

**Univerzita Karlova v Praze  
Právnická fakulta**

**Institut nespolehlivého plátce**

Studentská vědecká a odborná činnost

Kategorie: magisterské

2013  
VI. ročník

Autoři: Ing. Lucie Fremrová  
Klára Obrová  
Konzultant: JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.

## **Čestné prohlášení a souhlas s publikací práce**

Prohlašujeme, že jsem práci předkládanou do IV. ročníku Studentské vědecké a odborné činnosti (SVOČ) vypracovaly samostatně za použití literatury a zdrojů v ní uvedených. Dále prohlašujeme, že práce nebyla ani jako celek, ani z podstatné části dříve publikována, obhájena jako součást bakalářské, diplomové, rigorózní nebo jiné studentské kvalifikační práce a nebyla přihlášena do předchozích ročníků SVOČ či jiné soutěže.

Souhlasíme s užitím této práce rozšiřováním, rozmnožováním a sdělováním veřejnosti v neomezeném rozsahu pro účely publikace a prezentace PF UK, včetně užití třetími osobami.

V Praze dne 12.4.2013

Lucie Fremrová

Klára Obrová

*Vymáhat daně znamená škubat husu tak, abychom získali co nejvíce peří s co nejmenším syčením.*

*Jean-Baptiste Colbert*

## **Úvod**

V posledních letech se stále častěji setkáváme se změnami v daňové oblasti. Dokonce by se dalo říct, že s každou novou vládou, přicházejí i nové daně a nutno dodat, že sazby se jen málokdy snižují. Zároveň se zákonodárci snaží zajistit efektivní výběr daní. Posledním pokusem je zavedení institutu „nespolehlivého plátce.“ Myšlenka je to jistě zajímavá, avšak jelikož je to institut zcela nový a v okolních státech neznámý, plátcí i odborná veřejnost se k němu staví dosti nedůvěřivě. Proto jsme se rozhodly některé problémy tohoto institutu identifikovat a popsat.

Hlavními otázkami, kterými se budeme zabývat, jsou efektivnost institutu nespolehlivého plátce jako nástroje prevence před daňovými úniky a soulad této úpravy s evropským právem. V naší práci nejprve vyložíme základní pojmy vztahující se k dané problematice. Dále popíšeme základní instituty, které jsou používány v rámci výběru daní, popřípadě jejich vymáhání. Hlavní část práce bude koncentrována v charakteristice institutu nespolehlivého plátce, jeho dopadů na plátce i na ručitele, budeme konfrontovat úpravu s evropským právem a nakonec se pokusíme popsat možnou odpovědnost státu za škody, které mohou v souvislosti s popisovanou úpravou vzniknout. V závěru pak shrneme neshromážděné poznatky a vyvodíme z nich odpovědi na stanovené otázky.

## 1. Základní pojmy

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) se řadí mezi nepřímé neutrální daně, vztahuje se tedy na všechny podnikatelské aktivity a subjekty (s výjimkou činností osvobozených od daně a subjektů s malým obratem) a také na zboží dovezené ze zemí mimo Evropskou unii, zatěžuje konečného spotřebitele, avšak státu ji odvádí dodavatel.<sup>1</sup> Základem této daně je rozdíl mezi cenou vstupu a výstupu, tedy přidaná hodnota výrobku, či služby. K ochraně před daňovými úniky přispívá to, že každý ekonomický subjekt odvádí DPH zvlášť a daň je tedy odvedena za každou část výroby samostatně. Pro výše uvedené vlastnosti je DPH základem daňového systému nejen v České republice, ale i v Evropské unii.

DPH je v České republice upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH). Předměty daně jsou zboží, služby, převod nemovitostí, případně přechod nemovitostí v dražbě za úplatu, které jsou uskutečňovány fyzickými, či právníckými osobami, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost a mají povinnost registrovat se jako plátce. Od této povinnosti jsou osvobozeny osoby se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v České republice, jejichž obrat za nejbližších 12 po sobě jdoucích měsíců přesáhl 1 000 000 Kč.<sup>2</sup> Dále této dani podléhá pořízení zboží z jiného členského státu EU plátcem (právnícké osoby mají povinnost odvést DPH i v případě, že jinak nejsou osobou povinnou k dani) a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu.<sup>3</sup>

Správce DPH a její výběr upravuje kromě zákona o dani z přidané hodnoty také zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.<sup>4</sup> Dle tohoto zákona je správcem místně příslušný finanční úřad.<sup>5</sup> Zdaňovacím obdobím pak může být kalendářní měsíc nebo kalendářní čtvrtletí, záleží na výši obratu, respektive na přání plátce.<sup>6</sup> Registrovaný plátce má povinnost podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období daňové přiznání, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 169 - 170, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.

<sup>2</sup> Srov. § 5 odst. 1 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů a souvisejících ustanovení.

<sup>3</sup> Srov. § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>4</sup> V případě dovozu zboží nařízení Rady č. 2913/92.

<sup>5</sup> Místní příslušnost upravuje § 134 daňového řádu.

<sup>6</sup> Při obratu přesahujícím 10 milionů Kč je zdaňovací období povinně kalendářní měsíc. V případě obratu od 2 milionů Kč má plátce možnost volby.

<sup>7</sup> BAKEŠ, Milan, c. d., str. 181 – 182.

Pro účely kontroly plnění daňové povinnosti je každý plátce povinen vystavit daňový doklad za každé zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Na základě tohoto dokladu je poté možné odpočet daně uplatnit. Daňové doklady je plátce povinen uchovávat nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období.<sup>8</sup>

## **2. Nástroje vybírání a vymáhání daní**

Proto, aby mohly daně plnit svůj účel, tedy plnit státní pokladnu, je důležité nejen jejich stanovení, ale také úprava postupu při jejich vybírání, případně vymáhání. Hlavním institutem zřízeným pro výběr daní je samotná daňová povinnost, která je upravena v § 3 daňového řádu. Tato povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající tuto povinnost dle zákona.<sup>9</sup>

### **2.1. Zajišťovací prostředky**

Pro potřeby zajištění je v daňovém řádu upraveno pět institutů. Tyto instituty jsou upraveny v §§ 167 – 174 daňového řádu. Prvním je tzv. zajišťovací příkaz, který správce daně použije, pokud má důvodnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybírání daně spojeno se značnými obtížemi.<sup>10</sup>

V § 170 daňového řádu je upraven další zajišťovací institut a to zástavní právo. O tomto druhu zajištění může správce daně rozhodnout pouze v souvislosti s určením výše daně. Majetek, ke kterému je zástavní právo zřízeno, musí být majetkem daňového dlužníka.<sup>11</sup>

V § 174 daňového řádu jsou upraveny zálohy, což je povinná platba daňového dlužníka, kterou je daňový subjekt povinen platit již v průběhu zdaňovacího období a to v případě, že skutečná výše daně není zatím známá.<sup>12</sup> Výše zálohy se stanovuje na základě minulých obrátů a slouží především k tomu, aby subjekt neměl povinnost uhradit vysokou částku během krátké doby. Daňovou povinnost tedy plátce hradí v menších částkách, které jej v daný okamžik výrazně nezatěžují.

---

<sup>8</sup> BAKEŠ, Milan, c. d., str. 175 - 176.

<sup>9</sup> Srov. § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů a souvisejících ustanovení.

<sup>10</sup> Srov. § 167 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>11</sup> BAKEŠ, Milan, c. d., str. 276.

<sup>12</sup> Srov. § 174 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Pro účely naší práce je nejvýznamnější institut upravený v § 171 – 172 daňového řádu, tímto institutem je ručení. Obecně, tento institut slouží k zajištění pohledávky pro případ, že nebude včas splněna. Pro potřeby daňového řízení se však tento institut liší od klasické soukromoprávní úpravy. Dle § 171 odst. 1 daňového řádu vzniká ručení pouze na základě zákona a ručitel je povinen plnit v případě, že mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě; kopie rozhodnutí o stanovení daně je přílohou této výzvy.<sup>13</sup>

Speciálním typem ručení, vztahující se pouze na DPH (případně spotřební daň), je tzv. ručení odběratele.<sup>14</sup> Tento institut je součástí českého právního řádu od roku 2011 a postihuje plátce, který si byl vědom, že daň uvedena na daňovém dokladu nebude zaplacená. Důkazní břemeno je v tomto případě na správci daně. Důraz je kladen na to, aby nebyli postihováni plátcí, kteří nejsou účastníky podvodného jednání.<sup>15</sup> Tento institut byl poslední novelou rozšířen a od 1. 4. 2013 ručí odběratel i za nezaplacenou daň poskytovatele, který je v okamžiku uskutečnění plnění „nespolehlivým plátcem.“<sup>16</sup> Institut nespolehlivého plátce je podrobně popsán v následující kapitole.

Zvláštní způsob zajištění daně je upraven v § 109a ZDPH, v rámci kterého může odběratel v případě pochybnosti zaplatit daň preventivně a to na speciální depozitní účet. V případě řádného zaplacení daně, bude přebytek použit na úhradu dalších nedoplatků.<sup>17</sup>

Pro úplnost dodávám ještě poslední zajišťovací institutu a to Zajištění daně ručením na základě smlouvy nebo bankovní zárukou, který je upraven v § 173 a vzniká na základě úředně ověřeného písemného prohlášení ručitele.<sup>18</sup>

## 2.2. Vymáhání daní

„Má-li daňový subjekt u příslušného správce daně evidován nedoplatek na dani, má právo tento správce daně přistoupit za určitých podmínek k jeho vymáhání. V podstatě se vymáhání daní dotýká daňového subjektu, který dobrovolně neuhradí nedoplatek.“<sup>19</sup>

<sup>13</sup> Srov. § 171 odst. 1 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>14</sup> Srov. § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

<sup>15</sup> HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2012*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011-. Aktualizováno 1x ročně. str. 30 - 31.

<sup>16</sup> Srov. § 109 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>17</sup> HAVEL, Tomáš. c. d. str. 31.

<sup>18</sup> Srov. § 173 odst. 1 zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Za vymáhání daňových nedoplatků je zodpovědný příslušný správce daně, jehož povinností je dlužníka vyrozumět o výši nedoplatku a upozornit na případné následky neuhrazení daně.<sup>20</sup> V případě, že dlužník neplní, může správce daně využít institutu daňové exekuce, který slouží výhradně k vymáhání daňových nedoplatků. Exekučním titulem může být výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní, vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžní plnění nebo vykonatelný zajišťovací příkaz.<sup>21</sup> Exekuci může provést daňový správce sám, nebo může využít služeb exekutorů. Nedoplatků se může daňový správce domáhat také v insolvenčním řízení.

### **3. Institut tzv. nespolehlivého plátce a jeho zamýšlené cíle**

Novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty účinná k 1. 1. 2013<sup>22</sup> zavedla zcela nový právní institut tzv. nespolehlivého plátce. Podle §106a odst. 1 výše zmíněného zákona je nespolehlivým plátcem ten plátce daně z přidané hodnoty, který závažným způsobem poruší své povinnosti ke správě daně a o kterém správce daně rozhodne, že je nespolehlivým plátcem.<sup>23</sup> Odstavec 1 tedy vymezuje, za jakých okolností se plátce daně z přidané hodnoty stane nespolehlivým plátcem.

#### **3.1. Vymezení institutu nespolehlivého plátce**

Jak už bylo řečeno, jedná se o zcela nový institut, a proto je nutné tuto základní definici rozvést a vysvětlit. Důvodová zpráva k novele zákona o dani z přidané hodnoty se tomuto problému věnuje poměrně důkladně. Pojem „plátce daně z přidané hodnoty“ je vysvětlen výše v této práci, budeme se tedy věnovat další části odstavce 1 – „závažným způsobem poruší své povinnosti ke správě daně“. Jedná se o všechny povinnosti ke správě daně z přidané hodnoty, ne pouze o povinnosti vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty, ale rovněž o povinnosti vyplývající z daňového řádu. Za typické povinnosti vznikající při správě daně z přidané hodnoty lze považovat například povinnost podat daňové tvrzení, povinnost uhradit daň, či povinnost součinnosti se správcem daně při daňové kontrole. Zároveň musí být tyto povinnosti porušeny závažným způsobem, porušení musí mít

---

<sup>19</sup> SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. In: [www.danarionline.cz](http://www.danarionline.cz) [online] 2013 [cit. 2013-11-04]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27083v35448-danova-exekuce-podle-noveho-danoveho-radu/>.

<sup>20</sup> Srov. § 153 odst. 3 zákona č. 208/2009 Sb., daňový řád.

<sup>21</sup> Srov. § 176 odst. 1 zákona č. 208/2009 Sb., daňový řád.

<sup>22</sup> Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>23</sup> Srov. §106a odst. 1 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

určitou intenzitu. Musí tedy být naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty lze považovat takové porušení zákonem stanovené povinnosti, které svou intenzitou ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty.<sup>24</sup> Toto ohrožení se může projevit v zásadě ve třech formách:

- plátce daně z přidané hodnoty porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek vyměření nebo doměření daně z přidané hodnoty v minimální výši 500 tisíc Kč.

- plátce daně z přidané hodnoty se zapojil do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude odvedena daň z přidané hodnoty a zároveň tento plátce neuhradil zajišťovací příkaz vydaný správcem daně.<sup>25</sup>

- plátce daně z přidané hodnoty má evidován po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 10 mil Kč bez příslušenství daně.<sup>26</sup>

### **3.2. Cíle zavedení institutu nespolehlivého plátce**

Zákonodárce v důvodové zprávě upozorňuje, že sankcionování zcela formálních porušení zákonných povinností (např. opomenutí údajů v přihlášce k registraci či daňovém přiznání), které nemají významný negativní dopad na výběr daně z přidané hodnoty, není možné. Z výše uvedeného vyplývá jasný záměr zákonodárce, aby bylo sankcionování prostřednictvím institutu nespolehlivého plátce využíváno pouze v případech, kdy hrozí riziko daňových úniků. Udělení statutu nespolehlivého plátce by mělo být efektivním nástrojem v boji proti únikům v oblasti DPH.<sup>27</sup> Tento institut by tedy neměl sloužit jako šikanózní prostředek k trestání běžných bezúhonných plátců a zároveň by měl být uplatňován s ohledem na osobu plátce, jeho dosavadní platební morálku a případnou míru rizika při porušení platební povinnosti tohoto plátce.<sup>28</sup> Stejně důležité je zohlednit objektivní důvody, které vedly k neplnění daňových povinností, např. zdravotní stav plátce.<sup>29</sup>

---

<sup>24</sup> Tamtéž.

<sup>25</sup> Srov. §71 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

<sup>26</sup> Informace GFR k aplikaci §106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení.

<sup>27</sup> Tamtéž.

<sup>28</sup> Důvodová zpráva vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, str. 121-122.

<sup>29</sup> Informace GFR k aplikaci §106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení.



O přidělení statutu nespolehlivého plátce vydá správce daně odůvodněné rozhodnutí, proti němuž je možné podat do 15 dnů odvolání, které má odkladný účinek.<sup>30</sup> Obecná úprava odvolacího řízení v daňovém řádu přitom stanovuje lhůtu na podání odvolání 30 dnů.<sup>31</sup> V případě rozhodování o udělení statutu nespolehlivého plátce je ale nezbytné, aby toto rozhodnutí nabylo co nejdříve právní moci, popřípadě, aby bylo co nejdříve zrušeno a netrvalo tak neúměrně dlouho právní nejistota ohledně statutu plátce daně z přidané hodnoty.<sup>32</sup> Ve zcela výjimečných případech, zejména při hrozbě významných daňových úniků, může správce tento odkladný účinek vyloučit a poté se toto rozhodnutí stává vykonatelným již doručením.<sup>33</sup> I toto ustanovení je ustanovení speciálním k obecné úpravě odvolacího řízení v daňovém řádu, který obecně odvolání odkladný účinek nepřiznává.<sup>34</sup> Zde je důvodem zejména efektivita používání institutu nespolehlivého plátce. Pokud by hrozily významné daňové úniky a existoval by silný veřejný zájem na rychlém nabytí právní moci rozhodnutí o udělení statutu nespolehlivého plátce, může správce odkladný účinek vyloučit. To ho ale nezavazuje povinnosti toto rozhodnutí řádně odůvodnit.<sup>35</sup>

Pokud je plátce daně z přidané hodnoty označen za nespolehlivého, může se tohoto statusu zbavit nejdříve 1 rok po nabytí právní moci rozhodnutí o tom, že se stal nespolehlivým plátcem a to na základě žádosti podané u správce daně.<sup>36</sup> Správce daně tedy nebude zkoumat ex offio, zda důvody pro označení za nespolehlivého plátce o každého jednotlivého plátce trvají, či nikoliv.<sup>37</sup> Žádost lze podávat opakovaně, ale opět po uplynutí roční lhůty od nabytí právní moci rozhodnutí, kterým byla žádost zamítnuta. Pokud nespolehlivý plátce po dobu jednoho roku závažným způsobem neporušil své povinnosti ke správě daně, správce daně žádosti vyhoví a rozhodne, že plátce již není nespolehlivým plátcem.<sup>38</sup> Výše uváděné skutečnosti je správce daně povinen zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup.<sup>39</sup> Pro

---

<sup>30</sup> Srov. §106a odst. 2 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>31</sup> Srov. §109 odst. 4 zákona 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>32</sup> Důvodová zpráva vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, str. 122.

<sup>33</sup> Informace GFŘ k aplikaci §106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení.

<sup>34</sup> Srov. §109 odst. 5 zákona 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>35</sup> Důvodová zpráva vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, str. 122.

<sup>36</sup> Srov. §106a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>37</sup> Důvodová zpráva vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, str. 122.

<sup>38</sup> Srov. §106a odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>39</sup> Srov. §106a odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

tyto účely nebyla vytvořena speciální databáze, ale veškeré informace o změnách statutu plátců daně z přidané hodnoty budou zveřejňovány v již existujícím Registru plátců DPH.<sup>40</sup>

## 4. Dopady na jednotlivé subjekty

Nová úprava bude mít bezesporu dopad na všechny subjekty podílející se na platbě DPH. Ať už se jedná o samotné nespolehlivé plátce, ale také o potenciální ručitele. V následujících podkapitolách se pokusíme dopady na jednotlivé subjekty popsat.

### 4.1. Dopady na nespolehlivé plátce

Pokud bude plátce daně z přidané hodnoty označen za nespolehlivé plátce, bude to mít pro něj dalekosáhlé následky. Podle Ministerstva financí nebude chtít nikdo s nespolehlivým plátcem obchodovat, což by mělo postupně vést až k „vyřazení“ takových subjektů ze systému daně z přidané hodnoty.<sup>41</sup> Pochopitelně bude mít takové označení „difamující“ účinky, které by zcela jistě měly vliv na další podnikatelskou činnost subjektu v případě, že by se statutu nespolehlivého plátce zbavil. Podle Hospodářské komory České republiky nejen že takovýto institut není nikde v zemích EU obvyklý, ale nelze ani tuto „tabuli hanby“ neplatičů v právním státě zákonem legalizovat.<sup>42</sup> Jak již bylo řečeno výše, tento institut nemá fungovat jako šikanózní, má postihovat především podvodná jednání související se značnými úniky daně z přidané hodnoty. Na seznam nespolehlivých plátců DPH se proto dostanou zejména tyto subjekty – firmy s neexistujícím sídlem, firmy nespolupracující s daňovým úřadem, podniky účastníci se podvodných řetězců, subjekty, která již spáchaly úmyslně daňový delikt, firmy, u kterých se chyb při výpočtu DPH dopustili daňoví poradci, atd.<sup>43</sup>

Nespolehlivý plátce je v nespolední řadě omezen ve volbě svého zdaňovacího období, jeho zdaňovacím obdobím se povinně stává kalendářní měsíc, nemůže se tedy rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí.<sup>44</sup>

<sup>40</sup> Dostupné z: [http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int\\_dp\\_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc\\_dic=2](http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2).

<sup>41</sup> KOUKAL, Pavel. ZÁHOŘOVÁ, Eva. Nespolehliví plátci DPH aneb „slušní ať se nebojí“? *Právní rádce*. 2013, roč. 21, č. 1, str. 20 – 21. ISSN 1210-4817.

<sup>42</sup> VODNÁ, Lenka. Hospodářská komora České republiky nesouhlasí s institutem nespolehlivého plátce. In: [www.komra.cz](http://www.komra.cz) [online]. 2013 [cit. 2013-07-04]. Dostupné z: <http://www.komora.cz/zpravodajstvi-a-media/aktuality-4/legislativa-a-normy/hospodarska-komora-ceske-republiky-nesouhlasí-s-institutem-nespolehliveho-platce.aspx>.

<sup>43</sup> PRAVEC, Josef. Stát rozdělí plátce DPH na „slušné“ a „špatné“. Víme, jak poznat nespolehlivou firmu. In: [www.ihned.cz](http://www.ihned.cz) [online] 2013 [cit. 2013-07-04]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-59077500-stat-rozdeli-platce-dph-na-slusne-a-spatne-vime-jak-poznat-nespolehlivou-firmu>.

<sup>44</sup> Srov. §99a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

## 4.2. Dopady na ostatní podnikatele

Podle odhadu Ministerstva financí může seznam nespolehlivých plátců daně z přidané hodnoty čítat až 28 tisíc evidovaných neplatičů. Toto jistě není zanedbatelné číslo, se kterým by si podnikatelé nemuseli lámat hlavu, protože budou-li obchodovat se subjektem, který je označen jako nespolehlivý plátcem, budou fakticky ručit za odvedení daně za zdanitelného plnění, které jim nespolehlivý plátcem poskytl.<sup>45</sup> Z uvedeného vyplývá, že už nestačí být poctivým plátcem, který si řádně plní své povinnosti vůči správci daně, je navíc nutné kontrolovat v Registru plátců DPH, zda obchodní partner není nespolehlivým plátcem. Vyskytuje se proto obvinění, že Ministerstvo financí si chce zavedením tohoto institutu ulehčit práci při kontrole plátce daně z přidané hodnoty a zároveň přenáší odpovědnost na daňového plátce, který by měl ručit za nespolehlivého plátce.<sup>46</sup> Nabízí se otázka, zda by nebylo vhodné doplnit právní úpravu o ustanovení o dobré víře a alespoň takto ji pro poctivé plátce změkčit. Navíc se na rozdíl od dnes všeobecně prosazované zásady snižování administrativní zátěže od podnikatelů očekává, že budou pravidelně kontrolovat Registr plátců DPH, zda náhodou jejich obchodní partner není nespolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty.<sup>47</sup> Na druhou stranu je třeba uvést, že výhledově by mohl Registr plátců DPH fungovat na podobné bázi jako např. insolvenční rejstřík a být provázán s většinou účetních systémů.<sup>48</sup>

## 4.3. Možný rozpor s Evropským právem

Zavedení institutu nespolehlivého plátce a především s ním spojeného ručení dle § 109 odst. 3 ZDPH je velmi kontroverzní. ZDPH byl harmonizován, mimo jiné, se směrnicí Rady č. 2006/112. Směrnice v čl. 205 sice připouští ručení za odvod daně jinou osobou než je osoba povinná odvést daň<sup>49</sup>, avšak z judikatury lze vyčíst jistá omezení.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11. května 2006, C-384/04, Commissioners of Customs & Excise a Attorney General vs. Federation of Technological Industries a další, odpovídal na předběžnou otázku týkající se výkladu čl. 21 odst. 3 a čl. 22 odst. 8 šesté

<sup>45</sup> Srov. §109 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>46</sup> Např.: VODNÁ, Lenka. c. d.

<sup>47</sup> KOUKAL, Pavel. c. d.

<sup>48</sup> Ručení za neodvedenou daň – neplatiči budou uváděni v Registru plátců DPH. In: [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz) [online]. 2013 [cit. 2013-07-04]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/ruzeni-za-neodvedenou-dan-neplatici-budou-uvadeni-v-registru-platcu-dph-29215.html>.

<sup>49</sup> Srov. čl. 205 Směrnice Rady 2006/112 ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

směrnice Rady 77/388/EHS. Tato ustanovení byla převzata do čl. 205 směrnice Rady 2006/112 a výklad je tedy plně aplikovatelný. V rozsudku je uvedeno, že státní úprava může vést k ručení za daň jiné osoby, pokud „věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by daň nebo její část splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb, nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání zboží nebo poskytnutí služeb zůstala nezaplacena, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod uvedené daně.“<sup>50</sup> Avšak v dalším výroku však uvádí, že „taková právní úprava musí nicméně dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, a zejména zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality. Zvláště pak, když čl. 21 odst. 3 šesté směrnice umožňuje opřít se o domněnky, co se týče skutečnosti, že dotčená osoba věděla nebo měla vědět, že by daň zůstala nezaplacená, takové domněnky nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro tuto osobu prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné.“<sup>51</sup> Z výše uvedeného vyplývá, že nelze stanovit zákonem povinnost ručení, pokud by to odporovalo zásadě proporcionalit, případně pokud by mohlo dojít k narušení právní jistoty. Z druhého uvedeného výroku je patrné, že není možné požadovat po ručiteli, aby vyvracel jen těžko vyvratitelnou domněnku. Z toho lze dovodit rozpor s aplikací institutu nespolehlivého plátce, kde je použita dokonce nevyvratitelná domněnka.

Vrátíme-li se k § 109 odst. 3 ZDPH, je na první pohled patrný rozpor s výkladem Soudního dvora EU. V první řadě je to zákaz použití těžko vyvratitelné domněnky, kdy v daném ustanovení se operuje dokonce s domněnkou nevyvratitelnou. V druhé řadě by se také dalo polemizovat s tím, do jaké míry by dané ustanovení uspělo v testu proporcionality, kdy na jedné straně by byla obrana proti daňovým podvodům a na straně druhé neúměrná odpovědnost daňových subjektů za své obchodní partnery.

## **5. Odpovědnost za škodu způsobenou nesprávným označením subjektu jako nespolehlivého plátce**

Domníváme se, že přestože je toto téma prozatím tématem čistě teoretickým, v budoucí praxi institutu nespolehlivého plátce jej bude jistě nutné řešit. Podle některých článků, je zákonná úprava tohoto institutu velmi striktní a prakticky nedává správci daně mnoho možností pro manévrování – pokud správce daně zjistí, že plátce daně z přidané

---

<sup>50</sup> Rozsudek C-384/04 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General vs. Federation of Technological Industries a další ze dne 11. 5. 2006.

<sup>51</sup> Rozsudek C-384/04 2006, c. d.

hodnoty řádně neplní své povinnosti, musí rozhodnutí o udělení statutu nespolehlivého plátce vydat.<sup>52</sup> Příjemce takového rozhodnutí – údajný nespolehlivý plátce - se v první řadě může bránit odvoláním proti tomuto rozhodnutí.<sup>53</sup> Ustanovení o odvolání podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je lex specialis k ustanovení o odvolacím řízení podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Daňový řád stanoví procesní prostředky, na jejichž základě lze přezkoumat rozhodnutí vydaná při správě daní. Jsou jimi řádné opravné prostředky (odvolání, rozklad), mimořádné opravné prostředky (návrh na povolení obnovy řízení) a dozorčí prostředky (nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí).<sup>54</sup>

V případě, že pravomocné rozhodnutí o udělení statutu nespolehlivého plátce bude pro nezákonnost zrušeno nebo změněno příslušným orgánem, má poškozený plátce daně z přidané hodnoty nárok na náhradu škody způsobenou nezákonným rozhodnutím. Tento nárok lze přiznat jen tehdy, pokud poškozený využil řádně všech procesních prostředků, v případě, že nejde o případy zvláštního zřetele hodné.<sup>55</sup> Dále se může poškozený domáhat náhrady škody způsobené nesprávným úředním postupem. Nesprávným úředním postupem se rozumí porušení povinnosti učinit úkon nebo vydat rozhodnutí v zákonem stanovené lhůtě, není-li tato lhůta zákonem stanovena, pak ve lhůtě přiměřené.<sup>56</sup>

Nárok na náhradu škody je nutné uplatnit u příslušného orgánu<sup>57</sup> a to do tří let ode dne, kdy se poškozený dozvěděl o škodě a o tom, kdo za ni odpovídá.<sup>58</sup> Pokud příslušný úřad náhradu škody přizná, je nutné škodu nahradit do šesti měsíců od uplatnění nároku, teprve po neuspokojení nároku na náhradu škody ze strany příslušného úřadu, je možné se domáhat nápravy u soudu.<sup>59</sup> V případě nesprávného rozhodnutí o přidělení statutu nespolehlivého plátce přichází v úvahu především náhrada ušlého zisku v důsledku faktického vyřazení

---

<sup>52</sup> VANÍČEK, Jan. ŽÁNOVÁ, Veronika. Nespolehlivý plátce daně. In: [www.euro.e15.cz](http://www.euro.e15.cz) [online]. 2013 [cit. 2013-07-04]. Dostupné z: <http://euro.e15.cz/archiv/nespolehlivy-platec-dane-951886>.

<sup>53</sup> Srov. §106a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>54</sup> Srov. §108 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

<sup>55</sup> Srov. §8 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení.

<sup>56</sup> Srov. §13 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>57</sup> Srov. §14 odst.1a §6 odst. 2 pís. b zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>58</sup> Srov. §32 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

<sup>59</sup> Srov. §15 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

daného subjektu z podnikatelského života. Ostatně tento záměr je u nespolehlivých plátců zcela jasný.

Kromě náhrady škody způsobené nezákonným rozhodnutím a nesprávným úředním postupem je také možné domáhat se zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu a to bez ohledu na to, zda byla způsobena škoda. Zadostiučinění se poskytuje v penězích, popřípadě dostatečným konstatováním porušení zákona.<sup>60</sup> Vzniklá nemajetková újma může spočívat především v poškození dobrého jména společnosti.

---

<sup>60</sup> Srov. §31a zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

## Závěr

Daňové úniky jsou věčným problémem, s kterým musí společnost stále bojovat. Snaha o zvýšení úspěšnosti při výběru daní je proto bezesporu správná. Na druhou stranu každý nový prostředek, či institut by měl být důkladně promyšlen a konzultován s odbornou veřejností. Institut nespolehlivého plátce je jistě zajímavým nástrojem v boji proti daňovým únikům, avšak spatřujeme v něm ještě spoustu nedostatků.

V první části naší práce jsme se pokusily vyložit instituty, kterými stát disponuje při výběru daní. Ručení za daň se v českém prostředí objevovalo již před nejnovější úpravou, avšak týkalo se pouze plátců, kteří si byli vědomi toho, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude zaplacená. Zavedením nového institutu se dostáváme do úplně jiné roviny, kdy plátce DPH bude mít povinnost kontrolovat své obchodní partnery. Dle našeho názoru má stát dostatek prostředků pro kontrolu a vymáhání daní. Svou neschopnost je využít by však neměl řešit tím, že tyto povinnosti převede na subjekty, jejichž účelem je vytváření hodnot a ne vybírání daní, či jeho kontrola. V této souvislosti se daná úprava dostává, dle našeho názoru, dokonce do konfliktu evropským právem. V této souvislosti již byla podána i stížnost k Soudnímu dvoru EU.

Nemalý problém nalézáme také ve vágní úpravě tohoto institutu. Jak je uvedeno ve čtvrté kapitole, dopady na podnikatelské subjekty mohou být značné. Ať už jde o poškození jména společnosti umístěním na „tabuli hanby“ nebo možné finanční dopady na spolehlivé plátce, kteří např. z nepozornosti spolupracují s „nespolehlivým plátcem.“ Vzhledem k rozsáhlým dopadům považujeme úpravu, která je v zákoně velmi obecná a kdy jsou přesná pravidla pro určení nespolehlivého plátce uvedena pouze v interním dokumentu Generálního finančního ředitelství, za naprosto nedostačující.

Zavedení institutu nespolehlivého plátce bude jistě velmi efektivní. Avšak zvýšený výběr daní může jít na vrub zvýšené zátěži podnikatelských subjektů, která může vést ke snížení produktivity těchto subjektů nebo v krajních případech k jejich likvidaci. Což ve výsledku může vést opět k faktickému snižování výběru daní. Nemalé náklady mohou také státu vzniknout při případné odpovědnosti za škodu, která může být způsobena nedbalostí státních orgánů při vedení seznamu nespolehlivých plátců. Vzhledem k nedokonalosti úpravy je pravděpodobnost chyb a nepřesností relativně vysoká.

Přes veškerou popsanou kritiku, nepovažujeme institut nespolehlivého plátce za špatný. Jsme přesvědčené, že pokud dojde k úpravám, stanoví se přesná pravidla se silou zákona, odstraní se ustanovení, která jsou v rozporu s evropským právem a odborná veřejnost institut přijme, může jít o dobrou zbraň v boji proti daňovým únikům.



## Seznam použité literatury

### Monografie

1. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
2. HAVEL, Tomáš. *Daň z přidané hodnoty: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2012*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011-. Aktualizováno 1x ročně.

### Články

1. KOUKAL, Pavel. ZÁHOŘOVÁ, Eva. Nespolehliví plátcí DPH aneb „slušní ať se nebojí“? *Právní rádce*. 2013, roč. 21, č. 1, str. 20 – 21. ISSN 1210-4817.
2. PRAVEC, Josef. Stát rozdělí plátce DPH na „slušné“ a „špatné“. Víme, jak poznat nespolehlivou firmu. In: [www.ihned.cz](http://www.ihned.cz) [online] 2013 [cit. 2013-07-04]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-59077500-stat-rozdeli-platce-dph-na-slusne-a-spatne-vime-jak-poznat-nespolehlivou-firmu>.
3. Ručení za neodvedenou daň – neplátcí budou uváděni v Registru plátců DPH. In: [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz) [online]. 2013 [cit. 2013-07-04]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/ruceni-za-neodvedenou-dan-neplatici-budou-uvadeni-v-registru-platcu-dph-29215.html>
4. SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. In: [www.danarionline.cz](http://www.danarionline.cz) [online] 2013 [cit. 2013-11-04]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27083v35448-danova-exekuce-podle-noveho-danoveho-radu/>.
5. VANÍČEK, Jan. ŽÁNOVÁ, Veronika. Nespolehlivý plátcé daně. In: [www.euro.e15.cz](http://www.euro.e15.cz) [online]. 2013 [cit. 2013-07-04]. Dostupné z: <http://euro.e15.cz/archiv/nespolehlivy-platce-dane-951886>.
6. VODNÁ, Lenka. Hospodářská komora České republiky nesouhlasí s institutem nespolehlivého plátce. In: [www.komra.cz](http://www.komra.cz) [online]. 2013 [cit. 2013-07-04]. Dostupné z: <http://www.komora.cz/zpravodajstvi-a-media/aktuality-4/legislativa-a-normy/hospodarska-komora-ceske-republiky-nesouhlasí-s-institutem-nespolehliveho-platce.aspx>.

### Právní předpisy

1. Nařízení Rady č. 2913/92.
2. Směrnice Rady 2006/112 ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.
3. Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátcé) a souvisejících ustanovení.
4. Zákon č. 208/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.
5. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
6. Zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

### Judikatura

Rozsudek C-384/04 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General vs. Federation of Technological Industries a další ze dne 11. 5. 2006.

### **Internetové zdroje**

1. [www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz)
2. [www.danarionline.cz](http://www.danarionline.cz)
3. [eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu)
4. [www.euro.e15.cz](http://www.euro.e15.cz)
5. [www.ihned.cz](http://www.ihned.cz)
6. [www.komora.cz](http://www.komora.cz)
7. [portal.gov.cz](http://portal.gov.cz)
8. [www.psp.cz](http://www.psp.cz)

### **Jiné**

1. Důvodová zpráva vládního návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, str. 121-122.
2. Informace GFŘ k aplikaci §106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení.