

Žádost o povolení výjimky podle článku 199c Směrnice Rady 2006/112/ES

Česká republika podává žádost

o povolení

odchyly podle článku 199c Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění Směrnice Rady (EU) 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018,

na zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti odchylně od článku 193 směrnice o DPH, kterým stanoví, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, již se uskutečňují veškerá dodání zboží a poskytnutí služeb přesahující prahovou hodnotu 17 500 EUR na plnění.

Česká republika žádá o možnost uplatňovat výjimku od data účinnosti tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty, kterým bude všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti implementován do právního řádu České republiky. Výjimku Česká republika využije do 30. června 2022. Česká republika je toho názoru, že splňuje veškeré podmínky, kterými čl. 199c směrnice o DPH podmiňuje možnost uvedenou odchylku používat.

Česká republika dlouhodobě považuje všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti za velmi účinný nástroj v boji proti daňovým podvodům na DPH. Využití možnosti zavedení výše uvedené výjimky je zásadní pro dokončení komplexní reformy, která byla před několika lety započata. Zároveň jsme přesvědčeni o tom, že zavedení tohoto opatření bude mít pozitivní dopad na redukci podvodů na DPH.

Podrobné informace, které jsou vyžadovány podle čl. 199c odst. 3 směrnice o DPH, jsou uvedeny níže.

Použité zkratky:

ČR - Česká republika

DIČ - daňové identifikační číslo

EK - Evropská komise

KH - kontrolní hlášení

MF - Ministerstvo financí České republiky

Plátce - osoba registrovaná k dani v České republice

SDEU - Soudní dvůr Evropské unie

Směrnice o DPH - Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

ZDPH - zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

(i) Informace podle čl. 199c odst. 3 písm. a) směrnice o DPH

/k čl. 199c odst. 1 písm. a) a k poslední větě čl. 199c odst. 1/

Podle údajů ze závěrečné zprávy Evropské komise z 23. 8. 2016 o výpadku z příjmů z DPH¹ činil v roce 2014 tento výpadek pro ČR **16,14 %** celkové daňové povinnosti k DPH. Medián výpadku příjmů z DPH ve Společenství pak podle téže zprávy v roce 2014 činil **10,40 %**. ČR tedy naplňuje podmínku, že její výpadek příjmů je o více než 5 procentních bodů nad mediánem Společenství.

/k čl. 199c odst. 1 písm. b)/

Podíl kolotočových podvodů na celkovém výpadku příjmů z DPH činí dle posouzení dopadů, které doprovázelo legislativní návrh čl. 199c², více než 25 %.

/k čl. 199c odst. 1 písm. c)/

V ČR byla v ZDPH již zavedena celá řada opatření cílených proti podvodům na DPH zejména se zaměřením na prevenci, detekci a potírání řetězových podvodů s účastí plátce typu missing trader. Niže je uveden přehled vybraných opatření zásadnějšího charakteru:

- 1) *Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a - 92i ZDPH);*
- 2) *Ručení příjemce zdanitelného plnění (§ 109 ZDPH) a ručení oprávněného příjemce (§ 108a ZDPH);*
- 3) *Zvláštní způsob zajištění daně (§ 109a ZDPH);*
- 4) *Nespolehlivý plátce (§ 106a a § 106ab ZDPH);*
- 5) *Nespolehlivá osoba (§ 106aa a § 106ab ZDPH);*
- 6) *Kontrolní hlášení (§ 101c - 101k ZDPH);*
- 7) *Zajištění daně (§ 103 ZDPH) a*
- 8) *Zrušení registrace k DPH z moci úřední (§ 106 odst. 2 ZDPH).*

¹ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report TAXUD/2015/CC/131

² Dokument 15817/16 ADD 1 FISC 241: COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Generalized reverse charge mechanism

Dále se průběžně uplatňují zejména tyto konvenční nástroje cílené na řetězové podvody s účastí plátce typu missing trader:

- 9) *Zamítnutí nároku na odpočet daně, popř. zamítnutí osvobození na výstupu z titulu osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu (nesplnění hmotně právních podmínek v ZDPH nebo tzv. vědomostní test – aplikace judikatury, vč. vydání vědomostních dopisů);*
- 10) *Prověřování rizikových osob před registrací k DPH a*
- 11) *Mezinárodní výměna informací při správě DPH.*

Od r. 2014 Finanční správa ČR dále při řešení jednotlivých kauz řetězových podvodů účinně spolupracuje v rámci projektu Kobra s Policií ČR a celní správou. Dále spolupracuje s Finančně analytickým útvarem MF a samozřejmě s orgány činnými v trestním řízení. V dané oblasti průběžně rozvíjí vyhledávací činnost.

Základním předpokladem pro funkčnost kontrolních (konvenčních) opatření je jejich vazba a předobraz nejen v principech celého právního řádu dané země, či úžeji v právním ukotvení daňového práva ČR, ale i nezbytná reflexe historického a společenského vývoje dané oblasti. Přestože opatření zavedená právě jako ona konvenční opatření nepochybně naplňují tyto předpoklady, tak jejich účinnost je z povahy věci (kontrolní mechanismus) omezená. Toto omezení je dále umocněno charakterem tohoto opatření, respektive primárním cílem (oblastí daní), kterého má dosáhnout. Jak již bylo zmíněno z povahy věci má každé konvenční opatření (nástroj), mimo ekonomické zátěže, omezené limity, které vždy budou účinky tohoto opatření omezovat ve srovnání se systémovým řešením celé oblasti. Právě tato omezení by měla upřesnit systémové řešení.

Specifikace jednotlivých opatření proti podvodům na DPH uplatňovaných v ČR

Ad 1) Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a - 92i ZDPH)

Obecný popis opatření

Do českého ZDPH byl tuzemský mechanismus přenesení daňové povinnosti implementován postupně, a to především v přímé návaznosti na identifikaci rozsáhlých podvodů při obchodování s vybraným zbožím či službami. Z níže uvedeného přehledu zároveň vyplývá, že ČR využila možnosti sektorového reverse charge daného směrnicí.

První případ aplikace režimu přenesení daňové povinnosti v ZDPH, který byl zaveden již od 1. 1. 2006, se týkal dodání specificky vymezeného zlata. K významnému rozšíření reverse charge následně přistoupila ČR až v roce 2011, kdy byly do tuzemského zákona doplněny i další vybrané komodity z článku 199 směrnice o DPH, ve znění pozdějších změn. Dne 1. 4. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 47/2011 Sb., novelizující ZDPH, na jehož základě došlo k rozšíření reverse charge na dodání některých druhů odpadu a šrotu. Tato novela dále zavedla reverse charge při poskytnutí stavebních nebo montážních prací uvedených v číselném kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. Vzhledem ke skutečnosti, že stavební nebo montážní práce se týkaly velkého množství subjektů, byla zde posunuta účinnost na 1. 1. 2012.

V návaznosti na masivní rozšíření daňových úniků při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů v rámci celé EU, byl s účinností od 1. 4. 2011 zaveden režim přenesení daňové povinnosti na tuto komoditu také v rámci tuzemského ZDPH.

K dalším významným úpravám reverse charge přistoupila ČR v roce 2015, a to v souvislosti s implementací směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. 7. 2013, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH, ve znění pozdějších změn, a směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. 7. 2013, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů, ve znění pozdějších změn. Na jejich základě byl v ZDPH režim přenesení daňové povinnosti rozdělen na trvalý a dočasný.

Dočasný režim přenesení daňové povinnosti (§ 92f ZDPH) se vztahuje na dodání komodit uvedených v příloze č. 6 k zákonu o DPH, pokud tak stanoví vláda svým nařízením. Rozsah komodit vyplývá z dispozitivního ustanovení článku 199a směrnice o DPH (resp. směrnice Rady (EU) 2018/1695 ze dne 6. 11. 2018, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o dobu použití volitelného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů a mechanismu rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH), který stanoví výčet plnění, u nichž lze uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti do 30. 6. 2022, a dále z článku 395 směrnice o DPH, který umožňuje Radě EU povolit na návrh Komise zvláštní opatření odchylné od článku 193 této směrnice (tzv. individuální výjimku). Kromě nově vymezených komodit byl do přílohy č. 6 přesunut i převod povolenek na emise skleníkových plynů, jehož právní úprava byla do té doby zakotvena v § 92d ZDPH.

Na základě zmocnění zakotveného v § 92f ZDPH vydala vláda nařízení č. 361/2014 Sb. (dále jen „nařízení vlády“), ve kterém byly obsaženy vybrané komodity z přílohy č. 6. Kromě převodu povolenek na emise skleníkových plynů, kde byl režim přenesení daňové povinnosti již uplatňován (jednalo se pouze o legislativní přesun do přílohy č. 6), byl s účinností od 1. 4. 2015 režim přenesení daňové povinnosti uplatňován také u vybraného zboží, kterým se rozumí vyjmenované obiloviny a technické plodiny (s výjimkou cukrové řepy, kde účinnost nastala 1. 9. 2015), kovy včetně drahých kovů, mobilní telefony, integrované obvody, přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat a videoherní konzole.

Ustanovení 2 odst. 2 nařízení vlády definuje, že u výše uvedených komodit se režim přenesení daňové povinnosti uplatní pouze v případě, kdy celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč.

V krátkém časovém intervalu po rozšíření reverse charge od 1. 4. 2015 se ukázalo, že v tuzemsku byly vymezeny vybrané obiloviny a technické plodiny o něco úžeji, než tomu bylo ve Slovenské republice. Na základě této skutečnosti byla identifikována reálná hrozba rychlého přesunu velké části podvodů s obilovinami a technickými plodinami, které nespádaly do režimu reverse charge, do ČR. Z tohoto důvodu bylo nezbytné v co nejkratší lhůtě rozšířit uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na veškeré obiloviny a technické plodiny uvedené pod kódy nomenklatury kapitoly 10 a 12 celního sazebníku. Tato úprava byla do tuzemského právního řádu promítnuta s účinností od 1. 7. 2015 na základě nařízení vlády č. 155/2015 Sb.

S účinností od 1. 1. 2016 byl ustanovením § 92d ZDPH zaveden režim přenesení daňové povinnosti při dodání nemovité věci plátcí, pokud plátce, který nemovitou věc dodává, uplatní daň podle § 56 odst. 5 ZDPH (tj. plátce se rozhodne využít zákonnou možnost uplatnit daň při dodání nemovité věci jinému plátcí, které by jinak bylo považováno za osvobozené plnění).

Okruh zboží a služeb, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti dle § 92f ZDPH byl dále rozšířen. Ve vazbě na zjištění daňových úniků u obchodování s elektřinou a plynem byl s účinností od 1. 2. 2016 zaveden nařízením vlády č. 11/2016 Sb. režim přenesení daňové povinnosti u dodání certifikátů elektřiny a u dodání elektřiny nebo plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2 ZDPH.

V rámci nařízení vlády č. 296/2016 Sb. došlo s účinností od 1. 10. 2016 k zavedení režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92f ZDPH na poskytnutí služby elektronických komunikací podle zákona upravujícího elektronické komunikace prostřednictvím přístupu k sítím elektronických komunikací, propojení sítí elektronických komunikací nebo na základě nákupu a prodeje těchto služeb, jako reakce zejména na zjištění daňových úniků při poskytování služeb elektronických komunikací v tuzemsku a zároveň nutnost preventivně předcházet možnému přesunu podvodů z jiných členských států na území ČR. U plnění, na něž se uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti od roku 2016, se k limitní částce 100 000 Kč nepřihlíží.

Novelou ZDPH se s účinností od 1. 7. 2017 rozšířil režim přenesení daňové povinnosti v kategorii tzv. trvalého použití režimu přenesení daňové povinnosti o následující plnění: poskytnutí zprostředkovatelské služby podle § 92 odst. 5 ZDPH (§ 92b ZDPH), dodání nemovité věci prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji (§ 92d ZDPH), poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce (§ 92e ZDPH), dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky (§ 92ea ZDPH) a dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem (§ 92ea ZDPH).

Stručné zhodnocení opatření

Tuzemský sektorový reverse charge je považován za vysoce účinný – po jeho zavedení došlo prakticky k ukončení podvodů s účastí článku missing trader v daném sektoru, tj. k eliminaci negativních fiskálních dopadů v tuzemsku.

Jeho výhodou je přitom rychlý pozitivní efekt, který se dostaví prakticky ihned po zavedení opatření v rámci tuzemské legislativy, a současně relativně nízké náklady pro finanční správu i podnikatelskou veřejnost.

Po jeho aplikaci dochází obvykle k faktickému snížení administrativního zatížení při řešení podvodů v daném sektoru na straně finanční správy (využití konvenčních opatření pro detekci a řešení podvodů v tuzemsku, jejichž výčet je uveden v úvodu, již není prakticky třeba) a rovněž k pozitivním dopadům na cash flow plátců, kteří se v minulosti stali cílem prověřování uplatněných odpočtů ze strany finanční správy.

Hlavní nevýhodou je „sektorový přístup“ – po zavedení reverse charge pro určité zboží/službu tak docházelo v některých případech k přesunu podvodů na jiný druh

plnění - např. semena řepky byla nahrazena řepkovým olejem, mobilní telefony jinou elektronikou (GoPro kamery), zlato bylo nahrazeno jinými kovy (stříbro, platina). V tuzemsku tak nadále existují podvody na DPH s účastí článku missing trader u zboží či služeb, u kterých nelze sektorový reverse charge dle čl. 199 a čl. 199a směrnice o DPH vůbec aplikovat – např. maso, reklamní služby, tabákové výroby, pohonné hmoty atp. Tato skutečnost je zásadní slabinou sektorového reverse charge.

Ad 2) Ručení příjemce zdanitelného plnění (§ 109 ZDPH)

Obecný popis opatření

Institut ručení za nezaplacenou DPH, který vymezuje ustanovení § 109 ZDPH, byl zaveden s účinností od 1. 4. 2011. Zakotvení ručení do oblasti správy DPH má oporu a vychází z článku 205 směrnice o DPH. V souladu s tímto ustanovením směrnice o DPH je i cílem zavedení předmětného institutu do ZDPH podpora činnosti správců daně v boji proti daňovým únikům.

Příjemcem zdanitelného plnění se rozumí plátce, který přijal zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku od jiného plátce nebo poskytl úplatu za takové plnění. Tento příjemce je ručitelem za nezaplacenou daň z dotčeného plnění, pokud:

- naplnil tzv. znalostní test ohledně neuhrazení daně či zasažení transakce podvodem (skutková podstata ručení podle § 109 odst. 1 ZDPH),
- bez ekonomického opodstatnění přijal zdanitelné plnění za cenu zjevně odchylnou od ceny obvyklé (skutková podstata ručení podle § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH),
- poskytl úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko (ručení podle § 109 ZDPH odst. 2 písm. b)),
- poskytl úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než je účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně u poskytovatele plnění zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, kde celková úplata za plnění přesahuje dvojnásobek limitu pro povinné provedení platby bezhotovostně (ručení podle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH)
- poskytl úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo zčásti prostřednictvím virtuální měny (ručení podle § 109 odst. 2 písm. d) ZDPH),
- přijal plnění od poskytovatele, o kterém je v okamžiku uskutečnění dotčeného zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na něj zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem (ručení podle § 109 odst. 3 ZDPH),
- jde o DPH z dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot a v okamžiku uskutečnění dodání nebo poskytnutí úplaty není o poskytovateli tohoto plnění zveřejněno, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách, ve znění pozdějších předpisů (ručení podle § 109 odst. 4 ZDPH).

Naplnění znalostního testu ohledně neuhrazení daně či zasažení transakce podvodem je vymezeno v § 109 odst. 1 ZDPH. Podle tohoto ustanovení ručí příjemce zdanitelného plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem tohoto plnění správci daně za zdaňovací

období, ve kterém se uskutečnilo předmětné zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, pokud v okamžiku uskutečnění plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že:

- a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění, nebo obdrží úplatu na takové plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Ručení oprávněného příjemce je v § 108a ZDPH upraveno od 1. 1. 2013. Skutková podstata ručení souvisí zejména s podvody na DPH při obchodování s pohonnými hmotami. Pokud jde o dovoz pohonných hmot z jiného členského státu, na realizaci dodávky se v tomto smyslu velmi často podílí tzv. oprávněný příjemce.

Oprávněný příjemce, kterému v souvislosti s přijetím výrobků podléhajících spotřebním daním vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň, ručí za nezaplacenou DPH z dodání zboží (vybraného výrobku) pořízeného z jiného členského státu na základě § 108a odst. 1 ZDPH. Jde o DPH vztahující se na dodání zboží třetí osobě od osoby, která pořídila uvedené zboží z jiného členského státu (a pořídila je takto za využití služeb oprávněného příjemce). Vybranými výrobky nejsou však jen minerální oleje, resp. pohonné hmoty, ale i další výrobky podléhající spotřební dani - líh, pivo, víno a jeho meziprodukty, tabákové výrobky.

Rozsah ručení oprávněného příjemce je ovšem limitován - vždy pouze do výše daně vypočtené ze základu daně odpovídajícího ceně obvyklé vybraného zboží včetně spotřební daně (§ 108a odst. 2 ZDPH).

Dle § 108a odst. 1 ZDPH platí, že oprávněný příjemce nemusí ručit, 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. Ručení se tak na oprávněného příjemce nevztahuje, pokud si jakýmkoliv reálným způsobem zajistí, že tato DPH uhrazena bude. Správce daně může oprávněného příjemce vyzvat, aby doložil skutečnosti prokazující přijetí výše zmíněných relevantních opatření (§ 108a odst. 3 ZDPH).

Ustanovení § 108a odst. 4 ZDPH umožňuje oprávněnému příjemci využít tzv. zvláštní způsob zajištění daně dle § 109a ZDPH.

Stručné zhodnocení opatření

Ačkoli institut ručení je při splnění zákonných podmínek v praxi aplikován správcem daně, jedná se zejména o významný preventivní nástroj, který zabraňuje vzniku situací definovaných specificky zákonem (např. platba na zahraniční účet, nákup od nespolehlivého plátce).

Jistou nevýhodou je komplexnost nestandardních okolností, které v praxi nastávají při řetězových podvodech (ne všechny jednotlivé situace definované zákonem, resp. podmínky pro ručení, jsou v praxi naplněny).

Dále jsou řetězce komplexní a rozvětvené – vědomostní test (§ 109 odst. 1 ZDPH) lze u ručení ale aplikovat pouze mezi prvním článkem v řetězci a druhým článkem v řetězci a podmínky pro aplikaci tak nemusí být vždy naplněny, resp. účinným ručitelem by byl až plátce na konci řetězce, faktickým ručitelem ze zákona se často stává nemajetný subjekt, působící pouze jako „nastrčená osoba“, který je v řetězci za plátcem typu missing trader.

S tímto institutem je pochopitelně spojena extrémní náročnost při prokazování vědomostního testu (§ 109 odst. 1 ZDPH) – obdobně jako např. u zamítnutí nároku na odpočet daně musí správce daně předložit řadu pádných důkazů k prokázání vědomé účasti podvodu. Jednotlivé kauzy jsou pak následně často posuzovány soudy, a to dle skutkových okolností daného případu a možností, které měl správce daně v konkrétním případě. Výsledek soudního rozhodnutí může být učiněn v neprospěch Finanční správy ČR, i když k faktickému uskutečnění podvodu – fiskální ztrátě – v tuzemsku došlo.

Ad 3) Zvláštní způsob zajištění daně (§ 109a ZDPH)

Obecný popis opatření

Příjemce zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku se v důsledku ustanovení § 109 ZDPH ocitá v pozici ručitele a v obdobné situaci je i oprávněný příjemce u zboží podléhajícího spotřební dani dle § 108a ZDPH.

Rizika, která v sobě uvedená ustanovení nesou, dovoluje zcela eliminovat institut zvláštního způsobu zajištění daně zakotvený od 1. 4. 2011 v ustanovení § 109a ZDPH. Dle odst. 1 tohoto ustanovení platí, že příjemce, který uhradí správci daně za poskytovatele DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, se ve vztahu k tomuto plnění nikdy nemůže dostat do postavení ručitele podle § 109 ZDPH, resp. § 108a ZDPH.

Pokud se oprávněný příjemce v případě jemu „hrozícího“ ručení podle § 108a ZDPH rozhodne využít institut zvláštního způsobu zajištění daně, považuje se pro účely aplikace tohoto institutu dle ustanovení § 109a ZDPH za příjemce zdanitelného plnění. Osoba, za kterou oprávněný příjemce ručí, je pak posuzována pro účely zvláštního způsobu zajištění daně jako poskytovatel zdanitelného plnění (§ 108a odst. 4 ZDPH).

Podle § 109a odst. 2 ZDPH musí být úhrada daně za poskytovatele zdanitelného plnění provedena na osobní depozitní účet vedený u místně příslušného správce daně poskytovatele zdanitelného plnění a musí být identifikována. Ve vztahu k dani z takto dotčeného plnění nelze pak aplikovat ručení. Úhrada se totiž použije primárně na úhradu daně z tohoto plnění. Platba musí být vždy směřována na depozitní účet správce daně poskytovatele zdanitelného plnění s předčíslem 80039, matrikou finančního úřadu a kódem banky 0710. Matriky finančních úřadů jsou uvedeny na internetových stránkách Finanční správy ČR v nabídce Placení daní.

Úhrada příjemcem za poskytovatele musí být dále řádně identifikována, přičemž v ustanovení § 109a odst. 2 písm. a) až d) ZDPH jsou stanoveny údaje, které musí být pro správnou identifikaci uvedeny:

- a) identifikace poskytovatele zdanitelného plnění,
- b) daň, na kterou je úhrada určena,
- c) identifikaci příjemce zdanitelného plnění a
- d) den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.

V případě, že příjemce plnění neuvede den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem a oprávněný příjemce neuvede den přijetí vybraných výrobků z jiného členského státu, je za tento den považován den přijetí platby správcem daně (§ 109a odst. 3 ZDPH).

Částka uhrazená za poskytovatele zdanitelného plnění se dle § 109 odst. 4 ZDPH přijímá a eviduje na jeho osobním depozitním účtu. Ke dni splatnosti daně se tato částka převede na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění s datem platby k tomuto dni. Dojde-li k úhradě později, převede se na osobní daňový účet s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu.

Stručné zhodnocení opatření

Opatření je principiálně vysoce účinné. Nastavený mechanismus v podstatě zajistí úhradu daně. Jeho zásadní nevýhodou je jeho zavedení pouze na dobrovolné bázi. Samotní organizátoři podvodů na DPH tak dané opatření zpravidla dobrovolně nevyužívají a dochází tak k fiskální ztrátě.

Ad 4) Nespolehlivý plátcе (§ 106a ZDPH a § 106ab ZDPH)

Obecný popis opatření

Ustanovení § 106a ZDPH stanoví s účinností od 1. 1. 2013 základní podmínky pro aplikaci institutu tzv. nespolehlivého plátce, který zejm. v kombinaci s institutem ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 odst. 3 ZDPH slouží primárně jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH.

Poruší-li plátcе závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátcе je nespolehlivým plátcem (§ 106a odst. 1 ZDPH).

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

- a) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátcе porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech platebním výměrem vyměřena nebo doměřena daň z přidané hodnoty v minimální výši 500 tisíc Kč. Do výše minimální částky se nezahrnuje případné příslušenství daně.
- b) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátcе prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná

obava, že z nich nebude uhrazena daň z přidané hodnoty, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.

- c) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 tisíc Kč bez příslušenství daně, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 1. 1. 2013, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá.
- d) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek neuznání plátcem uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření nebo doměření daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech snížen plátcem uplatněný odpočet daně minimálně o 500 tisíc Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru.
- e) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo opakovaně za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích.
- f) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce neposkytuje požadovanou součinnost, tj. nereaguje řádně na výzvu nebo výzvy správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje nezbytné pro řádnou správu daně.
- g) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce závažně ztěžuje nebo ztěžoval, maří nebo mařil správu daně tím, že opakovaně, ani ve lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě nebo náhradní lhůtě stanovené přímo zákonem, nepodal daňové přiznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců.
- h) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce uvedl nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, které jsou nezbytné pro řádnou správu daně. K ohrožení veřejného zájmu zejména dochází, pokud plátce nedoplnil, a to ani ve lhůtě stanovené správcem daně, neopravil již neplatný nebo uvedl nepravdivý nebo jinak nereálný registrační údaj týkající se skutečného sídla, které je pro účely daně z přidané hodnoty vymezeno v ustanovení § 4 odst. 1 písm. i) ZDPH, jako adresa místa vedení osoby povinné k dani, kterou se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popř. kde se schází její vedení k zajištění reálného výkonu ekonomické činnosti.
- i) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek stanovení daně

na výstupu správcem daně jinak, než plátce deklaroval v podaném daňovém přiznání k DPH nebo dodatečném daňovém přiznání k DPH. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech zvýšena plátcem tvrzená daň na výstupu minimálně o 500 tisíc Kč a související vyměřená nebo doměřená daň není zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru.

Jednotlivá výše uvedená porušení plnění daňových povinností posoudí správce daně vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Správce daně při posuzování porušení plnění zákonných povinností vždy zohlední také objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce.

Odvolání proti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí lze podat do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí s odkladným účinkem v souladu s § 106a odst. 2 ZDPH.

Plátce, který se na základě rozhodnutí správce daně stal nespolehlivým plátcem, může podat ke správci daně žádost o vydání rozhodnutí, že již není nespolehlivým plátcem. Tuto žádost může plátce podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně rozhodl o tom, že plátce je nespolehlivým plátcem (§ 106ab odst. 1 ZDPH).

Správce daně žádosti vyhoví a rozhodne, že již plátce není nespolehlivým plátcem, pokud plátce po dobu 1 roku závažným způsobem neporušil své povinnosti vztahující se ke správě daně (§ 106ab odst. 3 ZDPH). Jestliže plátce tuto podmínku nesplní, správce daně žádost zamítne. Plátce pak může podat žádost znovu, resp. opakovaně, vždy ale nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým správce daně zamítl původní, resp. předchozí žádost (§ 106ab odst. 1 a 2 ZDPH).

Informace o tom, zda určitý plátce je nebo není nespolehlivým plátcem, je veřejně dostupná na internetových stránkách Finanční správy ČR (Registr DPH).

Stručné zhodnocení opatření

Ke dni 29. 11. 2018 je za nespolehlivého plátce označeno celkem 8 297 plátců. Opatření je významným preventivním opatřením v tuzemsku, viz návaznost na institut ručení.

Přesto se naučili organizátoři podvodů na DPH využívat jeho slabiny, tj. dalším plátcem v řetězci je nemajetný subjekt – neefektivní ručitel.

Nelze zcela a vždy zabránit vzniku rizikových osob, jejich registraci k DPH, a páčání nekalé činnosti do nabytí účinnosti rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Nevýhodou také je, že jej nelze v plné míře využít pro přeshraniční transakce – nespolehlivý plátce má stále platné DIČ pro účely DPH a může být využit organizátory pro intrakomunitární podvody.

Ad 5) Nespolehlivá osoba (§ 106aa ZDPH a § 106ab ZDPH)

Obecný popis opatření

Základním smyslem zavedení institutu nespolehlivé osoby dle ustanovení § 106aa ZDPH a § 106ab ZDPH s účinností od 1. 7. 2017 je zajištění pokračující vazby na tzv. nespolehlivost u těch osob, které závažným způsobem porušily povinnosti při správě daně z přidané hodnoty. Zároveň je tímto dána správci daně možnost označit jako nespolehlivé podle ZDPH i jiné osoby, než jsou plátcí.

Stane-li se nespolehlivá osoba plátcem, stává se současně nespolehlivým plátcem (§ 106a odst. 4 ZDPH). Dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, stává se na základě § 106aa odst. 4 ZDPH tato osoba nespolehlivou osobou okamžikem, kdy přestane být plátcem.

V případě podání odvolání proti rozhodnutí o nespolehlivé osobě, podání žádosti o vydání rozhodnutí o odejmutí statusu nespolehlivosti či zveřejnění informace o (ne)spolehlivosti osoby, platí obdobné zákonné podmínky jako u nespolehlivého plátce.

Stručné zhodnocení opatření

Přehled nespolehlivých osob je zveřejněn na internetových stránkách Finanční správy ČR (Registr DPH). Ke dni 29. 11. 2018 bylo zaevidováno celkem 8 476 nespolehlivých osob. Opatření zatím plní svou hlavní funkci – zajištění kontinuity nespolehlivosti (vazba na nespolehlivého plátce) a plní tak zejména svůj preventivní charakter. Podobně jako u předchozího bodu platí, že organizátoři podvodů na DPH dokáží tento systém účelně obejít.

Ad 6) Kontrolní hlášení (§ 101c - 101k ZDPH)

Obecný popis opatření

Detailní popis tohoto opatření - viz dále bod (iv).

Formulář KH má pozitivní vliv na zajištění rovného podnikatelského prostředí, neboť umožňuje, aby finanční správa bojovala s podvodem mnohem efektivněji. Zavedení KH vedlo k významným změnám v chování plátců v podvodných řetězcích.

Dodatečné údaje vyplývající z KH zlepšily schopnost Finanční správy ČR zaměřit se na podvody. Je možno rychleji prověřit veškeré údaje (podrobně řádky daňového přiznání k DPH, formuláře KH) během kontroly DPH. KH změnilo způsob výběru plátců ke kontrole - pozornost se přesunula na kontrolní činnosti řetězců zatížených podvodem s DPH. KH zkrátilo dobu potřebnou k detekování podvodného řetězce na několik dní.

V roce 2017 finanční správa snížila počet daňových kontrol v oblasti DPH meziročně o cca 19,6 % (z 8 351 v roce 2016 na 6 712 v roce 2017). Došlo k poklesu v celkové výši DPH doměřené z kontroly (z 13 169 mil. Kč v roce 2016 na 6 014 mil. Kč v roce 2017).

Na DPH bylo za rok 2016 dosaženo inkaso v celkové výši 349,7 mld. Kč. Meziročně došlo k jeho navýšení o 17,9 mld. Kč (tj. 5,4 %). Zvýšení výběru DPH v meziročním srovnání lze přičíst zejména vyšší efektivitě výběru daně díky zavedení KH v roce 2016, což lze doložit zejména poklesem hodnoty nadměrných odpočtů o 11,7 mld. Kč.

Za rok 2017 dosáhl celostátní výnos DPH výše 381,7 mld. Kč, což odpovídá meziročnímu zvýšení o 32 mld. Kč (9,1 %). I v tomto roce byl meziroční nárůst ovlivněn vyšší efektivitou výběru daně zejména díky zavedení KH v roce 2016.

Stručné zhodnocení opatření

V současné době tento konvenční nástroj dosáhl hranice svých možností. Finanční správa prostřednictvím KH rizika sice účinně detekuje, avšak účinky této detekce jsou limitovány kontrolní kapacitou finanční správy a kapacitními možnostmi policejních orgánů, tyto jsou nedostačující ve vztahu k počtu detekovaných rizik. Není v žádném případě možné z kapacitních (personálních, technických i ekonomických) důvodů kompletně prověřit všechny detekované řetězce či nesrovnalosti. Úspěšně detekované (rizikové) řetězce (organizované skupiny) pak fungují i více než 1,5 roku, než jsou účinně eliminovány. Taktéž systém KH není schopen detekovat některé skutkově komplikované situace, které jsou využívány k „optimalizacím“ daňových povinností v rámci společného systému DPH, jedná se například o dílčí snižování vlastní daně. Přes nespornou účinnost tohoto konvenčního opatření naráží systém KH na své limity, a to i z pohledu ekonomické racionality.

Ad 7) Zajištění daně (§ 103 ZDPH)

Obecný popis opatření

Opatření, účinné od 1. 1. 2012, pružně zareagovalo na potřeby finanční správy zajistit promptně daň u rizikových subjektů – zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný již okamžikem jeho vydání. Správce daně pouze učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacím příkazu a sepíše o tom úřední záznam.

Stručné zhodnocení opatření

Opatření cílí pouze na vybrané rizikové daňové subjekty, u nichž je pravděpodobné, že daň bude v budoucnu splatná, ale vzhledem k jejich chování – např. účast na podvodech, nebude zaplacená. Jen za rok 2017 bylo vydáno 1 420 zajišťovacích příkazů, částka zajištěné daně činila 1 594 mil. Kč, z toho úhrada ze zajištění činila 690 mil. Kč.

Opatření je velmi účinné a cílené (nelze jej aplikovat plošně), nicméně nemůže samo o sobě zabránit vzniku rizikových osob a jejich zapojení do podvodů s cílem neuhradit DPH na výstupu po určité období. Zároveň není možné garantovat ve všech případech úhradu ze zajištění.

Institut zajišťovacích příkazů prochází poměrně bouřlivým vývojem především z pohledu jeho procesního i hmotně právního uplatnění. Aktuální judikatura zpřísňuje podmínky pro jeho uplatňování při eliminaci rizikových finančních toků (zpřesnění požadavků na odůvodnění zajišťovacích příkazů, jak v otázce přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně,

tak i odůvodněné obavy o její budoucí dobytost - komplexní analýza majetkových poměrů daňového subjektu). Tento trend způsobuje, že uvedený institut rozhodně není schopen plošně poskytnout ochranu společnému systému DPH v rozsahu, ve kterém jsou detekovány rizika jeho narušení. Z těchto důvodů například finanční správa v současné době využívá k zajištění úhrady částky stanovené v zajišťovacích příkazech namísto exekuce v maximální možné míře alternativní prostředky. Tento prostředek je svojí povahou nutné chápat jako ryze individuální opatření podléhající podrobnému procesnímu a věcnému posuzování konkrétního případu.

I u tohoto konvenčního opatření nezbyvá přes jeho účinnost konstatovat, že nezbytná individualizace a komplexní zkoumání okolností pro jeho uplatnění jsou právě oním limitem z pohledu plošného efektu tohoto opatření při ochraně společného systému DPH.

Ad 8) Zrušení registrace k DPH z moci úřední (§ 106 odst. 2 ZDPH)

Obecný popis opatření

Ustanovením § 106 odst. 2 ZDPH (v současné podobě v ZDPH od 1. 1. 2013) je vymezen postup správce daně při zrušení registrace plátce při závažném porušení povinností vztahujících se ke správě daně. Toto ustanovení je tedy primárně zaměřeno na rizikové chování plátců.

Podle § 106 odst. 2 ZDPH má správce daně povinnost zrušit registraci plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně, a současně:

1. jeho obrat nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 mil. Kč, nebo
2. za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců neuskutečnil zdanitelné plnění, pokud se jedná o plátce, který nemá v tuzemsku sídlo, nebo
3. je skupinou.

Není tedy možné zrušit registraci plátce, který sice závažným způsobem porušil povinnosti vztahující se ke správě daně, avšak jeho obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících měsíců přesáhne 1 mil. Kč, neboť dosažením obratu jsou splněny podmínky pro zákonnou registraci k DPH.

Obdobně se registrace nezruší plátcem se sídlem mimo tuzemsko, který sice závažným způsobem porušil povinnosti vztahující se ke správě daně, ale uskutečnil za 12 bezprostředně předcházejících měsíců zdanitelné plnění.

Situace závažného porušení daňových povinností plátcem, kteří jsou aktuálně zapojeni v (řetězových) podvodech na DPH významnějšího rozsahu (a obrat je prokazatelně překročen), jsou tak primárně řešeny institutem nespolehlivého plátce.

Podaří-li se ale prokázat, že nebylo obratu požadovaného pro registraci reálně dosaženo, nebo jde o obrat, který je založen na fiktivních plněních, popř. jde o fiktivní plnění tzv. neusazeného plátce, lze registraci zrušit podle § 106 odst. 2 ZDPH.

Plátce přestává být plátcem dnem nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je mu zrušena registrace (§ 106 odst. 6 písm. a) ZDPH). Odvolání proti tomuto rozhodnutí má dle § 106 odst. 3 ZDPH odkladný účinek.

Stručné zhodnocení opatření

V souvislosti s metodickými pokyny, nastavenými zhruba od r. 2014, dochází k četné aplikaci rušení registrace z moci úřední na základě ustanovení § 106 odst. 2 ZDPH. Tento důvod zrušení registrace ex offio v současné době převažuje.

V roce 2017 došlo ke zrušení registrace plátce z moci úřední u 4 882 plátců. Z toho důvodem zrušení registrace bylo v 62 % závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě daně vyplývající z ustanovení § 106 odst. 2 ZDPH.

Registrace plátců z moci úřední byla pouze za období od 1. 1. 2018 do 30. 9. 2018 zrušena 6 743 plátcům. Podíl zrušení registrace z důvodu závažného porušení povinnosti vztahující se ke správě daně (§ 106 odst. 2 ZDPH) činil 81 %.

Dané opatření je velmi účinné jak pro zamezení dalšího působení rizikových osob v tuzemských podvodech, tak i ve vztahu k řešení přeshraničních transakcí (faktickým odejmutím DIČ pro účely DPH přestává být daná osoba efektivně využitelná pro intrakomunitární podvody).

K rušení registrace však dochází až po zjištění porušení povinností, nelze tak zcela zabránit vykonání podvodu (neuhrazení daně na výstupu) rizikovými osobami do doby nabytí účinnosti zrušení registrace z moci úřední. Často dochází také k rychlému nahrazení osoby se zrušenou registrací k dani jiným subjektem, který se příkladně dlouhodobě jevil správcí daně jako řádný plátce.

Ad 9) Zamítnutí nároku na odpočet daně (popř. zamítnutí osvobození na výstupu z titulu osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu - nesplnění hmotně právních podmínek v ZDPH nebo tzv. vědomostní test – aplikace judikatury SDEU, vč. vydání vědomostních dopisů)

Obecný popis opatření

Finanční správa ČR obecně využívá při řešení podezřelých případů uplatnění nároku na odpočet daně nejprve základní intervenci, která spočívá v prověření splnění všech základních hmotněprávních podmínek uplatnění odpočtu.

Pakliže nelze nárok na odpočet daně zamítnout z důvodu nesplnění základních hmotněprávních podmínek, využívá správce daně možnosti zamítnutí nároku na odpočet daně z důvodu vědomého zapojení plátce v podvodu na DPH. V případech, kdy v řetězci transakcí dojde k daňovému úniku a tento únik vyplývá z podvodu, zjišťuje správce daně v rámci tzv. vědomostního testu, zda plátce, jehož transakce byly s podvodem spojeny, o této skutečnosti věděl nebo vědět měl a mohl (popř. věděl nebo vědět musel), resp., že daný plátce nejednal v dobré víře. Správce daně pak může, resp. musí, nárok na odpočet daně z takového plnění odmítnout.

Obdobně lze postupovat při prověřování podmínek pro zamítnutí nároku na osvobození od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu, tj. cestou prověření naplnění základních hmotně právních podmínek, popř. přistoupení k aplikaci tzv. vědomostního testu – prokázání, že plátce nejednal v dobré víře a o podvodu v jiném členském státě věděl/měl vědět. Pokud je správcem daně prokázáno, že daná osoba věděla nebo měla vědět, že se předmětným plněním podílela na podvodu na DPH, přestože byl tento podvod spáchán v jiném členském státě, než je ten, kde byl uvedený nárok uplatněn, může správce daně neuznat nárok na osvobození od daně při dodání zboží.

V dané oblasti začala Finanční správa ČR zhruba od roku 2017 využívat také tzv. vědomostní dopisy, které jsou využívány zejména v oblasti karuselových podvodů či jiných typů řetězových podvodů na dani z přidané hodnoty s fiskální ztrátou v tuzemsku, popřípadě také v jiném členském státě.

Od okamžiku oznámení adresného varování je plátce informován, že se účastní obchodů zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty. Nepřijme-li adekvátní opatření k zamezení své účasti na podvodu, nebude schopen obhájit jednání v dobré víře a správce daně u něj může dovést naplnění vědomostního testu. V podmínkách ČR lze využít pouze pro vybrané situace tzv. konkrétní vědomostní dopisy, s uvedením identifikace obchodního partnera. Nezanedbatelný potenciál k řešení uvedených podvodů má i varianta vědomostního dopisu bez uvedení konkrétního obchodního partnera (anonymní vědomostní dopis). Zvýšenou míru obezřetnosti musí totiž plátce vyvinout i po zveřejnění informace o konkrétní rizikové situaci v souvislosti s podvody na DPH, zejm. je-li na tuto informaci následně konkrétní plátce správcem daně adresně upozorněn.

Zvláštním druhem anonymního vědomostního dopisu je tzv. hromadný vědomostní dopis upozorňující svým zveřejněním širokou veřejnost na existenci konkrétní rizikové situace v souvislosti s podvody na DPH v tuzemsku, popřípadě v EU, která v praxi nastala či teprve může nastat. Příkladem hromadného vědomostního dopisu je upozornění v tiskových zprávách Generálního finančního ředitelství.

Vědomostní dopis nabývá na významu v návaznosti na zavedení institutu KH, kdy analytickým výstupem z tohoto systému je schéma podvodného řetězce, ve kterém jsou označeni plátcí, kteří nepřiznali nebo neodvedli daň a ostatní články řetězce, prostřednictvím kterých bylo plnění zasažené podvodem uskutečněno.

Počínaje dnem 1. 7. 2017 začala být kategorie vědomostních dopisů podrobně evidována. Za období od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2017 bylo vystaveno pouze 22 vědomostních dopisů. V období od 1. 1. 2018 do 15. 11. 2018 bylo vydáno celkem 174 vědomostních dopisů, z toho bylo 168 dopisů konkrétních a 6 dopisů anonymních.

Stručné zhodnocení opatření

Dané opatření umožňuje aktivně řešit již detekované případy daňových úniků.

V případě organizovaných podvodů bývají často základní hmotněprávní podmínky pro uplatnění daňových nároků splněny. Správce daně se tak dostává do roviny prokazování podvodu (zjednodušeně teze věděl/měl vědět), kde závisí vždy výsledek na konkrétních

skutkových okolnostech a míry zjištěných nestandardností případu. Záleží na možnostech správce daně zajistit v konkrétním případě pádné důkazní prostředky pro prokázání podvodu tak, aby případ ustál před soudem. Bez možnosti využití operativní techniky (např. odposlechy, domovní prohlídky atp.) je však prokázání podvodu v prostředí neustálého zdokonalování praktik organizátorů podvodu často velmi obtížné.

V praxi je podvod vykonán a následně se prokazuje, že plátce nejednal v dobré víře, tj. o podvodu věděl/měl vědět, přičemž výsledek vyhodnocení správnosti postupu soudy se odvíjí od konkrétních skutkových okolností v daném případě, pochopitelně bez záruky potvrzení postupu správce daně soudy.

Situaci mohou do jisté míry pomoci vědomostní dopisy, nicméně i jejich aplikace je omezená na konkrétní situace a nelze je rozhodně aplikovat plošně na všechny kauzy daňových podvodů.

Ad 10) Prověřování rizikových osob před registrací k DPH

Obecný popis opatření

Zhruba od roku 2014 zavedla Finanční správa ČR systém prověřování daňových subjektů - žadatelů o registraci k DPH. Opatření bylo cíleno zejména na rizikové osoby typu missing trader a v průběhu času dochází k průběžné aktualizaci interních metodických postupů v dané oblasti.

U rizikových osob dochází zpravidla k dalšímu šetření v rámci předregistračního prověřování - zahájení místního šetření a následně postupu k odstranění pochybností v registračním řízení.

Daňový subjekt by měl být schopen doložit zejména základní zákonnou podmínku pro všechny typy registrace (dobrovolné či zákonné), tj. že je osobou povinnou k dani - vykonávající reálnou ekonomickou činnost, popř. se na výkon reálné ekonomické činnosti připravuje. U zákonných registrací je prověřováno rovněž řádné splnění zákonných podmínek registrace (v praxi například daňové subjekty dokládaly fiktivní obrát s cílem naplnění podmínek registrace). Rovněž je přihlédnuto k možnostem aplikace judikatury SDEU.

Opatření je obecně považováno za vysoce účinné, cílí na zabránění vstupu alespoň některých rizikových osob do systému DPH a tím zabránění účasti v intrakomunitárních podvodech (bez faktického přidělení DIČ pro DPH nebývá daná osoba organizátory zapojována do podvodů na DPH).

Problémem zůstává neustálé zdokonalování technik naplnění všech zákonných podmínek registrace, při nedostatku pádných důkazů v registračním řízení nezbyvá správci daně než danou osobu zaregistrovat, byť existuje podezření na budoucí páchaní podvodů, ale správce daně nemá důkaz o budoucím podvodném jednání v duchu rozhodnutí SDEU ve věci C-527/11 *Ablesio*. Tyto osoby by měly být následně podrobněji sledovány.

Z údajů z poslední doby vyplývá, že v roce 2017 bylo podáno celkem 55 996 žádostí o registraci k DPH, přičemž zamítnuto bylo 4,3 % těchto žádostí. V období od 1. 1. 2018 do 30. 9. 2018 bylo podáno celkem 35 353 žádostí o registraci k DPH, z toho bylo opět zamítnuto 4,3 % žádostí.

Ad 11) Mezinárodní výměna informací při správě DPH

Obecný popis opatření

Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH je realizována zejména na základě výměny informací se zahraničními daňovými správami. Administrativní spolupráci mezi jednotlivými členskými státy EU upravuje nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších změn (dále jen „nařízení“).

Bližší popis využívaných opatření na EU úrovni je Evropské komisi znám a nepovažujeme za nutné ho podrobněji zmiňovat.

Kvalitě mezinárodní spolupráce je obecně věnována vysoká pozornost. Finanční správa ČR plní povinnosti dané nařízením a aktivně využívá možností daných předmětným nařízením.

Kromě opatření v oblasti mezinárodní spolupráce podle nařízení je také realizována přímá přeshraniční spolupráce se Slovenskem a Polskem, aby správci daně měli možnost rychle reagovat a rychle si vyměnit informace o podvodech v přeshraničních regionech. Obdobná forma spolupráce je připravena také s Německem.

Žádosti o informace a spontánní informace:

V roce 2016 bylo z ČR do EU odesláno 3 622 žádostí o informace a 1 121 spontánních informací, z jiného členského státu EU bylo v tomto období přijato 4 303 žádostí o informace a 694 spontánních informací. Celkem bylo za rok 2016 zpracováno 9 740 žádostí o informace a spontánních informací.

V roce 2017 bylo z ČR odesláno 2 471 žádostí o informace a 1 019 spontánních informací, z jiného členského státu EU bylo v tomto období přijato 3 196 žádostí o informace a 684 spontánních informací. Celkem bylo za rok 2017 zpracováno 7 370 žádostí o informace a spontánních informací.

Od 1. 1. 2018 do 27. 11. 2018 bylo do EU odesláno 2 230 žádostí o informace a 786 spontánních informací, do ČR bylo doručeno v tomto období 2285 žádostí o informace a 517 spontánních informací.

Počty příchozích žádostí o informace nelze na straně Finanční správy ČR nikterak ovlivnit, ale je zřejmé, že ostatní členské státy mají stále důvody se domnívat, že tuzemské daňové subjekty by mohly být zapojeny v podvodných transakcích. Tuto skutečnost dokládá i velký počet příchozích žádostí v roce 2017 – téměř 4000 žádostí.

Dopady na postupné snižování počtu žádostí mělo také využití všech možností zavedení sektorového reverse charge v ČR. Dopady zavedení tohoto opatření v mezinárodní výměně informací se mohou projevit v delším časovém horizontu. V tuzemsku přitom i po zavedení sektorového reverse charge fungují plátcí (např. typu conduit company), kteří pomáhají podvodu (fiskální ztrátě) v jiných členských státech a jsou také důvodem pro realizaci výměny informací.

V odchozím směru bylo přijato několik opatření ovlivňujících počty a kvalitu žádostí. U každé nové odchozí žádosti je kontrolováno, zda byly vyčerpány všechny tuzemské zdroje informací. Dále je každá žádost kontrolována z hlediska obsahu a jeho srozumitelnosti. Klíčové v tomto směru ovšem je, že žádosti jsou odesílány zejména na základě provedených analýz z KH, což ve výsledku vede k vyššímu zacílení na opravdu podezřelé transakce a subjekty.

Multilaterální kontroly

Na základě čl. 29 a čl. 30 nařízení se ČR pravidelně účastní tzv. souběžných (multilaterálních) kontrol. V poslední době se multilaterální kontroly zaměřují především na oblast velkých daňových úniků u daně z přidané hodnoty, tj. na karuselové podvody. K 30. 9. 2018 byla ČR zapojena celkem do 21 multilaterálních kontrol.

V roce 2016 bylo uzavřeno 7 multilaterálních kontrol s účastí ČR. V rámci těchto kontrol byla v ČR v 17 případech zrušena registrace k DPH a v 5 případech byl daný subjekt označen za nespolehlivého plátce. Celkový fiskální efekt (celkový doměrek všech zúčastněných států) z těchto kontrol odpovídá částce 116 556 246 EUR.

V roce 2017 byly ukončeny 4 multilaterální kontroly s účastí ČR, které vedly ke zrušení registrace k DPH u 7 subjektů a dále pak ke vzniku 12 nespolehlivých plátců. Celkový fiskální efekt (celkový doměrek všech zúčastněných států) z těchto kontrol činil 102 325 226 EUR.

V období od 1. 1. 2018 do 30. 9. 2018 byly uzavřeny 3 multilaterální kontroly s účastí ČR. V důsledku realizovaných kontrol byla zrušena registrace k DPH u 3 subjektů a v jednom případě byl daný subjekt označen za nespolehlivého plátce. Fiskální efekt (celkový doměrek všech zúčastněných států) z těchto kontrol činil celkem 77 555 779 EUR.

Eurofisc

V rámci mezinárodní správní spolupráce prostřednictvím systému Eurofisc je ČR zapojena do všech pracovních oblastí výměny dat podle čl. 33 až 37 nařízení, tj. v oblasti MTIC podvody (č. 1), dopravní prostředky (č. 2), celní režimy (č. 3), observatoř (č. 4), E-commerce (č. 5) a TNA - Transaction Network Analysis (č. 6).

Všechna strukturovaná data z Eurofiscu jsou využívána aktivně (po úroveň územních pracovišť finančních úřadů) pro detekci podezřelého jednání plátců v tuzemsku, přijetí vybraných opatření a pro následné rizikové analýzy. Souběžně jsou sledovány informace z EU o trendech podvodů a vývoji opatření proti nim v jednotlivých členských státech.

Informace o konkrétním zapojení ČR je EK dostupná z jednání jednotlivých skupin Eurofiscu a také z výročních zpráv za jednotlivé roky, kam ČR poskytuje podklady.

Stručné zhodnocení opatření

Přes nesporný význam mezinárodní výměny informací v oblasti DPH – bez tohoto nástroje by nebylo možné získat důkazní prostředky, odhalit podvodné jednání v tuzemsku atp., není cílem tohoto nástroje naprostá eliminace vzniku daňových úniků. Daný nástroj může sice působit také preventivně, ale samotnému vzniku podvodů nezabrání. Dále je potřeba zdůraznit, že mezinárodní spolupráce nemůže být účinná u podvodů, kde jsou zapojeny pouze tuzemské subjekty. Její účinnost je tedy do určité míry limitována charakterem tohoto nástroje a zejména pak časovým faktorem.

Shrnutí k výše uvedeným opatřením pro boj proti podvodům

ČR zavedla celou řadou nástrojů zaměřených na boj proti podvodům na DPH spočívající v neuhrzení daně na výstupu jedním z plátců v řetězci. Všechna opatření přispěla nesporně přímo či preventivně k výraznému omezení podvodů na DPH. V současných podmínkách může finanční správa poměrně účinně detekovat a cíleně řešit vzniklé daňové podvody.

Samotný mechanismus zdaňování transakcí v tuzemsku (platí pro zdanitelná plnění, které nejsou v režimu přenesení daňové povinnosti) ale samozřejmě nevylučuje zcela vznik rizikové situace neuhrzení daně jedním z plátců v řetězci při současném uplatnění odpočtu odběratelem rizikového subjektu (a dalším plátcem v řetězci za neuhrzenou daní). I přes preventivní charakter zavedených opatření tak nadále u části daňových subjektů přetrvává tendence k páchání podezřelých aktivit včetně podvodů na DPH, které ve výsledku vedou k nižším příjmům veřejného rozpočtu. Samotný vznik podvodů typu missing trader tak nelze v současném nastavení systému DPH zcela eliminovat.

I přestože se jeví, že přijaté nástroje přispěly v krátkodobém horizontu k vyššímu inkasu DPH, dosahuje daňová mezera na DPH, na které se v převážné míře podílejí karuselové podvody, v ČR ve srovnání s ostatními státy stále vysoké úrovně – kolem 15 % teoretického výběru DPH. Mezera na DPH činila v ČR dle údajů vyplývajících ze studií Evropské komise (vydaných v letech 2016 až 2018) 2233 mil. EUR (tj. 16,1 % teoretického výběru DPH) v roce 2014, 2444 mil. EUR (16,5 % teoretického výběru DPH) v roce 2015 a 2165 mil. EUR (14,2 % teoretického výběru DPH) v roce 2016.

/k čl. 199c odst. 1 písm. d)/

náklady na zavedení systému

Se zavedením všeobecného reverse charge mohou být spojeny určité náklady jak na straně plátců, tak na straně finanční správy. Údaje o nákladech vychází z odhadů založených na tom, jaké povinnosti budou plátcům v souvislosti se zavedením všeobecného reverse charge uloženy.

Pro finanční správu se bude jednat o náklady na vzdělávání pracovníků, které nicméně nebudou představovat vyšší náklady než je při legislativních změnách obvyklé. Nebude se jednat o zvýšení pracovní, stávající personální kapacity budou pouze přesunuty s ohledem na charakter zaváděného opatření a nevznikne tedy nutnost navyšovat počet pracovníků v souvislosti se zaváděním všeobecného reverse charge.

Zavádění zcela nových vykazovacích povinností v souvislosti se zavedením všeobecného reverse charge se nepředpokládá. V daňovém přiznání k DPH by plátcí vykazovali transakce ve všeobecném reverse charge na stávajících řádcích vyčleněných samostatně pro tento zvláštní režim již nyní (ř. 25 - poskytovatel plnění v reverse charge, ř. 10/11 - příjemce plnění v reverse charge), není tedy třeba žádných úprav systému. V rámci KH se předpokládá pouze marginální změna struktury – resp. bude zaveden nový (speciální) kód pro všeobecný reverse charge, a to v rámci stávajících struktur vyčleněných již nyní pro tento zvláštní režim pro poskytovatele i příjemce plnění, resp. dílčí změna v odd. A.1 a B.1 KH.

Z hlediska IT systémů lze v této souvislosti očekávat náklady zejména v rovině rozvoje IT systémů pro kontrolní a analytické účely.

Na základě provedené analýzy lze předpokládat, že náklady na zavedení všeobecného reverse charge budou na straně finanční správy odpovídat cca částce 4 mil. Kč. Jedná se zejména

o úpravy stávajícího IT systému, tedy rozšíření analýz zabudovaných v systému a další drobné úpravy, úprava webové služby umožňující ověřování registrace k DPH ve větších objemech je odhadována na cca 2,5 mil. Kč z celkové částky.

Pro plátce bude zavedení mechanismu všeobecného reverse charge znamenat zejména jednorázové náklady v oblasti úpravy IT systémů v krátkodobém horizontu. Podle odhadů vyplývajících z údajů KH, by se zavedení všeobecného reverse charge mělo týkat celkem 97 tis. plátců (méně než pětina všech plátců v ČR). Z této skupiny plátců jich více než 60 % má zkušenosti s některým sektorovým reverse charge, tj. jejich IT struktury, systém fakturace apod. jsou principiálně na všeobecný systém reverse charge předpřipraveny. V jejich případech by se tak mělo jednat o dílčí úpravy do již existujících struktur. U 37, 5 tis. plátců, kteří doposud neměli zkušenosti se sektorovým reverse charge, se může jednat o pořízení nové IT struktury či o rozšíření stávající IT struktury. Na základě dotazů největších poskytovatelů daňových a účetních softwarových řešení bývají takovéto změny součástí běžných aktualizací a nejsou samostatně zpoplatněny.

Další náklad v řadě případů vznikne z důvodu školení zaměstnanců, jde o náklad, který sebou nese v podstatě jakákoliv legislativní změna. Protože se v případě reverse charge

nejedná o opatření, které by ve stávajícím systému DPH bylo zcela nové a neznámé, nepředpokládá se, že by tyto náklady dosáhly významné úrovně.

Dlouhodobé náklady mohou zejména u plátců souviset s pracností rozlišování jednotlivých prahových limitů, nicméně vezmeme-li v úvahu, že již nyní je třeba v rámci zpracování účetnictví připravovat data pro KH, což se ve většině případů děje prostřednictvím účetních software, nebude se ani v tomto případě jednat o položky zásadního významu. Navíc je při všeobecném reverse charge rozlišení plnění z pohledu částky uvedené na daňovém dokladu významně jednodušší, než je tomu u rozlišování v rámci sektorového přístupu. Určitým zatížením může být z pohledu podnikatelské veřejnosti nutnost ověřovat při dodání zboží nebo poskytnutí služby, zda je kupující plátcem či nikoliv, a zda je tedy možné aplikovat reverse charge. Nicméně v tomto případě lze využít registr plátců, který je zpřístupněn finanční správou (propojení se softwarem plátce).

Jak je uvedeno výše, při zavádění kontrolního hlášení v tuzemsku v roce 2016 byly náklady pro malé podniky vyčísleny na částku 370 EUR, ostatní podniky 740 EUR až 3 000 EUR, přičemž v daném případě se jednalo o zásadní změnu ve výkaznictví i v organizaci práce. Finanční správa ČR oslovila vybrané plátce s žádostí o vyčíslení odhadu možných nákladů, které mohou vzniknout z titulu zavedení všeobecného reverse charge, přičemž tyto náklady představují průměrně 10 % částky vynaložené na zavedení kontrolního hlášení. Z tohoto důvodu jsou náklady na zavedení všeobecného reverse charge u plátců odhadovány ve výši cca 0,6 mld. Kč.

přínosy zavedení systému

Pozitivní dopad na snížení výše daňových úniků

Pozitivní dopad snížení výše daňových úniků vyplývá ze snížení míry karuselových podvodů po zavedení všeobecného reverse charge. Zdrojem dat pro odhad výsledného pozitivního dopadu zavedení všeobecného reverse charge jsou kumulativní údaje o dokladech (nad prahovou hodnotou) dodavatelů z KH, které byly na základě těžké analytiky v letech 2016 a 2017 detekovány v řetězci. Tyto údaje byly aplikovány na odhad podílu karuselových podvodů na celkovém VAT gapu.

Další parametry pro odhad pozitivního efektu zavedení všeobecného reverse charge vycházely z výsledků analýzy, podle které se objem karuselových podvodů v odvětvích, kde byl zaveden reverse charge, snížil až o 98 % a počet odhalených podvodů se snížil o 89 %, bylo však nutno zohlednit parametry navrženého řešení (výše limitu pro použití všeobecného reverse charge).

Předpokládaný pozitivní efekt v podobě snížení daňových úniků je ve výši **5 mld. Kč za kalendářní rok**.

shrnutí

Pokud by byl všeobecný reverse charge zaveden na 24 měsíců, byl by celkový očekávaný přínos tohoto opatření 10 mld. Kč.

Oproti tomu náklady na straně finanční správy se budou pohybovat pouze ve výši 0,004 mld. Kč. Náklady plátců jsou očekávány ve výši 0,6 mld. Kč. Lze konstatovat, že celkový přínos zavedení všeobecného reverse charge významným způsobem převyšuje náklady na jeho zavedení. Náklady představují 6,04 % výsledného přínosu.

/k čl. 199c odst. 1 písm. e)/

Z údajů uvedených v předchozím bodě vyplývá, že očekávané náklady, které by nastaly v souvislosti se zavedením všeobecného reverse charge jak na straně plátců, tak na straně finanční správy, nejsou v daném kontextu považovány za zásadní. V tomto smyslu lze konstatovat, že zavedení všeobecného reverse charge je možné přirovnat k zavedení některého z běžných konvenčních opatření, které jsou v tuzemsku uplatňovány.

Další zásadní kontrolní opatření, která by mohla účinně potírat daňové úniky na DPH v tuzemsku, ČR neplánuje. Česká republika v současnosti vyčerpala možnosti slučitelné se směrnicí o DPH, daňovou politikou ČR a s principy tuzemského právního systému. Z tohoto důvodu nelze vzájemně poměřovat náklady na všeobecný reverse charge a náklady na jiná kontrolní opatření, než které je v tuzemsku již uplatňováno. Samotná kontrolní činnost, či přesněji postup při správě daní, je v ČR jednotně upravena daňovým řádem, kdy v různých situacích je správce daně povinen použít konkrétní postup a to bez ohledu na to, zda zjištění o možném úniku vyplývá z vyhledávací činnosti nebo z kontrolního hlášení. Zavedení systému všeobecného reverse charge neznámá zavedení nového kontrolního postupu při správě daní, a tedy zde nemohou vzniknout dodatečné náklady pro plátce či správce daně oproti současnému stavu.

(ii) Informace podle čl. 199c odst. 3 písm. b) směrnice o DPH

Česká republika žádá o možnost uplatňovat výjimku od data účinnosti tuzemského zákona o dani z přidané hodnoty, kterým bude všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti implementován do právního řádu České republiky. Výjimku Česká republika využije do 30. 6. 2022.

(iii) Informace podle čl. 199c odst. 3 písm. c) směrnice o DPH

ČR plánuje zvýšit veřejnou informovanost osob povinných k dani o plánované změně spočívající v zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti dvěma způsoby komunikace, a to osobní a zároveň veřejní cestou. Osobní cestou by ČR skrze Finanční správu ČR přímo e-mailem či přes elektronickou datovou schránku informovala osoby povinné k dani, které jsou registrovány pro účely daně z přidané hodnoty. Po schválení zavedení dočasného všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti upozorní Finanční správa ČR osoby povinné k dani o datu zahájení používání tohoto mechanismu v ČR.

Zároveň přímou interakcí zástupci Finanční správy ČR seznámí prostřednictvím odborných přednášek širší veřejnost o zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti. Finanční správa ČR povede jednání o důsledcích možnosti zavedení tohoto mechanismu osobně se zástupci podnikatelských svazů a Komorou daňových poradců.

Veřejní cestou resp. přes sdělovací prostředky připraví ČR tištěné či elektronické speciální propagační materiály obsahující základní informace o mechanismu případně kontakty k získání dalších odborných rad. Tištěné propagační materiály ve formě letáků budou dostupné na jednotlivých finančních úřadech. Elektronické propagační materiály budou umístěny na internetových stránkách Finanční správy ČR, případně budou poskytnuty zájemcům z řad podnikatelských svazů či komor pro umístění na jejich internetových stránkách.

O aktuálních novinkách souvisejících se zavedením režimu bude Finanční správa ČR pravidelně informovat na svých internetových stránkách s cílem snížit dopady u změnou dotčených osob povinných k dani.

(iv) Informace podle čl. 199c odst. 3 písm. d) směrnice o DPH

Pro zajištění účinného fungování všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti a sledování jeho používání využije ČR zejména již zavedené kontrolní mechanismy, předpokladem je přitom využití především takových nástrojů jako je KH.

Kontrolní hlášení

Obecný popis systému

S účinností od 1. 1. 2016 byla zavedena povinnost pro plátce v tuzemsku podávat KH v souladu s § 101c a následujících ZDPH. Jde o jedno z mnoha opatření, která byla v ČR implementována za účelem boje proti podvodům s DPH, a to zejména missing trader podvodů, vč. karuselových, popřípadě jiných forem krácení daně. Systém umožnil finanční správě efektivně párovat podrobná data o uskutečněných transakcích plátců a zároveň je hlavním analytickým nástrojem pro detekci rizikových řetězců plátců v tuzemsku.

Veškeré údaje, které jsou obsahem formuláře KH, jsou součástí daňové evidence (účetnictví) plátců a tito tudíž nejsou nuceni získávat pro účely KH žádné dodatečné údaje. Zavedení KH v ČR tak neznamenalo, že by plátci museli vykazovat další údaje ve srovnání s tím, co museli doposud evidovat. Stejně tak fakturační pravidla ani účetní principy nebyly nijak pozměněny.

KH je samostatným podáním - odděleným od daňového přiznání k DPH. Jednotlivé části KH musí odpovídat údajům vykazovaným v příslušném daňovém přiznání k DPH. KH v podstatě zahrnuje vybrané řádky daňového přiznání k DPH, které jsou v KH podrobně rozepsány. Veškeré informace vyplývající z KH se také používají k posouzení správnosti daně vykázané v daném daňovém přiznání.

Plátce, který je právnickou osobou, podává KH za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce (§ 101e ZDPH). V případě fyzické osoby je třeba podat KH ve lhůtě pro podání daňového přiznání k DPH.

Povinnost podat KH se dle § 101c ZDPH váže ke vzniku jedné z níže uvedených skutečností ve sledovaném období:

- uskutečnění zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijetí úplaty přede dnem uskutečnění tohoto plnění (řádky 1, 2 nebo 25 daňového přiznání k DPH);
- přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytnutí úplaty přede dnem uskutečnění tohoto plnění (tj. vyplňuje řádky 40, 41 nebo 10 a 11 daňového přiznání k DPH) nebo přijetí plnění, u nichž příjemci (plátci) vzniká povinnost přiznat daň podle § 108 odst. 1 písm. b) a c), a to z řádků 3, 4, 5, 6, 9, 12 a 13 daňového přiznání k DPH);
- ve zvláštním režimu pro investiční zlato:
 - o přijetí zprostředkovatelské služby, u které byla uplatněna daň podle § 92 odst. 5 zákona o DPH,
 - o uskutečnění dodání investičního zlata osvobozeného od daně, u kterého má plátců nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c) ZDPH, nebo
 - o investiční zlato vyrobené nebo zlato přeměněné na investiční zlato dle § 92 odst. 7 zákona o DPH.

V případě, že plátců neuskutečnil ani nepřijal za sledované období žádné z výše definovaných plnění a ani neuplatňuje nárok na odpočet daně z dříve uskutečněných plnění, žádné KH nepodává.

Formulář KH lze podat pouze elektronicky datovou zprávou s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (XML formát) a to prostřednictvím:

- daňového portálu, kdy jsou prováděny základní kontroly kvality dat v okamžiku podání (např. právní, logické a matematické vztahy, správný formát DIČ, souhrn příslušných řádků daňového přiznání k DPH atd.),
- datové schránky, kdy může být podán pouze správný XML formát.

Obě možnosti zajišťují kvalitu vykazovaných údajů. Ta je primárně určena předepsanou strukturou údajů ve formuláři KH. Jestliže není dodržena předepsaná struktura (XML), podání KH není účinné.

Veškeré právní a metodické popisy a pokyny, jak vyplnit formulář KH, byly veřejně přístupné od července 2015 na webové stránce Finanční správy ČR (www.financnisprava.cz). Ve stejné době byl zveřejněn XML formát formuláře KH. Finanční správa ČR poskytuje zdarma prostředí (portál) pro podání včetně popisu XML formátu. Prostřednictvím tohoto portálu mohou být nahrány a podány i externí XML soubory.

Plátci mají povinnost podat následné KH do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných/neúplných údajů (§ 101f ZDPH) nebo jako reakci na výzvu správce daně (§ 101g ZDPH). Systém automaticky vygeneruje přehled nesrovnalostí a zašle jej konkrétnímu plátců prostřednictvím úředně vydané výzvy finančního úřadu. Celý proces křížové kontroly dat a informování plátců o nesrovnalostech je automatizován.

Obecně platí, že plnění o nízké hodnotě, tj. do 10 000,- Kč, včetně DPH, které nepodléhají režimu přenesení daňové povinnosti, jsou vykazována v souhrnných řádcích KH.

Plánované využití KH (a daňového přiznání k DPH) pro všeobecný reverse charge

V daňovém přiznání k DPH jsou vykazovány transakce v režimu tuzemského přenesení daňové povinnosti již nyní samostatně na ř. 25 (poskytovatel plnění) a na ř. 10 nebo 11 (odběratel plnění, ř. 10 – základní sazba, ř. 11 – snížená sazba).

Poskytovatel plnění v režimu přenesení daňové povinnosti je povinen do KH uvést:

- DIČ odběratele
- Evidenční číslo daňového dokladu
- Datum uskutečnění zdanitelného plnění
- Základ daně
- Kód předmětu plnění (dle číselníku)

Příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti je povinen do KH uvést:

- DIČ dodavatele
- Evidenční číslo daňového dokladu
- Datum uskutečnění zdanitelného plnění
- Základ daně a daň (dle sazeb)
- Kód předmětu plnění (dle číselníku)

Pokud je na jednom daňovém dokladu uvedeno více druhů plnění (různé kódy), je nutno rozepsat každý kód plnění na samostatný řádek (s uvedením stejného evidenčního č. daňového dokladu) – povinnost pro poskytovatele i příjemce.

V KH se tak již nyní podrobně vykazují také transakce v rámci tuzemského režimu přenesení daňové povinnosti. Systém podrobného rozepsání transakce umožňuje automatické porovnání hodnot vykazovaných poskytovatelem plnění v tomto režimu a porovnání na vykázaní plnění příjemcem plnění. Souhrn všech podrobně rozepsaných transakcí v režimu přenesení uvedených v KH by měl zároveň odpovídat souhrnné hodnotě uvedené v daňovém přiznání k DPH.

Zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti by technicky znamenal pouze využití již nastaveného systému, resp. přidáním kódu pro plnění ve všeobecném mechanismu přenesení daňové povinnosti v KH a využití již zavedených kontrolních mechanismů. Finanční správa tak může skrze kontrolní hlášení a daňové přiznání průběžně sledovat, zda plnění nad prahovou hodnotu je realizováno v režimu všeobecného reverse charge.

V Praze dne 16. ledna 2019