

Analýza sankčního systému v České republice jako nástroje k zajištění stability výběru daně z přidané hodnoty

Olga Burianová

Abstrakt

Zabezpečení daňového výběru a plnění veřejných rozpočtů je důležitým úkolem každého členského státu EU. Mezi významné pilíře financování rozpočtu patří daň z přidané hodnoty. V této souvislosti vznikají každé osobě povinné k dani z přidané hodnoty povinnosti peněžní a nepeněžní povahy. Dodržování těchto povinností je regulováno veřejným právem, a to prostřednictvím sankčních systémů. Předmětem příspěvku jsou vybrané daňové sankce na dani z přidané hodnoty v ČR v porovnání s některými sankčními systémy v EU. Empirický výzkum je započat srovnáním sankčních systémů u vybraných členských zemí EU, a to i v případě uplatnění voluntary disclosure (dobrovolné přiznání) daňovým subjektem. Cílem příspěvku je na základě rozboru sankčních systémů a srovnáním aktuálních aspektů vybraných sankcí na dani z přidané hodnoty v ČR zvážit rizika, které by mohla negativně ovlivnit výběr daně z přidané hodnoty.

Klíčová slova

DPH, sankční systémy, voluntary disclosure, úrok z prodlení, penále, pokuta, daňový řád

Klasifikace JEL

H 25, G 32

Úvod

Sankční systémy jsou svým preventivním a represivním působením v odborné literatuře poměrně často zmiňovány a z pohledu každé jednotlivé sankce popsány a vysvětleny. Nicméně sémantický význam sankčních systémů uceleným pohledem není odbornou veřejností jednoznačně interpretován. Podnikatelskou veřejností je předpis sankcí za neplnění povinností peněžní a nepeněžní povahy mnohdy vnímán s nedostatečnou předvídatelností a v tomto ohledu také značnou neinformovaností. Přitom pochopení sankčních systémů ucelenou formou je důležité zejména z pohledu ohrožení kontinuity interních finančních toků a narušení tvorby přidané hodnoty (Burianová a Urbánek, 2020a), která se může negativně odrazit v celém

systemu inkasa daně. Podle studie Evropské komise: „VAT GAP REPORT“, zveřejněné dne 5. září 2019, ztratily země EU v roce 2017 na daňových únicích DPH částku ve výši 137 miliard EUR. Studie Evropské komise: „VAT GAP REPORT“, zveřejněná v roce 2020 již zmiňuje potenciální ztrátu 164 miliard EUR kvůli dopadům pandemie koronaviru na ekonomiku. Návrat k úrovni mezer DPH (VAT GAP) pozorovaným v letech 2018 a 2019 navíc bude nějakou dobu trvat a bude vyžadovat významné kroky daňových správ (Evropská komise, 2020).

V informační studii Ministerstva financí „Případ České republiky – srovnávací studie principů voluntary disclosure vybraných zemí“ z roku 2016 se uvádí: „Návratnost z daňových úniků, z daňových podvodů se odlišuje zejména složitostí zákonů, možností zákon obcházet a potenciální hrozbou z dopadení a výše sankce“. Tato studie měla za úkol poskytnout informace o aktuálních problémech, které se týkají hospodářské politiky s důrazem na politiku fiskální. Aktuální zůstává otázka, jaké sankční systémy jsou vhodné k zachování stability bezpečného inkasa daně? Vzhledem k obsáhlosti celé problematiky budou předmětem výzkumu v ČR řešeny sankce dle ust. §§ 250, 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a sankce dle ust. §§ 101h) až 101k) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Autor považuje uvedené sankce za podstatné, neboť plátce DPH je s nimi v rámci plnění povinností peněžní a nepeněžní povahy na dani z přidané hodnoty konfrontován v každém zdaňovacím období, tj. měsíčně či čtvrtletně. K doplnění celkového obrazu problematiky daňových sankcí budou v rámci příspěvku představeny některé rozdíly v daňových sankčních systémech u vybraných členských zemí EU (výběr zvolen dle studie Ministerstva financí ČR z roku 2016), včetně přístupů k voluntary disclosure (dobrovolné přiznání), které se sankcemi úzce souvisí.

1 Srovnání daňových sankčních systémů a voluntary disclosure u vybraných zemí EU

V zásadě všechny daňové systémy užívají nějaké formy režimů daňových sankcí. Úroky z prodlení úhrady daně nebo z nedoplatku daně se snaží chránit současnou hodnotu částky daně vybírané do státního či jiného rozpočtu. Pokuty a penále mají daňové subjekty odradit od neplnění daňových povinností, a pokud tak učiní, potrestat je, aby bylo dosaženo spravedlnosti vzhledem k daňovým poplatníkům, kteří svoje povinnosti plní. Christophe J Waerzeggers, Cory Hillier a Irving Aw (2019) ve své studii pro Mezinárodní měnový fond uvádí: „... jelikož úroky z prodlení a ostatní sankce slouží k velmi odlišným cílům, neměly by být uplatňovány vzájemně se vylučujícím způsobem.“. Cílem voluntary disclosure je nabídnout daňovým poplatníkům výměnou za dobrovolné dodatečné přiznání podstatné snížení daňových sankcí. Snížení sankcí by mělo být uděleno pouze tam, kde dochází skutečně k dobrovolnému dodatečnému přiznání.

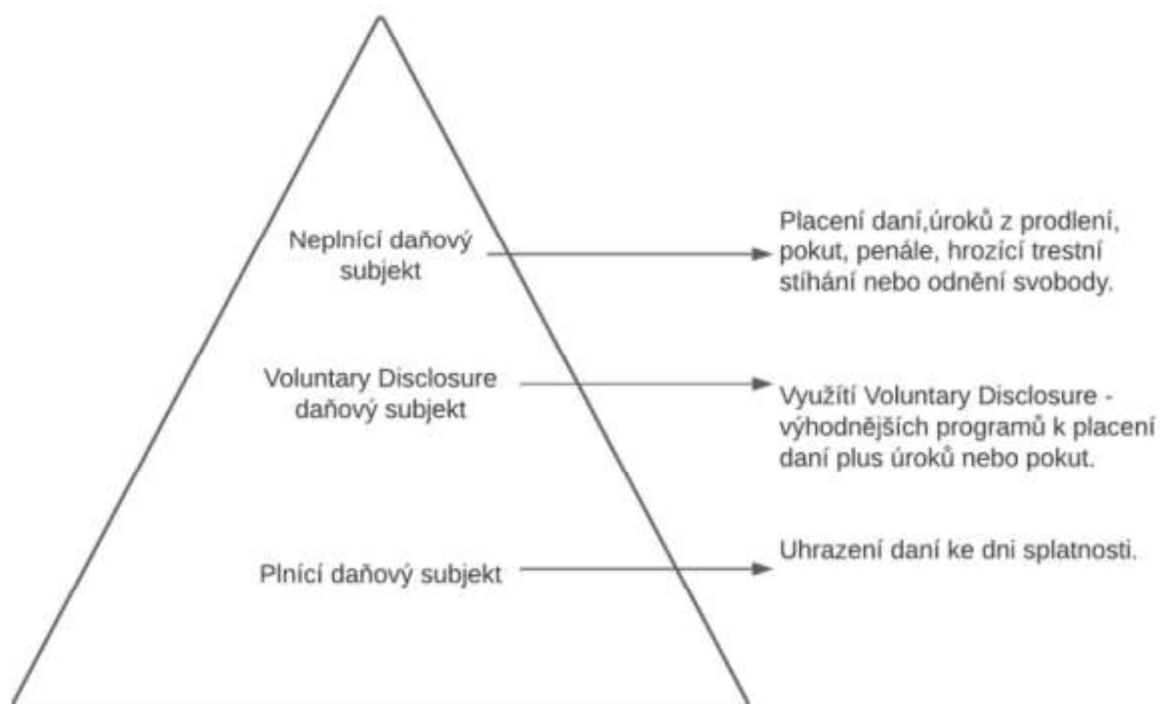
Jinými slovy by sankce neměly být sníženy, pokud se daňoví poplatníci přihlásí po daňové kontrole nebo jiném auditu ze strany daňové správy. Voluntary disclosure by mělo být navrženo tak, aby bylo zajištěno, že daňoví poplatníci jsou přiměřeně motivováni k tomu, aby přihlásili a odhalili svá minulá selhání. Snížení sankcí by tak mělo být značné, aby se stalo pro daňové poplatníky dostatečně atraktivní. Nemělo by však dojít k úplnému odstranění sankcí, aby byla zajištěna horizontální spravedlnost s daňovými poplatníky, kteří povinnosti peněžní a nepeněžní povahy dodržují. Zároveň musí existovat důvěryhodná a efektivní průběžná kontrola ze strany daňové správy, neboť daňoví poplatníci nebudou nakloněni účasti na voluntary disclosure, pokud není přiměřená šance na dopadení. Je zřejmé, že daňoví poplatníci by měli být o podmínkách voluntary disclosure informováni, aby měli povědomí o příležitostech a výhodách s tím spojených (Waerzeggers a Hillier a Aw, 2019, s. 7).

Christophe J Waerzeggers, Cory Hillier a Irving Aw ve své studii pro Mezinárodní měnový fond z roku 2019 dále uvádí: „...sankce by měly být přiměřené a účinné. Pro všechny druhy daní by měl platit jednotný rámec, aby bylo zajištěno, že identické činy nedodržování předpisů budou trestány důsledně bez ohledu na druh daně. Režim sankcí by měl mít svoji proporcionalitu, aby sankce nebyly příliš nízké, kdy by docházelo k demotivaci dodržování předpisů a zároveň by sankce neměly být přísné, což by mohlo vést ke zvýšené korupci a k tomu, že by se sankce staly pro svoji vysokou hodnotu prakticky nevymahatelné. V úvahu by také měly být brány polehčující faktory v případě neúmyslné chyby.“

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) vydala ke dni 7. 8. 2015 tiskovou zprávu, ve které představila svoji aktivitu za účelem ukončení daňových úniků, studii nazvanou: Aktualizace programů voluntary disclosure (Update on Voluntary Disclosure Programmes), cesta k dodržování daňových předpisů. OECD (2015)

Toto druhé vydání odráží bohatství praktických zkušeností získaných ve 47 zemích v souvislosti s programy voluntary disclosure. Kromě toho byly aktualizovány pokyny k navrhování a provádění programů, zejména s přihlédnutím k názorům poradců soukromých klientů.

Na obrázku 1 je zobrazena pyramida souladu, která zobrazuje, jak zapadají programy voluntary disclosure do celkové strategie dodržování daňových předpisů. Z tvaru pyramidy lze odvodit skutečnost, že většina daňových subjektů je ochotna povinnostem vyhovět.

Obrázek č. 1: Pyramida souladu a dobrovolné zveřejnění

Zdroj: Vlastní zpracování podle OECD Voluntary disclosure, 2015, s. 10

Tabulka 1 srovnává dopady pro daňový subjekt, který se dopustil daňových úniků a je odhalen daňovým úřadem v rámci daňové kontroly nebo jiného auditu a situaci, kdy daňový poplatník včas a úplně dobrovolně přiznal svoje nesrovnalosti v daňových povinnostech. U vybraných členských zemí lze pozorovat rozdílné přístupy v rámci voluntary disclosure. Všechny zmíněné země využívají programu voluntary disclosure, přitom Irsko, Itálie a Portugalsko snižuje sankci - pokutu jen částečně. Česká republika nepředepisuje pokutu v těchto případech vůbec. Přísnější sankční podmínky uplatňuje oproti ostatním zemím Itálie, Rakousko a Slovinsko, ve kterých může dojít za určitých podmínek i po voluntary disclosure k odnětí svobody. Jednotlivé členské země uplatňují rozdílné přístupy také v promlčecí lhůtě, po kterou lze daň vyměřit nebo doměřit. Například Česká republika má dle § 148 daňového řádu stanovenou minimální lhůtu 3 roky, kterou lze prodloužit až na 10 let, pokud učiní příslušný daňový úřad patřičné úkony. Pokud ovšem daňový subjekt podá daňové tvrzení a současně tvrzenou daň uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu, z důvodu účinné lítosti, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již lhůta uplynula. Irsko a Itálie má lhůtu k vyměření daně stanovenou mezi 1 a 4 roky. Německo má stanovenou lhůtu 4 roky a v případě zjištění daňových úniků je promlčecí lhůta prodloužena až na 10 let. Nizozemí

stanovilo promlčecí lhůtu k vyměření na 5 let a v případě příjmů ze zahraničních zdrojů je to 12 let.

Tabulka č. 1: Rozdílný přístup zemí EU k sankcím při uplatnění/neuplatnění voluntary disclosure

Země	Voluntary disclosure neuplatněno				Voluntary disclosure uplatněno					
	daně plně placeny	úroky z prodlení	pokuty	odněti svobody	Generální program/zákon existuje	prominutí daně	prominutí úroků z prodlení	prominutí pokuty		Možné odněti svobody
								plně	částečně	
Česká republika	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	-	x
Irsko	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	-	✓	x
Itálie	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	-	✓	✓
Německo	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	-	x
Portugalsko	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	-	✓	x
Rakousko	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	✓	✓
Švédsko	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	x	x	x
Slovinsko	✓	✓	✓	✓	✓	x	x	✓	-	✓

Zdroj: Vlastní zpracování podle OECD Voluntary disclosure, 2015, s. 33

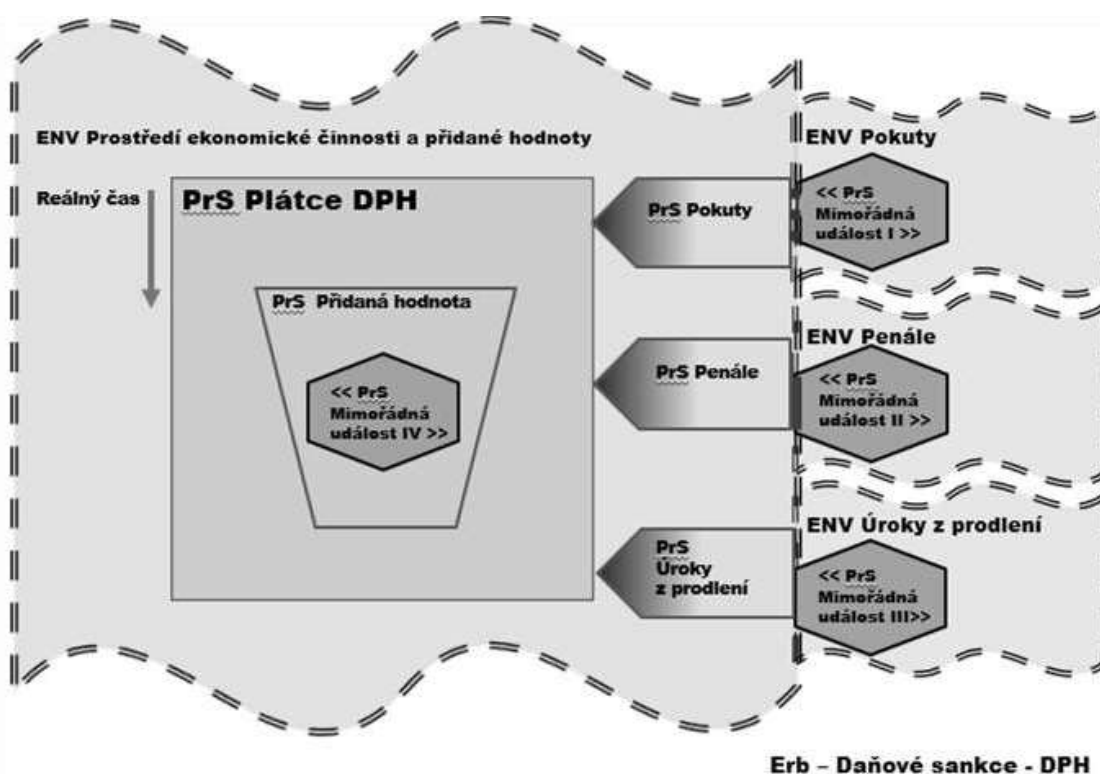
2 Vybrané sankce na DPH a voluntary disclosure v ČR

„Je skutečností, že imperfektní právní normy, postrádající sankční složku postihující případné deliktní jednání, porušující dispozici dané právní úpravy, zpravidla nemohou způsobit očekávané správné chování jejich adresátů. Neexistence případné sankce zpravidla způsobí to, že adresáti této právní normy tuto nerespektují, právě pro vědomí neexistence postihu za její nedodržení. Proto je sankční systém v daňové oblasti obsažen nejen v daňovém řádu, ale i v dalších daňových zákonech ve smyslu širokého chápání pojmu daň, který tak zahrnuje rozličná peněžitá plnění vůči veřejným rozpočtům, ve smyslu vymezení předmětu správy daně a zde používaných pojmů pro účely daňového řádu, viz ustanovení § 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Současně však vzniká otázka, zda při všeobecném subsidiárním použití daňového řádu je vždy přijetí speciální sankce v dalším daňovém zákoně nezbytné (viz EET a kontrolní hlášení v DPH).“ (Kobík, 2017, s. 7).

Sankce dle zákona o dani z přidané hodnoty (ZDPH) při porušení povinnosti související s kontrolním hlášením (§ 101h až 101k ZDPH):

Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu podle § 101h ZDPH povinnost uhradit pokutu ve výši: a) 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván, b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván, c) 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo d) 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě. Další ustanovení se pak týkají lhůty pro zánik povinnosti související s kontrolním hlášením, vyloučení vzniku pokuty a prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení.

Obrázek č. 2: Vybrané sankce na dani z přidané hodnoty v ČR



Zdroj: vlastní zpracování (Burianová a Urbánek, 2020b)

Vybrané sankce dle daňového řádu:

Podle § 251 odst. 1 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla při doměřovacím řízení podle § 143 daňového řádu stanovena oproti poslední známé dani, a to ve výši: a) 20 %, je-li daň zvyšována, b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta. K výše uvedené sankci je třeba poznamenat, že Nejvyšší správní soud v Rozhodnutí ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57 uvedl, že daňové penále ve výši 20 % z doměřené částky má povahu trestu. Ke stejnému závěru v této souvislosti dospěl Evropský soudní dvůr, viz Rozsudek Evropského

soudu pro lidská práva zasedající ve velkém senátu ve věci stížnosti č. 24130/11 a 29758/11 A a B proti Norsku ze dne 15. 11. 2016.

Podle § 250 daňového řádu, pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo tak učiní až po stanovené lhůtě a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně, b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

K výše uvedené sankci lze poznamenat, že návrh Městského soudu v Praze na zrušení ustanovení § 250 daňového řádu byl zamítnut. Z Nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 187/2015 Sb. vyplývá, že: *„Ústavní soud stojí na stanovisku, že výše sankce (procentuální hodnota určená zákonodárcem přímo v zákoně) sama zohledňuje závažnost porušení daňové povinnosti a do značné míry i individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu. Je zcela nepochybné, že dané opatření je přiměřené zamýšlenému cíli. Sankcionování porušení povinnosti je učiněno předvídatelným a dopředu určitelným způsobem, který vylučuje libovůli ze strany rozhodujícího orgánu, a je zcela na konkrétním daňovém subjektu, kdy splní povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností, do jaké míry bude zasazeno do jeho majetkové sféry a v jaké výši bude realizovat na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu.“*

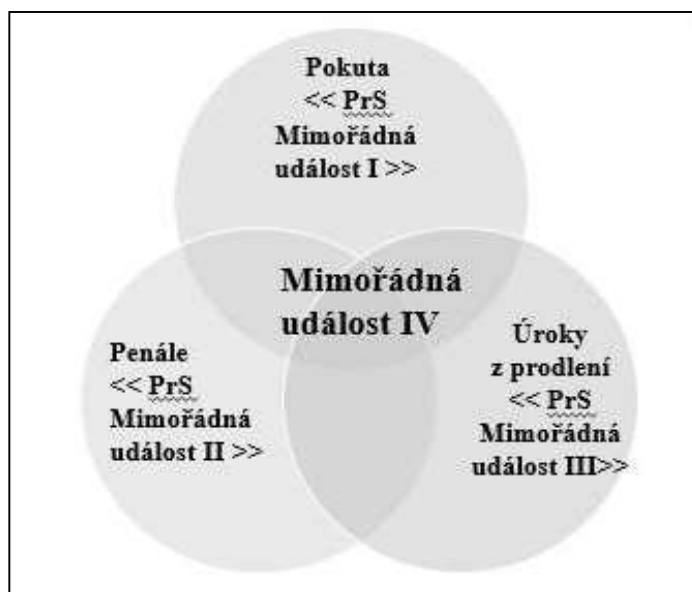
Voluntary disclosure může daňový subjekt učinit například prostřednictvím opravného nebo dodatečného daňového přiznání v nepromlčené lhůtě (viz předchozí kapitola). V případě dodržení podmínek termínu pro podání dodatečného přiznání (dle § 141 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn podat dodatečné daňové přiznání ve lhůtě do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém zjistil rozhodné skutečnosti) není daňovému subjektu předepsána pokuta za pozdní podání daňového tvrzení.

Na základě empirického výzkumu, který se týkal vybraných sankcí v souvislosti s daní z přidané hodnoty lze zvážit některá rizika, která by mohla ohrozit inkaso daně z přidané hodnoty:

- Jednotlivé sankce se předepisují na základě porušení dispozice dané právní úpravy. Vzájemně se tedy nevylučují a existuje možnost jejich kombinace a sjednocujícího působení (viz obrázek 3). (Burianová a Urbánek, 2020b). Výše předepsané sankce

mohou být rušivou událostí pro tvorbu přidané hodnoty. „*Předpovědi všech krizových nebo kritických situací, jsou spojeny s organizačními nebo technologickými procesy, nesoulad ovlivňuje kolísání přidané hodnoty v provozu. Každá krizová situace má původ v nehodě nebo incidentu, které vyplývají z příslušných hrozeb a nebezpečí v určitých systémech, procesech, faktorech, prostředích a okolnostech každé skutečné organizace.*” (Burianová a Urbánek, 2020a).

Obrázek č. 3: Sjednocení sankcí



Zdroj: vlastní zpracování (Burianová a Urbánek, 2020b)

- V případě voluntary disclosure (dobrovolného přiznání) - maximální přístupy ze strany daňové správy (nulové pokuty) - může docházet ke zneužívání, kdy daňový subjekt, např. za účelem odložení povinnosti peněžní povahy doručí správci daně řádné daňové přiznání, ve kterém vykáže nulovou daňovou povinnost, kterou napraví až podáním dodatečného daňového přiznání. Výše sankcí je tak diskutabilní. Potenciální důsledky voluntary disclosure (dobrovolného přiznání) jsou závislé na skutečnostech a měly by tak být posuzovány případ od případu.

Závěr

Předmětem příspěvku byly vybrané daňové sankce na dani z přidané hodnoty v ČR v komparaci s některými sankčními systémy v EU. Empirický výzkum byl zahájen srovnáním sankčních systémů u vybraných členských zemí EU, a to i v případě uplatnění voluntary

disclosure daňovým subjektem. Cílem práce bylo na základě rozboru sankčních systémů a srovnáním aktuálních aspektů vybraných sankcí na dani z přidané hodnoty v ČR zvážit rizika, která by mohla negativně ovlivnit výběr daně z přidané hodnoty.

Závěrem lze konstatovat, že jednotlivé členské země užívají pro dosažení cíle inkasa DPH rozdílné sankční systémy. Společným znakem je plná aplikace sankcí pro daňový subjekt, který nesplní své povinnosti a je daňovou správou přistižen. Rozdíly v aplikaci výše sankcí u jednotlivých členských zemí EU lze pozorovat v případě úplného uplatnění voluntary disclosure daňovým subjektem. Obecně lze konstatovat, že programy voluntary disclosure jsou příležitosti, které nabízí daňové správy, aby umožnily dříve neplnícím daňovým poplatníkům jejich daňové záležitosti napravit za zvýhodněných sankčních podmínek a prospěch by tak měli mít všichni zúčastnění.

Dedikace

Výsledek vznikl při řešení studentského projektu „*Identifikace rizik sankčního systému v České republice jako nástroje k zajištění stability výběru daně z přidané hodnoty*“ č. 7427/2020/01 s využitím účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum Vysoké školy finanční a správní.

Literatura

- [1] BURIANOVÁ, Olga a Jiří URBÁNEK. Business Continual Management System for Value Added Securing of Organization Readiness at its Predictable Perils. In Piero Baraldi, Francesco Di Maio, Enrico Zio. *Proceedings of the 30th European Safety and Reliability Conference and the 15th Probabilistic Safety Assessment and Management Conference*. Singapore: Research Publishing, 2020a. s. 2373-2378. ISBN 978-981-14-8593-0.
- [2] BURIANOVÁ, Olga a Jiří URBÁNEK. Predictability Principle of Tax Sanctions Threats in the Legal System. In Piero Baraldi, Francesco Di Maio, Enrico Zio. *Proceedings of the 30th European Safety and Reliability Conference and the 15th Probabilistic Safety Assessment and Management Conference*. Singapore: Research Publishing, 2020b. s. 2379-2386. ISBN 978-981-14-8593-0.
- [3] KOBÍK, Jaroslav. *Sankční systém v daňové oblasti aneb další zamyšlení nad sankcemi. Komora daňových poradců ČR. Bulletin KDP ČR 2/2017*. [online]. 1. 2. 2017 [cit. 25. 10. 2021]. Dostupné z: https://www.kdpcr.cz/vyhledavani?seastr=Bulletin_KDPCR_2017_02.pdf
- [4] KRČEK, Tereza. *Voluntary disclosure. Případ České republiky – srovnávací studie principů voluntary disclosure vybraných zemí*. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2016. 28 s. ISBN 978-80-85045-87-1.

- [5] EUROPEAN COMMISSION. *Taxation and Customs Union*. VAT GAP REPORT 2020. [online]. 10. 1. 2021 [cit. 2021-10-01]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/vat-gap_en>
- [6] EUROPEAN COMMISSION. *Taxation and Customs Union*. VAT GAP REPORT 2019. [online]. 1. 6. 2020 [cit. 03. 09. 2019]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat-gap_cs>
- [7] EUROPEAN COMMISSION. *Update on Voluntary Disclosure Programmes*. [online]. 3. 7. 2021 [cit. 2021-07-03]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/voluntary_disclosure.pdf>
- [8] Nález Ústavního soudu České republiky ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 187/2015 Sb.
- [9] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-5.
- [10] Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 15. 11. 2016 ve věci A a B proti Norsku, stížnost č. 24130/11 a 29758/11.
- [11] WAERZEGGERS, Christophe J, Cory HILLIER a Irving AW. Designing Interest and Tax Penalty Regimes. *IMF Tax Law Technical Note 2019/001*, International Monetary Fund. [online]. 1. 8. 2020 [cit. 03. 10. 2019]. Dostupné z: <https://ideas.repec.org/p/imf/imftlt/2019-001.html>.
- [12] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.
- [13] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění.

Kontakt

Ing. Olga Burianová
Vysoká škola finanční a správní
Fakulta právních a správních studií, Katedra práva
Estonská 500
101 00 Praha 10
Česká republika
olgaburianova@email.cz