uskutečnění plnění. Prokázat odchýlení od obvyklé ceny bez ekonomického opodstatnění je v praxi obtížné pro plátce daně, ale i pro správce daně a rozhodující slovo má proto obvykle soudní znalec v oceňování.

3.1.2. Ručení při úhradě na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko

Předpokladem pro naplnění skutkové podstaty ručení dle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH je skutečnost, že úhrada platby za zdanitelné plnění byla provedena zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Skutečnost, že bankovní účet používaný k platbám za zdanitelné plnění uskutečňovaná v tuzemsku není veden v tuzemsku, ztěžuje účinné řešení podvodu v oblasti daně z přidané hodnoty. Platbu na zahraniční účet je nutné považovat za neobvyklou a rizikovou situaci. Z obecného pohledu je totiž zvláštní, aby český plátce daně, který v tuzemsku uskutečňuje ekonomickou činnost a realizuje zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, požadoval platbu za tato plnění na zahraniční bankovní účet. Z poznatků daňové správy vyplývá, že platba na zahraniční účet za tuzemská plnění oproti platbě na tuzemský účet představuje vysokou

8

Při stanovení ceny obvyklé vychází správce daně z ust. § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku ve znění pozdějších předpisů.

pravděpodobnost zapojení do řetězce daňových podvodů. I tuzemský subjekt, může mít bankovní účty vedené v zahraničních bankách a je zcela legální na ně směřovat platby, ale v takovémto případě se příjemce plnění vystavuje ručení, pokud jeho dodavatel nezaplatí DPH. Také jsou v ČR jako plátcí daně registrovány samozřejmě i zahraniční subjekty, které v ČR vykonávají ekonomickou činnost.

3.1.3 Ručení při úhradě na jiný účet než účet poskytovatele, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup

Dle § 96 ZDPH od 1. 1. 2013 platí povinnost každého plátce oznámit správci daně čísla všech svých bankovních účtů, které využívá ke své ekonomické činnosti. Současně platí, že plátce může určit, která čísla jeho bankovních účtů používaných k ekonomické činnosti budou zveřejněna jako údaj z registrů plátců. Správce daně takto plátcem určené bankovní účty zveřejní dálkovým přístupem, a sice prostřednictvím Registru plátců DPH, dostupném na internetových stránkách Finanční správy a Daňovém portálu. Povinností správce daně bylo začít zveřejňovat čísla bankovních účtů plátců od 1. 4. 2013 a od tohoto data lze rovněž uplatnit ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH. Pokud plátce v přihlášce k registraci nebo při oznamování změn registračních údajů žádný takový účet neurčí, bude zveřejněné, že žádné číslo účtu neurčil. Plátce, který neurčí ke zveřejnění žádný svůj bankovní účet a bude dostávat za jím poskytnutá plnění zapláceno bezhotovostně, vystavuje každého svého odběratele, který takovouto úhradu provede, riziku ručení za DPH z daného konkrétního plnění.

Dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH ručí každý odběratel, pokud za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti zaplatil na jiný účet než je účet poskytovatele tohoto plnění zveřejněný správcem daně v registru plátců DPH. Z hlediska posuzování podmínek pro vznik ručení je rozhodným okamžikem uskutečnění bezhotovostní úhrady. Jestliže právě v tomto okamžiku není bankovní účet, na který je hrazeno, účtem zveřejněným správcem daně ve výše uvedeném registru jako údaj u poskytovatele zdanitelného plnění, stává se

příjemce tohoto plnění ručitelem za DPH, kterou dodavatel z tohoto plnění případně neuhradí.

V souvislost s novelizací zákon č 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pro rok 2015 došlo ke snížení limitu omezující platby v hotovosti, a to na 270.000Kč. Tento limit, respektive jeho dvojnásobek (540.000Kč) je určující pro možnost vzniku ručitelského závazku.

3.1.4 Ručení za nespolehlivého plátce

Institut nespolehlivého plátce je v kombinaci s institutem ručení za nezaplacenou daň, jedním z nástrojů pro boj s daňovými úniky. Jeho cílem je postihnout plátce, kteří závažně porušují povinnost při správě daně a negativním způsob ovlivňují inkaso daně, běžný chod správy daně a samozřejmě také i rovné konkurenční prostředí na trhu. Odlišení těchto subjektů, resp. jejich eliminace napomáhá vytvořit rovné podmínky pro podnikání a rozvoj ekonomiky.

Kritéria nespolehlivosti plátce jsou zakotvena v Informaci GFŘ (č. j. 101/13-121002-506729) ve znění Dodatku č. 1 ze dne 5. 12. 2013. Nespolehlivým plátcem se plátce stává tehdy jestliže:

- DPH vyměřena/doměřena podle pomůcek a výsledná daňová povinnost činní 500.00Kč a více.
- Byl vydán zajišťovací příkaz na DPH a ten nebyl ve lhůtě uhrazen.
- Po dobu nejméně 3 kalendářních měsíců po sobě jdoucích je evidován kumulativní nedoplatek na DPH ve výši 10 mil. Kč.
- Neuznání plátcem deklarovaného nároku na odpočet, který byl v důsledku porušení povinností snížen správcem daně minimálně o 500.000Kč a související vyměřená/doměřená daň není zcela uhrazena.

S platností od 1. 10. 2014 byla kritéria doplněna a upravena Dodatkem č. 2

- Daň byla stanovena podle pomůcek opakovaně (min. za 2 zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích).
- Byl snížen nedoplatek z 10mil na 500.000Kč.
- Nekontaktnost subjektu – nereaguje na výzvy a nedoložení požadovaných informací /součinnosti.
- Plátce nepodá opakovaně povinná podání na DPH ani na základě výzvy správce daně.

S platností od 1. 1. 2015 bylo doplněno kritérium uvedení nepravdivého údaje ohledně skutečného (reálného) sídla – zaměřeno na virtuální a „home-office“ společnosti.

Podle této skutkové podstaty zákonného ručení za DPH dané § 109 odst. 3, příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň za zdanitelné plnění, pokud je v okamžiku uskutečnění daného plnění o poskytovateli zveřejněno způsobem umožňujícím dálkový přístup, že je nespolehlivým plátcem. Tato informace je zveřejňována vedle dalších údajů z registru plátců na internetových stránkách Finanční správy a Daňovým portále. Pro možnosti uplatnění institutu ručení za nespolehlivého plátce je výchozí, zda v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění byla o dodavateli tohoto plnění zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem. Důležité je zveřejnění této informace způsobem umožňujícím dálkový přístup. Ručení příjemce zdanitelného plnění tedy vzniká, jestliže v registru plátců zveřejněném na výše uvedeném internetovém portále byl v uvedený den uskutečnění zdanitelného plnění u dodavatele údaj „Nespolehlivý plátce – ANO“.

3.1.5 Ručení při dodání pohonných hmot distributorem

Tento případ ručení je věcně omezen, tzn., že postihuje jen zákonem vymezený konkrétní typ zdanitelného plnění, a sice dodání pohonných hmot distributorem těchto hmot. Prodej pohonných hmot i registraci distributorů pohonných hmot upravuje

zákon č. 311/2006 Sb. o pohonných hmotách ve znění pozdějších předpisů⁹. Distributorem pohonných hmot ta osoba, která prodává pohonné hmoty na území České republiky, s výjimkou prodeje pohonných hmot na čerpací stanici. Ručení za DPH dle §109 odst. 4 ZDPH se tedy nevztahuje na prodej pohonných hmot na čerpací stanici, je zaměřeno na velkoobchod s pohonnými hmotami.

Pokud se zdanitelné plnění týká dodání pohonných hmot distributorem, je naplněn předpoklad skutkové podstaty ručení podle § 109 odst. 4 ZDPH v případě, že pohonné hmoty jsou přijímány od subjektu, který není v okamžiku uskutečnění tohoto plnění zveřejněn jako distributor v Registru distributorů pohonných hmot. Každý distributor pohonných hmot je povinen se před zahájením své činnosti registrovat u celního úřadu. Registr distributorů pohonných hmot veden Generální ředitelství cel a údaje z něho zveřejňuje dálkovým přístupem. Registr je takto k dispozici na webových stránkách celní správy České republiky.

Plátce, který kupuje pohonné hmoty od distributora, by si měl ověřit, zda jeho dodavatel je ve výše uvedeném registru zveřejněn. Rozhodný stav je v okamžiku uskutečnění dodání. Pokud v tomto okamžiku o dodavateli není zveřejněno, že je registrován jako distributor pohonných hmot, ručí plátce za DPH neuhrazenou dodavatelem.

4. Ručení oprávněného příjemce

Ručení oprávněného příjemce souvisí podobně jako ručení při dodání pohonných hmot distributorem zejména s podvody na DPH při obchodování s pohonnými hmotami. Při těchto obchodech, pokud jde o dovoz pohonných hmot z jiného členského státu, se na realizaci dodávky velmi často podílí tzv. oprávněný příjemce.

9

Dle tohoto zákona se pohonnou hmotou rozumí motorový benzín, motorová nafta, zkapalněné ropné plyny, biopalivo a jiné palivo z obnovitelných zdrojů, směsné palivo, stlačený a zkapalněný zemní plyn, pokud jsou určeny k pohonu motoru vozidla nebo zvláštního vozidla.

Oprávněný příjemce je osoba, která na základě povolení vydaného orgánem celní správy jednorázově nebo opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně dopravované z jiného členského státu. Oprávněný příjemce není provozovatel daňového skladu v místě, kde vykonává činnost jednorázového nebo opakovaného přijímání výrobků.

Dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, vzniká oprávněného příjemci v souvislosti s přijetím vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. Zákon o spotřebních daních ukládá oprávněného příjemci dokonce povinnost dotčenou spotřební daň zajistit. Ve vztahu k DPH, která s prodejem vybraných výrobků přijatých z jiného členského státu též souvisí, dosud neměl oprávněný příjemce žádné povinnosti. Povinnost na DPH zůstává stále primárně na vlastních účastnících obchodní transakce¹⁰. S ohledem na podvody při pořízení vybraných výrobků z jiných členských států a prokazatelné zapojení oprávněných příjemců do nich, došlo k 1. 1. 2013 k zavedení ručitelské povinnosti oprávněného příjemce.

§ 108a ZDPH určuje ručení oprávněného příjemce, kterému vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň v souvislosti s přijetím vybraných výrobků¹¹ z jiného členského státu a to pokud osoba, která toto zboží z jiného členského státu pořídila, nezaplatí daň z přidané hodnoty z následného dodání tohoto zboží třetí osobě v tuzemsku. Oprávněný příjemce není přímým účastníkem dodání, ze kterého je DPH ručením zajištěna. Dle odst. 2 § 108a ZDPH platí, že oprávněný příjemce ručí za nezaplacenou daň pouze do výše daně vypočtené ze základu daně odpovídajícího ceně obvyklé pro vybrané zboží, včetně spotřební daně.

Ručení oprávnění osoby coby třetí osoby, která se dodání účastní nepřímo, nicméně v pozici vykonavatele úředně mu daného oprávnění v oblasti specifického daňového režimu, je sice zákonem koncipováno jako prvotně presumované, ovšem není takto

¹⁰

Tzn. na osobě, která vybrané výrobky z jiného členského státu takto – s využitím služeb oprávněného příjemce – pořídila a dále je prodala.

¹¹

Vybranými výrobky nejsou pouze minerální oleje, resp. pohonné hmoty, ale i další výrobky podléhající spotřební dani – líh, pivo, víno a jeho meziprodukty, tabákové výrobky.

ručením objektivním. Oprávnění příjemce se může z ručení „vyvinít“ – neručí, pokud prokáže, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude subjektem, který zboží z jiného členského státu pořídil, řádně zaplacená. Rušení se tedy na oprávněného příjemce nevztahuje, pokud si jakýmkoliv reálným způsobem zajistí, že toto DPH uhrazeno bude. To může např. znamenat, že neposkytne službu oprávněného příjemce pro dovozy uskutečňované nedůvěryhodnými osobami, za podezřelých okolností a pokud tak učiní, přijme relevantní opatření k zabezpečení rizika s tím spojeného. Jako možné opatření v tomto směru či spíše úplné eliminaci rizika vzniku ručení nabízí i postup směřující k zajištění DPH od jeho zákazníka s tím, že oprávněný příjemce by pak využil zvláštní způsob zajištění daně dle § 109a zákona o DPH. Správce daně může oprávněného příjemce v souladu s § 108a odst. 3 ZDPH vyzvat, aby doložil skutečnost prokazující přijetí výše zmíněných relevantních opatření.

4.1. Zvláštní způsob zajištění daně

Příjemce zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku se v důsledku ustanovení §109 ZDPH ocitá v pozici potencionálního ručitele a v obdobné situaci je i oprávněný příjemce u zboží podléhající spotřební dani dle § 108a ZDPH. Rizika, která v sobě uvedená ustanovení nesou, ale již i samotná možnost, že by dotčené subjekty mohly být vystaveny „zkoumání“ ze strany správce daně ohledně případné aplikace ručení, dovoluje zcela eliminovat institut zakotven v ust. § 109a ZDPH. Zde uvedený zvláštní způsob zajištění daně v podstatě říká, že příjemce, který uhradí správci daně z a poskytovatele DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, se ve vztahu k tomuto plnění nemůže dostat do postavení ručení podle § 109 resp. § 108a ZDPH. Pokud oprávněný příjemce v případě jemu „hrozícího“ ručení dle § 108a ZDPH rozhodne využít institut zvláštního způsobu zajištění daně, považuje se pro účely aplikace tohoto institutu dle ust. § 109a ZDPH za příjemce zdanitelného plnění. Osoba, za kterou

oprávněný příjemce ručí, je pak posuzován pro účely zvláštního způsobu zajištění daně jako poskytovatel zdanitelného plnění.

Příjemce zdanitelného plnění, který dosud ve vztahu k určitému zdanitelnému plnění nebyl vyzván jako ručitel dle § 109 ZDPH může daň z takového zdanitelného plnění uhradit za poskytovatele tohoto plnění. Úhradu musí ovšem provést na osobní depozitní účet vedený u místně příslušného správce daně poskytovatele zdanitelného plnění a identifikovat ji. Ve vztahu k takto dotčenému plnění nelze pak aplikovat ručení. Úhrada se totiž primárně použije na úhradu daně z tohoto plnění.

Protože se dodavatelé nemusí o volbě jejich odběratele využít institut zvláštního způsobu zajištění daně dozvědět – v tomto směru nemá vůči nim ani odběratel ani správce daně informační povinnost – klidně se může stát, že oni standardně přiznají a odvedou DPH na výstupu i z těchto plnění. Takže stát inkasuje dvakrát DPH z jednoho zdanitelného plnění a lze očekávat, v zájmu časové hodnoty takto utržených peněz, že budou správci daně využívat různé zdržovací praktiky k tomu, aby jednotlivým dodavatelům co nejpozději vrátili takovýto přeplatek na dani. Navíc nemusí jít o tzv. „vratitelný přeplatek“, takže podruhé inkasovanou DPH může správce daně využít na úhradu jejich dřívějších daňových nedoplatků. Pokud se příjemce zdanitelného plnění rozhodne uhradit DPH za dodavatele, následně mu zaplatí za plnění pouze částku základu daně.

5. Výhody a nevýhody ručení u daňového subjektu

Ručení vzniká objektivně v případě, kdy odběratel v okamžiku přijetí zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že:

- daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,

- dodavatel, který uskutečňuje zdanitelná plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- dojde ke krácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Ke vniku ručení tedy postačuje nejen nedbalost odběratele (ví o podvodném jednání dodavatele) ale dokonce tzv. nevědomá nedbalost (odběratel o podvodném jednání dodavatele sice nevěděl, ale vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům vědět měl a mohl). Jedná se o velmi nepříjemné ustanovení. Odběratel ručí za nezaplacenou daň také v případě, že je úplata za předmětné zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé.

Dalším možností jak se stát ručitelem hrozí při platbě dodavateli na jiný bankovní účet než je zveřejnění v registru plátců DPH a při platbě dodavateli, který je zapsán na seznamu nespolehlivých plátců. Od roku 2015 dbá ministerstvo financí na zápis do registru mnohem důsledněji než v předešlých letech. Odpovídá tomu i rostoucí seznam. Zatímco v roce 2014 bylo registrováno pouze 117 nespolehlivých plátců, v roce 2015 jejich počet stoupl na více než tři tisíce.

Institut ručení vypadá na první pohled hroživě. Zdá se, že při jeho široké aplikaci by mohla být postižena řada nevinných podnikatelů. Na druhou stranu bude pro správce daně v praxi poměrně pracné použít tento institut. Důkazní povinnost je na straně správce daně a prokázat v daňovém řízení, co daňový subjekt vědět mohl a měl vědět, může být pro správce daně poměrně složité. Ručení uplatňuje správce daně vůči odběrateli pomocí tzv. ručitelské výzvy, proti které se může odběratel odvolat, může navrhnout důkazní prostředky a podané odvolání má odkladný účinek. Z toho důvodu neuplatňují správci daně ručení hromadně, měli by jej využívat jen tam, kde to bude oprávněné vzhledem k deklarovanému účelu tohoto institutu, kterým byl boj proti daňovým podvodům.

Samozřejmě je na místě opatrnost a plátce daně by měl více prověřovat, od koho zboží či služby kupuje a měl by zvážit obstarávání důkazu, že nevěděl a ani vědět neměl a nemohl, že DPH nebude úmyslně zaplacenou, a že výše ceny, za kterou nakupuje, není zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny plnění. Za tímto účelem je vhodné, aby měl

odběratel k dispozici např. prohlášení dodavatele ve smlouvě, že se dodavatel nenachází ani v jedné ze situací uvedené v § 109 ZDPH a že pokud by se do ní dostal, tak je povinen tuto skutečnost odběrateli neprodleně oznámit a dále, že je povinen odběrateli nahradit veškerou škodu vzniklou v důsledku aplikace ručení ze strany správce daně. Dále by měl odběratel dokázat, že si provedl standardní obchodní ověření důvěryhodnosti dodavatele prostřednictvím veřejně dostupných zdrojů (aktuální finanční výkazy, výroční zpráva, výpis z obchodního rejstříku apod.) Nemůže se ale vyvinut z toho, že si neověřil, na jaké účty platí, zda dodavatel není evidován jako nespolehlivý plátce atd.

Například výrobní podnik ABC, s.r.o. zadal dílčí práce jiným firmám (subdodavatelům). Hlavním důvodem je snaha udělat zakázku levněji, což se promítne nejen do kvality prací, ale často také do „solidnosti“ a solventnosti subdodavatelů. Do 1. 4. 2011 platilo, že nebyl-li generálnímu dodavateli ABC prokázán úmysl a spolupachatelství, mohl i přes určité náznaky nesolidnosti některých subdodavatelů zůstat klidný, nehrozil mu postih. Po tomto datu je to ale jinak. Pro naplnění ručení z titulu „znalostního testu“ postačuje i zavinění nedbalostí, a to i v podobě nedbalosti nevědomé. Takže odběratelům lze obecně doporučit předem si ověřovat solidnost svých dodavatelů. Firmě ABC, s.r.o. přitom nepomůže argumentace, že subdodavatelé fakturu řádně zaplatila. Při naplnění podmínek jejího ručení bude muset prakticky podruhé uhradit DPH.

Jednou z možností jak obejít institutu ručení za úhradu na jiný účet než je účet zveřejněný je platba za zdanitelné plnění v hotovosti. Pokud hodnota faktury nepřekračuje částku 15.000 EUR je možné je uhradit v hotovosti a tím se vyhnout ručení DPH, protože to se v tomto případě na hotovostní platby nevztahuje.

Pro plátce DPH je ale nejlepší způsob, jak se ve všech případech vyhnout ručení za nezaplacenou daň dodavatele, využití tzv. zvláštního způsobu zajištění daně.

5.1. Využití zvláštního způsobu zajištění daně

V případě vážných pochybností, zda dodavatel daň z přidané hodnoty zaplatí, může plátce daně využít institutu dobrovolného zajištění daně. Princip zvláštního způsobu zajištění daně spočívá v tom, že platba za plnění vyfakturované plnění dodavatelem se rozdělí na dvě části. První část ve výši základu daně se zaplatí dodavateli a druhá část ve výši příslušené DPH se zaplatí přímo na bankovní účet správce daně. Současně s platbou má odběratel povinnost podat správci daně hlášení se stanovenými údaji. Ve vztahu k dani z takto dotčeného plnění nelze následně uplatňovat institut ručení. Úhrada se totiž použije primárně na úhradu daně z tohoto plnění.

Prvořadé je směřování platby odběratelem. Platba musí být vždy nasměrována na depozitní účet správce daně poskytovatele zdanitelného plnění s předčíslem 80039, matrikou finančního úřadu a kódem banky 0710, (např. *depozitní účet Finančního úřadu pro Plzeňský kraj 80039-77627311/0710*).

Úhrada odběratele za dodavatele musí být řádně identifikována, pro správné určení musí být uvedeno:

- identifikace poskytovatele zdanitelného plnění,
- daň, na kterou je úhrada určena,
- identifikace příjemce zdanitelného plnění,
- den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.

Takto provedená úhrada na osobní depozitní účet poskytovatele se použije na úhradu daně, které se týká. Z osobního depozitního účtu dodavatelem se odběratelem provedená úhradě vždy převede na osobní daňový účet DPH dodavatele. Převod se provede ke dni splatnosti daně za zdaňovací období, do kterého spadá platbou dotčení plnění. To platí v případě, že k úhradě došlo v den popř. před splatností daně. Pokud by však byla provedena úhrada na osobní depozitní účet dodavatele později než vznikla jeho daňová povinnost, převede se úhrada na osobní daňový účet ke dni platby na osobním depozitním účtu.

Odběratel může provést úhradu v zásadě kdykoliv, vyjma případu, že již byl vyzván k úhradě jako ručitel.

Je však důležité si uvědomit, že uplatnění tohoto zajištění může výrazně narušit cash flow dodavatele, který by náhle inkasoval pouze úhradu pohledávek bez daně a zdanitelná plnění od jiných plátců přitom musí sám nakupovat s daní. Chybějící prostředky by byly vázané na jeho účet u správce daně. Zajištění by proto odběratel měl uplatnit s rozvahou a měl by se na něm s dodavatelem smluvně dohodnout. Rovněž by měly být řešeny technické otázky, např. jak bude odběratel dodavateli prokazovat provedení úhrady daně, jak bude postupováno, když finanční úřad platbu použije jiným než předpokládaným způsobem apod.

Z výše uvedeného je dle mého názoru zřejmé, že vláda ve svém boji proti daňovým únikům zvolila způsob, který zavádí pro všechny podnikatele (plátce DPH) riziko, že při každém nákupu zboží či služeb se mohou dostat do situace, kdy následně jim správce daně prokáže, že sice nevěděli, že při tomto nákupu nastala jedna z rozhodujících skutečností, ale že vzhledem k okolnostem a svým osobním poměrům vědět měli a mohli, že tyto skutečnosti nastanou. A pak jim jako ručiteli může správce daně přikázat zaplatit dlužnou DPH za svého dodavatele, tedy jí fakticky zaplatí podruhé (když poprvé ji zaplatil tomuto dodavateli ve své úplatě za nákup zboží či služeb).

Pro plátce to přináší značnou administrativní náročnost. Při každé platbě nad 540.000 Kč si ověřovat, zda je bankovní účet, na který má jít úhrada za plnění, uvedený v registru plátce. Musí si také ověřovat, zda se jeho obchodní partner nestal nespolehlivým plátcem. Všechna tato opatření značně ztěžují podnikatelům svoji činnost. Pokud má plátce stálé a kvalitní obchodní partnery nemělo by pro něho být ručení zásadním problémem. Proto by mělo být prvořadým zájmem každého subjektu, aby obchodoval pouze se služnými partnery.

6. Výhody a nevýhody ručení u správce daně

Zásadní nevýhodou pro správce daně je důkazní povinnost, která je na jeho straně. Musí prokázat v daňovém řízení, co daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět. Tato povinnost může být pro správce daně poměrně obtížná.

Dle § 109 odst. 2 ZDPH ručí odběratel za daň, kterou měl zaplatit jeho dodavatel, pokud bude úplata za zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny. Skutečnost, že sjednaná cena byla zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny, musí prokazovat správce daně. Naopak případné ekonomické opodstatnění této odchylky by měli prokazovat účastníci transakce, tj. zejména odběratel, jehož se ručení týká.

6.1. Procesní postup

Pokud se jedná o procesní postup vůči ručiteli ze strany správce daně, měl by se řídit §171 a 172 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Správce daně odběrateli vystaví ručitelskou výzvu a zároveň jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Aby tak mohl správce daně učinit, musí o úhradu daně upomenout nejprve dlužníka (dodavatele) a dlužnou daň na něm bezvýsledně vymáhat. Správce daně předtím, než uplatní ručitelskou výzvu, si musí též udělat relevantní úsudek o tom, zda jsou naplněny podmínky dle §109 odst. 1 nebo 2 ZDPH.

Proti doručení ručitelské výzvy se odběratel může odvolat v obecné odvolací lhůtě (do 30 dnů od doručení výzvy). Však podané odvolání má pro odběratele odkladný účinek, tj. do vyřízení odvolání nemusí odběratel hradit daň dlužnou dodavatelem. Odběratel by měl mít při placení daně stejné procesní postavení jako dlužník (dodavatel). Po obdržení ručitelské výzvy je odběratel oprávněn nahlížet do spisu ohledně nedoplatku v rozsahu nezbytném pro podání odvolání.

Pro úspěšnost odvolání je třeba, aby měl odběratel k dispozici důkazní prostředky, že jednal v dobré víře a tedy o případném podvodném jednání dodavatele nevěděl ani vědět nemohl.

Pokud správce daně odvolání proti ručitelské výzvě zamítne, vzniká odběrateli povinnost z titulu ručení, daň ze svého dodavatele zaplatit. Pokud by byl odběratel v prodlení se zaplacením této daně, tak mu nebude k tomuto nedoplatku vznikat samotný úrok z prodlení. Finanční úřad bude ale moci přistoupit k vymáhání nedoplatku po odběrateli. Odběratel může též požádat o posečkání se zaplacením daně, čímž by se (po dobu posečkání) vyhnul vymáhání, neboť po dobu posečkání může finanční úřad daň vymáhat pouze po dlužníkovi (dodavateli). Je důležité upozornit, že zákonné důvody pro podání posečkání jsou poměrně přísné (např. úhrada daně by znamenala pro odběratele vážnou újmu).

6.2 Lhůta pro uplatnění ručení

Zákon o dani z přidané hodnoty nestanovuje, v jaké lhůtě je finanční úřad oprávněn vůči odběrateli (ručiteli) ručitelskou výzvu uplatnit. Dle názoru Ing. Tomáše Havla¹² by pro vydání ručitelské výzvy v daňovém řízení v případě ručení dle § 109 ZDPH mělo platit, že výzva musí být odběrateli doručena v obecné lhůtě pro doměření daně stanovené v §148 odst. 1 daňového řádu, tj. ve lhůtě tří let od lhůty pro podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž dodavatel (dlužníkovi) vznikla povinnost odvést daň na výstupu z předmětného plnění.

Tříletá prekluzivní lhůta pro uplatnění ručení vůči odběrateli by tedy neměla začít běžet ode den, kdy je mu doručena ručitelská výzva, nicméně již od okamžiku, kdy dodavateli vznikla povinnost daň odvést.

¹² HAVEL, Tomáš. Ručení odběratele za odvod DPH po 1.4.2011. *Daně a právo v praxi*. 2011, XIX(4), 2.

6.3. Výše inkasa u DPH

Výhoda ručení pro správce daně je samozřejmě ve výši inkas. Jak dokazuje tabulka č. 2.

Tabulka č. 2: Výnos z DPH

k 31. 12. příslušného roku v mld. Kč

		2010	2011	2012	2013	2014
Daň z přidané hodnoty	Finanční správa	269,6	275,2	278,1	308,3	322,7
	Celní správa	0	0,2	0,2	0,2	0,2
	Celkem	269,6	275,4	278,3	308,5	322,9

zdroj: Daňová správa

Příjem veřejných rozpočtů na DPH za rok 2014 činil 322,09 mld. Kč, což představuje meziroční nárůst o 4,7%, tj. absolutně o 14,4 mld. Kč. V roce 2014 neproběhly žádné legislativní změny, které by svou povahou měly vliv na výši sazby DPH, nebo by jiným způsobem výrazně změnily základnu pro výpočet DPH. Inkaso daně bylo v roce 2014 ovlivněno také zadržením vyplacení nadměrných odpočtů za zdaňovací období listopad a prosinec 2013 z důvodu zahájení postupů k odstranění pochybností správce daně u plátců, kteří nemají v tuzemsku sídlo nebo provozovnu. Nevyplocená částka zadržených nadměrných odpočtů přispěla k meziročnímu nárůstu inkasa o 1,3 mld. Kč.

Inkaso daně v roce 2014 bylo pozitivně ovlivněno opatřeními proti daňovým únikům zavedených do zákona o dani z přidané hodnoty od roku 2013 – institut nespolehlivého plátce a zveřejňování účtů v registru plátců DPH, obojí v návaznosti na rozšíření titulu ručení příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem zdanitelného plnění. Také zavedení povinnosti kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami má jednoznačně pozitivní dopad na výši inkasa. Všechny uvedené instituty pro boj s daňovými úniky mají svým charakterem zejména preventivní účinek, jejich fiskální dopad lze jen stěží kvantifikovat. Úroveň inkasa DPH také významně ovlivňuje zintenzivnění kontrolní činnosti.

Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17 bylo zjištěno, že v období 2011-2013 byl využit institut ručení pouze v 16 případech, ve kterých byla uhrazena daň ve výši 15,3

mil. Kč, a to zejména z důvodů náročnosti prokazování znalostního testu¹³. Zvláštní způsob zajištění daně využili příjemci ve 2 153 případech a výše takto uhrazené daně činila 303,7 mil. Kč, což potvrzuje preventivní účinek zavedení ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň.

7. Ručení z hlediska komunitárního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES z dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je základním pramenem české právní úpravy o institutu ručení za DPH. Když zhodnotíme aplikaci do českého právního řádu, můžeme najít několik nesrovnalostí. V komentáři (Berger, Kindl, Wakounig, 2010) se píše o vzniku ručitelského vztahu třetí osoby v souvislosti s pojmy, věděl či měl dostatečné důvody k tomu mít podezření, což je ovšem rozdíl oproti české právní úpravě. V rozsudku C-384/04FTI jsou okolnosti aplikace institutu ručení za DPH do vnitrostátních právních norem podrobně interpretovány. Soudní dvůr ve svém výkladu uvádí, že třetí osoba může společně a nerozdílně ručit v případě, že věděla, nebo měla důvody se domnívat, přičemž ovšem nesmí být narušeny obecné právní zásady, zejména pak zásada právní jistoty a proporcionality. To znamená, že jestliže plátce jednal v dobré víře a prokáže, že udělal dostatečné opatření, aby se nezapojoval do podvodu, nemůže se stát ručitelem. Proto je ustanovení měl a mohl vědět v české právní úpravě nepřiměřené, jelikož dává vzniknout systému odpovědnosti bez zavinění, který obecným právním zásadám odporuje. Přenesení trestní doktríny by se nemělo používat na případy ručení za DPH, jelikož není přesné – příjemce zdanitelného plnění by v takovém případě způsobil právní únik, což není pravda. Aplikace této směrnice do českého právního řádu je tedy, dle mého názoru, v rozporu s unijním právem a jeho obecnými právními zásadami.

¹³ Znalostní test znamená, že plátce věděl, vědět měl a mohl, že poskytovatel zdanitelného plnění byl účastníkem podvodného jednání.

Podobně lze čerpat z rozsudku C-499/10. Zde je zejména čerpáno z komentáře (Drábová, Holubová, Tomíček 2013), kdy se autoři domnívají, že ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH není v souladu s evropským právem, „protože plátce – odběratel nemůže chování dodavatele ani vznik svého ručitelství nijak ovlivnit“. Jediné opatření (kromě institutu zajištění), které mne napadá v tomto smyslu, je odstoupení odběratele od transakce, jen proto, že dodavatel má účet vedený v zahraničí, i když je českým správcem daně zveřejněn způsobem uvedeným v odstavci c). To je však v tomto kontextu opatření nepřiměřené. Navíc se nejspíš jedná (v rámci EU) o diskriminaci, když jde o zahraniční účty.

Dle výkladu tohoto rozsudku požadavek k rozumnému zajištění, aby činnost, kterou plátce provádí, nevedla k účasti na daňovém podvodu, není v rozporu s unijním právem. Ovšem potom tedy tato situace musí být zohledněna správcem daně při rozhodování o ručení za DPH. „Okolnosti, že osoba jiná než daňový dlužník jednala s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, že přijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, a že její účast dlužník jednal s vynaložením veškeré odborné péče v dobré víře, že přijala všechna opatření, které po ní mohla být rozumně požadována, a že její účast na podvodu je vyloučena, jsou tudíž skutečnosti, které musí být zohledněny pro účely rozhodnutí, zda je možné tuto osobu zavázat společně a nerozdílně k odvodu dlužné DPH...“ Zde tedy záleží na situaci a na posouzení, zda osoba jiná než daňový dlužník opravdu přijala všechna opatření vylučující její účast na podvodu, či se správce daně rozhodně, že tomu tak nebylo. Zásadní rozpor tedy je v posouzení toho, co jsou všechna ta opatření, která jsou ještě rozumná a zákonodárce je může po daňovém subjektu požadovat.

Pro příklad jak lze aplikovat institut ručení za DPH do právního řádu mírně odlišně, si porovnáme českou právní úpravu a právní úpravou ručení na Slovensku.

Slovensko má institut ručení nastavený mírně odlišně. Upravují jej dva paragrafy – v jednom je vymezen okruh subjektů, na které se ručení vztahuje, druhý pak stanovuje další procesní pravidla. Slovensko nemá kontroverzní a široký okruh subjektů podléhajících ručení za daň. Základní rozdíl je v mnohem přesnější aplikaci směrnice, zvláště v definici pojmů vědět měl a vědět mohl. Zákon uvádí, že plátce se stává

ručitelem, jestliže v čase vzniku daňové povinnosti věděl či na základě dostatečných důvodů vědět měl nebo vědět mohl, že dodavatel daň nezaplatil nebo se stal neschopným ji zaplatit. Dostatečné důvody zákon upravuje následovně:

- a. protihodnota za plnění uvedená na faktuře je bez ekonomického opodstatnění nepřiměřeně vysoká nebo nízká,
- b. uskutečnil zdanitelný obchod s dodavatelem v době období, v kterém byl tento dodavatel zveřejněn v seznamu podle odstavce 15,
- c. v době vzniku daňové povinnosti byl jeho statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu nebo společníkem statutární orgán, člen statutárního orgánu nebo společník dodavatele, který dodává zboží nebo službu.

Písmeno a) je obdobné, jak v českém ustanovení, akorát jinak definované, podobně je to s písmenem b), kde se odkazuje na registr plátců, kteří mají přijít o státu plátce kvůli neplnění svých povinností apod. – obdoba seznamu nespolehlivých plátců. Písmeno c) nemá v České republice obdobu. Slovenská úprava vymezuje několik jasných situací, které se dají předpokládat u daňových podvodů, a ty vymezuje. Oproti české právní úpravě je jednodušší, více koresponduje s evropskou právní úpravou a v neposlední řadě vylučuje ručení bez zavinění.

8. Závěr

Ve své diplomové práci jsem se zabývala institutem ručení za daň z přidané hodnoty. Je to poměrně nový nástroj v boji proti daňovým únikům, který je zaveden do české legislativy na základě evropské směrnici o DPH.

Jedním z největších problémů při boji proti daňovým únikům jsou karuselové podvody. Vznikají zapojením subjektů na celoevropské úrovni, jak zapojením účastníků z různých členských států, tak i v rámci jednoho státu, jejich zájmem je zkrátit daný členský stát

o daň z přidané hodnoty. V posledních letech jsou velice rozšířené. Hlavními články jsou Missing trader a Broker, kteří pracují společně a o zisk z podvodu se dělí. Buffer představuje článek podvodu, který je zapojen z důvodu pracnějšího odhalení podvodu finanční správou. Buffer je nejčastěji větší firma, která o podvodném úmyslu ostatních účastníků ani nemusí vědět a je často považován za nevinnou osobu. Nedostatky systému DPH spočívají zejména ve spolupráci jednotlivých členských států a ve způsobu a intenzitě výměny informací. V případě kolotočových podvodů je velice důležité, aby si členské státy byly nápomocné a zajistily si vzájemnou výměnu informací ohledně obchodů probíhajících v rámci EU ale i mimo ni.

Česká právní úprava ručení oproti evropské směrnici má určité nedostatky. Charakteristika pojmu měl vědět a vědět mohl je v české legislativě nepřiměřená a neodpovídá evropské právní úpravě. Umožňuje totiž vznik odpovědnosti bez vlastního zavinění, což odporuje obecných právním zásadám unijního práva, stejně jak v § 109 odst. 2 kde zákon požaduje po plátcích, aby platili za svá přijatá tuzemská plnění pouze na tuzemský účet dodavatele, a to i v případě, že je zveřejněný.

Česká právní úprava se odchyluje od Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006. Jako inspirace by nám mohlo sloužit Slovensko, kde institut ručení používají jako doplňující nástroj v boji proti daňovým únikům a zaměřuje se pouze na jasné a konkrétně vymezené situace. V České republice je zaměřena více všeobecně a zahrnuje větší množství potenciálních subjektů. Stát by se neměl pokoušet vybrat daň od subjektů, které řádně spolupracují, a provinily se pouze neopatrností, nedostatečnou obezřetností. Měl by se zaměřit na subjekty, které skutečně daňový únik způsobily.

Institut zvláštního způsobu zajištění daně je vhodným prostředkem doplňující institut ručení. Může pomoci některým subjektům vyhnout se případnému ručení. Tento způsob ochrany před možným ručením, je založen na dobrovolné dohodě obou spolupracujících stran, jednotliví plátcí tedy nemají jistotou, že druhá strana bude se zajištěním daně souhlasit.

Způsob zavedení institutu ručení za DPH v České republice není úplně správně zvolený. Stát by svojí neschopnost v bránění se proti daňovým únikům neměl přenášet na řadové daňové subjekty, ve snaze inkasovat chybějící daň tam. Tímto způsobem totiž platí daň pouze subjekty, které dodržují pravidla a se správcem daně komunikují.

Institut ručení za nezaplacenou daň je pouze doplňujícím nástrojem v boji proti daňovým únikům. Jako efektivnější nástroj pro boj s daňovými úniky se jeví režim přenesení daňové povinnosti, který by se měl v budoucnosti postupně rozšiřovat. Tento nástroj, který efektivně brání daňovým únikům a zároveň neovlivňuje negativně jednotlivé subjekty tím, že by je stavěl do pozice ručitele.

Summary a keywords

In my diploma thesis I dealt with the institute of liability for value added tax (VAT). It is a relatively new device in a fight against the tax evasion, which has been added to Czech legislation due to European directive on VAT.

One of the biggest problems in the fight against tax evasion are carousel frauds. Their interest is to shorten/cut back the EU member state on VAT. In the case of carousel frauds it is very important that EU member states will be helpful between themselves and that they secure a mutual exchange of information regarding ongoing trades within the EU and beyond.

Liability in the Czech legislation compared with the European directive has certain drawbacks. Characteristics of notion „have to know“ and „should know“ in the Czech legislation is disproportionate and does not meet European legislation. We might be inspired by Slovakian legislation, where the institute of liability is used merely as the additional device in a fight against the tax evasion and which is focused on definite and specifically defined situations only. Institute of special way of guaranteeing excise tax is suitable instrument to add the institute of liability. May help to some subjects to avoid eventual liability.

Institute liability for unpaid tax is only a complementary tool in the fight against tax evasion. As a more effective instrument for a fight with tax evasions appears to be reverse charge procedure, which should gradually expand in the future.

Value added tax, tax evasions, carousel frauds, liability, unreliable payee, community law

Zdroje:

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2015*. 9. Olomouc: Anag, 2015. ISBN 978-80-7263-938-0.

Daň z přidané hodnoty. In: . Ostrava: Sagit, 2015, ročník 2015, číslo 1112

MARTINEZ, J.-C.:*Daňový únik*. HZ Praha: 1995. Praha. ISBN: 80-901918-3-5.

VANČUROVÁ A., LÁCHOVÁ I.: *Daňový systém ČR 2012*, VOX Praha 2012. ISBN 976-80-87480-05-2

Ministerstvo finanční České republiky: *Zpráva o činnosti Finanční zprávy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2014*; Praha 2015

HAVEL, Tomáš. Ručení odběratele za odvod DPH po 1.4.2011. *Daně a právo v praxi* [online]. 2014, (4), 5 [cit. 2016-01-03]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33437v42881-ruceni-odberatele-za-odvod-dph-po-1-4-2011/>

DĚRGEL, Martin. Ručení za DPH. Účetnictví v zemědělství [online]. 2013, (9), [cit. 2016-01-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d42782v53856-ruceni-v-dph/>

BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty:praktický komentář. Praha: 1. Vox, 2010, s. 532. ISBN 978-808-6324-838.

Rozsudek k výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 197 ve znění směrnice Rady 2000/65/ES a směrnice Rady 2001/115/ES, ve věci C-384/04 – Federation of Technological Industries and Others, dostupný z: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56811&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=193198>

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 21. prosince 2011, ve věci C-499/10 – Vlaamse Oliemaatschappij, dostupný z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=117192&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=193106>

DRÁBOVÁ, Milena, Olga HOLUBOVÁ a Milan TOMÍČEK. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 797. Komentáře (Wolters Kluwer ČR).ISBN 978-80-7478-038-7.

Slovenský zákon o DPH: 222/2004 Z.z. zo 6. apríla 2004 o dani z pridanej hodnoty

LNDGRÁF, Roman. *Skutečně nám nevádí ručení za DPH dodavatelů od 1.1.2011?* [online]. In: . 2010, s. 2 [cit. 2016-01-03]. Dostupné z:<http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-552-skutecne-nam-nevadi-ruceni-za-dph-dodavatelu-od-1-1-2011/>

HLADKÁ, Blanka. Jak správně zaplatit daň finančnímu úřadu v roce 2016. *Finanční zpravodaj* [online]. 2015, **44**(5), 6 [cit. 2016-02-15].

BĚHOUNEK, Pavel. *Zvláštní způsob zajištění daně* [online]. In: . 2013, s. 2 [cit. 2016-02-15]. Dostupné z: <http://www.kursy.cz/33/zvlastni-zpusob-zajisteni-daneuniqueidgOke4NvrWuNcUZgmVdhWxlm6RB4KMFPQ9mbKTrAPMMA/>

KUNC, Daniel. *Ručení za DPH neodvedenou dodavatelem* [online]. In: . 2010, s. 2 [cit. 2015-12-15]. Dostupné z: <http://www.taxes-dane.cz/cs/clanky/68/ruzeni-za-dph-neodvedenou-dodavatelem/>

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: *Financni.sprava* [online]. 2013 [cit. 2015-11.10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>

Kolotočové (karuselové) podvody. In: *Az-data* [online]. [cit. 2015-12-15]. Dostupné z: <http://www.az-data.cz/slovník/kolotocove-karuselove-podvody>

HEIN, Jakub. Kolotočové podvody v Česku. In: *České centrum pro investigativní žurnalistiku* [online]. 2015 [cit. 2015-12-05]. Dostupné z: <https://www.investigace.cz/kolotocove-podvody-v-cesku/>

Financnisprava.cz. *Financnisprava.cz* [online]. 2013 [cit. 2015-10-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace- stanoviska-a-sdeleni/ruzeni>

KLÍMA, Jakub. *Institut ručení a zajištění DPH*. Brno, 2015. Bakalářská práce. Masarykova univerzita.

Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17. *Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu..* Praha 2015

CHALOUPKOVÁ, Lucie. *Karuselové podvody*. Č. Bud., 2012. diplomová práce (Ing.). JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH. Ekonomická fakulta