

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA EKONOMICKÉ ŽURNALISTIKY

Problematika ručení za nezaplacenou daň

The Issue of Liability for Unpaid Tax

Student: Lucie Fitříková
Vedoucí práce: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2012

Zadání bakalářské práce

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem při zpracování čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Ostrava 10.7. 2012

.....
Lucie Fitříková

Touto cestou bych chtěla poděkovat zejména paní Ing. Zuzaně Rylové, Ph. D., vedoucí mé bakalářské práce za pomoc a podporu při jejím zpracování.

Obsah

1	Úvod	4
2	Právní úprava ručení za nezaplacenou daň v ČR.....	6
2.1	Vymezení základních pojmů	6
2.1.1	Plátce daně	6
2.1.2	Zdanitelné plnění	6
2.1.3	Daň.....	7
2.1.4	Ručitel.....	7
2.1.5	Správce daně	7
2.1.6	Předmět ručitelského vztahu	7
2.1.7	Podmínky vzniku ručitelského vztahu	8
2.1.8	Cena obvyklá	9
2.2	Zvláštní způsob zajištění daně	9
2.3	Další charakteristiky ručení v daňovém řízení	10
2.4	Úmrtí ručitele nebo zánik právnické osoby	10
2.5	Postup správce daně při uplatnění ručení	11
2.6	Zajištění daně na základě právních úkonů třetích osob	12
2.7	Zajištění daně bankovní zárukou	13
2.8	Pozitivní aspekty ručení.....	13
2.9	Negativní aspekty ručení	14
2.9.1	Negativa vyplývající ze zákonné úpravy	14
2.9.2	Negativní aspekty institutu ručení ve vztahu k ručiteli.....	16
2.9.3	Negativní aspekty institutu ručení ve vztahu ke správci daně	18
3	Srovnání s legislativou EU.....	18
3.1	Nizozemí.....	18

3.2	Velká Británie	19
3.3	Dánsko	24
3.4	Slovenská republika	25
4	Využití řešené problematiky v žurnalistice	26
4.1	Úvodník	26
4.2	Rozhovor	27
4.3	Anketa	31
4.4	Glosa	32
5	Závěr	34
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	39

1 Úvod

Institut ručení za nezaplacenou daň vznikl v rámci snahy Evropské unie o sjednocení podmínek systému daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech.

Snahy o celkovou harmonizaci daňového systému v členských zemích Evropské unie sahají až do roku 1967, kdy byl přijat dočasný režim daně z přidané hodnoty. Potřebu sjednocení daňového systému značně posílil vznik jednotného vnitřního trhu 1.1.1993. Nesoulad v jednotlivých právních úpravách v této oblasti v současnosti brání účinnému a efektivnímu fungování jednotného trhu se všemi jeho náležitostmi. Existují dokonce názory, že právě v důsledku nesourodosti systému DPH je jednodušší obchodovat se státy mimo Evropskou unii.

Vzhledem k výše uvedenému a také tomu, že současný systém funguje již dlouhou dobu, je logické, že úplná reforma je otázkou několika desítek let. Přesto Evropská unie již nyní vyvíjí značnou intervenci v oblasti harmonizace režimu DPH.

Daň z přidané hodnoty tvoří značnou část příjmů státního rozpočtu každé země a část sumy, kterou jednotlivé státy vyberou na této dani je také odváděna do rozpočtu Evropské unie.

Institut ručení za nezaplacenou daň je nástrojem, který by měl vést k eliminaci daňových úniků. Daňový únik vzniká v případě, kdy se osoba povinná k dani částečně nebo zcela vyhýbá splnění své daňové povinnosti. Právě v oblasti DPH dochází k daňovým únikům nejčastěji, což logicky negativně ovlivňuje veřejné finance. Peníze, které jsou odčerpány ze státního rozpočtu právě daňovými úniky, pak slouží k financování řady dalších nelegálních činností.

Přijímání zákonů, které mají daňové úniky eliminovat, je jistě žádoucí, otázkou však zůstává, nakolik je institut ručení za nezaplacenou daň v české právní úpravě účelný.

Cílem této práce je charakterizovat právní úpravu ručení za nezaplacenou daň platnou v České republice, analyzovat její využití v praxi a pomocí srovnání s legislativou vybraných členských států Evropské unie definovat vhodné změny, které by přispěly k lepší využitelnosti tohoto nástroje.

Teoretická část práce je zaměřena na obecnou charakteristiku jednotlivých právních úprav, definování důležitých pojmů, vysvětlení příčin a důsledků ručení za nezaplacenou daň.

Praktická část práce se zabývá implementací řešené problematiky do žurnalistických žánrů. Obsahuje 4 samostatné články, a sice úvodník, interview, anketu a glosu. Rozhovor pro účely této práce poskytl specialista na problematiku Ing. Hynek Holý, vedoucí oddělení nepřímých daní Finančního ředitelství v Ostravě. Anketa, která je také součástí práce, proběhla vzhledem k nízké pravděpodobnosti povědomí laické veřejnosti o tomto tématu na odborném semináři k novele o dani z přidané hodnoty.

Závěr práce obsahuje shrnutí poznatků, naznačení možného vývoje tohoto nástroje a s ohledem na cíl práce také sumarizaci jeho nedostatků.

2 Právní úprava ručení za nezaplacenou daň v ČR

Institut ručení za nezaplacenou daň vychází z článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen článek 205). Článek 205 umožňuje členským státům začlenit do národních legislativ upravujících oblast DPH institut ručení za nezaplacenou daň. Je třeba zdůraznit, že se nejedná o povinnost, nýbrž o možnost zavést tento nástroj, a že směrnice také nestanovuje podmínky, za kterých má odvést daň jiná osoba, než osoba povinná k dani. Co se týče konkrétních podmínek ručení, ponechává tedy značný prostor jednotlivým členským státům, proto řada zemí Evropské unie tento nástroj nevyužívá, popřípadě se v jednotlivých státech podmínky ručení liší.

Ručení za nezaplacenou daň bylo implementováno do české legislativy novelou Zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), která byla provedena zákonem č. 47/2011Sb., s účinností od 1.4.2011. Konkrétně se jedná o §109 ZDPH a § 109a, který stanoví podmínky vzniku ručitelského vztahu.

2.1 Vymezení základních pojmů

Níže je uvedeno vymezení základních pojmů, jejichž charakteristika je důležitá pro další účely této práce.

2.1.1 Plátce daně

Plátcem je osoba povinná k dani registrovaná k DPH podle zákona o DPH platného v České republice.

2.1.2 Zdanitelné plnění

Zdanitelné plnění je předmětem české daně z přidané hodnoty a podléhá základní a nebo snížené sazbě daně. Pro účely DPH se může jednat o dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby.

2.1.3 Daň

Daň na výstupu je daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění vymezené zákonem o dani z přidané hodnoty.

2.1.4 Ručitel

Příjemce zdanitelného plnění je v tomto případě odběratel zboží nebo služeb, který je plátcem daně z přidané hodnoty a přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku od jiného plátce daně. Ručitelem se stává v případě, že v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění buď věděl, nebo vědět měl a mohl, že daň nebude z určitých důvodů, které stanoví zákon, zaplácena osobou povinnou k dani. V případě vzniku ručitelského vztahu se příjemce zdanitelného plnění stává subjektem povinným.

2.1.5 Správce daně

Správce daně oprávněným přijmout úhradu za nezaplacenou daň je finanční úřad místně příslušný poskytovateli zdanitelného plnění. Správce daně má v případě vzniku ručitelského vztahu povinnost prokázat, že byly na straně příjemce zdanitelného plnění splněny zákonem stanovené podmínky.

2.1.6 Předmět ručitelského vztahu

Předmětem ručitelského vztahu je konkrétní zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku zajištěné ručením.

2.1.7 Podmínky vzniku ručitelského vztahu

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň podle §109 odst. 1 ZDPH v případě, že v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a 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 zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Podle § 109 odst. 2 písm. a) a b) ZDPH, vznikne ručitelský vztah také ve dvou níže uvedených případech, a to pokud je úplata za zdanitelné plnění:

- bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny, nebo
- poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.

Situace vymezená v písmenu b) v odstavci 2 §109 ZDPH byla doplněna do zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 1. 2012 na základě právního názoru Ministerstva financí České republiky, který považuje takto provedenou finanční transakci za podezřelou.

2.1.8 Cena obvyklá

Na tomto místě je také vhodné definovat pojem cena obvyklá, který je v § 109 odst. 1 ZDPH použit s odkazem na zákon § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o oceňování majetku). Obvyklou cenou se podle § 2 odst. 1 cit. zákona o oceňování majetku rozumí cena, kterou by bylo oceněno při prodeji stejné nebo obdobné zboží či služba v obvyklém obchodním styku, přičemž zákon zohledňuje i individuální okolnosti, které mohou vzniknout při stanovení ceny, jako například finanční tíseň prodávajícího, vliv příbuzenských vztahů nebo aktuální nepříznivou situaci na trhu.

2.2 Zvláštní způsob zajištění daně

Zvláštní způsob zajištění daně je nástrojem určeným k eliminaci rizik, která mohou potencionálně vzniknout příjemci zdanitelného plnění při splnění podmínek stanovených v § 109a ZDPH. Úprava obsažená v § 109a ZDPH nabízí určitou formu prevence před uplatněním výzvy k ručení za nezaplacenou daň ze strany správce daně.

Citované ustanovení umožňuje odběrateli zaplatit daň za poskytovatele zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván správcem daně jako ručitel. Pokud se příjemce zdanitelného plnění rozhodne využít zvláštního způsobu zajištění daně, musí při provedení úhrady daně příslušnou částku DPH správně identifikovat a poukázat na osobní depozitní účet poskytovatele zdanitelného plnění vedený u jeho místně příslušného správce daně.

Úhrada DPH, je na tomto depozitním účtu evidována až do doby splatnosti daně. Částka DPH zaplacená příjemcem zdanitelného plnění na osobní depozitní účet poskytovatele zdanitelného plnění se použije primárně na úhradu daně ze zdanitelného plnění, které příjemce plnění identifikoval způsobem stanoveným v § 109a odst. 2 ZDPH.

Ke dni splatnosti daně se následně částka převede na osobní daňový účet poskytovatele plnění, a to i v případě, že daň již byla zcela nebo zčásti poskytovatelem zdanitelného plnění zaplacená. V tomto případě příjemci zdanitelného plnění, který úhradu DPH za poskytovatele zdanitelného plnění v souladu s § 109a ZDPH realizoval, nevzniká nárok na vrácení takto zaplacené částky.

2.3 Další charakteristiky ručení v daňovém řízení

Institut ručení aplikuje nejen na daň z přidané hodnoty, ale například také u daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí. Dále jsou dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů zajištěny tímto institutem všechny závazky společnosti, tzn. také daňové dluhy, přičemž pravidla ručení v konkrétních případech jsou upravena v jednotlivých ustanoveních daného zákona.

Ručení v daňovém řízení vykazuje dva základní znaky, a sice:

- akcesoritu,
- subsidiaritu.

Akcesorita ručitelského závazku v podstatě znamená, že ručitelský závazek je existenčně závislý na závazku hlavním, pokud zákon nestanoví jinak. Zanikne-li tedy hlavní závazek, například splacením, zaniká také závazek ručitelský.

Ze subsidiarity ručení vyplývá, že ručitel není spoludlužníkem, tedy dlužníkem primárním, nýbrž jeho povinnost splatit závazek vyplývající z ručitelského vztahu vzniká až v případě, že nedojde k zaplacení závazku poskytovatele zdanitelného plnění.

2.4 Úmrtí ručitele nebo zánik právnické osoby

Jestliže dojde k úmrtí fyzické osoby, která je daňovým subjektem a vznikla u ní ručitelská povinnost, přechází toto ručení v rámci dědického řízení na dědice, tedy smrtí ručitele nezaniká. Dědic musí uhradit daňový nedoplatek do výše ceny jím nabytého dědictví.

Co se týče právnických osob, zde platí, že v případě jejich zániku přechází ručení na právního nástupce dané právnické osoby za splnění podmínky, že výzva k úhradě nedoplatku byla doručena před zánikem této společnosti. Při zániku právnické osoby bez právního nástupce platí, že povinnost ručitele v tomto případě nezaniká.

2.5 Postup správce daně při uplatnění ručení

Subsidiarita ručení zjednodušeně znamená, že tento institut se projeví až v případě nezaplacení daně z přidané hodnoty poskytovatelem zdanitelného plnění, který je plátcem daně. Správce daně musí využít všechny zákonné prostředky, aby docílil zaplacení daně osobou, které vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, tj. plátcem daně, který v tuzemsku uskutečnil zdanitelné plnění. V případě, že je v tomto ohledu správce daně neúspěšný a současně předpokládá, že jsou splněny podmínky stanovené v § 109 odst. 1 ZDPH, je oprávněn uplatnit institut ručení vůči příjemci zdanitelného plnění a zašle ručiteli výzvu k úhradě nedoplatku. Správce daně je oprávněn uplatnit institut ručení pouze v případě, že daň z přidané hodnoty nebyla prokazatelně zaplacena poskytovatelem zdanitelného plnění a současně jsou splněny podmínky vymezené § 109 odst. 1 ZDPH.

Správce daně není povinen prokazovat, že učinil všechny kroky k tomu, aby docílil zaplacení daně poskytovatelem zdanitelného plnění v případě, kdy k uplatnění institutu ručení má dojít v době, kdy je u tohoto subjektu (poskytovatele zdanitelného plnění) zahájeno insolvenční řízení podle zvláštního právního předpisu. Podle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen insolvenční zákon) daňový subjekt, u kterého je zahájeno insolvenční řízení, může hradit pouze pohledávky věřitelů, které vznikly před zahájením insolvenčního řízení. Správce daně tedy může exekuci nařídit, nikoliv však fyzicky provést, proto v tomto případě je vymáhání dlužné částky na poskytovateli zdanitelného plnění, u kterého je zahájeno insolvenční řízení neúčelné, protože je v rozporu se zákonem.

Jakmile se správce daně rozhodne uplatnit ručení, zašle ručiteli výzvu s potřebnými náležitostmi. Za okamžik uplatnění institutu ručení tedy považujeme datum doručení oznámení. Oznámením rozhodnutí se pro účely daňového řízení rozumí doručení rozhodnutí podle § 39a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí podle § 101 odst. 6 daňového řádu. Výzva k zaplacení daně uplatněná správcem daně vůči ručiteli, příjemci zdanitelného plnění, musí obsahovat také kopii rozhodnutí o stanovení daně a případně další náležitosti, které stanoví daňový řád.

Ručitel může podat proti výzvě k úhradě nedoplatku odvolání, přičemž pokud jej podá ve stanovené lhůtě, má toto odvolání odkladný účinek. Odkladný účinek znamená, že při včasném podání odvolání se odkládá právní moc a také vykonatelnost právního rozhodnutí, tzn. v tomto případě nelze nedoplatek vymáhat až do doby vydání pravomocného rozhodnutí.

Správce daně je povinen výzvu k úhradě nedoplatku řádně odůvodnit, zejména musí doložit, že byly splněny podmínky pro vznik ručení.

Jakmile příjemce zdanitelného plnění zaplatí dlužnou daň za poskytovatele, jeho ručitelská povinnost zaniká. Správce daně je povinen vydat na žádost příjemce zdanitelného plnění potvrzení o zaplacení daně za poskytovatele zdanitelného plnění. V případě, že dojde ke vzniku přeplatku na osobním daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění, například z důvodu duplicitního zaplacení daně z přidané hodnoty poskytovatelem i příjemcem zdanitelného plnění, je nutné si uvědomit, že se jedná o případný přeplatek evidovaný u poskytovatele zdanitelného plnění a pouze jemu může správce daně na žádost a ve lhůtě stanovené daňovým řádem takto vzniklý přeplatek poukázat.

Ručitelská povinnost zaniká až v případě zaplacení daně, ať už ručitelem, příjemcem zdanitelného plnění nebo poskytovatelem. Vymáhání nedoplatku daně z přidané hodnoty na příjemci zdanitelného plnění nebrání správci daně vymáhat nedoplatek současně na poskytovateli zdanitelného plnění. Během vymáhání příslušné částky daně z přidané hodnoty na příjemci zdanitelného plnění se může změnit finanční situace u poskytovatele zdanitelného plnění nebo jiné okolnosti, které umožní správci daně pokračovat ve vymáhání nedoplatku i na subjektu, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

2.6 Zajištění daně na základě právních úkonů třetích osob

Na základě § 546 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, existuje možnost, že se za zaplacení dlužné daně zaručí třetí osoba. V praxi toto znamená, že třetí osoba se zavazuje, že v případě, že daň nezaplatí osoba povinná k dani, uhradí ji místo ručitele právě tato osoba. K tomuto úkonu je nutné písemné prohlášení třetí osoby, které je opatřeno úředně ověřeným podpisem. Toto prohlášení musí být zasláno příslušnému správci daně.

Správce daně má pak možnost rozhodnout o přijetí či nepřijetí tohoto prohlášení, přičemž o tomto vyrozumí písemně všechny zúčastněné strany, tedy daňový subjekt a ručitele a tito se mohou proti tomuto rozhodnutí odvolat. Daňový subjekt samotný nemusí dle zákona s ručením třetí osobou souhlasit, třetí osoba se stává ručitelem v okamžiku, kdy správce daně rozhodne o přijetí jejího prohlášení. Ručení touto formou lze přijmout kdykoliv po vzniku daňové povinnosti i v případě, že již uběhla lhůta pro splatnost daně.

2.7 Zajištění daně bankovní zárukou

Na podobném principu výše uvedené zajištění daně třetí osobou je založeno také zajištění daně bankovní zárukou. Správce daně může na základě svého uvážení přijmout písemné prohlášení banky, ve kterém se banka zaváže zaplatit daň v případě, že tak neučiní dlužník. V tomto prohlášení si banka může také sama určit podmínky, za kterých splní daňovou povinnost za dlužníka, případně časově omezit danou zárukou. Zajištění daně bankovní zárukou opět vchází v platnost v momentě přijetí této záruky správcem daně. V případě, že správce daně takovou zárukou přijme, souhlasí bezvýhradně s jejím obsahem a nemůže ji nijak dále upravovat nebo do ní jinak zasahovat. Opět lze ručení touto formou přijmout kdykoliv po vzniku daňové povinnosti i v případě, že již uběhla lhůta pro splatnost daně.

Při uplatnění ručení na základě zajištění daně třetí osobou nebo bankovní zárukou postupuje správce daně stejným způsobem, jako v případě zákonného ručení, pokud to například bankovní záruka nestanoví jinak.

2.8 Pozitivní aspekty ručení

Jak již bylo výše uvedeno, daňové úniky obecně státní rozpočet připravují o velmi vysoké částky. Podle finančního ředitelství se jedná o desítky miliard korun. Celková odhadovaná částka činí 25 až 30 miliard korun ročně, přičemž největší podíl, 10 až 15 miliard korun, tvoří právě daňové úniky související s daní z přidané hodnoty. "To číslo se špatně odhaduje, nikdo ho přesně nezná a je otázka, co označíte za daňový únik," uvedl generální ředitel daňové správy Jan Knížek v jednom z rozhovorů pro média. Je proto logické, že Ministerstvo financí vyvíjí značnou intervenci v boji s daňovými úniky.

Institut ručení za nezaplacenou daň jako hrozba směřující vůči příjemci zdanitelného plnění se ve spojení s možností využití zvláštního způsobu zajištění daně na první pohled jeví jako poměrně vhodný nástroj v boji proti daňovým únikům, který může fungovat, aniž by správce daně vyvinul jakoukoliv aktivitu. Pokud totiž příjemce zdanitelného plnění z obavy, že by mohlo vůči němu dojít ze strany správce daně k uplatnění institutu ručení u konkrétního přijatého zdanitelného plnění, uplatní zvláštní způsob zajištění daně podle § 109a ZDPH, je v situaci, kdy mu již nehrozí a v budoucnu nebude hrozit uplatnění výzvy k ručení za nezaplacenou daň. Zvláštní způsob zajištění daně představuje z pohledu DPH určitá pozitiva ve vazbě na uplatnění, přesněji nemožnosti uplatnění institutu ručení ze strany správce daně, může však dostat příjemce zdanitelného plnění do situace, kdy poruší obchodně závazkové vztahy tím, že daň z přidané hodnoty jako součást dohodnuté ceny za zdanitelné plnění zaplatí v rozporu se smluvně dohodnutým ujednáním. Tato situace je blíže upřesněna v následujícím textu.

2.9 Negativní aspekty ručení

Institut ručení se vyznačuje i negativními aspekty a to jak pro správce daně, tak pro příjemce zdanitelného plnění, který je v pozici ručitele za nezaplacenou daň.

2.9.1 Negativa vyplývající ze zákonné úpravy

Zákon o DPH stanoví, že pokud příjemce zdanitelného plnění v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že nastanou skutečnosti uvedené v písm. a) až c) daného ustanovení, stává se ručitelem za nezaplacenou daň z tohoto plnění a je tedy povinen tuto odvést příslušnému správci daně.

Na tomto místě je vhodné vysvětlit pojem zavinění z právního hlediska. Česká právní úprava definuje pojem zavinění například v trestním nebo občanském zákoníku a rozlišuje dva druhy zavinění:

a) Úmyslné zavinění, tj.

- *úmysl přímý* (určitá osoba si je vědoma toho, že se dopouští protiprávního jednání, které může mít negativní následky a právě tyto způsobit chce),
- *úmysl nepřímý* (určitá osoba si je vědoma toho, že se dopouští protiprávního jednání a je srozuměna s negativními následky, které mohou nastat),

b) nedbalostní zavinění, tj.

- *nedbalost vědomá* (určitá osoba si je vědoma toho, že se dopouští protiprávního jednání, ale bez přiměřených důvodů je přesvědčena o tom, že k negativním následkům jednání nedojde),
- *nedbalost nevědomá* (určitá osoba si není vědoma toho, že se dopouští protiprávního jednání).

Z hlediska ručení za nezaplacenou daň tedy pojem „věděl“ se vztahuje na zavinění úmyslné a nedbalost vědomou, pojem „vědět měl a mohl“ pak na nedbalost nevědomou.

Z právního hlediska tedy ke vzniku zavinění dochází také v případě nevědomé nedbalosti, tedy i pokud příjemce zdanitelného plnění neví, že svým jednáním či nejednáním porušuje zákon.

2.9.2 Negativní aspekty institutu ručení ve vztahu k ručiteli

V současné době neexistuje v České republice oficiální databáze, která by evidovala fyzické a právnické osoby, které mají špatnou platební morálku při plnění svých daňových povinností. Možnost, jak si ověřit důvěryhodnost dodavatele v tomto směru je tedy prakticky nulová. Otázkou tedy je, na základě jakých informací by měl odběratel zhodnotit, že daň z přidané hodnoty nebude dodavatelem zaplacená.

Zákon definuje dvě konkrétní situace, kdy se příjemce zdanitelného plnění stává ručitelem. Jsou to případy, kdy je cena za plnění odchylná od obvyklé ceny nebo je úplata za plnění poskytnuta bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Tyto případy označuje Ministerstvo financí jako podezřelé finanční transakce, široké spektrum jiných situací však již zákon neřeší. Těžko si lze také představit administrativu související s prověřováním veškerých dodavatelů u velkých společností zejména s přihlédnutím k faktu, že jakékoli informace vypovídající o důvěryhodnosti dodavatelů v tomto směru se prakticky nedají dohledat.

V případě, že má odběratel opravdu pochybnosti o tom, že se dodavatel bude nějakým způsobem vyhýbat zaplacení daně a rozhodne se řídit příslušným zákonem, může se dostat do poměrně značných problémů vyplývajících ze smluvních vztahů s dodavatelem. V podstatě se dá říci, že pokud dodavateli zaplatí cenu bez DPH a toto poukáže příslušnému správci daně jako ručitel, poruší podmínky smlouvy o prodeji, jelikož nezaplatí plnou fakturovanou částku.

Modelová situace

Mějme dodavatele a odběratele zboží, přičemž předpokládejme, že oba jsou plátcí DPH. Odběratel nakoupí zboží v celkové hodnotě 1 200 000 Kč s tím, že DPH ve výši 20 % (základní sazba DPH) z takto sjednané ceny činí 200 000 Kč. Odběratel bude mít důvodné podezření, že dodavatel DPH má v úmyslu DPH ve výši 200 000 Kč nepřiznat a nezaplatit do státního rozpočtu, a proto se rozhodne z důvodu opatrnosti využít postup podle § 109a ZDPH a uplatnit tzv. zvláštní způsob zajištění daně a to tím, že DPH ve výši 200 000 Kč, která je součástí ceny za dodané zboží, uhradí za dodavatele zboží na jeho osobní depozitní účet vedený u správce daně místně příslušném dodavateli zboží.

Odběratel v tomto případě uhradí dodavateli na jeho bankovní účet částku 1 000 000 Kč, tj. částku bez daně s tím, že zbývající část smluvně dohodnuté ceny za dodané zboží, tj. částku ve výši 200 000 Kč, uhradil dodavateli na jeho osobní depozitní účet. Faktura – daňový doklad vystavený dodavatelem obsahuje částku včetně DPH, kterou je odběratel povinen zaplatit, a to zpravidla formou bezhotovostního převodu na bankovní účet určený dodavatelem.

Pokud tedy nemá odběratel ošetřenu tuto situaci smluvně, má dodavatel nárok vymáhat plnou fakturovanou částku. S ohledem na úpravu týkající se obchodně-závazkových vztahu lze doporučit, aby odběratel dodavatele o uplatnění postupu podle § 109a ZDPH informoval, nebo tento specifický způsob úhrady závazku předem dodavatelem sjednal nebo formou dodatku ke smlouvě sjednal dodatečně.

Na výše uvedené modelové situaci je patrné, že i pokud příjemce zdanitelného plnění využije všech možností daných mu zákonem o DPH k eliminaci rizik spojených s uplatněním institutu ručení ze strany správce daně, může se dostat z hlediska obchodně závazkových vztahů do obtížné situace. Ta nastane v případě, kdy příjemce zdanitelného plnění uplatní v souladu s § 109a ZDPH zvláštní způsob zajištění daně, přitom poskytovatel zdanitelného plnění daň z tohoto plnění rovněž přizná a zaplatí svému místně příslušnému správci daně (tzn., že daň je v tomto případě zaplacená z téhož plnění duplicitně). Pokud za této situace poskytovatel zdanitelného plnění v souladu s uzavřenou smlouvou požaduje doplatek sjednané ceny na účet, který byl smluvně dohodnut, může být v rámci žalobního řízení úspěšný.

2.9.3 Negativní aspekty institutu ručení ve vztahu ke správci daně

Důkazní břemeno při uplatnění režimu ručení nese správce daně a vzhledem k textu zákona je samotné dokazování zavinění velice složité.

Problematická situace nastává zejména v případě, že dodavatel má větší množství odběratelů a tudíž také zdanitelných plnění uskutečněných během zdaňovacího období. Daň sice dodavatel přizná, ale může dojít k situaci, že daň neodvede nebo odvede jen částečně, popřípadě si nelegálním způsobem daň zkrátí. Při větším množství odběratelů pak vyvstává otázka, jakým způsobem správce daně určí, ze kterého konkrétního plnění nebyla daň odvedena, a tedy který odběratel ručí za nezaplacenou daň.

3 Srovnání s legislativou EU

Jak již bylo výše uvedeno, institut ručení vychází z článku 205 Směrnice č. 2006/112/ES, o společném systému DPH. Tento článek říká, že: „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.“ Článek směrnice však neudává členským státům žádné podmínky, jakým způsobem a zda vůbec začlení tento institut do své národní legislativy.

Existuje tady řada rozdílů v jednotlivých právních úpravách, proto uvedu pro příklad alespoň některé z nich. Následující text je zpracován na základě interních informací Komory daňových poradců České republiky a Generálního finančního ředitelství, pokud není uvedeno jinak.

3.1 Nizozemí

Od 1.1.2012 platí v Nizozemí legislativní rámec, který konkrétně v čl. 42c Tax Collection Act (zákon o výběru daní) upravuje institut ručení.

Základním rozdílem oproti české právní úpravě je, že ručení je aplikováno pouze na vybrané komodity, jejichž výčet stanovuje nařízení ministerstva a neaplikuje se během insolvence.

Zákon také stanoví ručení za nezaplacenou daň v případě, že cena za zdanitelné plnění je neobvyklá vzhledem k běžným cenám trhu.

3.2 Velká Británie

Britská legislativa se jeví jako nejvhodnější pro srovnání, protože právě ve Velké Británii funguje ustanovení o ručení již od 10.4.2003, konkrétně jej upravuje kapitola 77A britského zákona o dani z přidané hodnoty. Pojem je v zákoně definován jako „*joint and several liability*“ v překladu společné a nerozdílné ručení, pro účely této práce bude dále používán pouze pojem ručení.

V březnu roku 2008 vydala britská Sněmovna Lordů legislativní dokument „*Notice 726 Joint and several liability for unpaid VAT*“, který je základním zdrojem informací v této části práce. Jedná se v podstatě o zprávu, která informuje o změnách v dosavadní legislativě platné ve Velké Británii, přičemž ji můžeme přirovnat k českému pokynu Generálního finančního ředitelství.

Opět stejně jako v Nizozemí, institut ručení se i ve Velké Británii aplikuje pouze na vybrané komodity. Do roku 2007 to bylo následující zboží:

- telefony a jiná zařízení, včetně jejich částí a příslušenství, vyrobené nebo upravené pro použití v souvislosti s telefony nebo telekomunikací,
- počítače a další vybavení, včetně dílů, doplňků a software, vyrobená nebo upravená pro použití ve spojení s počítači nebo počítačovými systémy.

Pro zdanitelná plnění uskutečněná po 1. květnu 2007 se aplikuje institut ručení na jakákoliv:

- zařízení vyrobená nebo upravená pro použití jako telefon a jakákoliv jiná zařízení vyrobená nebo upravená pro použití v souvislosti s telefony nebo telekomunikací,
- zařízení vyrobená nebo upravená pro použití jako počítač a jiná zařízení vyrobená nebo upravená pro použití v souvislosti s počítači nebo počítačovými systémy (zejména pak zařízení určující polohu za použití družicových systémů),
- jiná elektronická zařízení vyrobená nebo upravená pro použití jednotlivců pro účely volného času nebo zábavy a jakékoliv další vybavení vyrobené nebo upravené pro použití ve spojení s jakýmkoli takovým elektronickým zařízením.

Aplikaci institutu ručení britská daňová správa odůvodňuje prudkým nárůstem podvodů typu *Missing Trader Intra-Community Fraud* (dále jen MTIC). Podvod MTIC neboli kolotočový podvod stručně charakterizuje níže uvedená modelová situace.

Modelová situace kolotočového podvodu

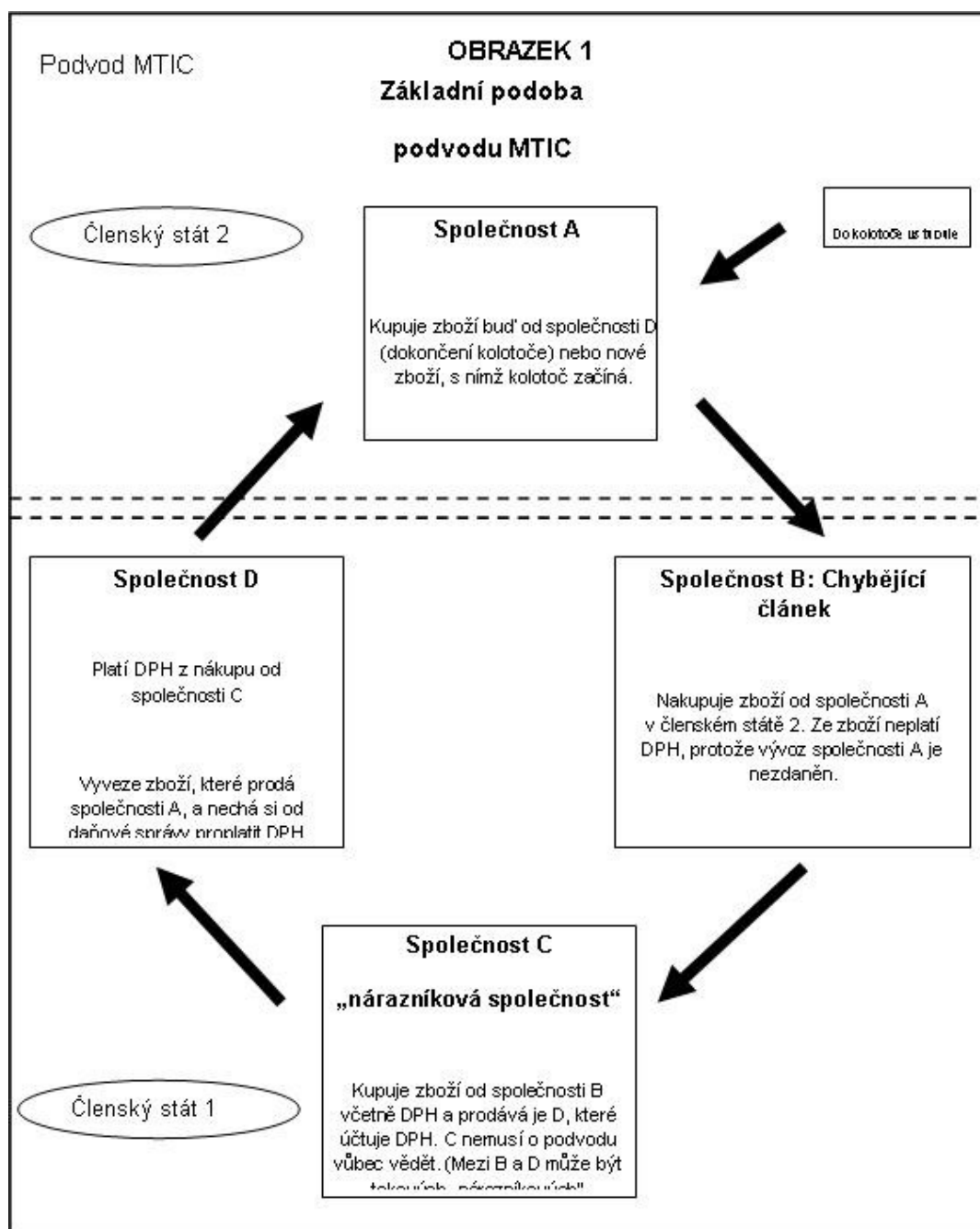
Dodavatel (plátce daně) dodá zboží dalšímu plátcí daně, který je k dani registrován v jiném členském státu Evropské unie. Toto dodání zboží je plně osvobozeno od daně. Odběratel zboží sice přizná daň na výstupu, zároveň však také uplatní svůj nárok na odpočet daně na vstupu, tudíž DPH neplatí. Následně při dalším prodeji zboží v tuzemsku fakturuje dalšímu odběrateli cenu zboží s DPH, kterou od odběratele také inkasuje a následně stát opustí, aniž by daň na výstupu odvedl státu. Odběratel, který je posledním článkem v řetězci, pak nárokuje odpočet daně na vstupu, kterou od státu inkasuje i přes to, že ji předchozí dodavatel neodvedl.

Modelová situace se pak opakuje, proto označení kolotočový podvod.

Profesor Široký ve své publikaci o daňových systémech Evropské unie říká, že: „Kolotočový podvod jsou dodávky zboží, které následují řetězovitě za sebou, přičemž v jednom místě řetězce plátců daně z přidané hodnoty není daň přiznána ani odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dopátrat.“ (Široký, 2010).

Kolotočový podvod je znázorněn schématem na níže uvedeném obrázku 1.

Obrázek 1: Schéma kolotočového podvodu



Zdroj: Dokument ze zasedání Evropského parlamentu, 2010

Pokyn britské daňové správy dále upravuje dvě situace, které by měly být odběratelem vyhodnoceny jako podezřelé finanční transakce. V této části nacházíme podobnost s českou právní úpravou, která také definuje neobvyklé ceny na trhu. Odběratel by tedy měl mít důvodné podezření, že daň nebude zaplacená, pokud je cena za nakoupené (výše specifikované) zboží menší než:

- nejnižší obvyklá cena zboží na trhu, nebo
- cena jemu zaplacená jakýmkoli jiným předchozím dodavatelem v řetězci.

Plátce daně ručí za nezaplacenou daň ze zdanitelného plnění, které se vztahuje k výše uvedeným komoditám v případě, že:

- obdržel zdanitelné plnění od jiného plátce a
- jedná se o specifické zboží, které definuje zákon a
- věděl nebo měl důvodné podezření se domnívat, že daň z přidané hodnoty u daného nebo u jakéhokoliv přecházejícího či budoucího plnění nebude odvedena britské daňové správě a
- obdržel oznámení o povinnosti vyplývající z pravidel společného a nerozdílného ručení.

Notification letter – oznámení

Dříve než britská daňová správa zašle toto oznámení, každý jednotlivý případ posuzuje speciální komise, která zjišťuje, zda byly splněny zákonné podmínky ručení a také zda úřad disponuje dostatečným množstvím důkazních materiálů. Účelem oznámení je informovat společnost, že se může dostat do postavení ručitele za nezaplacenou daň z konkrétního zdanitelného plnění. Oznámení obsahuje důvody a vysvětlení, na základě kterých dle daňové správy vzniká společnosti povinnost ručit za nezaplacenou daň.

Samozřejmě i v britském právu existují opravné prostředky, tudíž je možno se do 21 dnů od doručení oznámení odvolat s tím, že odvolání musí obsahovat důkazy a argumenty potencionálního ručitele proti vzniku ručitelského vztahu. V případě, že tyto argumenty shledá správce daně jakožto neuspokojivé, popřípadě ručitel nevyužije lhůty pro odvolání, obdrží již oznámení o odpovědnosti, na základě kterého v podstatě vzniká ručitelský vztah.

Shrnutí rozdílů mezi českou a britskou legislativou v oblasti ručení je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka č. 1: Shrnutí

	Česká republika	Velká Británie
Označení nástroje	ručení za nezaplacenou daň	společné a nerozdílné ručení
Omezení komodit	komoditně neomezeno	výpočetní technika a její součásti, telefony a telekomunikační příslušenství, software, ...
Rozsah účinnosti nástroje	ručení pouze za nezaplacenou daň z předchozího zdanitelného plnění	ručení za nezaplacenou daň z přechozího i následujícího zdanitelného plnění
Podezřelé transakce	1. cena za plnění je bez ekonomického opodstatnění odchylná od ceny obvyklé	1. cena za plnění je nižší než nejnižší obvyklá cena na trhu
	2. úplata za plnění je zcela nebo zčásti poskytnuta převodem na účet vedený bankovním ústavem mimo tuzemsko	2. cena za plnění je nižší než odběratelem zaplacená předchozím dodavatelům
Odvolání	přípustné na základě zákonem stanovených podmínek	
Důkazní břemeno	správce daně	správce daně i ručitel

3.3 Dánsko

V Dánsku byl institut ručení zakotven do tamějšího zákona o dani z přidané hodnoty na základě §46 odst. 8 a 9. Novela tohoto zákona vstoupila v platnost 1.7.2006.

Na rozdíl od Nizozemí a Velké Británie, institut ručení v Dánsku se vztahuje na veškerá zdanitelná plnění, nikoliv pouze na vybrané komodity. Zákon řeší zejména zapojení plátce daně do karuselového obchodu. Karuselovým obchodem se rozumí obchod s cílem neoprávněně uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Ručení lze aplikovat na všechny články karuselového řetězce typu *missing trader*, pakliže daňová ztráta je na území Dánska (viz obrázek 1).

Aby mohl správce daně využít institutu ručení, musí být splněny následující podmínky:

- plátce byl již dříve zapojen do karuselového obchodu,
- plátce obdržel oznámení od daňové správy o tom, že je zapojen do podvodu a nedbal varování daňové správy.

Oznámení daňové správy, stejně jako ve Velké Británii tzv. *notification letter* obsahuje informaci o tom, že v daném řetězci se může vyskytnout situace, kdy daňová správa bude v případě podvodu požadovat ručení za jakoukoli nezaplacenou daň v řetězci, jehož je společnost součástí. V tomto oznámení také daňová správa navrhne možné kontrolní prvky, pomocí nichž může společnost prověřit řetězec, ve kterém obchoduje a tímto způsobem ověřit, zda není zapojena do podvodu. Pokud následně společnost prokáže, že se řídila oznámením daňové správy a použila veškeré prostředky k tomu, aby se vyhnula účasti na podvodném obchodu, nebude institut ručení ze strany daňové správy aplikován. Samozřejmě proti oznámení existují opravné prostředky, společnost se tedy proti němu může v zákonné lhůtě odvolat.

Mimo institut ručení funguje v současnosti jako další nástroj v boji proti daňovým únikům v Dánsku databáze KINFO. Tato databáze eviduje společnosti, kterým bylo doručeno oznámení o podezření ze zapojení do karuselového podvodu, přičemž do ní mají přístup veškeré dánské daňové úřady.

Dánská právní úprava ručení za nezaplacenou daň má oproti české legislativě dvě zásadní výhody. První z nich je jistě databáze společností, které byly podezřelé ze zapojení do karuselového podvodu. Taková databáze zjednodušuje nejen práci daňové správy, ale současně plní preventivní funkci, protože na základě dat z této databáze mohou odběratelé lépe usuzovat, s kým je či není vhodné obchodovat. Druhou výhodou je povinnost daňové správy zasílat oznámení o možném zapojení do karuselového podvodu, kdy společnost na základě tohoto oznámení může učinit potřebné kroky k tomu, aby se na podvodu neúčastnila a také aby se vyhnula aplikaci režimu ručení.

3.4 Slovenská republika

Ve slovenském zákoně o dani z přidané hodnoty řeší problematiku ručení § 69 odst. 14 zákona o dani z přidané hodnoty. Ručení není komoditně omezeno, týká se tedy veškerých zdanitelných plnění. Co se týče typu zavinění, zákon řeší pouze nedbalost vědomou. Platiteľ, ktorému bol dodaný tovar alebo služba v tuzemsku, ručí spoločne a nerozdielne za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre, ak vyhotoviteľ faktúry vykázanej daň úmyselne nezaplatil alebo úmyselne sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ pri uzavretí zmluvy mal o tom vedomosť.

4 Využití řešené problematiky v žurnalistice

Praktická část práce obsahuje 4 články, konkrétně úvodník, interview, anketu a glosu. Tematicky jsou články zaměřeny na institut ručení za nezaplacenou daň.

4.1 Úvodník

Institut ručení budí hrozbu v poctivých plátcích daně

Na první pohled se může zdát, že institut ručení je přínosným nástrojem v rukou státní správy, který jí pomáhá v boji proti daňovým únikům. Celá problematika je však daleko složitější. Velmi zjednodušeně se dá říct, že odběratel, který je plátcem daně z přidané hodnoty, ručí za daň nezaplacenou dodavatelem, samozřejmě také plátcem daně. V podstatě tedy stát přenáší část rizika spojeného s výběrem daní na ostatní daňové subjekty.

Problematická využitelnost ručení v praxi nasvědčuje tomu, že se jedná pouze o formální vyhovění požadavkům Evropské unie, která dala jednotlivým členským státům impuls k jeho zavedení.

Snaha o eliminaci jakékoliv nelegální činnosti je samozřejmě chvályhodná, zejména v daňové oblasti, protože právě touto cestou jsou odčerpávány ze státního rozpočtu prostřednictvím daňových úniků obrovské částky.

Ručení za nezaplacenou daň tak jak jej zná současná česká právní úprava je v mnoha ohledech nešťastné. V praxi je těžko uplatnitelné, podvody v podstatě pokračují a poctiví plátcí daně se děsí dne, kdy jim bude doručena výzva k zaplacení daně, kterou již jednou zaplatili. Není se čemu divit, generální ředitel české daňové správy Jan Knížek se vyjádřil, že: „Daňová správa bude institut ručení intenzivně využívat.“ Intenzivně však spíše pracují daňové subjekty a to právě na tom, jak se uplatnění ručení vyhnout.

Určitou pomoc by jim měla přinést připravovaná novela, která počítá mimo jiné se zavedením databáze nespolehlivých plátců. Na základě dat z této databáze budou moci odběratelé z obchodního styku vyloučit nespolehlivé dodavatele, a navíc bude také možné data využít jako důkazní materiál.

4.2 Rozhovor

Vedoucí oddělení nepřímých daní Finančního ředitelství v Ostravě Ing. Hynek Holý přiznává, že využití institutu ručení v praxi je často složité. Jaká úskalí tento nástroj má, nakolik jej daňová správa využívá a co přinese další novela zákona o dani z přidané hodnoty?

Můžete úvodem jako odborník stručně nastínit, jakým způsobem institut ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, funguje a jaký byl vlastně důvod jeho zavedení do zákona o dani z přidané hodnoty?

Jedná se o ručení odběratele, který je plátcem za daň z přidané hodnoty ze zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku, která nebyla odvedena jeho dodavatelem. Institut ručení byl zaveden jako jeden z nástrojů v boji proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty na základě článku 205 Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty.

Jaký máte dnes, více než rok od zavedení institutu ručení, pohled na tento nástroj? Přinesl očekávaný výsledek?

Systém DPH, kdy poskytovatel plnění má povinnost přiznat a zaplatit DPH a odběratel má nárok na odpočet této daně z tohoto přijatého plnění je zneužíván v tom smyslu, že je uplatňován odpočet daně, aniž je dodavatelem daň přiznána a zaplácena, v celé EU. Očekávaný výsledek zavedení jakéhokoli opatření k řešení daňových úniků nemůže být jejich absolutní odstranění. Už od zavedení daní našimi dávnými předky existuje snaha daně obcházet a neplatit, na druhou stranu by v zájmu státu a předpokládám, že i zájmu celého podnikatelského prostředí mělo být učinit vše pro to, aby neodváděním daně nezískávali někteří plátcí konkurenční výhodu na trhu. Zavedením institutu ručení se nevyřeší problémy s výběrem, DPH na druhou stranu se zlepšili v určitých omezených případech správci daně právní možnosti pro řádný výběr DPH.

Sdílíte názor s některými odborníky, že institut ručení je pouze jakýmsi „strašákem“ pro příjemce zdanitelného plnění a že vyvolává zbytečné obavy?

Tak jako jiné legislativní nástroje pro výběr daní i institut ručení plní preventivní funkci. Zbytečné obavy obecně nemusí mít odběratel, který nevěděl nebo vědět nemohl, že daň dodavatelem nebude zaplacená.

Dá se vůbec v praxi nějakým způsobem dokázat, že odběratel věděl, vědět měl nebo mohl, že daň nebude dodavatelem zaplacená? Nepřipadá Vám tato formulace poněkud nejednoznačná?

Při prokázání skutečnosti, že odběratel nevěděl nebo vědět nemohl, že daň dodavatelem nebude zaplacená, je důkazní břemeno na straně správce daně. To znamená, že odběrateli stačí tvrdit, že o nezaplacení nevěděl ani vědět nemohl a je na správci daně, aby prokázal, že toto tvrzení je nepravdivé. V případě, kdy například mezi plátcí se stejnými statutárními orgány je uskutečněno zdanitelné plnění za cenu odpovídající ceně obvyklé a prokáže se, že dodavatelem úmyslně nebyla daň odváděna, nelze z pohledu odběratele tvrdit, že o této skutečnosti vědět nemohl.

V dubnu minulého roku byla zveřejněna na stránkách MF ČR tisková zpráva, kde je uvedeno prohlášení pana Knížka, ředitele daňové správy, který tehdy řekl, že: „Daňová správa bude institut ručení intenzivně využívat, a to zejména v souvislosti s úniky a podvody neplacení DPH z pohonných hmot.“ Je tedy tento institut opravdu intenzivně využíván?

V souvislosti s šetřením úniků a podvodů neplacení DPH z pohonných hmot je v současné době čteněji využíváno zvláštní ustanovení o zajištění úhrady za nesplacenou či dosud nestanovenou daň dle § 103 ZDPH. V případě podvodů s neplacením DPH z pohonných hmot, kdy je zneužíván systém DPH, právně tím způsobem, že v řetězci nákupů a prodejů pohonných hmot je subjekt, který neplatí DPH z jejich tuzemského prodeje, je pro řádný výběr daní prioritní a efektivnější zajištění finančních prostředků na účtech poskytovatele plnění čímž odpadá důvod pro ručení ze strany odběratele. Institut ručení dle § 109 odst. 1 písm. a) ZDPH není užíván čteně.

Dokážete zhruba odhadnout počet případů, kdy správce daně využil institutu ručení?

Počet za celou ČR je těžké odhadovat, ale domnívám se, že to mohou být desítky případů.

To vzhledem k počtu uskutečněných zdanitelných plnění není mnoho, čím si myslíte, že je to způsobeno?

Prokazování skutečností, že odběratel věděl či mohl vědět, že jeho dodavatelem nebude úmyslně zaplacen je procesně pro správce daně komplikované. V budoucnu předpokládám, že četnější budou případy, kdy se bude aplikovat ručení dle § 108 odst. 2 ZDPH, tj. pokud je cena bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odlišná od obvyklé ceny a v případě, kdy je úplata poskytnuta na účet vedený u zahraničních bank, kdy správce daně nemusí odvolateli prokazovat vědomost o jednání jeho dodavatele.

Součástí zákona o DPH je mimo jiné také paragraf 109a ZDPH, obsahující takzvaný zvláštní způsob zajištění daně, který má eliminovat možná rizika plynoucí z ručení. Považujete tento institut za využitelný v praxi z pohledu plátců daně, kteří jsou v pozici příjemců zdanitelných plnění?

Domnívám se, že v praxi mohou nastávat četnější případy, kdy zvláštní způsob zajištění daně bude aplikován z důvodu opatrnosti na straně příjemce plnění jako eliminace potencionálního ručení, tedy pokud je cena bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odlišná od obvyklé ceny nebo v případě, kdy je úplata poskytnuta na účet vedený u zahraničních bank.

Jednotlivé členské státy EU mají v oblasti ručení za nezaplacenou daň rozdílnou legislativu. U kterého z nich by se mohla Česká republika inspirovat, pokud by zákon chtěla národní zákon o DPH vylepšit?

Legislativní úpravy ručení v jiných členských státech EU mě nejsou známy tak, abych je mohl hodnotit vzájemně hodnotit.

Chystá se další novela ZDPH, myslíte, že přinese lepší propracovanost institutu ručení nebo nějaké další novinky v této oblasti?

Obsahem vládního návrhu novely ZDPH s účinností od 1. 1. 2013 je ve věci řešení řádného výběru DPH navrhováno zavedení nového institutu nespolehlivého plátce, tedy plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě DPH. Příjemce zdanitelného plnění by ručil za nezaplacenou daň poskytovatele zdanitelného plnění, pokud by v okamžiku uskutečnění plnění byla zveřejněna skutečnost, že poskytovatel je nespolehlivým plátcem. Dále je navrhováno zveřejnění čísel účtů plátců DPH uvedených v přihlášce k registraci k DPH. Příjemce zdanitelného plnění by ručil za nezaplacenou daň, pokud by úplata byla za plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostně převodem na nezveřejněný účet. Navrhováno je také zavedení ručení oprávněného příjemce a provozovatele daňového skladu, kdy oprávněný příjemce, kterému vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, by ručil za nezaplacenou daň z dodání zboží třetí osobě osobou, která zboží pořídila z jiného členského státu.

Máte Vy sám nějaké nápady nebo doporučení, které by pomohly v boji proti daňovým únikům?

Pro eliminaci četných podvodných jednání při neodvádění daně při prodeji PHM by bylo vhodné u pohonných hmot zavést zvláštní režim přenesení daňové povinnosti, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká příjemci a nikoli poskytovateli plnění. Tato úprava by ovšem vyžadovala schválení výjimky pro ČR z úpravy čl. 199 směrnice 2006/112/ES.

4.3 Anketa

Anketa byla provedena s cílem zjistit, jaký názor mají na problematiku ručení za nezaplacenou daň osoby, které se s ní mohou setkat v praxi. Záměrně byla provedena na odborném semináři k novele zákona o dani z přidané hodnoty, protože pokud by dotazování probíhalo mezi laickou veřejností, měla by anketa pravděpodobně prakticky nulovou vypovídací hodnotu.

Celkem se ankety zúčastnilo 20 respondentů, přičemž v následující části práce je uvedeno 5 odpovědí, které zastupují celý vzorek.

Respondenti odpovídali na otázku: „Je pro vás problematika ručení za nezaplacenou daň srozumitelná? Řešil/a jste již tuto problematiku v praxi a máte obavy, že se dostanete do pozice ručitele za nezaplacenou daň?“

Následuje 5 vybraných odpovědí respondentů.

„Abych řekla pravdu, jsem ze všech těch informací, které mám k dispozici dost vyděšená. Máme jako firma velké zakázky kde se DPH pohybuje v řádech statisíců korun a nedovedu si představit situaci, kdy bychom se dostali do postavení ručitele. Zatím se tak naštěstí nestalo.“

Marie T., 48 let

„Srozumitelná mi tato problematika určitě není, pořád nechápu, kde najdu jako jediná účetní firmy čas na prověřování všech našich dodavatelů ani jak to vlastně provedu. V praxi nevím prozatím o nikom, kdo by ručení řešil jinak než v teoretické rovině.“

Alena B., 36 let

„Myslím, že celá problematika mi srozumitelná je. Minimálně rozumím tomu zákonu. Do postavení ručitele jsme se ještě nedostali a já si myslím, že se to ani nezmění.“

Jiřina H., 53 let

„Čím více mám informací, tím více mi připadá, že vlastně ničemu nerozumím. Obavy mám a to hlavně z toho, že si na nás zákonodárci vymyslí ještě něco dalšího, abychom se zbytečně nenudili.“

Petr B., 41 let

Rozhodně myslím, že se musím v této oblasti dále vzdělávat, v zákoně jsou pasáže, kterým úplně nerozumím. Asi všechno začnu řešit až v případě, že se dostanu do postavení ručitele, i když pevně doufám, že se to nestane.“

Jana O., 29 let

4.4 Glosa

Pokud nic nevím, jsem z obliga

Evropští zákonodárci se snaží sjednotit daňový systém a tak nám předkládají stále nové směrnice a nařízení. Tímto způsobem se k nám dostal také institut ručení za nezaplacenou daň. Podle vzoru rčení: „Jiný kraj, jiný mrav,“ si každý stát vyložil směrnicí unie jinak a původní záměr se tak minul účinkem.

Česká právní úprava ručení za nezaplacenou daň je velmi zdařilá. Při psaní zákona se nejspíše si jeho autoři řekli: „Když to v Evropě chtějí, tak jim to do toho zákona dáme a český plátce už se s tím nějak popere.“ V podstatě se dá říct, že měli pravdu. Bez titulů z právnické a ekonomické vysoké školy se však při pokusu o správné pochopení zákona neobejdete.

Bič na podvodníky nebo na poctivé plátce?

Ministerstvo se stále drží názoru, že institut ručení je praxi velice hodnotný a jeho využití v řádech desítek případů zachránilo obrovské finanční prostředky. Počet daňových úniků se však i přes existenci tohoto nástroje rapidně nezmenšil, podvodníci jsou spokojeni a poctiví pláci běhají od jednoho daňového poradce k druhému, protože jsou vyděšeni z možných finančních ztát.

Kdo nic neví, nic nezkazí

Zákon říká, že odběratel ručí za nezaplacenou daň, pokud věděl, vědět měl nebo mohl, že daň nebude zaplacená. Nejlepší je tedy nevědět nic a jste z obliga.

5 Závěr

Současný systém DPH v Evropské unii je poměrně značně náchylný k daňovým únikům, což je způsobeno zejména rozdílnými právními úpravami jednotlivých členských států. Cílem harmonizace daňového systému je zejména zajištění stability a bezproblémového fungování jednotného trhu. Sjednocení národních daňových systémů prostřednictvím implementace legislativních nástrojů vydaných Evropskou komisí by však značně přispělo také k eliminaci daňových úniků.

Výstupem teoretické části práce je srovnání institutu ručení v prostředí několika členských států EU, a sice České republiky, Velké Británie, Dánska, Nizozemí a Slovenské republiky. Právní úpravy institutu ručení v těchto státech jsou značně odlišné, zejména v oblasti komodit, kterých se ručení týká. Stejně jako v České republice, také v Dánsku a na Slovensku se institut ručení vztahuje na veškerá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, naopak právní úprava Velké Británie a Nizozemí vymezuje pouze některé komodity, kterých se tento nástroj týká.

Anketa a rozhovor v praktické části práce poskytly pohled na názor odborné veřejnosti jak ze strany daňové správy, tak ze strany příjemce zdanitelného plnění, který se může s institutem ručení v praxi setkat. Odpovědi specialisty na otázky týkající se této problematiky v rozhovoru i odpovědi, které jsou výstupem ankety, dokazují původní předpoklad velice obtížné aplikace tohoto nástroje v praxi.

Řešením celé situace, kdy je potřeba zavést nástroje k omezení daňových úniky za předpokladu, že institut ručení se projevil jako neúčelný, by mohlo být zavedení tzv. *reverse charge*, neboli režimu přenesení daňové povinnosti u všech zdanitelných plnění s místem plnění mimo tuzemsko. V současné době je v České republice režim přenesení daňové povinnosti aplikován pouze na vybrané komodity, a sice zlato, šrot a odpad, poskytnutí stavebních a montážních prací a emisní povolenky.

Jedná se o režim, který je uplatňován při intrakomunitární akvizici neboli při obchodu mezi pláci daně, z nichž každý je registrován k dani v jiném členském státě Evropské unie. Povinnost přiznat a odvést daň nemá poskytovatel, nýbrž příjemce zdanitelného plnění, přičemž za dodržení zákonem stanovených podmínek má příjemce zdanitelného plnění také nárok na odpočet daně. *Reverse charge* byl zaveden stejně jako institut ručení za nezaplacenou daň s cílem eliminovat daňové úniky v mezinárodním obchodním řetězci, bohužel se však v současné právní úpravě vztahuje pouze na vybrané druhy zboží a služeb.

Rozšíření působnosti režimu přenesení daňové povinnosti na všechna zdanitelná plnění s místem uskutečnění plnění v tuzemsku a aplikace tohoto ustanovení do národních legislativ členských států Evropské unie by jistě značně napomohlo k řešení problémů s daňovými úniky.

Seznam použité literatury

Odborné publikace

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: k 1.4.2011*. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 480 s. ISBN 978-80-7263-676-1.

BERGER, W., KINDL, C. a WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty*.

Praktický komentář. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 736 s. ISBN: 978-80-86324-83-8.

DRÁBOVÁ, Milena a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty - komentář*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. 717 s. ISBN 978-80-7357-657-8.

DUŠEK, Jiří. *DPH 2012 – zákon s přehledy*. Praha: Grada, 2012. 256 s. ISBN 978-80-247-4080-5.

HOLUBOVÁ, Olga. *DPH – výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007. 137 s. ISBN: 978-80-7357-233-4.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád: s komentářem 2011*. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. 225 s. ISBN: 80-86395-84-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde Praha, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: 1. VOX, 2008. 319 s. ISBN: 978-80-86324-72-2.

Zákonné normy

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Česká republika.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Česká republika.

Zákon č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty. Slovenská republika

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. Česká republika

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon)

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH.

Internetové zdroje

ČR a politiky EU. In: KRUTÍLEK, Ondřej. Euroskop.cz: Věcně o Evropě [online]. 2011 [cit. 2012-07-10]. Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/9018/sekce/cr-a-politiky-eu/>

Informace GFŘ k institutu ručení podle ust. § 109 a § 109a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 4. 2011. In: Česká daňová správa [online]. 25.3.2011 [cit. 2012-07-10]. Dostupné z:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_13061.html

Joint and several liability for unpaid VAT. In: Notice 726 (March 2008): Her Majesty Revenue and Customs [online]. [cit. 2012-07-13]. Dostupné z:

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/downloadFile?contentID=HMCE_CL_001600

Knížek: Stát trátí na daňových únicích až 30 miliard ročně. Týden.cz [online]. 2012 [cit. 2012-07-13]. Dostupné z: http://www.tyden.cz/rubriky/byznys/cesko/knizek-stat-trati-na-danovych-unicich-az-30-miliard-rocne_224680.html

Novela zákona o DPH pomůže v boji proti daňovým únikům (Tisková zpráva). In: Česká daňová správa [online]. 7.4.2011 [cit. 2012-07-10]. Dostupné z:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_13329.html

Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru na téma Zelená kniha o budoucnosti DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH KOM (2010) 695 v konečném znění. In: EUR-Lex [online]. 29.10.2011 [cit. 2012-07-10]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2011:318:0087:01:CS:HTML>

Ostatní zdroje

Pokyn GFŘ č. D – 5 k postupu správců daně při realizaci institutu ručení v daňovém řízení

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10. července 2012

.....
jméno a příjmení studenta