

Informace - Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH - návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty pro rok 2011

V souladu s plánem legislativních prací vlády na rok 2010 předkládá Ministerstvo financí v těchto dnech do externího (meziresortního) připomínkového řízení návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela“). Předpokládané nabytí účinnosti této novely je **1. 1. 2011**.

Vedle povinné transpozice Směrnic EU v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“ nebo „daň“) a dalších úprav reagujících na zkušenosti a potřeby praxe, obsahuje novela také komplexní soubory opatření, které by měly vést k **omezení daňových podvodů** v oblasti daně z přidané hodnoty.

Významnou součástí novely je také podpora podnikatelského sektoru a to nově zaváděnou možností opravy **daně u pohledávek za dlužníky, kteří jsou v insolvenci**.

Protože se v souvislosti s navrhovanými opatřeními objevila na veřejnosti ještě před předložením legislativního návrhu řada nepřesných a často i zavádějících informací, rozhodlo se Ministerstvo financí touto cestou zveřejnit návrh jejich úplného paragrafového znění, včetně důvodové zprávy. Tímto dáváme široké veřejnosti možnost se přímo seznámit s právní úpravou tak, jak ji navrhuje Ministerstvo financí. Je nutné zdůraznit, že v rámci meziresortního připomínkového řízení může případně dojít ještě k formulačním úpravám, v případě zásadních připomínek ostatních rezortů (povinných připomínkových míst).

1 Boj proti daňovým únikům

Daňové podvody představují významnou překážku efektivnímu fungování vnitřního trhu, zabraňují čestné konkurenci, narušují výnosy daného státu a negativně ovlivňují také vlastní zdroje EU. Zvyšující se úroveň podvodů vede k nadměrnému daňovému zatížení a tím také k ukládání dodatečných a striktních povinností v rámci zákonného podnikání.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“) umožňuje již v současnosti zavedení určitých opatření v rámci boje proti daňovým únikům v oblasti DPH. Zavedení těchto opatření není pro členské státy povinné, jedná se o dobrovolnou implementaci. V členských státech EU jsou tato opatření využívána v různě modifikovaných úpravách. Česká republika dosud tato opatření, s výjimkou opatření přenesení daňové povinnosti při dodání zlata, nevyužívala.

Vzhledem ke zvyšujícímu se nárůstu daňových podvodů v oblasti DPH v České republice a po využití veškerých možných konvenčních opatření k jejich zabránění ze strany správy daně, přistupuje nyní Ministerstvo financí k uplatnění dalších možných nástrojů v legislativní oblasti. Tyto nástroje lze rozdělit do dvou oblastí, a to:

- a) ručení za daň,
- b) režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění u vybraných plnění.

Návrh opatření v oblasti boje proti daňovým únikům je obsažen v **Příloze 1** k této informaci. Dále uvádíme stručnou charakteristiku jednotlivých úprav.

a) Ručení za daň

Jedním z navrhovaných zásadních opatření je implementace článku 205 Směrnice o DPH, který umožňuje členským státům stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

Návrh novely zavádí úpravu ručení za daň v § 109 s následnou vazbou na zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jedná se o ručení odběratele za daň ze zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku mezi dvěma plátcí, která nebyla záměrně odvedena dodavatelem. Ručení za daň nelze vůči odběrateli uplatňovat automaticky vždy, když dodavatel daň neodvede, ale pouze za zákonem stanovených podmínkách.

Novela zákona zavádí dvě odlišné podmínky pro ručení. Základním kritériem shodným pro obě podmínky je skutečnost nezaplacení daně za zdanitelné plnění správcem daně dodavatelem. V prvním odstavci je dále stanovena navazující podmínka tzv. „**znalostního testu**“ ve formě vědomosti odběratele o určitých okolnostech, které jsou následně vyjmenovány. V druhém odstavci se místo znalostního testu aplikuje kritérium **odlišné úplaty za zdanitelné plnění**, tedy pokud se úplata za zdanitelné plnění výrazně odlišuje od ceny obvyklé na trhu, je na příjemci plnění, aby doložil ekonomické opodstatnění této odchylky.

b) Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění

Článek 199 Směrnice o DPH umožňuje členským státům stanovit, že u vyjmenovaných plnění je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň osoba povinná k dani, pro niž je zdanitelné plnění uskutečněno – tj. odběratel.

Česká republika tuto možnost doposud využívala u dodání zlata, nicméně vzhledem k nárůstu daňových úniků i u dalších komodit, se rozhodla zavést toto opatření i pro:

- dodání šrotu a odpadu, včetně jeho zpracování;
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů;
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

Podrobná úprava je obsažena v návrhu novely v §92a až §92e.

Dále byl do návrhu novely doplněn §92f, který ukládá použití režimu přenesení daňové povinnosti u dodání benzínu nebo nafty, a to od určitého limitu (1.500 l na jednu dodávku plátcí). V této souvislosti upozorňujeme, že Směrnice o DPH neumožňuje všeobecné zavedení takového opatření u dodání benzínu nebo nafty a proto Česká republika žádá v rámci procedurálních pravidel EU o udělení výjimky. V případě, že ČR tato výjimka nebude udělena v průběhu legislativního projednávání, bude tento paragraf z konečného znění zákona vypuštěn.

Režim přenesení daňové povinnosti může být uplatněn pouze u odběratelů – osob povinných k dani (tj. „podnikatelů“). V případě dodání osobám nepovinným k dani bude i nadále daň odvádět dodavatel daného plnění.

V případě poskytnutých plnění, u kterých dochází k přenesení daňové povinnosti na odběratele, vystaví dodavatel fakturu na hodnotu plnění bez DPH. Odběratel bude mít povinnost, v rámci svého daňového přiznání, u tohoto přijatého zdanitelného plnění zohlednit daň na výstupu a zároveň odpočet daně na vstupu ve shodné výši, pokud má plný nárok na odpočet daně. V případě kráceného nároku na odpočet daně nebo v případě plnění, u kterých nárok na odpočet daně nemá, bude odběratel postupovat při uplatnění nároku na odpočet DPH jako doposud – tj. uplatní nárok v poměrné nebo nulové výši. Režim přenesení daňové povinnosti má u plátců, kteří mají plný, případně částečný, nárok na odpočet DPH na vstupu, také pozitivní dopad na cash-flow, protože daň ze zdanitelného plnění, kterou by hradili svému dodavateli a následně uplatňovali v rámci nároku na odpočet daně, bude vyrovnána v rámci jednoho daňového přiznání.

Cílem zavedení tohoto opatření je především snaha o zamezení těch situací, kdy dodavatel neodvede DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, ale odběratel si nárokuje odpočet DPH v plné výši. U těchto komodit bylo přistoupeno k zavedení daného opatření nejenom z důvodu již současně existujících daňových podvodů, ale především také proto, že ostatní členské státy již režim přenesení daňové povinnosti zavedly nebo se ho chystají zavést a České republice by hrozil extrémní příliv podvodů s těmito komoditami.

2 Možnost opravy DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení

Součástí novely je také implementace článku 90 Směrnice o DPH umožňující přijmout členským státům, na základě jimi stanovených podmínek, úlevy v oblasti DPH u neuhrazených pohledávek.

V členských státech EU je daná úprava implementována odlišně a vychází i z navazující právní úpravy daného státu v oblasti insolvenčního řízení. Česká republika k zavedení této úlevy doposud nepřistoupila, a to především z důvodů možného rizika jejího zneužití a souvisejícím negativním dopadům na státní rozpočet.

Na základě intenzivních diskusí se zástupci Hospodářské komory bylo nakonec přistoupeno k zavedení této možnosti do novely zákona pro rok 2011, ale na začátek pouze v omezené míře. Plátce bude mít možnost opravy DPH u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení, a to u pohledávek, které vznikly ve lhůtě 6 měsíců před rozhodnutím soudu o úpadku. Tuto možnost, včetně všech souvisejících povinností upravuje §44 novely.

Navrhovaná legislativní úprava umožňuje plátcům daně, kteří odvedli DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, ale jejich odběratel tuto pohledávku neuhradil a nachází se v insolvenčním řízení, opravit odvedenou výši daně a nárokovat si její „vrácení“ v rámci daňového přiznání. Samozřejmě, že odběratel je v tomto případě povinen „odvést“ zpět původně uplatněný nárok na odpočet daně z tohoto zdanitelného plnění.

Navrhnuté opatření bude po určité časové době jeho fungování vyhodnoceno a v případě pozitivního zhodnocení může dojít k diskusi o případném možném rozšíření. V prvním roce zavedení se předpokládá negativní dopad na státní rozpočet z pohledu výběru DPH, nicméně základním cílem této úpravy je především podpora podnikatelského sektoru.

Paragrafové znění navrhované úpravy a související důvodová zpráva je uvedena v **Příloze 2** k této informaci.

3 Navazující legislativní proces

V současné době je novela rozeslána v rámci externího (meziresortního) připomínkového řízení a po jeho vyhodnocení bude předložena vládě ČR a Legislativní radě vlády. Termín předložení je 31. červenec 2010. Následně bude novela postoupena Poslanecké sněmovně a Senátu k projednání.