

Kontrolní hlášení

prof. JUDr. MARIE KARFÍKOVÁ, CSc.

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze

Abstrakt: Příspěvek se zabývá institutem kontrolního hlášení v režimu zákona o dani z přidané hodnoty, a to ve světle rozhodnutí Ústavního soudu České republiky

Abstract: In my article I deal with the institute of the review statement in the regime of the Value Added Tax Act, namely in the light of the decision of the Constitutional Court of the Czech Republic.

Klíčová slova: veřejné právo, daňové právo, daňové právo procesní, daňový řád, daňové zákony, daně, daň z přidané hodnoty

Keywords: Public law, tax law, tax procedural law, tax code, tax laws, taxes, value added tax

1. Úvod do problematiky¹

Plátcí daně z přidané hodnoty² (dále jen „DPH“) se již více než rok potýkají s povinností podávat kontrolní hlášení³. Od 1. 1. 2016 je účinná novela zákona o DPH, kterou byla do českého právního řádu vtělena právní úprava kontrolního hlášení⁴. Jak bude rozvedeno níže, bylo zave-

dení tohoto institutu motivováno snahou zákonodárce dát finanční správě do rukou nástroj k potírání karuselových podvodů⁵. I když na to, abychom mohli činit závěry, zda byla Finanční správa České republiky po zavedení kontrolního hlášení úspěšnější v boji s karuselovými podvody, si budeme muset ještě určitý čas počkat.

¹ Tento článek byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

³ Ustanovení § 100 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁴ Ustanovení části první čl. I bodů 31, 34, 57, 61, 65, 72, 75, 77 a 78 zákona č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb.,

o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. DĚRGEL, M. Průvodce kontrolním hlášením plátce DPH. *UNES – Účetnictví neziskového sektoru*, č. 4, roč. 14, 2016, ISSN 1214-181X. In ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 15. 5. 2016].

⁵ KOUPIL, V. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5. ISSN 1214-3758. In ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 15. 5. 2016].

2. Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je podle důvodové zprávy k zákonu o DPH speciálním daňovým tvrzením, které je plátcem povinen podat správci daně v případech vymezených v příslušných paragrafech zákona o DPH. Plátcem je povinen uvádět v kontrolním hlášení údaje potřebné pro správu DPH. Rozsah a charakter předepsaných údajů nejsou explicitně stanoveny zákonem, ale jsou stanoveny správcem daně Generálním finančním ředitelstvím s využitím tzv. formulářového podání (rozsah a charakter předepsaných údajů je vymezen podobou formuláře kontrolního hlášení). S výjimkou uskutečněných tuzemských standardních zdanitelných plnění v hodnotě do 10 000 Kč včetně daně nebo uskutečněných pro osobu nepovinnou k dani (vykazují se kumulativně jednou částkou za sledované období) a přijatých tuzemských standardních zdanitelných plnění v hodnotě do 10 000 Kč včetně daně (vykazují se kumulativně jednou částkou za sledované období) musí plátcem daně ve vztahu ke každému jednotlivému zdanitelnému plnění vykazat, mimo jiné, údaje, které slouží ke spárování konkrétních zdanitelných plnění na straně dodavatele a odběratele: daňové identifikační číslo dodavatele/odběratele, evidenční číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň a přijaté služby od osoby povinné k dani usazené v jiném členském státu vykázané na řádcích 5 a 6 přiznání k DPH.

Tímto daňovým identifikačním číslem (DIČ) se rozumí nejenom DIČ, pod kterým je registrován plátcem daně, ale i DIČ, které je přiděleno např. pro účely daně z příjmů, tj. i odběratel, který je sice neplátcem, ale vykonává ekonomickou činnost (podniká), by měl být registrován minimálně k dani z příjmů a měl by tedy mít přiděleno DIČ. V některých specifických případech nemusí mít odběratel skutečně přiděleno české DIČ (odběratel může být osoba povinná k dani neusazená v České republice, která přijala zdanitelné plnění, u kterého se místo plnění neurčuje podle sídla příjemce zdanitelného plnění). Plátcem nemusí v kontrolním hlášení vyplnit DIČ odběratele rovněž v případě, kdy odběratel je fyzická osoba a nesdělil své DIČ. V tomto případě se má za to, že vystupuje jako fyzická osoba nepovinná k dani. V takovém případě nebude transakce vykazována jako samostatná položka, ale bude součástí řádku, v němž se údaje uvádějí kumulativně. Aby mohlo evidenční číslo daňového dokladu (evidenční číslo) sloužit jako identifikační (párovací) znak, musí se vždy jednat o evidenční číslo, které daňovému dokladu přidělil dodavatel a které na daňový doklad uvedl. Nemůže se tak jednat o interní evidenční číslo, pod kterým přijatý daňový doklad zaevidoval příjemce zdanitelného plnění. Evidenční číslo by mělo být v kontrolním hlášení uvedeno v plném rozsahu, nejméně však v rozsahu alfanumerických znaků. Proto ne vždy lze využít pro tyto účely variabilní symbol uvedený na daňovém dokladu, jelikož ten musí být pro účely platebních příkazů zaevidován pouze v podobě numerických znaků,

nemluvě o tom, že v mnoha případech se variabilní symbol liší od evidenčního čísla. Datum povinnosti přiznat daň je okamžik, kdy dodavatel (popř. příjemci zdanitelných plnění, které podléhají režimu přenesení daňové povinnosti) vznikla povinnost daň přiznat. Toto datum je obvykle odlišné od okamžiku doručení daňového dokladu odběrateli, který je u přijatých tuzemských zdanitelných plnění ve standardním režimu naopak rozhodující pro okamžik vzniku nároku na odpočet daně daného odběratele (plátce).

Specificky je nutno určit datum povinnosti přiznat daň u opravy základu daně dle § 42 zákona o DPH, a to především u snížení základu daně (poskytnutí slevy, bonusu apod.). Na straně dodavatele tuzemských zdanitelných plnění je to okamžik doručení opravného daňového dokladu (jestliže ho byl plátcem povinen vystavit). Na straně odběratele pak okamžik, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy odpočtu daně (viz § 74 zákona o DPH). Odběrateli tak může vzniknout povinnost snížit si svůj původně uplatněný nárok na odpočet daně již v okamžiku, kdy nemá k dispozici opravný daňový doklad (a nemá ho ani v okamžiku sestavení kontrolního hlášení). V takovém případě by měl odběratel, který obdržel slevu/bonus k přijatému tuzemskému zdanitelnému plnění, přičemž jak hodnota původního plnění, tak hodnota slevy/bonusu přesáhly částku 10 000 Kč včetně daně, postupovat (dle odpovědí na dotazy odborné veřejnosti publikované na webových stránkách Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) jedním z níže uvedených postupů:

- V řádném kontrolním hlášení za období, ve kterém mu vznikla povinnost snížit původně uplatněný nárok na odpočet daně, uvede odběratel opravu základu daně pod interním číslem, pod kterým ji zaevidoval. V řádném kontrolním hlášení za období, ve kterém odběratel obdrží od dodavatele opravný daňový doklad, musí odběratel v oddílu B.2. kontrolního hlášení uvést původní řádek s interním číslem dokladu znovu, avšak nyní s opačnými znaménky u hodnotových polí základu daně a daně – a zároveň na dalším řádku uvede opravu opětovně správně s obdrženým opravným daňovým dokladem (s příslušným evidenčním číslem).
- V řádném kontrolním hlášení za období, ve kterém mu vznikla povinnost snížit původně uplatněný nárok na odpočet daně, uvede odběratel opravu základu daně pod interním číslem, pod kterým ji zaevidoval. Jakmile odběratel obdrží opravný daňový doklad, podá následné kontrolní hlášení, a to již s uvedením evidenčního čísla opravného daňového dokladu.
- Podrobnější návod k vyplnění kontrolního hlášení je uveden v Pokynech týkajících se kontrolního hlášení a odpovědích zveřejněných na webových stránkách GFŘ.
- Pro posouzení limitu 10 000 Kč včetně daně u standardních tuzemských zdanitelných plnění je rozhodující celková hodnota uvedená na daňovém dokladu, bez ohledu na charakter daných plnění uvedených na dokladu (do hodnoty plnění se započítávají nejenom zdanitelná plnění, ale i plnění osvobozená a plnění, která nejsou předmětem daně).

- V případě splátkových kalendářů a platebních kalendářů je pro splnění limitu 10 000 Kč včetně daně rozhodující součet všech jednotlivých dílčích plnění/úplat na těchto dokladech uváděných.
- V případě vystavení souhrnného daňového dokladu plátce uvede souhrnnou hodnotu zdanitelných plnění z dokladu na jednom řádku kontrolního hlášení a do pole „Datum povinnosti přiznat daň“ uvede poslední datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené na dokladu týkajícím se období, za které je podáno kontrolní hlášení.
- Jestliže plátce rozúčtuje plnění z přijatého/vydaného daňového dokladu na více středisek (divizí, účtů apod.), takže v daňové evidenci ve smyslu § 100 zákona o DPH je daný doklad zachycen v poměrných částkách na několika řádcích, musí ve formuláři kontrolního hlášení zachytit tento doklad pouze na jednom řádku (s výjimkou, kdy na dokladu jsou např. uvedena jak standardní tuzemská zdanitelná plnění, tak tuzemská plnění v režimu přenesení daňové povinnosti apod., nebo kdy kontrolní hlášení podává skupina ve smyslu § 5a zákona o DPH).
- Jestliže plátce „dodaňuje“ (přiznává daň na výstupu v souladu s § 13 odst. 4 písm. a) nebo § 14 odst. 3 písm. a) zákona o DPH) např. pohonné hmoty, u kterých si uplatnil nárok na odpočet daně v plné výši a které zaměstnanec spotřeboval pro soukromé účely, je plátce povinen vystavit daňový doklad. Nehledě na částku uvedenou na tomto dokladu se tento doklad zahrne do oddílu A.5., tj. do souhrnné měsíční částky.
- Vzniknou nicméně i jiné situace, kdy dodavatel uvede ve svém kontrolním hlášení celou částku za skutečně zdanitelné plnění, zatímco odběratel uvede pouze zlomek této částky, aniž by do kolonky „Použit poměr“ vyplnil „ano“. Půjde například o uplatňování nároku na odpočet po částech, o vyloučení nákladů na reprezentaci z nároku na odpočet na faktuře, na níž je reprezentace pouze jednou z několika položek apod.

Kontrolní hlášení může být podáno pouze v elektronické podobě. Lze jej podat datovou zprávou prostřednictvím daňového portálu Finanční správy (aplikace EPO na www.daneelektronicky.cz). Rovněž zůstává zachována možnost podání kontrolního hlášení prostřednictvím datové schránky. Vždy však musí být kontrolní hlášení podáno ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně⁶.

3. Sankce

Dne 6. 3. 2017 vydala Finanční správa Dodatek č. 1 k Pokynu GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení (dále jen „KH“). Prostřednictvím dodatku dochází k rozšíření okruhu tzv. ospravedlnitelných důvodů, které jsou dostatečným argumentem pro včasné nepo-

dání KH. Naplnění samotné definice ospravedlnitelného důvodu je tak přijatelným důkazním prostředkem, není třeba ho dále dokládat. GFŘ u těchto důvodů stanovilo rozsah prominutí v maximální možné míře.

Od samotného zavedení kontrolního hlášení panovala mezi plátcí obava z velmi přísných pokut v případě nesplnění termínu pro odeslání kontrolního hlášení. Tyto obavy byly Finanční správou částečně vyslyšeny a uplatňování pokut bylo postupně zmírňováno, a to nejdříve pokynem GFŘ-D-29 ze dne 8. srpna 2016 a následně Dodatkem k tomuto pokynu ze dne 5. března 2017. A právě tomuto aktualizovanému znění pokynu D-29 se chci v následujícím krátce věnovat.

Pro lepší přehlednost bych ráda nejdříve připomněla výši sankcí, které v souvislosti s kontrolním hlášením hrozí. Současné znění zákona o DPH stanovuje pokutu ve výši 1 000 Kč při nedodržení stanovené lhůty pro jeho podání. Připomínám, že v této oblasti neplatí ochranná lhůta prodloužení 5 pracovních dní, tak jak vymezuje daňový řád. Pokuta ve výši 1 000 Kč nicméně nevzniká, pokud v daném kalendářním roce nedošlo u plátce k jinému prodloužení pro podání kontrolního hlášení. Pro úplnost je vhodné na tomto místě upozornit, že původní ani aktualizovaný pokyn D-29 pokutu ve výši 1 000 Kč neřeší. Toto automatické prominutí pokuty ve výši 1 000 Kč vychází přímo ze znění zákona o DPH. Vyšší pokuty pak následují, pokud je daňový subjekt správcem daně vyzván k jeho podání, ke změně, k doplnění nebo potvrzení. V případě podání kontrolního hlášení v náhradním termínu po výzvě správce daně, hrozí pokuta 10 000 Kč. Pokuta ve výši 30 000 Kč hrozí, pokud k podání nedojde ani na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení. S nejvyšší pokutou je pak nutné počítat v případě, že daňový subjekt kontrolní hlášení nepodá ani v náhradní lhůtě. V takovém případě pokuta činí 50 000 Kč. Na základě původního znění pokynu D-29 bylo možné podat žádost o prominutí výše zmíněných pokut pouze v deseti poměrně přísně stanovených případech. Tyto případy se týkaly především nepříznivého zdravotního stavu nebo živelní pohromy plátce daně. Nově Finanční správa přišla s rozšířením ospravedlnitelných důvodů, při kterých je možné požádat o prominutí pokut vzniklých v souvislosti s kontrolním hlášením. Aktualizované znění pokynu D-29 dává nově možnost požádat o prominutí pokuty například v případě, kdy v roce 2016 došlo k pochybení bez udání jakéhokoli důvodu, a byla uložena pokuta. Tuto možnost lze využít dokonce až u dvou pokut, které vznikly z důvodu pochybení v roce 2016. Pokud k pochybení bez udání důvodu v souvislosti s podáním kontrolního hlášení dojde v roce 2017, bude možné požádat o prominutí jedné pokuty. Nově je pamatováno i na situaci úmrtí plátce, která nebyla dříve nikterak řešena. Aktualizované znění pokynu D-29 upravuje situaci, kdy daňový subjekt reagoval na výzvu k podání běžného nebo následného kontrolního hlášení po uplynutí lhůty, avšak povinnost podávat kontrolní hlášení subjektu vůbec nevznikla. Subjekt nicméně

⁶ Viz Důvodová zpráva k zákonu o DPH, která je k dispozici v ASPI a celá řada odborných článků, které byly reakcí na právní úpravu „kontrolních hlášení“.

musí na výzvu reagovat, a to nejpozději pátý pracovní den po uplynutí náhradní lhůty, která je ze zákona pět dní, a zároveň se musí jednat o jeho jediné pochybení v jednotlivých kalendářních letech 2016 a 2017. Stejně podmínky platí pro situaci, kdy daňový subjekt podal následné kontrolní hlášení, ve kterém pouze potvrdil správnost naposledy podaného kontrolního hlášení. Další bod aktualizovaného znění pokynu D-29 se vztahuje k možnosti prominutí pokuty v situaci, kdy byla výzva k podání kontrolního hlášení zaslána pouze na e-mailovou adresu daňového subjektu. K této oblasti je vhodné podotknout, že na základě nálezu Ústavního soudu není možné od 15. února 2017 považovat za okamžik doručení výzvy okamžik odeslání e-mailu správcem daně.

Dovoluji si upozornit na skutečnost, že pokyn D-29 se vztahuje k možnosti podat žádost o prominutí pokuty, a to ve lhůtě tří měsíců ode dne právní moci platebního výměru. Jinými slovy, pokud plátce daně nevyužije této možnosti, kterou mu nabízí aktualizované znění pokynu D-29, pokutu mu nikdo nepromine. Pro úplnost je třeba ještě uvést, že aktualizací ASPI dne 19. 4. 2017 byla publikována Informace Generálního finančního ředitelství č. j. 34529/17/7100-20116-050484 ze dne 30. 3. 2017 „K prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení“. Tento pokyn je zveřejněn ve Finančním zpravodaji číslo 3/2017. S ohledem na rozsah mého příspěvku na uvedené informace pouze odkazuji.

4. Ústavnost „Kontrolního hlášení“

Při jednání zákonodárského sboru⁷ byl tento nově zaváděný institut předmětem nekonečných diskuzí, ale pozitivně lze hodnotit tu skutečnost, že ustanovení zákona o DPH (§ 101c až § 101i) vztahující se ke kontrolnímu hlášení byla schválena již koncem roku 2014 s odloženou účinností od 1. 1. 2016, a to v rámci tzv. řádné novely zákona o DPH zákonem č. 360/2014 Sb. Doba od schválení tohoto zákona do nabytí účinnosti ustanovení ke kontrolnímu hlášení byla zamýšlena od začátku prací na kontrolním hlášení jako doba potřebná k přípravě na tuto novou povinnost jak pro plátce daně, tak pro správce daně včetně vydání potřebných metodických informací a sdělení. Jak jsem již uvedla výše, pokud jde o charakteristiku kontrolního hlášení, jedná se o jiný institut, než je daňové přiznání, ve smyslu daňového řádu⁸ se však jedná o řádné daňové tvrzení. Rozdíl mezi daňovým přiznáním a kontrolním hlášením je v tom, že sice oba instituty vycházejí ze stejné evidence pro účely DPH, ale zatímco v daňovém přiznání jsou obsaženy celkové částky vzniklé součtem údajů za jednotlivá přijatá nebo uskutečněná plnění, tak kontrolní hlášení až na výjimky obsahuje údaje za jednotlivá přijatá nebo uskutečněná plnění v samostatných řádcích podle jednotlivých daňových dokladů. I přes diskuzi k tomuto nově zavedenému institutu jsem měla pocit, že věc byla

řádne projednána, schválena a publikována ve Sbírce zákonů s potřebnou legisvakancí⁹.

Ústavní soud¹⁰ částečně vyhověl návrhu skupiny 21 senátorů na zrušení některých ustanovení kontrolního hlášení. Ve svém rozhodnutí¹¹ Ústavní soud vyslovil právní větu: Zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce daně sdělovat správci daně v kontrolním hlášení. To nevylučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Ústavy¹²) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. Avšak muselo by se tak stát formou právního předpisu. Jen tak je možno zajistit pro plátce předvídatelnost údajů, které po nich bude stát požadovat. Bez významu pak jistě není ani možnost případné abstraktní kontroly ústavnosti ze strany Ústavního soudu, která je v případě pouhého formuláře vyloučena. Vymezení povinnosti toliko slovy „uvést v kontrolním hlášení předepsané údaje potřebné pro správu daně“ představuje porušení ustanovení čl. 2 odst. 4, čl. 79 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny¹³. Ústavní soud ve svém nálezu výše citovaném rozhodl, že daňové formuláře musí být stanoveny vyhláškou Ministerstva financí, nikoliv pouze rozhodnutím státní správy.

Podle argumentace Ústavního soudu není totiž možné přiřazovat moci výkonné (tj. Ministerstvu financí) kompetence, které náleží moci zákonodárné (Parlamentu České republiky). Z tohoto důvodu není možné, aby Ministerstvo financí zcela definovalo rozsah informací a údajů, které se musí uvádět do kontrolního hlášení. V souladu s tímto rozhodnutím ruší Ústavní soud ke dni 31. 12. 2017 ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH, které zní: „V kontrolním hlášení je plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daní.“ Ústavní soud ponechal zákonodárci roční lhůtu na provedení patřičných změn. Důvodem ponechání této roční lhůty na zrušení výše uvedeného ustanovení je skutečnost, že okamžitým zrušením tohoto ustanovení by ztratila smysl celá právní úprava kontrolního hlášení. Právní úpravě kontrolního hlášení je vytýkáno, že skutečnosti, které je plátce DPH povinen uvést v kontrolním hlášení, jsou determinovány formulářem zveřejněným správcem daně a nikoliv přímo zákonem¹⁴. Zákon se omezuje na konstataci, že plátce je

⁷ Parlamentu České republiky, tj. Poslanecké sněmovny a Senátu.

⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Období legisvakance je určeno k tomu, aby se adresáti právního předpisu seznámili s jeho obsahem tak, aby se jím okamžitě od nabytí jeho účinnosti mohli řídit. Z tohoto důvodu je třeba, aby délka legisvakance byla úměrná rozsahu a významu změn, které právní předpis proti dosavadnímu stavu přináší.

¹⁰ Zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Nález Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, publikován ve Sbírce zákonů pod č. 40/2017 Sb.

¹² Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „Ústava“).

¹³ Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen „Listina“).

¹⁴ KOUDELKA, Z. Návrh na zrušení některých ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty zavádějící kontrolní hlášení plátců DPH.

v kontrolním hlášení povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně¹⁵. Slovenská právní úprava šla přitom cestou odlišnou, když zákon přesně stanoví, které konkrétní údaje je plátcе daně v kontrolním výkazu (obdoba kontrolního hlášení) povinen uvést¹⁶.

Vyvstává otázka, zda stanovení údajů, které mají být uvedeny v kontrolním hlášení zákonem, sníží možnost finanční správy využívat institut kontrolního hlášení k boji s karuselovými podvody (tj. s druhem kriminality, který má být dle tvrzení v důvodové zprávě k novele zákona zavádějící povinnost podat kontrolní hlášení díky nově zavedenému institutu snáže potírán – viz níže). Pokud by se ukázalo, že pro dosažení účelu kontrolního hlášení postačí, aby údaje, které se v kontrolním hlášení mají uvádět, byly stanoveny přímo zákonem, mohlo by se předejít výše zmíněným výtkám směřovaným proti soudobé právní úpravě.

„Cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky. Po provedené analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnost a článkům spojení, které neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou jiný článek spojení neodvedl, bude snaha zabránit ve zkrácení daně¹⁷.“

„Mechanismus systému kontrolních hlášení vychází z toho, že plátcі vykazují v dané struktuře údaje o (z hlediska správy daně) zásadních plněních, tyto správce daně navzájem porovnává a spojuje formou ‚párování‘ jednotlivých kontrolních hlášení. V okamžiku vyměřování daňových příznání tak správce daně disponuje údaji, které by jinak získával převážně posteriorní kontrolní činností u jednotlivých plátců, přičemž v době realizace kontrolní činnosti jsou již některé články spojení nesoučinné („mizející obchodník“) a finanční prostředky jsou odčerpány mimo dispozici správce daně¹⁸.“ K ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH se potom uvádí, že údaje pro správu daně „nejsou explicitně stanoveny zákonem, ale budou určeny prostřednictvím formuláře správce daně, bude se tedy jednat o tzv. formulářové podání. Stanovení předepsaných údajů prostřednictvím formuláře je velice flexibilní a správce daně tak může rychleji reagovat na situace, kdy vyvstane potřeba vyžadovat nějaký další údaj nebo naopak může efektivně odstranit povinnost uvádět údaj, který se ukáže pro tyto účely jako

nepotřebný. V případě, že by tyto údaje stanovoval přímo zákon, jejich změna by vyžadovala novelizaci zákona¹⁹.“

5. Hledání východisek po rozhodnutí Ústavního soudu

Stalo se již určitou tradicí, že katedra finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty UK pořádá odborné semináře a snaží se vždy, aby se seminář věnoval problematice, která byla vyvolána mimořádnou situací, která např. nastala po rozpuštění Sněmovny Parlamentu ČR a daňové zákony byly vydány ve formě zákonných opatření přijatých Senátem²⁰, dále to byl seminář na téma Daňové penále a zásada „*ne bis in idem*“, kdy rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém – v odborné veřejnosti velmi diskutovaném – usnesení ze dne 24. 11. 2015²¹, konstatoval, že daňové penále „podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je třeba na ně aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod“.

Na téma formulářových podání při správě daní byl ve středu 12. dubna 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy uspořádán katedrou finančního práva a finanční vědy odborný seminář, kterého se zúčastnilo téměř 100 odborníků z praxe i teorie. Ačkoliv téma obecně směřovalo na užití formulářů při správě daní, tedy při podávání příznání nebo hlášení k daním, bouřlivá diskuze se stočila zejména na nález Ústavního soudu Pl. ÚS 32/15, který byl publikován ve Sbírce zákonů pod č. 40/2017 Sb., ve kterém Ústavní soud na návrh skupiny senátorů řešil ústavní konformitu institutu kontrolního hlášení u daně z přidané hodnoty. Předmětem přezkumu se stal nejen požadavek sdělení požadovaných údajů prostřednictvím daňového formuláře, ale zejména obsah a rozsah údajů, které jsou ve formuláři požadovány, a také samo legislativní zakotvení formuláře. Ústavní soud dnem 31. prosince 2017 zrušil § 101d odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je plátcе v kontrolním hlášení povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně. Ministerstvu financí tak Ústavní soud dal více jak rok času, aby vyřešilo způsob legislativního zakotvení formuláře, pokud jej pro správu daně z přidané hodnoty bude i nadále považovat za nutný.

Diskuze vykristalizovala ve spor dvou táborů – na jedné straně zástupců Ministerstva financí ČR v čele s Alenou Schillerovou, náměstkyní ministra financí, na druhé straně pak zástupců zejména daňových poradců.

In *Strana soukromníků České republiky*. [online]. Publikováno 3. 12. 2015 [cit. 14. 5. 2016], 11 s.

¹⁵ § 101d odst. 1 zákona o DPH.

¹⁶ Srov. § 78a odst. 2 až 8 zákona č. 222/2004 Z. z., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ Sněmovní tisk 291/0: Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky (online). Publikováno 3. 9. 2014 (vid. 15. 5. 2016), s. 64–65.

¹⁸ Tamtéž, s. 65.

¹⁹ Tamtéž, s. 66.

²⁰ Zákonné opatření Senátu č. 340/2013., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, a zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

²¹ Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 210/2014-57.

Ukázalo se, že problematická není ani tak existence formuláře samotného, jakkoliv byl namítán nedostatek jeho legislativního vymezení, ale zejména rozsah a obsah údajů, které formulář vyžaduje vyplnit, ale které nejsou na úrovni obecně závazného právního předpisu konkrétně určeny. Oba tábory se shodly snad na jediném, že v důsledku uvedeného nálezu Ústavního soudu bude nezbytné vymezit rozsah vyžadovaných údajů v právní normě, pravděpodobně podzákoně. Zástupci Ministerstva financí trvali na nezbytnosti existence institutu kontrolního hlášení, zástupci druhé strany pak poukazovali na fakt, že kontrolní hlášení podstatně zatěžuje plátce a dotýká se významným způsobem ochrany citlivých osobních a obchodních údajů.

6. Závěr

Z výše uvedeného je tedy patrné, že zavedení institutu kontrolního hlášení nepovede k úplnému odstranění karuselových podvodů. I přestože v kontrolním hlášení jsou uvedeny informace, které správcům daně, případně orgánům činným v trestním řízení, mohou usnadnit rozkrývání dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi daňovými subjekty účastnicími se karuselového podvodu, jedná se stále o posteriorní kontrolu v době, kdy už finanční prostředky získané karuselovým podvodem mohou být dávno odkloněny mimo dosah správce daně. Pro účely

zmíněné následné kontroly postačí, že kontrolní hlášení umožňuje správcům daně zjišťovat, mezi kým a za jakou cenu proběhl obchod. Pro identifikaci zboží obíhajícího v řetězci podvodných transakcí by se sice hodilo, aby konkrétní údaje o zboží byly uváděny v kontrolním hlášení, avšak z praktických důvodů to není možné. Jediné proveditelné vylepšení formuláře kontrolního hlášení lze tedy spatřovat v odstranění poněkud nesystémového limitu 10 000 Kč včetně daně, aby pachatelům karuselových (a ostatně i jiných) podvodů nebylo umožněno před správci daně účelově skrývat provedené transakce. Daňové subjekty by tedy měly uvádět v kontrolním hlášení stejné údaje u všech zdanitelných plnění, tedy: DIČ odběratele/dodavatele, evidenční číslo daňového dokladu, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ a výši daně (s výjimkou zvláštního režimu pro investiční zlato). To by přitom neznamenovalo vyšší administrativní zatížení daňových subjektů, neboť kontrolní hlášení je v drtivé většině případů zpracováváno automatizovaně.

Protože neexistují žádné další údaje, které by bylo možné po daňových subjektech vyžadovat v kontrolním hlášení a které by zároveň pomohly správcům daně v odhalování karuselových podvodů, je nutno na otázku položenou v úvodu tohoto příspěvku odpovědět tak, že pro dosažení účelu kontrolního hlášení postačí, aby údaje, které v něm mají být uváděny, byly stanoveny přímo zákonem. ◀