

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Sankce za nesplnění registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty

Zdeněk Ryšavý

Bakalářská práce

2008

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Zdeněk RYŠAVÝ**

Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**

Studijní obor: **Veřejná ekonomika a správa**

Název tématu: **Sankce za nesplnění registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Úvod
2. Stručné seznámení s daňovými předpisy
 - 2.1. zákon č. 337/1992 Sb.
 - 2.2. zákon č. 235/2004 Sb.
 - 2.3. úprava registrace k DPH směrnicí rady 2006/112/ES (tzv. Šestá směrnice)
 - 2.4. historie – srovnání limitů k povinné registraci k DPH podle zákona č. 588/1992 Sb. a č. 235/2004 Sb.
3. Praktická část
 - 3.1. zákonná registrace k DPH (překročení obratu)
 - 3.1.1. náhrada za neodvedení daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti – podnikatel + příklady
 - 3.2. Postup při nesplnění registrační povinnosti v dalších případech
 - 3.2.1. sankce za pozdní registraci u sdružení
 - 3.2.2. sankce za pozdní registraci v ostatních případech
 - 3.3. nejčastější omyly a podvody při registraci k DPH – praktické příklady
4. Závěr

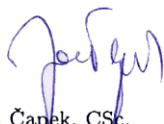
Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- Intranet a internet Ministerstva financí ČR (<http://www.mfcr.cz>),
- Intranet a internet České daňové správy (<http://cds.mfcr.cz>),
- Sbírka zákonů ČR (<http://www.mvcr.cz/sbirka/index.html>),
- BENDA, Václav, CARDOVÁ, Zdenka. DPH a účetnictví – výklad s příklady.
- BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží. Praha: BOVA POLYGON 2006, ISBN 80-7273-131-9

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jan Pavel, Ph.D.**
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **8. října 2007**
Termín odevzdání bakalářské práce: **19. května 2008**



prof. Ing. Jan Čapek, CSc.
děkan

L.S.



doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 8. října 2007

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat Ing. Janu Pavlovi, Ph.D. za cenné rady a připomínky a dále pracovníkům Finančního úřadu ve Svitavách, Ing. Jarmile Pecháčkové a Ing. Miloslavu Kopřivovi, za poskytnuté informace a postřehy.

Zvláštní poděkování patří mé rodině za podporu, kterou mi během studia poskytovala.

SOUHRN

Práce je věnována stručnému popsání principu sankcí za nesplnění registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty. V teoretické části se zabývá stručným popisem vybraných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o DPH upravujících registraci a všímá si jejich historického vývoje. Ve druhé části jsou uvedeny konkrétní příklady založené na skutečných případech z praxe. V závěru práce jsou zmíněny i nejčastější omyly a podvody, kterých se osoby povinné k dani dopouštějí při registraci k dani z přidané hodnoty.

KLÍČOVÁ SLOVA

DPH, registrace, sankce, nesplnění, daň

TITLE

Penalties for neglecting mandatory registration of value added tax

ABSTRACT

This work is presented as a structural description of the principles of penalties for neglecting the mandatory registration of value added tax. The theoretical section deals with the structural description of selected legal provisions of tax administration and charges, and the law regarding VAT of regulated registrations. It also makes note of their historical development. The second part presents concrete examples based on actual cases in practice. In the conclusion there are remarks and the most common errors and frauds made by taxable persons in their tax registrations.

KEYWORDS

VAT, registration, penalties, neglecting, tax

OBSAH

1	ÚVOD	8
2	STRUČNÉ SEZNÁMENÍ S DAŇOVÝMI PŘEDPISY.....	10
2.1	Registrace podle zákona č. 337/1992 Sb.	10
2.2	Registrace podle zákona č. 235/2004 Sb.	15
2.2.1	Povinná registrace k DPH (ze zákona)	17
2.2.2	Dobrovolná registrace k DPH.....	20
2.2.3	Historie – srovnání registračních limitů	20
2.3	Úprava registrace k DPH Směrnicí Rady 2006/112/ES.....	21
3	POSTUP SPRÁVCE DANĚ PŘI NESPLNĚNÍ REGISTRAČNÍ POVINNOSTI K DANÍ Z PŘIDANÉ HODNOTY	22
3.1	Nesplnění povinnosti se zaregistrovat při překročení registračního limitu	22
3.1.1	Náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti – prodejna smíšeného zboží.....	26
3.1.2	Náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti – poskytovatel služeb.....	30
3.2	Postup při nesplnění registrační povinnosti v dalších případech	33
3.2.1	Sankce za pozdní registraci u sdružení	34
3.2.2	Sankce za pozdní registraci v ostatních případech	36
3.3	Nejčastější omyly a podvody při registraci k DPH	37
3.3.1	Omyly daňových subjektů	37
3.3.2	Podvody a spekulace.....	39
3.4	Srovnání postupu správce daně při pozdní registraci podle starého a nového zákona o DPH	39
4	ZÁVĚR	41
5	POUŽITÁ LITERATURA	44
6	SEZNAM PŘÍLOH	45

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 – Dělení daňových subjektů z pohledu DPH	16
Obrázek 2 – Počítání obratu pro účely registrace k DPH.....	38

SEZNAM TABULEK

Tabulka 2.2.1-1 – Přehled méně častých registrací k DPH	19
Tabulka 3.1-1 – Statistika předepsaných náhrad za Finanční ředitelství v Hradci Králové.....	25
Tabulka 3.1.1-1 – Obrat.....	26
Tabulka 3.1.1-2 – Základ pro náhradu	27
Tabulka 3.1.1-3 – Pomocná evidence (daň na vstupu).....	28
Tabulka 3.1.1-4 – Pomocná evidence (daň na výstupu).....	29
Tabulka 3.1.1-5 – Daňová povinnost ve sledovaném období	29
Tabulka 3.1.2-1 – Obrat.....	30
Tabulka 3.1.2-2 – Základ pro náhradu	31
Tabulka 3.1.2-3 – Pomocná evidence (daň na vstupu a na výstupu)	32
Tabulka 3.1.2-4 – Daňová povinnost ve sledovaném období	33
Tabulka 3.2.1-1 – Obrat.....	35
Tabulka 3.2.1-2 – Propočet daňové povinnosti sdružení.....	36

1 Úvod

Většina právních předpisů platných v České republice, které specifikovanému okruhu osob ukládají nějaké povinnosti, pamatuje ve svých ustanoveních také na sankce za jejich nesplnění. Významným zástupcem těchto předpisů jsou daňové zákony. V jejich případě jsou oním specifikovaným okruhem osob daňové subjekty, přičemž každý daňový zákon nahlíží na daňový subjekt z jiného úhlu a ukládá mu jiné povinnosti a jiná práva. Cílem předkládané bakalářské práce je přiblížit základní princip a fungování sankcí, které může správce daně uplatnit vůči daňovému subjektu ve chvíli, kdy tento nesplní svou zákonnou registrační povinnost k DPH.

Registrace k DPH je velmi specifická, hmotně i procesně ji upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Tento zákon, který nabyl účinnosti k 1. květnu 2004 se vstupem ČR do Evropské unie, byl schvalován pod velkým politickým tlakem a v časové tísní (lze vzpomenout na dnes již legendární převoz zraněného ministra Cyrila Svobody z Brna do Prahy, aby stihl hlasování a pomohl jeho schválení). Bohužel, zákon už tehdy obsahoval celou řadu chyb, nepřesností a nejednoznačných ustanovení, v důsledku čehož byl k 31. prosinci 2007 již patnáctkrát novelizován.

Zákon o DPH ve svých ustanoveních obsahuje celkem 18 titulů, na jejichž základě má osoba povinná k dani povinnost se k DPH zaregistrovat (viz kapitola 2.2). Aby tato ustanovení byla vynutitelná, tj. aby v nich uložené povinnosti plnily daňové subjekty pokud možno dobrovolně, obsahují daňové zákony **sankce** pro případ jejich nesplnění, kterými jsou zejména **náhrada** za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti (§ 98 zákona o DPH, dále též „náhrada“) a v menší míře **pokuta** za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (§ 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále též „zákon“).

Pro pochopení pojmu registrace daňových subjektů je třeba nejprve přiblížit a vysvětlit, co vlastně registrace znamená. První část práce se proto věnuje nejdůležitějším ustanovením právních norem, které se používají v registračním řízení, a to včetně evropských směrnic. Základní metodou, kterou zde autor použil, je analýza příslušných zákonů. Ve druhé části je na případových studiích vycházejících z praktických zkušeností autora ilustrován

konkrétní postup správce daně při registraci k DPH a ukládání již zmíněných sankcí (náhrady podle § 98 zákona o DPH a pokuty podle § 37 zákona). Dále je uvedena stručná komparace postupu správce daně a daňového subjektu při pozdní registraci k DPH za platnosti „starého“ a „nového“ zákona o DPH (tj. před a po vstupu ČR do Evropské unie). V závěru práce jsou zmíněny největší nedostatky současného daňového systému, které mají zásadní vliv na proces registrace k DPH (např. definice osoby povinné k dani, ekonomické činnosti a obratu v zákoně o DPH) a na proces ukládání náhrady (principiální odlišnosti daňové evidence, účetnictví a způsobu vykazování DPH).

Protože se autor v práci tohoto rozsahu nemohl věnovat všem daňovým pojmům a vazbám mezi jednotlivými daňovými zákony, je předkládaná práce určena zejména čtenářům znalým základních principů daňového systému ČR, zejména v oblasti DPH. Všechny použité příklady a výklady právních předpisů se vztahují na tuzemské fyzické osoby – podnikatele, pokud není uvedeno jinak. Vzhledem k zachování zásady neveřejnosti daňového řízení (§ 2 odst. 5 zákona) a k povinnosti mlčenlivosti (§ 24 odst. 1 zákona), jsou všechny osobní údaje daňových subjektů uvedených v příkladech smyšlené, fiktivní jsou rovněž veškeré číselné hodnoty.

2 Stručné seznámení s daňovými předpisy

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, je základním procesním zákonem při správě daní. Jeho ustanoveními se řídí všichni účastníci daňového řízení¹. Pro účely lepšího pochopení principu registrace daňových subjektů je nutné nejprve odlišit registraci „obecnou“, která je upravena v § 33 zákona, a dále registraci k DPH, která je obsahově a procesně upravena v zákoně o DPH. Postup při „obecné“ registraci dále popisuje poněkud obstarožní daňový pokyn č. MF D-219 ze dne 6. prosince 2000 (tento pokyn např. nereflektuje současnou elektronickou výměnu dat mezi některými orgány státní správy a finančními úřady a zřízením tzv. centrálních registračních míst na živnostenských úřadech).

2.1 Registrace podle zákona č. 337/1992 Sb.

Registrační povinnost je obecně upravena ustanovením § 33 zákona a dalšími zvláštními ustanoveními, např. v § 4 a § 17a zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani silniční“) a v § 94 a § 95 zákona o DPH. Podle § 33 odst. 1 zákona je právnická nebo fyzická osoba, která získá povolení nebo oprávnění k podnikatelské činnosti nebo začne provozovat jinou samostatně výdělečnou činnost, povinna podat správci daně přihlášku k registraci do třiceti dnů ode dne, kdy je podle příslušných předpisů oprávněna vykonávat podnikatelskou činnost nebo začne vykonávat jinou samostatnou výdělečnou činnost (a to včetně takové, k jejímuž výkonu není nutno mít žádné oprávnění). Z toho vyplývá, že registrační povinnost mají fyzické a právnické osoby, které získaly např. živnostenské oprávnění, koncesi, osvědčení o zápisu do komory auditorů, advokátů nebo daňových poradců, byly zapsány do obchodního rejstříku nebo jsou jiným způsobem oprávněny podnikat. Na povinnost se registrovat nemá vliv skutečnost, zda již začaly podnikat nebo nikoliv. Právnické nebo fyzické osoby, kterým vznikla povinnost srážet daň nebo zajistit daň včetně povinnosti srážet zálohy na daň ze závislé činnosti a z funkčních požitků, jsou povinny podat přihlášku k registraci do patnácti dnů ode dne, kdy tato povinnost vznikla, pokud se nezaregistrovaly jako plátcí daně již v rámci registrace podle § 33 odst. 1 zákona.

Oznamovací povinnost se týká osob, které začaly vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani – tuto skutečnost jsou povinny správci daně oznámit rovněž do třiceti

¹ § 7 zákona (pracovníci správce daně, daňové subjekty a třetí osoby)

dnů. Jsou to např. fyzické osoby, které mají příjmy z prodeje zemědělských produktů (pěstitelé a chovatelé), příjmy z pronájmu, který není podnikatelskou činností a spolupracující osoby, které k těmto činnostem nemají povolení nebo oprávnění. Osoba se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, které vznikla stálá provozovna na území ČR, je povinna rovněž podat registrační přihlášku s oznámením do třiceti dnů od jejího vzniku. Oznámení, které se stejně jako přihláška k registraci předkládá místně příslušnému správci daně na tiskopise č. 25 5101, rovněž zahajuje registrační řízení.

Registračnímu řízení nepodléhají, a tedy ani povinnost předložit přihlášku k registraci nemají osoby:

- u kterých vznikla jen nahodilá nebo jednorázová daňová povinnost,
- u kterých je předmětem zdanění jen nemovitost,
- které mají příjmy jen ze závislé činnosti a funkčních požitků,
- které mají jen příjmy, u kterých je daň vybírána zvláštní sazbou daně,
- u kterých dochází ke kumulaci výše uvedených daňových povinností.

Sem patří např. osoby mající pouze příjmy ze závislé činnosti a vlastníci nemovitost, která je předmětem zdanění, a dále i ti, kteří vlastní takovou nemovitost a mají jen příjmy, z nichž je vybírána daň zvláštní sazbou, např. úroky z úspor.

Doručením přihlášky k registraci místně příslušnému správci daně je ve smyslu § 21 odst. 1 zákona zahájeno **registrační řízení**². Daňový subjekt je povinen tvrzené údaje prokázat buď originálem, nebo ověřeným stejnopisem příslušné listiny. Některé doklady (např. živnostenská oprávnění a jejich změny) v současné době již není nutné předkládat, protože od 1. února 2008 byl zprovozněn systém elektronické výměny dat mezi živnostenskými a finančními úřady. Živnostenský úřad může být dále daňovým subjektem využit jako „pošťák“ při příjmu a následném přeposlání přihlášek k registraci prostřednictvím již zmíněných centrálních registračních míst³.

Pokud má daňový subjekt v daňových záležitostech zástupce, předloží plnou moc, která obsahuje identifikační údaje zástupce i zastupovaného, zmocnění k zastupování a rozsah zastupování. Osoba se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí má podle § 33 odst. 6 zákona

² Zde je vhodné upozornit, že registrační řízení nemůže být ve smyslu § 21 odst. 2 a 3 zákona zahájeno doručením datové zprávy se zaručeným elektronickým podpisem, protože společné technické zařízení správců daně prozatím neumožňuje přijetí registračních formulářů (stav k 1. dubnu 2008)

³ § 33 odst. 8 zákona, § 2 odst. 2 zákona č. 570/1991 Sb. a § 45a zákona č. 455/1991 Sb.

povinnost zmocnit v tuzemsku zástupce pro doručování. Spolupracující osoba se považuje za samostatný daňový subjekt, kterému plynou příjmy ze spolupráce s manželem nebo další osobou žijící s ní ve společné domácnosti při jeho podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Má-li spolupracující osoba pro tuto činnost povolení, registruje se jako osoba podnikající, nemá-li povolení k výkonu této činnosti, má pouze oznamovací povinnost. Pokud spolupracující osoba tuto svoji spolupráci ukončí, nejedná se o ukončení činnosti, k níž by byl třeba souhlas správce daně podle § 35 zákona. V případě, že se daňový subjekt chce dobrovolně registrovat jako plátce⁴ DPH, musí kromě přihlášky k registraci vyplnit také tiskopis přihlášky k registraci k DPH (č. 25 5104).

Daňový subjekt, který je v době, kdy žádá o registraci k jiným daním, i poplatníkem daně z nemovitostí, a to buď u stejného, nebo u jiných správců daně (místní příslušnost se zde řídí nikoliv bydlištěm či sídlem poplatníka, ale místem, kde se nemovitost nachází), musí vyplnit také přílohu k přihlášce k registraci „Daň z nemovitostí“, na které vyplní údaje o všech nemovitostech, ke kterým je u všech správců daně poplatníkem.

Právnícká nebo fyzická osoba, mající organizační složku, případně organizační jednotku, která splňuje podmínky pro vznik plátcovy pokladny, je povinna vyplnit přílohu k přihlášce k registraci „Odštěpné závody a provozovny“ (tiskopis č. 25 5101/a), případně přihlášku k registraci pro plátcovy pokladny (tiskopis č. 25 5105). Tato přihláška se podává místně příslušnému správci daně plátcovy pokladny.

Správce daně údaje sdělené daňovým subjektem, tj. vyplněnou přihlášku k registraci se všemi přílohami **prověří**. V případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve daňový subjekt, aby údaje blíže vysvětlil, změnil, doplnil nebo doložil. Toto se děje prostřednictvím výzvy podle ustanovení § 33 odst. 11 zákona, ve které musí být stanovena přiměřená lhůta⁵ k požadovaným úkonům. V rámci řízení, v němž jsou tyto pochybnosti odstraňovány, je správce daně povinen zjistit skutečný stav věcí a zajistit, aby v registraci daňových subjektů byly vždy uvedeny správné údaje (což je v praxi bohužel často velmi těžko dosažitelný stav).

⁴ § 4 odst. 1 písm. s) a § 94 zákona o DPH

⁵ § 14 zákona

Po ověření všech údajů uvedených v přihlášce k registraci, event. v přílohách, vydává správce daně rozhodnutí – osvědčení o registraci, neboli o tom, že je daňový subjekt zaregistrován a bylo mu přiděleno daňové identifikační číslo (dále jen "DIČ"). Na osvědčení o registraci se mj. uvádí datum účinnosti registrace k DPH, pokud je daňový subjekt k DPH registrován. Data účinnosti registrace k ostatním daním se na osvědčení o registraci neuvádějí, jsou ale součástí registračního spisu (jsou uložena v databázi správce daně – ADISu⁶). Mezi odborníky⁷ je často diskutováno, zda je osvědčení o registraci rozhodnutím v daňovém řízení, nebo zda se jedná o osvědčení, které autoritativně osvědčuje některé skutečnosti na něm uvedené. Podle mého názoru je osvědčení o registraci rozhodnutím v daňovém řízení s konstitutivními účinky, neboť daňovému subjektu ukládá povinnosti, např. uvádět DIČ ve všech případech komunikace se správcem daně (včetně plateb) a dále v případech, stanoví-li tak zvláštní zákon⁸. Vydáním osvědčení o registraci je registrační řízení, pokud se daňový subjekt neodvolá, ukončeno. Případné odvolání se podává do 30 dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí a nemá odkladné účinky.

Prostřednictvím „obecné“ přihlášky k registraci a jejích příloh se plátcí a poplatníci mohou zaregistrovat k následujícím daním:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků,
- daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou daně,
- daň silniční,
- daň z nemovitostí,
- daň z přidané hodnoty (pro tuto registraci je třeba předložit samostatnou přihlášku k registraci k DPH a platí pro ni zvláštní podmínky),
- osoba zajišťující daň.

Velmi diskutovaným problémem je datum, od kdy je nebo má být daňový subjekt registrován k jednotlivým daním. Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení § 33 zákona tuto problematiku nijak zvlášť neupravuje, je třeba se spolehnout na metodiku Ministerstva financí ČR (dále též „MF“), soudní judikaturu, příslušné hmotné daňové zákony a v neposlední řadě

⁶ ADIS (automatizovaný daňový informační systém) – systém užívaný územními finančními orgány a Ministerstvem financí ČR při správě daní

⁷ KOBÍK, Jaroslav, *Správa daní a poplatků s komentářem od 1. 1. 2007*, s. 367

⁸ např. § 28 – § 33 zákona o DPH

i na zdravou míru „selského rozumu“ pracovníků správce daně a daňových subjektů. V praxi se pro určení počátku (data účinnosti) registrací ustálil tento postup:

- **daň z příjmů fyzických osob:** den, kdy fyzická osoba začne pobírat příjmy podrobené dani nebo den účinnosti oprávnění k výkonu činnosti, z níž příjmy podléhají dani nebo datum zahájení této činnosti, nastane-li dříve (v praxi je nejčastějším jevem registrace ke dni účinnosti oprávnění k podnikání),
- **daň z příjmů právnických osob:** den vzniku právnické osoby, např. den, ke kterému je zapsána do obchodního rejstříku,
- **daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků:** den, kdy je plátce daně povinen poprvé srazit zálohu na daň z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nebo den, který uvedl daňový subjekt na přihlášce k registraci, nastane-li dříve,
- **daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou daně:** datum účinnosti registrace je stejné jako v předchozím případě (pouze se nejedná o zálohu na daň ale o daň),
- **daň silniční:** poslední den lhůty splatnosti nejbližší zálohy na daň podle zákona o dani silniční,
- **daň z nemovitostí:** den účinnosti registrace daňového subjektu k jiným daním, pokud je daňový subjekt současně podle zákona o dani z nemovitostí poplatníkem této daně. Pokud daňový subjekt je již registrován k jiným daním a získá nemovitost, je datem účinnosti den vzniku daňové povinnosti k dani z nemovitostí za tuto nemovitost.

Jestliže daňový subjekt svoji registrační či oznamovací povinnost nesplní, a to ani na výzvu správce daně (podle § 32 odst. 1 zákona ke splnění povinnosti podle § 33 zákona), zaregistruje ho správce daně z úřední povinnosti. Výsledkem registračního řízení je vydání osvědčení o registraci (*ex officio* – z moci úřední), které se doručuje daňovému subjektu (proti tomuto rozhodnutí se lze opět odvolat, lhůta a odkladné účinky jsou stejné jako v případě „dobrovolné“ registrace).

Pokud dojde ke **změně údajů**, které daňový subjekt uvedl v rámci registračního řízení v prvotní přihlášce k registraci, je povinen podle § 33 odst. 7 zákona tyto změny správci daně ohlásit do patnácti dnů ode dne, kdy nastaly. K ohlášení změn lze použít tiskopis přihlášky k registraci a změny musí daňový subjekt řádně prokázat (viz výše). V praxi se při plnění ohlašovací povinnosti spíše využívá formulářů, které si příslušný finanční úřad vytvořil

svépomocí (např. doregistrace k dalším daním, zrušení registrace k jednotlivým daním, žádost o souhlas s ukončením činnosti, žádost o zrušení registrace k daním, oznámení změny sídla, adresy trvalého pobytu nebo jména apod.). Správce daně nové údaje sdělené daňovým subjektem ověří a vydá nové osvědčení o registraci, kterým současně ukončí platnost toho dosavadního. Na novém osvědčení se uvádí stav po změně u změněných položek a ostatní položky se zachovávají v původní podobě (např. jestliže u DPH nedošlo k přerušení registrace, je den účinnosti její registrace shodný se dnem účinnosti uvedeným na předchozím osvědčení).

Pokud daňový subjekt nesplní svoji povinnost oznámit místně příslušnému správci daně nastalou změnu údajů uvedených na osvědčení o registraci, a to ani na případnou výzvu správce daně, je postup správce daně stejný jako v předchozím odstavci s tím rozdílem, že vydává *ex officio* nové osvědčení o registraci, kterým zároveň ukončuje platnost předchozího. Součástí rozhodnutí z moci úřední musí být odůvodnění. Specifický postup nastává v případě, že je daňovému subjektu zrušena registrace k DPH podle § 106 odst. 7 zákona o DPH – správce daně vydá *ex officio* samostatné rozhodnutí o zrušení registrace k DPH. Bezprostředně po nabytí právní moci tohoto rozhodnutí by mělo být vydáno nové osvědčení o registraci bez registrace k DPH, kterým se zároveň zneplatňuje předchozí osvědčení.

Problematika změny místní příslušnosti („stěhování“ spisů daňového subjektu na jiný finanční úřad), k níž dochází v důsledku změny sídla právnické osoby nebo změny adresy trvalého bydliště fyzické osoby, která je upravena taktéž v § 33 zákona, není v této bakalářské práci pro její obsáhlost a složitost záměrně uvedena⁹.

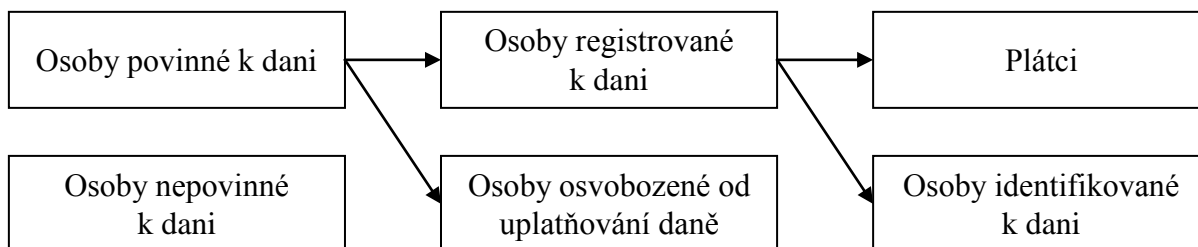
2.2 Registrace podle zákona č. 235/2004 Sb.

Jak již bylo uvedeno v předchozích kapitolách, registrace k DPH je obsahově a procesně upravena nikoliv v ustanoveních § 33 zákona, ale v § 94 a § 95 zákona o DPH. Obě registrace, jak „obecná“, tak k DPH, mají svá specifika a stojí odděleně (nelze registrovat k DPH za použití § 33 zákona). Na tento fakt nemá vliv ani skutečnost, že většinou dochází k registraci k dani z příjmů a k DPH současně (např. při zahájení podnikání) a je vydáváno jedno osvědčení o registraci. V tomto případě je daňový subjekt k dani z příjmů registrován podle § 33 zákona, ale k DPH podle § 95 odst. 7 zákona o DPH.

⁹ Přesný postup správců daně a daňových subjektů je blíže vysvětlen v pokynu č. MF D-219 ze dne 6. prosince 2000.

Před popsáním jednotlivých situací, za kterých se daňový subjekt musí povinně registrovat k DPH, je nutné objasnit několik pojmů a vysvětlit, jak zákon o DPH nahlíží na daňové subjekty (viz obrázek 1).

Obrázek 1 – Dělení daňových subjektů z pohledu DPH



Zdroj: vlastní schéma

Osobami nepovinnými k dani se rozumí běžní občané – fyzické osoby. Tyto osoby se za určitých okolností mohou stát plátcí – např. pokud dlouhodobě využívají svůj majetek za účelem dosažení příjmů (pronájem) a rozhodnou se tuto činnost podrobovat DPH. **Osoba povinná k dani** je podle § 5 odst. 1 zákona o DPH „...fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti...“ nebo „...právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.“ Pro posouzení, zda je daňový subjekt osobou povinnou k dani, je rozhodující skutečnost, zda uskutečňuje ekonomické činnosti. Zjednodušeně lze říci, že ekonomickou činností je podle § 5 odst. 2 zákona o DPH následující:

- soustavná činnost výrobců, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně důlní činnosti a zemědělské výroby, soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů (nezávislé činnosti – literární, umělecké, vědecké, dále lékaři, právníci...),
- soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů (pronájem),
- činnost profesionálních sportovců, herců, zpěváků apod.

Osobou povinnou k dani je v podstatě každá osoba samostatně výdělečně činná. Aby se tedy daňový subjekt mohl zaregistrovat k DPH, musí být osobou povinnou k dani, tzn. musí uskutečňovat ekonomické činnosti. **Osoby osvobozené od uplatňování daně**¹⁰ jsou takové osoby povinné k dani, kterým nevznikla zákonná povinnost se registrovat k DPH, ani se neregistrovaly dobrovolně. Naopak, **osoby registrované k dani** jsou osoby povinné k dani, které jsou k DPH zaregistrovány (ať už dobrovolně nebo ze zákona z titulu ustanovení § 94

¹⁰ § 6 odst. 1 zákona o DPH

nebo § 97 zákona o DPH). **Osoby identifikované k dani**¹¹ jsou zvláštní kategorií plátců a jejich popis přesahuje rámec této bakalářské práce.

Pokud je daňový subjekt osobou povinnou k dani, má v podstatě dvě možnosti, jak se stát plátcem: zaregistruje se dobrovolně nebo splní některou ze zákonem vyjmenovaných podmínek pro povinné plátcovství.

2.2.1 Povinná registrace k DPH (ze zákona)

Hmotně-právní podmínky pro registraci osob povinných k dani (důvod registrace a den účinnosti registrace) jsou upraveny v ustanovení § 94 zákona o DPH; procesní podmínky samotné registrace těchto osob pak upravuje úzce navazující § 95 zákona o DPH.

Nejběžnějším případem povinné registrace je situace, kdy **osoba povinná k dani překročí svým obratem částku** uvedenou v § 6 odst. 1 zákona o DPH, tj. **1.000.000,- Kč** za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (nejedná se o kalendářní rok). Do obratu se podle § 6 odst. 2 zákona o DPH započítávají:

- příjmy (výnosy) za uskutečněná plnění (tj. dodání zboží, poskytnutí služby, převod nemovitosti) s výjimkou plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- příjmy (výnosy) z převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 zákona o DPH, které nejsou příležitostnou činností osoby povinné k dani,
- příjmy (výnosy) z finančních a pojišťovacích činností, které jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 a 55 zákona o DPH, které nejsou příležitostnou nebo doplňkovou činností osoby povinné k dani.

Do obratu se nezahrnují příjmy (výnosy) z prodeje dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku, který je obchodním majetkem a dále např. příjem půjčky, úvěru, dotace, připsaných úroků z běžného účtu apod. (neboť se nejedná o plnění, které by uskutečnila osoba povinná k dani). Pokud osoba povinná k dani zjistí, že její obrat překročil registrační limit, je podle § 95 odst. 1 zákona o DPH povinna podat přihlášku k registraci k DPH do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit a plátcem se stává podle

¹¹ § 4 odst. 1 písm. t) zákona o DPH; registrace viz § 96 a § 97 zákona o DPH

§ 94 odst. 1 zákona o DPH od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený limit.

Pokud osoby povinné k dani podnikají na základě **smlouvy o sdružení** fyzických osob¹² nebo jiné obdobné smlouvy, mohou nastat tyto situace (obě jsou upraveny v § 94 odst. 2 a § 95 odst. 2 zákona o DPH):

- celkový obrat v rámci sdružení i mimo něj překročí částku 1.000.000,- Kč, jsou povinny podat přihlášku k registraci jednotlivě ve lhůtě do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročily stanovený limit a plátcí se stávají ode dne účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci,
- osoba povinná k dani uzavře smlouvu o sdružení s jiným plátcem, podává přihlášku k registraci nejpozději ke dni uzavření této smlouvy a plátcem se stává k témuž dni.

Osoba povinná k dani, která **nabyla majetek na základě rozhodnutí o privatizaci**¹³ (a používá ho k uskutečňování ekonomické činnosti) nebo nabyla majetek od plátce na základě smlouvy o prodeji (vkladu) podniku nebo jeho části, je podle § 95 odst. 3 zákona o DPH povinna podat přihlášku k registraci k DPH nejpozději do dne nabytí majetku a plátcem se podle § 94 odst. 3 zákona o DPH stává dnem nabytí majetku.

Osoby povinné k dani, na které **při přeměně společnosti nebo družstva** (např. fúze, změna právní formy) přechází nebo je převáděno jmění zanikající společnosti nebo družstva, pokud zanikající společnost nebo družstvo byly plátcem, podávají podle § 95 odst. 4 zákona o DPH přihlášku k registraci k DPH do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku a plátcí se podle § 94 odst. 4 stávají dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. V případě, že právnická osoba při změně právní formy nezaniká, nepřestává být plátcem (ale je povinna tuto změnu správci daně nahlásit do 15 dnů ode dne zápisu změny právní formy v obchodním rejstříku).

Oprávněná osoba povinná k dani, která **pokračuje v činnosti po zemřelém plátcí**, podává přihlášku k registraci k DPH podle § 95 odst. 5 zákona o DPH do 15 dnů od úmrtí plátce, v jehož činnosti pokračuje a plátcem se stává podle § 94 odst. 5 zákona o DPH ke dni následujícímu po dni úmrtí plátce.

¹² § 829 a následující zákona č. 40/1964 Sb.

¹³ Zákon č. 92/1991 Sb. (tzv. velká privatizace)

Další situace, při nichž je osoba povinná k dani registrována k DPH ze zákona, jsou uvedeny v tabulce 2.2.1-1.

Tabulka 2.2.1-1 – Přehled méně častých registrací k DPH

Situace	termín podání přihlášky	účinnost registrace
OPD, která uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu	do dne, kdy byl překročen limit (§ 95 odst. 6)	ode dne, kdy hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kal. roce překročí 326.000,- Kč (§ 94 odst. 6)
OPD, které je zasíláno zboží podle § 18, které je předmětem spotřební daně	ke dni dodání zboží (§ 95 odst. 9)	dnem dodání zboží (§ 94 odst. 7)
OPD, které OPD registrovaná k dani v JČS nebo zahraniční OPD poskytne služby uvedené v § 10 odst. 1, 2, 4, 5, 6, 9, 12 a 13	do dne poskytnutí služeb (§ 95 odst. 9)	dnem poskytnutí těchto služeb (§ 94 odst. 8)
OPD, které OPD registrovaná k dani v JČS nebo zahraniční OPD dodá zboží s instalací nebo montáží (§ 13 odst. 8)	do dne dodání zboží (§ 95 odst. 11)	ode dne dodání zboží (§ 94 odst. 9)
plátce z JČS nebo zahraniční plátce, který uskuteční plnění s místem plnění v tuzemsku a je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň	do dne uskutečnění plnění na FÚ Praha 1, s uvedením všech svých VAT ID (§ 95 odst. 12)	dnem uskutečnění tohoto plnění (§ 94 odst. 11)
plátce z JČS nebo zahr. OPD, které nejsou v ČR registrovány jako plátcí a je jim dodáno zlato ve zvláštním režimu podle § 92a s místem plnění v tuzemsku	na FÚ Praha 1 nejpozději k datu dodání zlata (§ 95 odst. 13)	ode dne uskutečnění dodání zlata (§ 94 odst. 12)
OPD, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně a začne uskutečňovat i zdánitelná plnění a plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně a její obrat překročí 1 mil. Kč	do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit (§ 95 odst. 1)	od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat (§ 94 odst. 1)

Legenda: OPD osoba povinná k dani
 JČS..... jiný členský stát Evropské unie
 VAT ID.... daňové identifikační číslo pro účely DPH
 Zdroj: vlastní zpracování

2.2.2 Dobrovolná registrace k DPH

V praxi se nejvíce vyskytuje dobrovolná registrace podle § 95 odst. 7 zákona o DPH. Každá osoba povinná k dani, jejíž obrat nepřesáhl částku uvedenou v § 6 odst. 1 zákona o DPH, může podat přihlášku k registraci k DPH kdykoliv a plátcem se stává ode dne účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci. Tento typ registrace k DPH se nejčastěji vyskytuje při prvotní registraci daňového subjektu na FÚ (daňový subjekt se registruje současně např. k dani z příjmů fyzických osob, k dani silniční a k DPH).

Druhým a posledním případem dobrovolné registrace k DPH je situace, kdy se osoba povinná k dani, která uskutečňovala pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle § 56 zákona o DPH (pouze nájem) rozhodne, že u těchto plnění bude uplatňovat daň. Do té doby nebyla podle věty první odst. 8 § 95 zákona o DPH oprávněna podat přihlášku k registraci k DPH. Pokud se ale rozhodne uplatňovat DPH u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, může podat přihlášku k registraci kdykoliv a plátcem se stává ode dne účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci.

2.2.3 Historie – srovnání registračních limitů

Daňové zákony se stejně jako ostatní předpisy mění v čase a reagují více či méně úspěšně na vývoj dění v reálném životě. Hranice obratu pro povinnou registraci k DPH doznala velkých změn až na přelomu let 2003 a 2004 s ohledem na vstup České republiky do Evropské unie (dále jen „EU“) a nutnost sladění českého zákona o DPH s evropskými směrnicemi. Zákon č. 588/1992 Sb. (dále též „starý zákon o DPH“) nabyl účinnosti dne 1. ledna 1993 a hranice obratu pro povinnou registraci byla upravena v jeho § 5 odst. 1 (částka 1,5 mil. Kč za nejbližší nejvýše tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce). Tento stav platil poměrně krátce, do 31. prosince 1993, kdy byl registrační limit snížen na částku 750.000,- Kč za stejné období.

Další změna ustanovení § 5 odst. 1 starého zákona o DPH se udála už v souvislosti s přípravou na vstup do EU – od 1. října 2003 byla hranice obratu rozhodná pro povinnou registraci k DPH definována částkou 2 mil. Kč, a to za období nejbližších nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců (obrat se podle přechodného ustanovení počítal nejdříve od 1. října 2003). Ke dni vstupu České republiky do EU byl zrušen starý zákon o DPH a účinnosti nabyl „nový“. Od 1. května 2004 do současnosti je tedy

registrační práh stanoven částkou 1 mil. Kč za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. V ustanovení § 111, bodu 7 zákona o DPH je dále uvedeno, že pro účely registrace k DPH se nepřihlíží k obratu dosaženému před účinností „nového“ zákona o DPH. Osoby povinné k dani tedy začaly svůj obrat pro účely registrace k DPH sledovat až od 1. května 2005, čímž se za starým zákonem o DPH z pohledu registrace nových plátců v podstatě udělala ona příslovečná „tlustá čára“.

2.3 Úprava registrace k DPH Směrnicí Rady 2006/112/ES

Při tvorbě „nového“ zákona o DPH, který harmonizoval český systém uplatňování daně z přidané hodnoty s právem EU, využívali zákonodárci tzv. Šestou směrnicí (Směrnice Rady 77/388/EHS), která byla s účinností od 1. ledna 2007 nahrazena Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty¹⁴ (dále jen „směrnice k DPH“). Lze konstatovat, že všechny situace, za kterých se osoba povinná k dani musí stát plátcem a které jsou popsány v českém zákoně o DPH, nám předepisuje evropské právo prostřednictvím zmíněné směrnice k DPH. Například hranice registračního limitu (v českém zákoně o DPH § 6 odst. 1) je ve směrnici k DPH popsána v hlavě XII., kapitole 1., oddílu 2., článku 287: *„Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně při kurzu platném ke dni jejich přistoupení.“* Pro Českou republiku platí částka uvedená v odst. 7 – 35.000 EUR (po přepočtu kurzem ČNB 1.139.425,- Kč).

Směrnice k DPH tedy upravuje nejvyšší možnou částku obratu, do které jsou osoby povinné k dani osvobozeny od uplatňování DPH. Určení registračního limitu je proto v podstatě politickým rozhodnutím a záleží jen na vládě, jestli využije maximum stanovené částky, nebo zvolí přísnější limit. Vzhledem k postupným přechodným obdobím (viz kapitola 2.2.3) a snad i větší přívětivosti a zapamatovatelnosti čísla, byla určena částka 1.000.000,- Kč.

Ostatní zákonné tituly k registraci k DPH nejsou ve Směrnici k DPH zmíněny na jednom místě jako je tomu v případě českého zákona o DPH, ale jsou uvedeny postupně v textu tak, jak to vyžaduje popisovaná problematika. Celá směrnice k DPH je psána v kontextu evropského práva a je velmi náročným textem i pro odborníky.

¹⁴ Někdy také označována jako tzv. recast 6. směrnice

3 Postup správce daně při nesplnění registrační povinnosti k dani z přidané hodnoty

První část této bakalářské práce ve stručnosti popisovala registrační a oznamovací povinnost daňových subjektů u jednotlivých daní vůči finančnímu úřadu. Další kapitoly se již zabývají konkrétním postupem správce daně v případech, kdy daňový subjekt nesplní svou zákonem předepsanou registrační povinnost k DPH.

3.1 Nesplnění povinnosti se zaregistrovat při překročení registračního limitu

Pokud osoba povinná k dani nesplní povinnost se zaregistrovat k DPH podle § 95 odst. 1 zákona o DPH, tj. podat přihlášku k registraci k DPH do patnácti dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit uvedený v § 6 odst. 1 zákona o DPH, použije správce daně institut § 98 zákona o DPH – náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti. Porušení § 95 odst. 1 zákona o DPH patří mezi poměrně běžné daňové delikty osob povinných k dani.

Výše náhrady prošla ode dne účinnosti zákona o DPH vývojem, od 1. května 2004 do 31. prosince 2004 činila přesně 10 % celkových příjmů nebo výnosů za období od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně (dále též „sledované období“), od 1. ledna 2005 do 31. října 2007 to bylo až 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění ze stejné období a konečně od 1. listopadu 2007 do současnosti činí náhrada vždy 10 % z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění dosažených ve sledovaném období. Zde je nutné upozornit na diametrálně odlišné pojetí základu pro náhradu v období od 1. května 2004 do 31. prosince 2004 a v období od 1. ledna 2005 do současnosti:

- v prvním případě byl základ pro náhradu definován jako celkové příjmy nebo výnosy za sledované období, při striktním výkladu tedy např. i příjem jakýchkoliv dotací nebo příjem za plnění, které by na výstupu nepodléhalo DPH,
- ve druhém přístupu již základ pro náhradu reflektuje obecný princip fungování DPH, neboť do něho vstupují pouze příjmy za zdanitelná plnění (tedy takové příjmy nebo výnosy, z nichž by osoba povinná k dani odvedla daň na výstupu)

Metodika pro ukládání náhrad¹⁵ byla Ministerstvem financí ČR vytvořena v říjnu 2005 a automatizovaná podpora do daňového systému ADIS byla zpracována až v dubnu 2006. Z toho vyplývá, že první praktická aplikace § 98 zákona o DPH proběhla v ČR až v roce 2006 (což bylo s ohledem na ustanovení § 47 zákona možné). V současné době se při určování výše náhrady (s ohledem na předchozí odstavec) používá tato praxe:

- nesplněním zákonné registrační povinnosti se rozumí **nepodání přihlášky** v zákonném termínu, tj. do patnácti dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém byla překročena částka obrátu uvedená v § 6 odst. 1 zákona o DPH (z toho vyplývá, že k porušení zákonné registrační povinnosti může dojít nejdříve k šestnáctému dni v měsíci, tj. ke dni následujícímu po dni, kterým končí lhůta pro podání přihlášky),
- pokud je tato povinnost porušena před 1. listopadem 2007, bude výše náhrady činit až 10 % z celkových příjmů za zdanitelná plnění bez ohledu na to, kdy je zjištěno porušení § 95 odst. 1 zákona o DPH nebo kdy je vydáno rozhodnutí o uložení náhrady,
- v opačném případě bude náhrada vždy ve výši 10 % z tétož základu.

Řízení o uložení náhrady vždy předchází daňové řízení ve věci registrace k DPH. Zde mohou nastat dvě situace:

- a) osoba povinná k dani se k nesplnění povinnosti se zaregistrovat k DPH přizná sama (podá přihlášku k registraci k DPH, kde uvede takové datum rozhodného dne pro povinnou registraci, že již není možné registrovat ve lhůtě uvedené v § 94 odst. 1 zákona o DPH),
- b) správce daně zjistí překročení limitu pro povinnou registraci v jiném daňovém řízení (vyměřovací nebo vytýkácí řízení, daňová kontrola) nebo vyhledávací činností.

V obou případech se osoba povinná k dani stává plátcem podle poslední věty odst. 1 § 94 zákona o DPH ke dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci. Po skončení registračního řízení (tj. po nabytí právní moci osvědčení o registraci) se ve lhůtě podle § 47 zákona zahájí daňové řízení ve věci stanovení náhrady, většinou sepsáním protokolu o ústním jednání podle § 12 zákona.

Při určování výše náhrady se postupuje s ohledem na to, kdy osoba povinná k dani nesplnila zákonnou registrační povinnost:

¹⁵ Ministerstvo financí ČR, *Aplikace § 98 zákona o DPH*, s. 1

- Před 1. listopadem 2007: náhrada činí až 10 % z celkových příjmů za zdanitelná plnění ve sledovaném období a při určení její výše se zjišťuje, jak velkou daňovou povinnost by osoba povinná k dani v tomtéž období vykazala, kdyby se stala plátcem v zákonném termínu. Správce daně poté obyčejně stanoví náhradu minimálně ve výši takto zjištěné daňové povinnosti a dále zohlední skutečnost, zda se jednalo o spekulativní jednání daňového subjektu nebo o neznalost zákona.
- Po 1. listopadu 2007: náhrada činí přesně 10 % z celkových příjmů za zdanitelná plnění ve sledovaném období, „hypotetickou“ daňovou povinnost není nutné zjišťovat.

Podle metodiky MF se v obou případech náhrada určuje z příjmů (výnosů), jejichž datum uskutečnění zdanitelného plnění spadá do sledovaného období (rozhodující je den uskutečnění zdanitelného plnění). Uvedený postup je logický, neboť nelze požadovat náhradu z příjmů za zdanitelná plnění, která byla uskutečněna před počátkem sledovaného období (neboť v případě dodržení zákonné registrační povinnosti by se z těchto plnění DPH neodváděla).

Rozhodnutí o uložení náhrady musí být odůvodněno a lze se proti němu odvolat. Včas podané odvolání má odkladný účinek. Splatnost náhrady je 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Náhrada je procesně spravována podle zákona o správě daní a poplatků jako příslušenství daně, proto se její pozdní úhrada nepenalizuje. Náhradu lze zaplatit buď najednou, nebo lze požádat o některou z daňových úlev (posečkání, povolení splátek, prominutí¹⁶). Platba uložené náhrady se považuje za příjem daně podle zákona o DPH, je to tedy forma paušální platby DPH.

Náhrada se neuplatní, pokud osoba povinná k dani měla povinnost se k DPH registrovat podle jiného ustanovení než odstavce 1 § 95 zákona o DPH (např. v případě sdružení, viz kapitola 3.2) nebo pokud se osoba podléhající dani¹⁷ stala plátcem daně za účinnosti starého zákona o DPH. Stejně se postupuje i v případě, kdy osoba povinná k dani nedodrží lhůtu podle § 95 odst. 1 zákona o DPH, ale účinnost registrace uvedená na osvědčení o registraci je v souladu s § 94 odst. 1 zákona o DPH. V odůvodněných případech je rovněž

¹⁶ Prominutí z důvodu tvrdosti je v kompetenci Ministerstva financí, neboť podle vyhlášky č. 299/1993 Sb., kterou se zmocňují finanční orgány k promíjení příslušenství daně, ve znění pozdějších předpisů, není finanční úřad zmocněn k prominutí příslušenství daně, pokud se jedná o nesplnění registrační povinnosti.

¹⁷ Osoba podléhající dani je termín používaný ve starém zákoně o DPH (je ekvivalentní pojmu osoba povinná k dani).

možné stanovit náhradu v nulové výši (např. s ohledem na tvrdost, nebo když osoba povinná k dani neměla ve sledovaném období žádné příjmy za zdanitelná plnění).

Statistiku náhrad, které v letech 2006 – 2008 předepsaly finanční úřady v územní působnosti Finančního ředitelství v Hradci Králové osobám povinným k dani k úhradě, ukazuje tabulka 3.1-1. Sběr dat byl realizován dotazníkem prostřednictvím elektronické pošty, centrální statistika za celou ČR na úrovni MF neexistuje (stav k 30. 4. 2008).

Tabulka 3.1-1 – Statistika předepsaných náhrad za Finanční ředitelství v Hradci Králové

FÚ	2006		2007		2008 *)		Celkem	
	počet	částka	počet	částka	počet	částka	počet	částka
Hradec Králové	29	1.638.167,-	41	2.202.362,-	8	968.770,-	78	4.809.299,-
Pardubice	18	706.028,-	27	1.924.602,-	5	745.056,-	50	3.375.686,-
Chrudim	18	661.107,-	24	796.621,-	4	36.643,-	46	1.494.371,-
Jičín	6	87.281,-	1	29.023,-	1	31.328,-	8	147.632,-
Náchod	22	524.957,-	18	1.358.182,-	5	40.104,-	45	1.923.243,-
Svitavy	21	520.666,-	13	582.083,-	7	327.670,-	41	1.430.419,-
Trutnov	50	379.320,-	12	69.500,-	3	13.000,-	65	461.820,-
Ústí nad Orlicí	19	487.609,-	5	112.278,-	1	7.099,-	25	606.986,-
Rychnov n. K.	4	67.990,-	2	118.005,-	2	59.302,-	8	245.297,-
Žamberk	10	156.710,-	6	236.993,-	2	71.974,-	18	456.677,-
Vysoké Mýto	2	79.966,-	8	433.400,-	8	464.271,-	18	977.637,-
Dobruška	8	193.005,-	5	259.733,-	4	175.410,-	17	628.148,-
Dvůr Král. n. L.	4	11.750,-	3	21.203,-	2	6.700,-	9	39.653,-
Hlinsko	2	27.200,-	5	64.660,-	1	1.813,-	8	93.673,-
Hořice	6	38.150,-	3	5.195,-	1	1.205,-	10	44.550,-
Kostelec n. O.	0	0,-	3	32.470,-	0	0,-	3	32.470,-
Litomyšl	7	110.500,-	12	433.526,-	3	365.022,-	22	909.048,-
Mor. Třebová	16	646.567,-	6	185.266,-	5	267.997,-	27	1.099.830,-
Broumov	6	285.658,-	5	216.342,-	5	85.920,-	16	587.920,-
Přelouč	14	251.736,-	11	209.135,-	0	0,-	25	460.871,-
Vrchlabí	9	166.078,-	5	81.000,-	5	96.500,-	19	343.578,-
Holice	1	21.496,-	4	136.766,-	0	0,-	5	158.262,-
Jaroměř	7	51.916,-	8	495.909,-	4	240.939,-	19	788.764,-
Nová Paka	0	0,-	8	70.154,-	0	0,-	8	70.154,-
Nový Bydžov	9	104.652,-	2	9.482,-	3	82.014,-	14	196.148,-
Celkem	288	7.218.509,-	237	10.083.890,-	79	4.088.737,-	604	21.391.136,-

*) údaje za leden až březen 2008

Zdroj: uvedené finanční úřady, vlastní výpočty; údaje v Kč

V následujících dvou podkapitolách jsou uvedeny praktické aplikace institutu § 98 zákona o DPH.

3.1.1 Náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti – prodejna smíšeného zboží

Daňový subjekt, paní Jana Nováková, podal v březnu 2007 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, ve kterém vykázal příjmy z podnikání ve výši 1.185.956,- Kč. V červnu 2007 provedl správce daně kontrolu v systému ADIS a zjistil, že paní Nováková nebyla registrována k DPH. Z tohoto důvodu byla telefonicky domluvena schůzka za účelem ověření výše obratu a případné registrace k DPH.

Daňový subjekt se dostavil na finanční úřad a předložil správci daně daňovou evidenci za roky 2004, 2005, 2006 a leden – květen 2007. Při ústním jednání bylo zjištěno, že paní Nováková uskutečňuje ekonomické činnosti (provozuje obchod se smíšeným zbožím v kantýně) a je tedy osobou povinnou k dani podle § 5 odst. 1 zákona o DPH. Daňovou evidenci si vede sama ručně a příjmy za prodej zboží realizuje výhradně v hotovosti. Z předložené daňové evidence byly zjištěny příjmy za uskutečněná plnění, které vstupují do obratu pro účely registrace k DPH (viz tabulka 3.1.1-1).

Tabulka 3.1.1-1 – Obrat

Měsíc	obrat Kč	kumulovaný obrat Kč
06/2005	95.492,-	95.492,-
07/2005	39.254,-	140.158,-
08/2005	99.580,-	234.326,-
09/2005	98.337,-	332.663,-
10/2005	101.862,-	434.525,-
11/2005	79.268,-	513.793,-
12/2005	0,-	513.793,-
01/2006	94.216,-	608.009,-
02/2006	103.645,-	711.654,-
03/2006	109.741,-	821.395,-
04/2006	82.874,-	904.269,-
05/2006	96.203,-	1.000.472,-
Celkem	1.000.472,-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě zjištěných údajů paní Nováková vyplnila přihlášku k registraci k DPH a převzala osvědčení o registraci. Pozdní podání přihlášky k registraci zde mělo příčinu v neznalosti hranice pro zákonnou registraci k DPH (paní Nováková se stále domnívala, že limit je ve výši 750 tis. Kč za poslední 3 měsíce).

V tomto případě tedy daňový subjekt překročil obrat rozhodný pro povinnou registraci k DPH 31. května 2006 částkou 1.000.472,- Kč a měl postupovat takto:

- přihlášku k registraci k DPH měl podat do 15. června 2006,
- plátcem se měl stát k 1. srpnu 2006.

Daňový subjekt ale svou zákonnou registrační povinnost uvedenou v § 95 odst. 1 zákona o DPH nesplnil a stal se plátcem až ke dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci, zde k 1. červenci 2007 (§ 94 odst. 1 zákona o DPH, poslední věta). Paní Novákové tedy bude stanovena náhrada ve výši až 10 % z celkových příjmů za zdanitelná plnění jako náhrada za zdanitelná plnění, která uskutečnila bez daně, a to za období od 1. srpna 2006 do 30. června 2007.

Správce daně nařídil další jednání za účelem zjištění příjmů za zdanitelná plnění. Paní Nováková byla dále informována o nutnosti vytvoření pomocné evidence pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH, aby mohla být zjištěna daňová povinnost, kterou by vykázala, kdyby se zaregistrovala v zákonném termínu. Protože paní Nováková ve sledovaném období nevěděla, že má být plátcem a platby přijaté za prodej zboží evidovala v cenách včetně daně bez rozlišení, zda se jedná o prodej zboží se sníženou nebo základní sazbou daně, nebylo v tomto případě možné dopočítat celkovou výši daně na výstupu ve skutečné výši. Daň na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění bude proto stanovena za použití ustanovení § 91 zákona o DPH (jedná se o zvláštní režim pro plátce, kteří nakupují zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu). Postup při sestavování pomocné evidence byl paní Novákové podrobně vysvětlen.

Při dalším jednání již byla předložena celá daňová evidence za sledované období (srpen 2006 – červen 2007) a byly z ní zjištěny následující příjmy za zdanitelná plnění:

Tabulka 3.1.1-2 – Základ pro náhradu

Období	příjmy Kč
3. Q 2006	205.957,-
4. Q 2006	317.642,-
1. Q 2007	341.905,-
2. Q 2007	389.411,-
Celkem	1.254.915,-

Zdroj: vlastní zpracování

Základ pro výpočet náhrady je 1.254.915,- Kč, maximální částka náhrady činí 10 % ze základu, tedy 125.491,- Kč. Po zjištění maximální možné částky náhrady se přistoupilo

k určení její minimální hranice (tj. daňové povinnosti vykázané za sledované období), při které bylo využito pomocné evidence, kterou sestavila paní Nováková. Přitom byl použit následující postup:

- zjistily se výdaje zvlášť za nákup zboží a zvlášť za provozní režii, u kterých by bylo možno uplatnit odpočet daně dle ustanovení § 72 a následujících zákona o DPH, přičemž základ daně a její výše vyplývá z daňových dokladů za nákup zboží a služeb; tyto sestavy byly vyhotoveny jak pro sníženou, tak pro základní sazbu daně (viz tabulka 3.1.1.-3),
- daň na výstupu byla určena za použití § 91 zákona o DPH takto: byl vypočten celkový součet cen včetně daně zboží nakupovaného do provozovny daňového subjektu ve sledovaném období, dále se vypočítal podíl nákupu zboží (z cen včetně daně) v jednotlivých sazbách daně na celkovém nákupu zboží a těmito podíly se přepočítala celková částka příjmů za uskutečněná zdanitelná plnění ve sledovaném období. Celý algoritmus výpočtu je uveden v tabulce 3.1.1-4.

Tabulka 3.1.1-3 – Pomocná evidence (daň na vstupu)

Období	Základ daně 5%	Daň 5%	Základ daně 19%	Daň 19%	DPH celkem
<i>Přijatá zdanitelná plnění (výdaje - vstup) za nákup zboží</i>					
3. Q 2006	104.892,-	5.246,-	62.071,-	11.794,-	17.040,-
4. Q 2006	157.131,-	7.858,-	89.913,-	17.084,-	24.942,-
1. Q 2007	198.266,-	9.916,-	122.751,-	23.323,-	33.239,-
2. Q 2007	180.611,-	9.033,-	128.967,-	24.504,-	33.537,-
Celkem (zaokr.)	640.900,-	32.053,-	403.702,-	76.705,-	108.758,-
Celkem (včetně daně)	672.953,-		480.407,-		
<i>Přijatá zdanitelná plnění (výdaje - vstup) za provozní režii</i>					
3. Q 2006	40,-	2,-	1.429,-	272,-	274,-
4. Q 2006	120,-	6,-	1.523,-	289,-	295,-
1. Q 2007	120,-	6,-	1.664,-	316,-	322,-
2. Q 2007	80,-	4,-	3.689,-	701,-	705,-
Celkem (zaokr.)	360,-	18,-	8.305,-	1.578,-	1.596,-
Celkem (včetně daně)	378,-		9.883,-		
Celkem (přijatá zdanitelná plnění)	641.260,-	32.071,-	412.007,-	78.283,-	110.354,-

Zdroj: vlastní zpracování; údaje v Kč

Do výpočtu daně na výstupu (tj. za prodané zboží) vstupují z důvodu přesného určení její výše pouze výdaje za jeho nákup, v tomto případě tedy 672.953,- Kč ve snížené a 480.407,- Kč v základní sazbě. Celkový nárok na odpočet za přijatá zdanitelná plnění

(včetně provozní režie) bude uplatněn až při konečném zjišťování daňové povinnosti za sledované období.

Tabulka 3.1.1-4 – Pomocná evidence (daň na výstupu)

Nákup a pořízení zboží od osob registrovaných k dani v cenách včetně daně	5 %	672.953,-	1
	19 %	480.407,-	2
Celkový nákup a pořízení zboží součet ř. 1 a ř. 2		1.153.360,-	3
Prodané, resp. použité zboží v cenách včetně daně		1.254.915,-	4
Podíl nákupu zboží se sníženou sazbou ř. 1 / ř. 3		0,5835	5
Podíl nákupu zboží se základní sazbou ř. 2 / ř. 3		0,4165	6
Dílčí základ pro sníženou sazbu ř. 4 x ř. 5		732.243,-	7
Dílčí základ pro základní sazbu ř. 4 x ř. 6		522.672,-	8
Daň na výstupu se sníženou sazbou ř. 7 x 0,0476		34.855,-	9
Daň na výstupu se základní sazbou ř. 8 x 0,1597		83.471,-	10
Dopočet základu daně se sníženou sazbou ř. 7 – ř. 9		697.388,-	11
Dopočet základu daně se základní sazbou ř. 8 – ř. 10		439.201,-	12

Zdroj: vlastní zpracování; údaje v Kč

Pokud by se paní Nováková stala plátcem v zákonném termínu (k 1. srpnu 2006), vykážala by ve sledovaném období daňovou povinnost ve výši uvedené v tabulce 3.1.1-5.

Tabulka 3.1.1-5 – Daňová povinnost ve sledovaném období

	Základ daně	Daň
Uskutečněná zdanitelná plnění		
se základní sazbou	439.201,-	83.471,-
se sníženou sazbou	697.388,-	34.855,-
Přijatá zdanitelná plnění		
se základní sazbou	412.007,-	78.283,-
se sníženou sazbou	641.260,-	32.071,-
Daň na výstupu	118.326,-	
Daň na vstupu	110.354,-	
Daňová povinnost	7.972,-	

Zdroj: vlastní zpracování; údaje v Kč

Maximální částka náhrady je v případě paní Novákové 125.491,- Kč, pokud by se k DPH zaregistrovala včas, odvedla by za sledované období do státního rozpočtu 7.972,- Kč.

Správce daně v tomto případě určí náhradu v takové výši, aby neohrozil další podnikatelskou existenci paní Novákové, nicméně vezme do úvahy délku trvání protiprávního stavu (více než 1 rok) a zejména skutečnost, že se k DPH zaregistrovala až na jeho podnět.

Příhláška k registraci k DPH paní Novákové, osvědčení o registraci, protokol o ústním jednání a rozhodnutí o uložení náhrady jsou uvedeny v přílohách č. 1 – 4 této bakalářské práce.

3.1.2 Náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti – poskytovatel služeb

V listopadu 2006 se na FÚ dostavil zplnomocněný zástupce pana Leoše Smutného a předložil správci daně přihlášku k registraci k DPH. Z údajů tam uvedených bylo zřejmé, že se jedná o pozdě podanou přihlášku k registraci z titulu § 94 odst. 1 zákona o DPH. Pan Smutný podniká v oblasti zprostředkování služeb (sjednává zakázky pro společnost XYZ, s. r. o., za což inkasuje provizi). Pozdní podání přihlášky zdůvodnil zástupce pana Smutného tím, že jako neplátce dodával podklady své účetní jen jednou ročně.

Zástupce daňového subjektu předložil správci daně daňovou evidenci za roky 2005 a 2006, na základě které bylo ověřeno, že pan Smutný uskutečňuje ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 zákona o DPH a je tedy osobou povinnou k dani podle § 5 odst. 1 zákona o DPH. Obrat pana Smutného zjištěný z daňové evidence je uveden v tabulce 3.1.2-1.

Tabulka 3.1.2-1 – Obrat

Měsíc	obrat Kč	kumulovaný obrat Kč
02/2005	96.660,-	96.660,-
03/2005	74.840,-	171.500,-
04/2005	81.710,-	253.210,-
05/2005	132.359,-	385.569,-
06/2005	32.097,-	417.666,-
07/2005	10.000,-	427.666,-
08/2005	64.142,-	491.808,-
09/2005	121.189,-	612.997,-
10/2005	103.793,-	716.790,-
11/2005	53.000,-	769.790,-
12/2005	167.759,-	937.549,-
01/2006	107.984,-	1.045.533,-
Celkem	1.045.533,-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Kontrolou bylo zjištěno, že údaje, které pan Smutný uvedl na přihlášce k registraci k DPH odpovídají údajům zjištěným z daňové evidence a proto bylo zástupci pana Smutného vydáno osvědčení o registraci. Obrat rozhodný pro povinnou registraci k DPH daňový subjekt překročil v lednu 2006 částkou 1.045.533,- Kč a správný postup měl být následující:

- přihlášku k registraci měl podat do 15. února 2006,
- plátcem se měl stát k 1. dubnu 2006.

Daňový subjekt ale takto nepostupoval a proto se s ohledem na poslední větu odst. 1 § 94 zákona o DPH stal plátcem ke dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci, v tomto případě k 15. listopadu 2006. Na pana Smutného se tedy vztahuje institut § 98 zákona o DPH, a to za období od 1. dubna 2006 do 14. listopadu 2006. Při dalším jednání v prosinci 2006 předložil zástupce pana Smutného daňovou evidenci za celé sledované období, ze které byly zjištěny příjmy za zdanitelná plnění (tabulka 3.1.2-2).

Tabulka 3.1.2-2 – Základ pro náhradu

Období	příjmy Kč
2. Q 2006	396.586,-
3. Q 2006	282.489,-
1.10. – 14.11. 2006	122.707,-
Celkem	801.782,-

Zdroj: vlastní zpracování

Maximální možná částka náhrady, která může být panu Smutnému uložena, je 80.178,- Kč. Na základě pomocné evidence sestavené podle § 100 zákona o DPH, kterou zástupce pana Smutného předložil, byla zjištěna daňová povinnost za sledované období. Výše daně u uskutečněných zdanitelných plnění byla dopočítána za pomoci § 36 a § 37 zákona o DPH, daň u přijatých zdanitelných plnění byla zjištěna z přijatých daňových dokladů (viz tabulka 3.1.2-3).

Tabulka 3.1.2-3 – Pomocná evidence (daň na vstupu a na výstupu)

Období	základ daně 19%	daň 19%	DPH celkem
<i>Uskutečněná zdanitelná plnění (příjmy – výstup)</i>			
2. Q 2006	158.770,49	30.174,51	30.174,51
3. Q 2006	256.661,25	48.778,75	48.778,75
1.10. – 14.11. 2006	189.743,11	36.060,89	36.060,89
Celkem (zaokr.)	605.175,-	115.014,-	115.014,-
Celkem (včetně daně)	720.189,-		
<i>Přijatá zdanitelná plnění (výdaje – vstup)</i>			
2. Q 2006	12.403,76	2.361,35	2.361,35
3. Q 2006	38.300,96	7.292,40	7.292,40
1.10. – 14.11. 2006	15.589,21	2.962,02	2.962,02
Celkem (zaokr.)	66.294,-	12.616,-	12.616,-
Celkem (včetně daně)	78.910,-		

Zdroj: vlastní zpracování; údaje v Kč

Rozdíl v částce základu pro náhradu (801.782,- Kč) a částce uskutečněných zdanitelných plnění včetně daně (720.189,- Kč) je způsoben těmito faktory:

- základ pro náhradu tvoří příjmy (tedy částky, které pan Smutný skutečně inkasoval v hotovosti nebo na běžný účet) za zdanitelná plnění, jejichž datum uskutečnění zdanitelného plnění spadá do sledovaného období,
- do pomocné evidence vstupují uskutečněná zdanitelná plnění striktně podle principu DPH – tzn. povinnost odvést daň vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv dnem příjmu za toto plnění.

Pokud by pan Smutný podal přihlášku k registraci k DPH včas a stal se plátcem v zákonném termínu, vykázal by daňovou povinnost uvedenou v tabulce 3.1.2-4. V tomto případě je maximální částka náhrady (80.172,- Kč) nižší, než částka daně, kterou by pan Smutný za sledované období odvedl do státního rozpočtu (102.398,- Kč). Správce daně proto stanoví náhradu v maximální možné částce. Lze tedy konstatovat, že pan Smutný na své nevědomosti (a tak trochu i lajdáctví) „vydělal“ 22.226,- Kč.

Tabulka 3.1.2-4 – Daňová povinnost ve sledovaném období

	Základ daně	daň
Uskutečněná zdanitelná plnění		
• se základní sazbou	605.175,-	115.014,-
• se sníženou sazbou	-	-
Přijatá zdanitelná plnění		
• se základní sazbou	66.294,-	12.616,-
• se sníženou sazbou	-	-
Daň na výstupu	115.014,-	
Daň na vstupu	12.616,-	
Daňová povinnost	102.398,-	

Zdroj: vlastní zpracování; údaje v Kč

Příhláška k registraci, osvědčení o registraci, protokol o ústním jednání a rozhodnutí o uložení náhrady vztahující se k této kapitole nejsou z důvodu jejich analogie k předchozímu příkladu (kapitola 3.1.1 a přílohy č. 1 – 4) přiloženy.

3.2 Postup při nesplnění registrační povinnosti v dalších případech

Za situace, kdy obrat osob povinných k dani podnikajících na základě smlouvy o sdružení fyzických osob (v rámci sdružení i mimo něj) překročí registrační práh a tyto osoby nepodají přihlášku k registraci k DPH podle § 95 odst. 2 zákona o DPH, uloží jim správce daně pokutu podle § 37 zákona. Při určení výše této pokuty má správce daně vzhledem ke znění § 94 odst. 1 zákona o DPH poněkud ztíženou pozici v tom, že není jednoznačně určeno sledované období. Pokud totiž účastníci sdružení překročí registrační limit, stávají se podle § 94 odst. 1 zákona o DPH plátcí ke dni uvedeném na osvědčení o registraci. V praxi se uplatňuje stejná zásada jako při registraci podle § 94 odst. 1 zákona o DPH s tím, že lze předpokládat, že správce daně by účastníky sdružení zaregistroval bez zbytečného odkladu. Sledované období se pak určí v rámci protokolovaného ústního jednání po vzájemné dohodě s daňovým subjektem a sankce dosahuje minimálně výše daňové povinnosti, kterou by pověřený účastník sdružení¹⁸ za sledované období vykázal (tato částka se rozpočítá mezi všechny účastníky podle poměru určeném ve smlouvě o sdružení).

¹⁸ § 100 odst. 3 a § 95 odst. 2 zákona o DPH

3.2.1 Sankce za pozdní registraci u sdružení

V listopadu 2007 podal na FÚ přihlášku k dobrovolné registraci k DPH pan Pavel Suk. Ve stejný den podal přihlášku k registraci k DPH též jeho bratr Petr Suk, přičemž oba uvedli naprosto shodné údaje. Proto byl s každým zvlášť sepsán protokol o ústním jednání, ze kterého vyplynulo následující:

- ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 zákona o DPH vykonávají od 1. září 2005 ve stejné provozovně (prodej krmiv pro zvířata),
- nemají mezi sebou uzavřenou smlouvu o sdružení ani o spoluvlastnictví,
- příjmy realizují pouze v hotovosti a dělí si je v poměru 50:50,
- výdaje evidují ve skutečné výši podle toho, na koho je napsána faktura,
- zboží je v provozovně uskladněno bez rozlišení, kdo je jeho majitelem (kdo ho zaplatil).

Správce daně dále zaprotokoloval skutečnou výši příjmů zjištěnou z předložených evidencí (za předpokladu, že obrat obou bratrů bude pro účely registrace k DPH posuzován samostatně, tzn. každý má ve svých příjmech 50 % celkových příjmů z provozovny). Pavel Suk a Petr Suk podle této premisy překročili obrat dne 28. dubna 2006 částkou 1.001.464,- Kč, přihlášku k registraci měli podat do 15. května 2006 a plátcí se měli stát k 1. červenci 2006.

Ze sepsaných protokolů jasně vyplynulo, že oba bratři mezi sebou nemají uzavřenou smlouvu o sdružení, určitou dohodu sjednali pouze ústně v září 2005. Z průběhu jejich podnikatelské činnosti v období září 2005 až prosinec 2006 je však zřejmé, že oba dva jednali a vystupovali jako sdružení fyzických osob. Pro ověření této teze byla zjištěna celková výše výdajů obou bratrů od září 2004 do prosince 2006 (4.266.073,50 Kč), z čehož na Pavla Suka připadalo 2.102.450,- Kč a na Petra Suka 2.163.623,50 Kč (poměr 49,46 ku 50,54). Příjmy rozdělovali v poměru 50:50. Pro uzavření smlouvy o sdružení fyzických osob není stanovena její zákonná forma¹⁹. Správce daně proto konstatoval, že se fakticky jednalo o podnikání na základě smlouvy o sdružení, která byla uzavřena ústně, a povinnost podat přihlášku k registraci k DPH překvalifikoval z ustanovení § 95 odst. 1 na § 95 odst. 2 zákona o DPH. Na osvědčení o registraci již bylo jako titul k registraci k DPH uvedeno ustanovení § 94 odst. 2 zákona o DPH. Do obratu pro účely registrace k DPH byly zahrnuty i příjmy ze samostatného podnikání pana Petra Suka za červenec a srpen 2005 (tabulka 3.2.1-1).

¹⁹ § 829 a následující zákona č. 40/1964 Sb.

Tabulka 3.2.1-1 – Obrat

Měsíc	obrat Kč	kumulovaný obrat Kč
07/2004	122.441,-	122.441,-
08/2004	126.929,-	249.370,-
09/2004	139.742,-	389.112,-
10/2004	133.546,-	522.658,-
11/2004	159.556,-	682.214,-
12/2004	172.184,-	854.398,-
01/2005	134.442,-	988.840,-
02/2005	134.008,-	1.122.848,-
Celkem	1.122.848,-	-

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky obratu vyplývá, že účastníci sdružení překročili obrat stanovený § 6 odst. 1 zákona o DPH v únoru 2005 a přihlášku k registraci k DPH měl podat podle § 95 odst. 2 zákona o DPH každý samostatně do 15. března 2005. Plátcem by se stali ode dne účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci, což by s největší pravděpodobností bylo od 1. dubna 2005, tj. od počátku 2. čtvrtletí 2005. Tím, že účastníci sdružení předložili přihlášku k registraci k DPH až v listopadu 2007, závažným způsobem porušili ustanovení § 95 odst. 2 zákona o DPH, za což jim byla uložena pokuta podle § 37 zákona.

Správce daně v tomto případě (vzhledem k ustanovení § 2 odst. 3 a 7 zákona) překvalifikoval individuální podnikání obou bratrů na sdružení fyzických osob, což je pro ně výhodnější, než kdyby byla každému jednotlivě stanovena náhrada podle § 98 zákona o DPH. Zároveň se tím dostal do časové tísně, neboť pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy nelze podle § 37 odst. 6 zákona uložit, jestliže uplynuly dva roky od konce roku, ve kterém došlo k jednání zakládajícímu právo na uložení pokuty (zde 15. březen 2005). Prekluzivní lhůta pro uložení pokuty tedy končila k 31. prosinci 2007. Správce daně proto upustil od časově náročného přesného stanovení daňové povinnosti za sledované období a přibližný propočet provedl takto:

- byly zjištěny celkové příjmy (5.476.928,- Kč) a výdaje (5.086.749,50 Kč) sdružení za sledované období,
- z předložené evidence byl za období od 1. dubna 2005 do 31. prosince 2005 zjištěn poměr nákupů podléhajících snížené a základní sazbě DPH (86 % vs 14 %),
- podle tohoto poměru byly přepočteny jak příjmy, tak výdaje za celé sledované období:
 - příjmy ve snížené sazbě 4.710.158,08 Kč,
 - příjmy v základní sazbě 766.769,92 Kč,

výdaje ve snížené sazbě 4.374.604,57 Kč,
 výdaje v základní sazbě 712.144,93 Kč,

- z příjmů a výdajů sdružení rozdělených podle poměru byla dopočítána výše DPH (za použití § 36 a § 37 zákona o DPH):

Tabulka 3.2.1-2 – Propočet daňové povinnosti sdružení

Sazba	celkem	základ daně	daň
<i>Uskutečněná zdanitelná plnění</i>			
snížená	4.710.158,08	4.485.954,56	224.203,52
základní	766.769,92	644.316,76	122.453,16
<i>Přijatá zdanitelná plnění</i>			
snížená	4.374.604,57	4.166.373,39	208.231,18
základní	712.144,93	598.415,38	113.729,55

Zdroj: vlastní zpracování; údaje v Kč

- daňová povinnost sdružení za sledované období činí 24.696,- Kč. Na každého účastníka tedy připadá 50 % z této částky, tj. 12.348,- Kč.

Na základě výše uvedených informací vydal správce daně rozhodnutí o uložení pokuty, je ale nutné dodat, že nemohly být použity v odůvodnění výše pokuty ani ve správní úvaze zdůvodňující její příčinu²⁰. Jak již bylo uvedeno dříve v kapitole 3.2, v případě pozdní registrace u sdružení není přesně vymezeno sledované období. Pokud by se tedy oba účastníci sdružení proti rozhodnutí o uložení pokuty odvolali, byl by správce daně nucen jejich odvolání vyhovět pro důkazní nouzi.

Příhláška k registraci k DPH pana Pavla Suka, osvědčení o registraci a rozhodnutí o uložení pokuty jsou uvedeny v přílohách č. 5 – 7. Stejně písemnosti druhého účastníka sdružení nejsou přiloženy pro jejich podobnost.

3.2.2 Sankce za pozdní registraci v ostatních případech

Pokud osobě povinné k dani vznikne povinnost se zaregistrovat podle § 94 odst. 3, 4, 6, 7, 8, 9, 11 nebo 12 zákona o DPH, může správce daně této osobě uložit pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy podle § 37 zákona. Této možnosti se však v praxi moc nevyužívá, protože registrace k DPH se zde provádí zpětně a osoba povinná k dani musí DPH přiznat a zaplatit (tj. nedochází ke krácení příjmů státního rozpočtu). V případě vzniku

²⁰ Všechny tyto údaje jsou ale samozřejmě součástí úředního záznamu a jsou založeny v neveřejné části daňového spisu.

registrační povinnosti podle § 94 odst. 5 zákona o DPH se od uložení pokuty podle § 37 zákona ve většině případů z etických důvodů upouští.

3.3 Nejčastější omyly a podvody při registraci k DPH

Zákon o DPH je velmi rozsáhlou a složitou právní normou, jejíž pochopení působí problémy i mnohým odborníkům. Často se proto stává, že se v jeho zákoutích ztratí ti, pro které byl tento zákon napsán nebo že někteří více znalí využijí jistých mezer a nedokonalostí ve svůj prospěch. Následující dvě kapitoly popisují nejrozšířenější omyly a podvody.

3.3.1 Omyly daňových subjektů

V praxi nejčastějším prohřeškem osob povinných k dani je neznalost zákona o DPH. Běžně se stává, že podnikatelé (nejčastěji drobní řemeslníci nebo prodejci smíšeného zboží na venkově) nemají tušení o tom, že existuje nějaký registrační limit, po jehož překročení by se měli stát plátcí DPH, případně žijí v domněnku, že registrační limit je stále 750 tis. Kč za předchozí 3 kalendářní měsíce. Tato situace je o to smutnější, že tito podnikatelé takto postupují často velmi dlouho, a náhrada podle § 98 odst. 1 zákona o DPH se jim počítá např. za 2 roky. Bohužel pro daňové subjekty se zde uplatňuje všeobecně platná právní zásada *ignorantia legis non excusat* – neznalost zákona neomlouvá, protože presumpce jeho znalosti je důležitou okolností pro stanovení právní odpovědnosti za delikty, tj. za protiprávní jednání.

Opakujícím se jevem je rovněž špatné posouzení příjmů nebo výnosů, které do obratu vstupují a které nikoliv. Daňový subjekt např. od leasingové společnosti odkoupil za zůstatkovou cenu 1.000,- Kč automobil a zařadil ho do obchodního majetku. Po nějaké době automobil prodal za 200.000,- Kč, přičemž příjem nezahrnul do obratu podle § 6 odst. 1 zákona o DPH. Tento postup je však špatný, neboť příjem se zde do obratu zahrnuje, protože se nejedná o příjem z prodeje dlouhodobého hmotného majetku (automobil byl pořízen za zůstatkovou cenu 1.000,- Kč; podle § 78 odst. 2 zákona o DPH se pro jeho účely za dlouhodobý hmotný majetek považuje majetek, jehož vstupní cena podle zvláštního právního předpisu²¹ je vyšší než 40.000,- Kč).

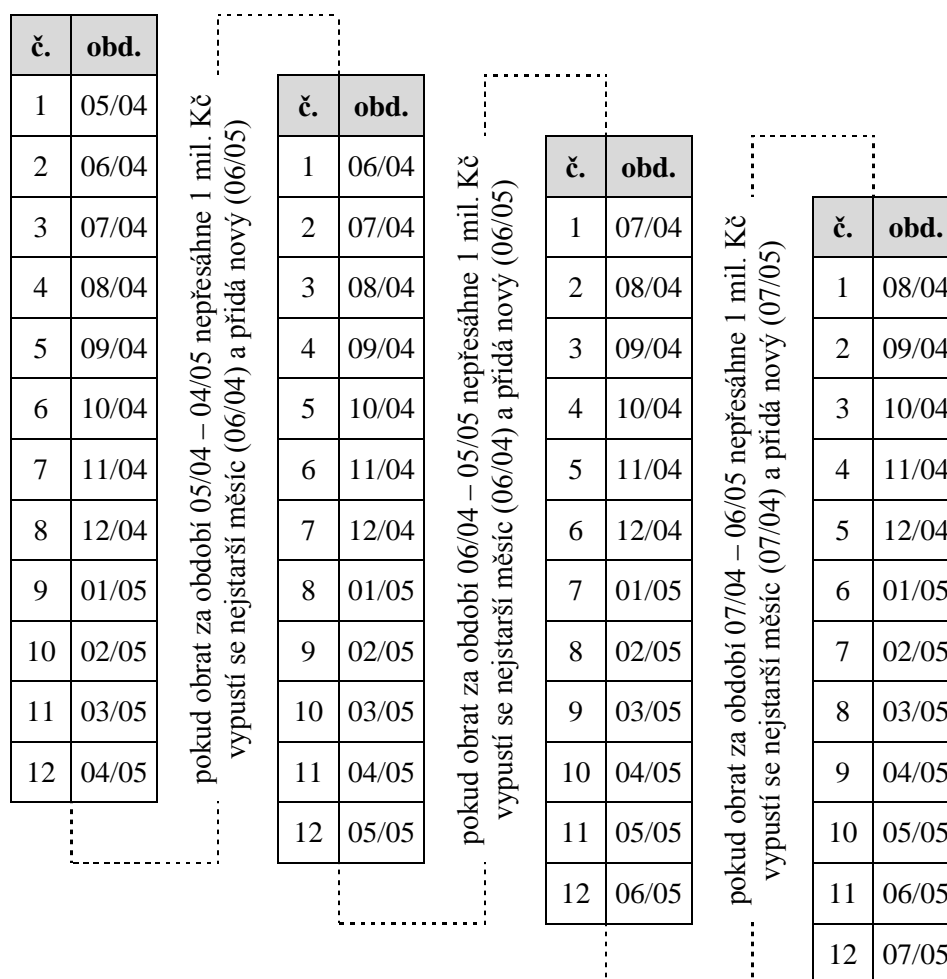
Dalším problémem, který se už dotýká i účetních s dlouholetou praxí, je situace, kdy osoba povinná k dani pro účely daně z příjmů rozděluje příjmy na spolupracující osobu

²¹ § 26 až § 32a zákona o daních z příjmů

a stejným poměrem rozdělí i obrat pro účely DPH. Rozdělení příjmů na spolupracující osobu podle § 13 zákona o daních z příjmů je přitom uzávěrkovou operací pro optimalizaci daňové povinnosti a nemá vliv na výši obratu z hlediska DPH. Pokud např. osoba povinná k dani dosáhla příjmů ve výši 1,5 mil. Kč a tyto rozdělila na manželku (tj. 2 x 750 tis. Kč), je jejím obratem pro účely registrace k DPH stále částka 1,5 mil. Kč.

Velmi častým jevem je dále nepochopení systému počítání obratu. Osoby povinné k dani obvykle pouze sečtou své příjmy za kalendářní rok, a pokud zjistí, že jsou vyšší než 1 mil. Kč, podají přihlášku k registraci k DPH, ve které jako datum překročení obratu uvedou poslední den kalendářního roku. Při následné kontrole údajů uvedených na přihlášce pak správce daně zjistí, že obrat byl překročen dříve a stanoví náhradu podle § 98 zákona o DPH. Správný postup při počítání obratu pro účely registrace k DPH ukazuje obrázek 2.

Obrázek 2 – Počítání obratu pro účely registrace k DPH



Legenda: č.....pořadové číslo měsíce
obd....období (měsíc/rok)

Zdroj: vlastní schéma

3.3.2 Podvody a spekulace

Nejčastějším podvodem osob povinných k dani je uvádění úmyslně zkreslených hodnot dosaženého obratu tak, aby nepřesáhl hranici 1 mil. Kč. Daňové subjekty v těchto případech spoléhají na skutečnost, že není v kapacitních možnostech správce daně, aby fyzicky (tj. výzvou a následným prověřením daňové evidence) ověřoval všechny podané přihlášky k registraci k DPH. Nicméně se i přesto v některých případech (v úzké součinnosti všech oddělení FÚ) podaří podobné praktiky odhalit.

Dalším daňovým deliktem, který má ale horší následky, je úmyslné krácení příjmů nebo výnosů z podnikatelské činnosti. Tímto postupem si daňový subjekt snižuje daňový základ v oblasti daní z příjmů a tím i výslednou daňovou povinnost. Tento typ podvodu lze odhalit pouze při velmi podrobné kontrole daňové evidence nebo účetnictví daňového subjektu a ani po jeho odhalení nemá správce daně vyhráno. Pokud totiž nelze zjistit výši příjmů dokazováním a je nutné použít pomůcek²², nelze takto zjištěné příjmy využít v rámci řízení registrace k DPH.

Méně častým případem podvodu je spekulace se skutečností, že případná maximální částka náhrady, která by mohla být podnikateli uložena v případě, že nesplní svou zákonnou registrační povinnost, bude nižší než daňová povinnost, kterou by státu zaplatil v případě, že by se registroval k DPH v souladu s ustanovením § 94 odst. 1 zákona o DPH. K této situaci může dojít v případě, že osoba povinná k dani podniká v oboru s vysokou přidanou hodnotou (např. zprostředkování služeb, softwarové služby, revize elektrických a plynových zařízení apod.) a je naznačena v příkladu v kapitole 3.1.2.

3.4 Srovnání postupu správce daně při pozdní registraci podle starého a nového zákona o DPH

Nesplnění povinnosti se zaregistrovat k DPH podle starého zákona o DPH, tj. v období před 1. květnem 2004, mělo pro osoby podléhající dani poměrně katastrofální následky. V té době bylo možné registrovat k DPH se zpětnou platností, daňový subjekt byl tedy nucen zpětně zrekonstruovat daňovou evidenci nebo účetnictví a podat daňová přiznání k DPH za všechna zdaňovací období, za která měl být plátcem. Vyčíslenou daňovou povinnost byl samozřejmě povinen uhradit, a to včetně vzniklého penále. Na takto podaná daňová přiznání

²² § 31 odst. 5 a 6 zákona

se dále hledělo jako na pozdě podaná, daňovému subjektu tedy ze strany správce daně hrozilo i zvýšení podle § 68 zákona. Dalším důsledkem změn provedených v daňové evidenci (nebo účetnictví) byla i povinnost podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, neboť DPH obsažená v příjmech není z hlediska daní z příjmů daňově uznatelným výdajem.

Lze říci, že nově zavedený systém náhrad za neuplatnění daně (tedy paušální platby DPH) je pro osoby povinné k dani méně administrativně i finančně náročný, a v některých situacích na něm lze i „vydělat“. Nicméně nově stanovená výše náhrady (10 % ze zdanitelných příjmů) bude pro některé daňové subjekty velmi tvrdá až likvidační a lze očekávat zvýšený počet podaných žádostí o prominutí uložené náhrady.

4 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo přiblížit princip fungování sankcí ve chvíli, kdy osoba povinná k dani nesplní povinnost se zaregistrovat k DPH z některého z titulů uvedených v § 94 a § 95 zákona o DPH. Při běžném čtení příslušných ustanovení zákona o DPH lze usoudit, že vše je velmi jednoduché a logické, nicméně se jedná o daňový zákon, takže tomu tak (bohužel) mnohdy není.

Nejzásadnějším problémem je už sama definice osob povinných k dani. Aby byl daňový subjekt osobou povinnou k dani (a práva a povinnosti jsou v zákoně o DPH přiznávána téměř výhradně osobám povinným k dani nebo plátcům), je nutné, aby uskutečňoval **soustavnou** ekonomickou činnost. Bohužel, nikde v zákoně o DPH není definováno, co se rozumí pojmem „soustavná“. Pro někoho možná bezvýznamná věc, pro dotčené subjekty (správce daně, podnikatele) doslova nepřekonatelná překážka. Benda a Pitner²³ uvádějí, že soustavnou činností je i činnost provozovaná pouze po část kalendářního roku (např. letní kino, koupaliště, prodej vánočních stromků), nicméně sami neřeší, jak dlouhou dobu je třeba tuto činnost uskutečňovat, aby se dalo hovořit o soustavnosti zejména v souvislosti s podnikateli zahajujícími svou činnost. Podle striktního výkladu zákona by totiž správce daně nemohl registrovat jako plátce začínající podnikatele (kteří samozřejmě potřebují být plátcí z důvodu odběratelsko-dodavatelských vztahů), neboť už z logiky věci nemohou vykonávat soustavnou činnost, když ještě nemají oprávnění k podnikání nebo ho získali teprve nedávno. Řešením je rozumný přístup všech zainteresovaných stran, nebo změna zákona o DPH v tom smyslu, že bude vypuštěno slovo „soustavná“ (autor si nedovede představit žádnou rozumnou definici soustavnosti ekonomické činnosti, aniž bychom se nedopustili diskriminace začínajících podnikatelů).

Po novelizaci volá také definice obratu obsažená v § 6 odst. 2 zákona o DPH. Podle platného znění se obratem rozumí příjmy (výnosy) za uskutečněná plnění, pokud nejsou osvobozena od základu daně bez nároku na odpočet daně. V zákoně o DPH není nikde definováno, co se rozumí uskutečněným plněním (např. Benda a Cardová²⁴ uvádějí, že uskutečněným plněním jsou mj. zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně s nárokem i bez nároku na odpočet daně a **plnění s místem plnění mimo tuzemsko**). Nesmyslnost této úpravy lze ilustrovat na příkladu zedníka, který 90 % svých služeb poskytuje v jiných

²³ BENDA, Václav, PITNER, Ladislav, *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2008*, s. 32.

²⁴ BENDA, Václav, CARDOVÁ, Zdenka, *DPH a účetnictví – výklad s příklady*, s. 7.

členských státech EU. Podle § 10 odst. 1 zákona o DPH je místem plnění u služeb vztahujících se k nemovitosti místo, kde se nemovitost nachází, tj. místo mimo tuzemsko. I přesto, že podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH není poskytnutí této služby předmětem tuzemské DPH (tzn. z tohoto plnění nemusí náš zedník přiznat a zaplatit daň na výstupu), vstupuje tento příjem do obratu. Stále se totiž jedná o plnění, které zedník **uskutečnil**, a příjem z něj plynoucí se mu započítává do obratu rozhodného pro registraci k DPH. Pokud nakonec zedníkův obrat přesáhne částku 1 mil. Kč a zaregistruje se k DPH, může se stát, že v ČR bude nárokovat vrácení nadměrného odpočtu (neboť si podle § 72 odst. 2 písm. c) zákona o DPH může uplatnit nárok na odpočet daně), ale daň na výstupu bude inkasovat státní rozpočet jiného členského státu. Osobou povinnou odvést (a zaplatit) daň totiž může být samotný poskytovatel služby (zedník, kterému může vzniknout povinnost se zaregistrovat k DPH v jiném členském státě²⁵) nebo např. příjemce služby v jiném členském státě (záleží na tom, zda je plnění poskytováno plátcem nebo neplátcem a zda se na plnění vztahuje systém *reverse-charge*²⁶). V tomto případě bychom se ale řešení mohli dočkat s účinností od ledna 2009, neboť na MF je připravována velká technická novela zákona o DPH²⁷, která by měla obrat definovat jako „...*souhrn úplat bez daně za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku*...“. Tímto krokem by měl být odstraněn i nerovný přístup k osobám povinným k dani, protože rozhodujícím kritériem pro zahrnutí do obratu bude uskutečňování ekonomické činnosti, nikoli způsob, jakým osoba povinná k dani o realizaci příslušné transakce účtuje nebo eviduje.

Stejná novela zákona o DPH by měla vyřešit i největší problém při uplatňování náhrad za nesplnění registrační povinnosti – nemožnost uložit náhradu osobám povinným k dani, které podnikají na základě smlouvy o sdružení a jejich obrat v rámci sdružení i mimo něj překročil registrační limit. Od ledna 2009 by pro ně, co se účinnosti registrace k DPH týče, měla platit stejná pravidla jako pro samostatné podnikatele, tj. plátcem se každý účastník stane prvním dnem třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl obrat překročen. Tímto bude odstraněna částečná nespravedlnost v postihování stejného prohřešku u individuálních podnikatelů a u účastníků sdružení.

²⁵ Analogii lze najít českém zákoně o DPH v § 94 odst. 11 a v § 95 odst. 12.

²⁶ BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan, *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*, s. 217 – 222.

²⁷ V současné době (7. dubna 2008) je již ve 2. čtení v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR.

Při určování výše náhrady podle § 98 zákona o DPH hraje také velkou roli skutečnost, zda podnikatel vede daňovou evidenci nebo účtuje v soustavě účetnictví. V případě daňové evidence vstupuje do obratu a do základu pro náhradu příjem, tedy skutečně přijatá částka (v hotovosti, na běžný účet), v soustavě účetnictví nezáleží na okamžiku skutečného inkasa příjmu a výnos vstupuje do obratu a do základu pro náhradu v okamžiku skutečného proúčtování v hlavní knize a deníku. Tento jev je ilustrován na příkladu v kapitole 3.1.2 na rozdílných částkách příjmů za zdanitelná plnění (tj. základu pro náhradu) a součtu uskutečněných zdanitelných plnění za stejné období. Systém DPH totiž částečně kopíruje princip účetnictví v tom, že povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká plátcí v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv ke dni skutečného příjmu úplaty za toto plnění.

Z předchozích odstavců je zřejmé, že stanovení sankce za nesplnění registrační povinnosti k DPH je věc velmi složitá a vyžaduje po pracovnících správce daně velmi dobrou orientaci nejen v zákoně o DPH, daních z příjmů, správě daní a poplatků a účetnictví, ale i v předpisech, které zdánlivě nemají s daněmi nic společného, např. občanský zákoník, obchodní zákoník, živnostenský zákon apod. I přes tyto problémy a značnou časovou náročnost procesu ukládání těchto sankcí se jedná o institut, který je správci daně velmi využíván a to nejčastěji v podobě náhrady podle § 98 zákona o DPH. Při správném určení základu pro její výpočet je v podstatě minimalizováno riziko odvolání daňového subjektu, neboť porušení zákonné registrační povinnosti je v drtivé většině případů jasně prokázáno. Například Finanční úřad ve Svitavách do 31. března 2008 neřešil žádné odvolání proti uložení náhrady.

Lze konstatovat, že pokud zmíněná technická novela zákona o DPH projde legislativním procesem bez výraznějších změn a ustanovení upravující náhradu se bude vztahovat i na osoby povinné k dani podnikající v rámci sdružení fyzických osob, bude tento předpis spolu se zákonem č. 337/1992 Sb. sankčně řešit všechny situace pro případ nesplnění registrační povinnosti. Zahrnovat do náhrady všechny případy pozdních registrací k DPH nemá smysl, neboť ve většině těchto případů (viz tabulka č. 2.2.1-1) je osoba povinná k dani registrována se zpětnou účinností a státní rozpočet tak o případnou DPH nepřijde.

5 Použitá literatura

- BENDA, Václav, PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2008*. 3. aktualizované vydání, Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2008. 431 s. ISBN 978-80-7263-447-7.
- BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. Praha: BOVA POLYGON, 2006. 262 s. ISBN 80-7273-131-9.
- CARDOVÁ, Zdenka, BENDA, Václav. *DPH a účetnictví – výklad s příklady*. Časopis Daně a účetnictví – vzory a případy 7-8/2005, 2005. 232 s. ISBN 80-7365-085-1.
- KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem od 1. 1. 2007*. 5. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2007. 799 s. ISBN 978-80-7263-375-3.
- *ASPI – Automatizovaný systém právních informací* [Počítačový program]. Ver. 10. Praha: Aspi, a. s., 2005- , [cit.2008-04-05]. Databáze právních předpisů ČR a SR.
- Ministerstvo financí ČR. *Aplikace § 98 zákona o DPH*. [cit.2008-04-02]. Dostupné pouze pro zaměstnance územních finančních orgánů z URL <<http://intranet.ds.mfcr.cz/>>
- Ministerstvo financí ČR. *Tiskopisy ke stažení* [online]. c2005. Dostupné z URL <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_tiskopisy.html>
- Ministerstvo vnitra ČR. *Sbírka zákonů České republiky* [online]. c2005, [cit.2008-04-05]. Dostupné z URL <<http://www.mfcr.cz/sbirka/index.html>>

6 Seznam příloh

1. Přihláška k registraci k příkladu v kapitole č. 3.1.1
2. Osvědčení o registraci k příkladu v kapitole 3.1.1
3. Protokol o ústním jednání v daňovém řízení k příkladu v kapitole č. 3.1.1
4. Rozhodnutí o uložení náhrady k příkladu v kapitole č. 3.1.1
5. Přihláška k registraci k příkladu v kapitole 3.2.1
6. Osvědčení o registraci k příkladu v kapitole 3.2.1
7. Rozhodnutí o uložení pokuty k příkladu v kapitole 3.2.1

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

ve Svitavách

01 Daňové identifikační číslo

C Z 6 1 5 1 0 1 4 3 2 1

02 otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIHLÁŠKA K REGISTRACI

k dani z přidané hodnoty

03 pro plátce nebo osobu identifikovanou k dani

04 Právnícká osoba:

Název právnické osoby

Fyzická osoba:

Příjmení

N o v á k o v á

Jméno

J a n a

Titul

Rodné příjmení

N e j e z c h l e b o v á

Rodné číslo

6 1 5 1 0 1 / 4 3 2 1

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

obec

S v i t a v y

PSČ

5 6 8 0 2

telefon

4 3 1 1 2 3 4 5 6

ulice a č. orientační (nebo část obce a č. popisné)

H l a v n í 4

fax

kraj

P a r ě u b i c k ý

stát

Č R

Datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace	05	3	1	0	5	2	0	0	6
Datum dobrovolné registrace	06								

O B R A T pro stanovení zdaňovacího období podle § 99, nevyplňuje osoba identifikovaná k dani														
za předchozí kalendářní rok	07	Kč							9	1	2	4	4	3
PŘEDPOKLÁDANÝ roční obrat	08	Kč							1	0	0	0	0	0

Požaduji měsíční zdaňovací období (ANO / NE)	09	NE
--	----	----

Důvod registrace podle § 94 nebo § 96	10	odstavec č. 1
---------------------------------------	----	------------------

Částka obratu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců	11	Kč												1	0	0	0	4	7	2
--	----	----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---	---	---	---	---	---	---

12	Datum zrušení předchozí registrace k DPH		Důvod zrušení	-
----	--	--	---------------	---

13	Důvod dobrovolné registrace	
----	-----------------------------	--

14	Registrace v jiných členských státech EU - DIČ	-	Datum registrace	
----	--	---	------------------	--

Uvedte číslo svého bankovního účtu, včetně identifikačního kódu banky, který budete používat k bankovnímu spojení s finančním úřadem pro daň z přidané hodnoty.

Bankovní účet: číslo / identifikační kód banky

15	
----	--

17 Daňové identifikační číslo plátce vedoucího evidenci

16	Účastník sdružení (ano/ne)	ne
----	----------------------------	----

C	Z
---	---

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TÉTO PŘIHLÁŠCE JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt:

Příjmení

N	o	v	á	k	o	v	á
---	---	---	---	---	---	---	---

Jméno

J	a	n	a
---	---	---	---

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě

--

Datum 2 6 0 6 2 0 0 7

Otisk
razítka

--

Podpis

--

POKYNY

Při registraci se postupuje podle § 95 nebo § 97 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o DPH") a podle § 33 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Vyplňujete jen vyznačená místa, čitelně, hůlkovým písmem, psacím strojem nebo tiskárnou počítače a při vyplňování postupujte podle těchto pokynů. Slovní údaje uveďte do příslušných řádků zleva, přičemž mezi slovy vynechejte jeden znak. Číselné údaje v řádcích 9 až 11, 15 a 17 uveďte zprava, bez desetinných míst a mezer.

- 01 – Uveďte daňové identifikační číslo, pokud již bylo přiděleno přihlašující se osobě.
- 03 – Vyznačte křížkem v příslušné kolonce, zda je přihláška podávána za plátce či osobu identifikovanou k dani.
- 04 – Uveďte požadované identifikační údaje osoby přihlašující se k registraci.
- 05 – Uveďte datum splnění zákonné podmínky uvedené v jednotlivém odstavci § 94, jež je důvodem k registraci podle § 95. To znamená, že se v tomto řádku uvede datum, kdy nastala skutečnost uvedená v konkrétním odstavci § 94. Od tohoto data pak nastává postup a registrační povinnost uvedená v § 95. Osoba identifikovaná k dani v tomto řádku uvede datum splnění podmínky uvedené v § 96, jež je důvodem k registraci podle § 97.
- 06 – Uveďte datum dobrovolné registrace, od něhož požadujete být zaregistrován v případě, že nepodléháte registrační povinnosti podle § 94 a přesto se chcete zaregistrovat jako plátce daně. Dobrovolná registrace se zpětnou účinností není přípustná.
- 07 – Uveďte obrat za předchozí kalendářní rok, je-li znám.
- 08 – Uveďte roční obrat, jež je předpokládán, že bude dosažen v běžném roce, nevznik-li obrat v roce předchozím.
- 09 – Uveďte, zda požadujete měsíční zdaňovací období podle § 99 odst. 3.
- 10 – Uveďte číslo odstavce ustanovení § 94 nebo 96, podle kterého jste se stali plátcem nebo osobou identifikovanou k dani.
- 11 – Uveďte obrat za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.
- 12 – Uveďte datum zrušení předchozí registrace k DPH včetně důvodu zrušení.
- 13 – Uveďte stručně důvod dobrovolné registrace.
- 14 – Uveďte DIČ a datum registrace v případě, že již jste registrováni k dani v jiném členském státě EU.
- 15 – Uveďte číslo bankovního účtu, včetně identifikačního kódu banky, který budete používat k bankovnímu spojení se svým správcem daně pro daň z přidané hodnoty.
- 16 – Uveďte v tomto řádku ano nebo ne v případě, že jste účastníkem sdružení podle smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy. V této souvislosti přiložte k přihlášce příslušnou smlouvu a písemné sdělení jména a DIČ účastníka sdružení, který povede daňovou evidenci za sdružení podle § 100 odst. 3.
- 17 – Uveďte DIČ plátce, který povede daňovou evidenci za sdružení.

UPOZORNĚNÍ

Pokud osoba nepředloží ve stanovené lhůtě žádost o registraci, finanční úřad jí může uložit pokutu podle § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Za finanční úřad:

údaje ověřil _____ dne _____
a přezkoušel _____

osvědčení vydal _____ dne _____
a zavedl do registru _____

Finanční úřad ve Svitavách, T. G. Masaryka 15, 568 02 Svitavy

Čj.: 47001/07/263900/1379

Vyřizuje: Petra Veselá

Telefon: 461 553 300

Ve Svitavách 26. června 2007

Jana Nováková
Hlavní 4
568 02 SVITAVY

OSVĚDČENÍ o registraci

Podle § 33 odst. 12 a 13 zákona o č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), jste u shora uvedeného správce daně zaregistrována s účinností od **21. dubna 1994** a je Vám přiděleno toto daňové identifikační číslo:

DIČ: CZ6151014321

Současně se ukončuje platnost Osvědčení o registraci
čj. 72000/04/263900/1379 ze dne 10. listopadu 2004.

Podle § 94 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů jste

plátcem daně z přidané hodnoty
s účinností od 1. července 2007

Daňové identifikační číslo musíte uvádět ve všech případech komunikace se správcem daně a v dalších případech, pokud tak stanoví zvláštní zákon (§ 33 odst. 12 zákona o správě daní). Při všech platbách, poukazovaných správci daně, použijte jako variabilní symbol kmenovou část DIČ (tj. číslo za kódem CZ).

Veškeré změny údajů, týkající se Vaší registrace, jste povinna oznámit shora uvedenému správce daně do 15 dnů ode dne, kdy nastaly (§ 33 odst. 7 zákona o správě daní).

Proti tomuto rozhodnutí se můžete odvolat do 30 dnů ode dne, který následuje po jeho doručení, písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně. Odvolání nemá odkladný účinek (§ 48 zákona o správě daní).

otisk
úředního
razítka

Petra Veselá
pracovník správce daně

Finanční úřad ve Svitavách, T. G. Masaryka 15, 568 02 Svitavy

Čj.: 57000/07/263900/6939

PROTOKOL

**o ústním jednání v daňovém řízení
sepsaný podle § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,
ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon)**

Daňový subjekt, s nímž je vedeno daňové řízení:

Daňový subjekt: Jana Nováková
Bydliště/sídlo: Hlavní 4, 568 02 SVITAVY
DIČ: CZ6151014321

Datum, čas a místo jednání:

Ústní jednání provedeno dne: 5. září 2007
Zahájeno ve: 14:40 hod
V místě: Finanční úřad ve Svitavách, kancelář č. 202

Osoby zúčastněné na řízení:

Za správce daně:

Jméno a příjmení: Zdeněk Ryšavý
Funkce: vedoucí oddělení registračního a evidence daní

Daňový subjekt osobně:

Totožnost ověřena: č. OP: 10101010

Četl a souhlasí (*podpisy všech osob, které se jednání zúčastnily*):

Poučení udělená před zahájením jednání:

Správce daně udělil osobám, s nimiž bylo jednáno, následující poučení:

Obecné poučení:

- Protokol o ústním jednání je veřejnou listinou ve smyslu § 134 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (§ 12 zákona).
- Bezdůvodné odepření podpisu protokolu nemá vliv na jeho důkazní moc (§ 12 odst. 4 zákona).
- Jakékoliv osoby, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinny zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděly (§ 2 odst. 5 zákona). Za porušení této povinnosti, pokud nejde o čin přísněji trestný, může být uložena pokuta až do výše 500 000 Kč (§ 25 odst. 1 zákona).

Podpis, stvrzující, že poučené osoby poučení rozumí a berou ho na vědomí.

.....
podpisy

Četl a souhlasí (*podpisy všech osob, které se jednání zúčastnily*):

Hlavní předmět ústního jednání:

Seznámení daňového subjektu s výsledky šetření vedených za účelem zjištění příjmů za zdanitelná planění za období od 1. srpna 2006 do 30. června 2007 pro stanovení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti podle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH) (dále též náhrada).

Ústní jednání:

Podrobný průběh dosavadních šetření:

Dne 14. března 2007 jste podala daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. V tomto daňovém přiznání jste vykázala příjmy z podnikatelské činnosti ve výši 1.185.956,- Kč. Vzhledem k tomu, že jste nebyla zaregistrována k dani z přidané hodnoty, pojal správce daně podezření, že z Vaší strany došlo k nesplnění zákonné registrační povinnosti podle § 95 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně se s Vámi proto telefonicky kontaktoval a domluvil se na možném termínu schůzky.

Dne 26. června 2007 jste se dostavila na Finanční úřad ve Svitavách a předložila jste správci daně daňovou evidenci (dále jen evidence) za zdaňovací období roku 2004, 2005, 2006 a měsíce leden – květen 2007, jejíž vedení Vám ukládá ustanovení § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů). Evidence je vedena ručně svépomocí. Vaší hlavní činností je nákup a prodej zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej (kantýna v areálu Poličských strojůren).

Protože jste dosud nepodala přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty, provedl správce daně důkladnou kontrolu předložené evidence za účelem zjištění výše obratu, kterým byla překročena částka uvedená v ustanovení § 6 odst. 1 zákona o DPH.

Obraty pro účely registrace k DPH a překročení obratu podle ustanovení § 6 odst. 1 zákona o DPH ukazuje následující tabulka:

Měsíc	Obrat	Kumulovaný obrat
06/05	95492	95492
07/05	39254	140158
08/05	99580	234326
09/05	98337	332663
10/05	101862	434525
11/05	79268	513793
12/05	0	513793
01/06	94216	608009
02/06	103645	711654
03/06	109741	821395
04/06	82874	904269
05/06	96203	1000472

Četl a souhlasí (*podpisy všech osob, které se jednání zúčastnily*):

Tyto údaje byly využity pro vyplnění přihlášky k registraci k DPH, kterou jste dne 26. června 2007 vyplnila a podala na podatelně Finančního úřadu (evidována pod čj. 47000/07/263900/1379). K jejímu pozdnímu podání došlo dle Vašeho vyjádření z důvodu neznalosti příslušných zákonných předpisů.

Z výše uvedeného vyplývá, že obrat rozhodný pro povinnou registraci k DPH jste překročila dne 31. května 2006, přihlášku k registraci k DPH jste měla podat podle ustanovení § 95 odst. 1 zákona o DPH do 15. června 2006 a plátcem jste se měla stát podle ustanovení § 94 odst. 1 zákona o DPH k 1. srpnu 2006. Vzhledem k tomu, že jste nesplnila zákonnou registrační povinnost (§ 95 odst. 1 zákona o DPH), **stala jste se plátcem** až ke dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci ze dne 26. června 2007 vydaném pod čj. 47001/07/263900/1379, tj. **k 1. červenci 2007** (§ 94 odst. 1 zákona o DPH, poslední věta). Podle ustanovení § 98 odst. 1 zákona o DPH platného v době nesplnění zákonné registrační povinnosti, jste povinna uhradit správci daně částku ve výši až 10 % z celkových příjmů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která jste uskutečnila bez daně, a to od data, kdy jste se měla stát plátcem až do data, kdy jste se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně (tzn. za období **od 1. srpna 2006 do 30. června 2007** – dále též sledované období).

Dne 26. června 2007 jste předložila evidenci zpracovanou do května 2007 a správce daně proto nemohl za sledované období určit základ pro výpočet náhrady. Správce daně se s Vámi proto domluvil na další schůzce.

Dále Vám podrobně vysvětlil strukturu jednotlivých evidencí, které bude potřeba zhotovit a předložit za účelem zjištění daňové povinnosti, kterou byste vykazala, kdybyste se stala plátcem daně v zákonném termínu. Vzhledem ke skutečnosti, že jste ve sledovaném období nevěděla, že máte být plátcem daně a přijaté platby za prodej zboží jste evidovala v cenách včetně daně bez rozlišení, zda se jedná o prodej zboží se sníženou nebo se základní sazbou daně, nebylo možné dopočítat celkovou výši daně na výstupu ve skutečné výši. Daň na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění proto bude stanovena za použití ustanovení § 91 zákona o DPH (ve sledovaném období jste nakupovala zboží za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu).

Dne 13. srpna 2007 jste se po předchozí telefonické domluvě dostavila na Finanční úřad ve Svitavách a předložila jste správci daně daňovou evidenci za sledované období, ze které byly zjištěny následující příjmy za zdanitelná plnění:

Období	Příjmy
3. Q 2006	205.957
4. Q 2006	317.642,-
1. Q 2007	341.905,-
2. Q 2007	389.411,-
Celkem	1.254.915,-

Částka, ze které se bude počítat náhrada je **1.254.915,- Kč, maximální částka náhrady činí 125.491,- Kč.**

Četl a souhlasí (*podpisy všech osob, které se jednání zúčastnily*):

Za stejné období byly správcem daně na základě předložené pomocné evidence zjištěny následující **výdaje za nákup zboží a za provozní režii**, u kterých by bylo možno uplatnit odpočet daně podle ustanovení § 72 a následujících zákona o DPH (základ daně a její výše byly zjištěny z předložených daňových dokladů za nákup zboží):

Období	Základ daně 5%	Daň 5%	Základ daně 19%	Daň 19%	DPH celkem
<i>Přijatá zdanitelná plnění (výdaje - vstup) za nákup zboží</i>					
3. Q 2006	104 892,00	5 246,00	62 071,00	11 794,00	17 040,00
4. Q 2006	157 131,00	7 858,00	89 913,00	17 084,00	24 942,00
1. Q 2007	198 266,00	9 916,00	122 751,00	23 323,00	33 239,00
2. Q 2007	180 611,00	9 033,00	128 967,00	24 504,00	33 537,00
Celkem (zaokr.)	640 900,00	32 053,00	403 702,00	76 705,00	108 758,00
Celkem (včetně daně)	672 953,00		480 407,00		
<i>Přijatá zdanitelná plnění (výdaje - vstup) za provozní režii</i>					
3. Q 2006	40,00	2,00	1 429,00	272,00	274,00
4. Q 2006	120,00	6,00	1 523,00	289,00	295,00
1. Q 2007	120,00	6,00	1 664,00	316,00	322,00
2. Q 2007	80,00	4,00	3 689,00	701,00	705,00
Celkem (zaokr.)	360,00	18,00	8 305,00	1 578,00	1 596,00
Celkem (včetně daně)	378,00		9 883,00		
Celkem (přijatá zdanitelná plnění)	641 260,00	32 071,00	412 007,00	78 283,00	110 354,00

Postup výpočtu daně na výstupu:

1. Z předložené evidence byl zjištěn celkový součet cen včetně daně zboží nakupovaného do provozovny daňového subjektu ve sledovaném období (ř. 3). Do tohoto celkového součtu nebyly započítány ceny za zboží, u něhož se neuplatňuje daň z přidané hodnoty.
2. Byl zjištěn podíl nákupu zboží (z cen včetně daně) v jednotlivých sazbách daně na celkovém nákupu zboží, ve sledovaném období (tento podíl byl zaokrouhlen na 4 desetinná místa) (ř. 5 a 6).
3. Dílčí základy pro stanovení daně za sledované období v jednotlivých sazbách (ř. 7 a 8) tvoří součin tržeb včetně daně (z ř. 4) a podílů (ř. 5 a 6). Základ byl zaokrouhlen na celé koruny.
4. Daň v příslušné sazbě byla vypočítána jako součin dílčího základu a koeficientu, který se vypočetl jako podíl, v jehož čitateli je příslušná výše sazby daně a ve jmenovateli součet čísla 100 a příslušné výše sazby. Vypočtená daň byla zaokrouhlena na celé koruny nahoru (ř. 9 a 10).

Četl a souhlasí (podpisy všech osob, které se jednání zúčastnily):

Nákup a pořízení zboží od osob registrovaných k dani v cenách včetně daně	5 %	672 953,00	1
	19 %	480 407,00	2
Celkový nákup a pořízení zboží součet ř. 1 a ř. 2		1 153 360,00	3
Prodané, resp. použité zboží v cenách včetně daně		1 254 915,00	4
Podíl nákupu zboží se sníženou sazbou ř. 1 / ř. 3		0,5835	5
Podíl nákupu zboží se základní sazbou ř. 2 / ř. 3		0,4165	6
Dílčí základ pro sníženou sazbu ř. 4 x ř. 5		732 243,00	7
Dílčí základ pro základní sazbu ř. 4 x ř. 6		522 672,00	8
Daň na výstupu se sníženou sazbou ř. 7 x 0,0476		34 855,00	9
Daň na výstupu se základní sazbou ř. 8 x 0,1597		83 471,00	10
Dopočet základu daně se sníženou sazbou ř. 7 – ř. 9		697 388,00	11
Dopočet základu daně se základní sazbou ř. 8 – ř. 10		439 201,00	12

V případě, že byste se stala plátcem v zákonném termínu, tj. 1. srpna 2006, vykázala byste tedy ve sledovaném období následující daňovou povinnost:

	Základ daně	Daň
Uskutečněná zdanitelná plnění		
se základní sazbou	439 201,00	83 471,00
se sníženou sazbou	697 388,00	34 855,00
Přijatá zdanitelná plnění		
se základní sazbou	412 007,00	78 283,00
se sníženou sazbou	641 260,00	32 071,00
Daň na výstupu	118 326,00	
Daň na vstupu	110 354,00	
Daňová povinnost	7 972,00	

Četl a souhlasí (*podpisy všech osob, které se jednání zúčastnily*):

Všechny výše uvedené údaje budou využity při stanovení výše náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti podle § 98 odst. 1 zákona o DPH.

Vymezení pojmů používaných v tomto protokole je shodné s pojmy vymezenými v zákoně o DPH.

Vyjádření a návrhy na doplnění protokolu nebo námitky směřující proti obsahu protokolu:

--nejsou--

Rozhodnutí o návrzích na doplnění protokolu nebo námitkách proti jeho obsahu:

--nejsou--

Protokol byl hlasitě diktován, přečten, schválen a vlastnoručně podepsán.

Protokol má 7 stran a 0 příloh.

Seznam příloh:

Podepsáno dne 5. září 2007 v 15:20 hodin.

Opis protokolu byl vydán daňovému subjektu.

Podpisy všech osob, které se jednání zúčastnily:

.....
Jana Nováková
daňový subjekt

.....
Zdeněk Ryšavý
pracovník správce daně

Četl a souhlasí (*podpisy všech osob, které se jednání zúčastnily*):

Finanční úřad ve Svitavách, T. G. Masaryka 15, 568 02 Svitavy

Čj.: 57500/08/263900/6939

Vyřizuje: Zdeněk Ryšavý

Telefon: 461 553 300

Ve Svitavách 10. září 2007

Jana Nováková
Hlavní 4
568 02 SVITAVY

DIČ: CZ6151014321

ROZHODNUTÍ **o uložení náhrady**

Shora uvedený správce daně Vám podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní) a § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH)

stanovuje

náhradu za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti podle § 95 odst. 1 zákona o DPH v celkové částce **15.000,- Kč** (slovy patnácttisíc korun českých), tj. cca 1,1953 % z celkových příjmů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která jste uskutečnila bez daně, a to v období od 1. srpna 2006 do 30. června 2007.

Náhrada stanovená tímto rozhodnutím je splatná nejdéle do třiceti dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí, a to na účet správce daně

číslo: 705-7626591/0710,

IBAN: CZ65 0710 0007 0500 0762 6591, BIC: CNBACZPP

vedený u pobočky: Česká národní banka, Hradec Králové,

konstantní symbol: 1148 – bezhotovostní převod, 1149 – v hotovosti,

variabilní symbol: 6151014321,

pokud nebude uhrazena jiným způsobem podle § 59 odst. 3 zákona o správě daní.

Odůvodnění:

Výše uvedená náhrada za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti (dále jen náhrada) Vám byla stanovena na základě protokolu o ústním jednání čj. 57000/07/263900/6939 ze dne 5. září 2007.

V případě včasného podání přihlášky k registraci byste se stala plátcem s účinností ode dne 1. srpna 2006. Tím, že jste přihlášku k registraci podala o více než jeden rok později,

než byl zákonný termín pro její podání, došlo ke krácení příjmů státního rozpočtu o daň z přidané hodnoty za Vámi uskutečněná zdanitelná plnění.

Na základě výše uvedeného správce daně rozhodl o uložení náhrady ve výši, která se v rámci zákonného rozpětí (do 125.491,- Kč) pohybuje na jeho dolní hranici. Při stanovení výše náhrady bylo přihlédnuto k výši daňové povinnosti, kterou byste vykázala v případě, že byste se stala plátcem v zákonném termínu, k délce trvání protiprávního stavu a zejména ke skutečnosti, že k dani z přidané hodnoty jste se zaregistrovala až na základě podnětu správce daně.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí se můžete odvolat do 30 dnů ode dne, který následuje po jeho doručení, písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně (§ 48 zákona o správě daní).

Včas podané odvolání má odkladný účinek (§ 98 odst. 3 zákona o DPH).

Ing. Jan Charvát
ředitel

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

ve Svitavách

01 Daňové identifikační číslo

C Z 7 1 0 1 3 1 9 8 7 6

02 otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIHLÁŠKA K REGISTRACI

k dani z přidané hodnoty

03 pro plátce nebo osobu identifikovanou k dani

04 Právnícká osoba:

Název právnické osoby

Fyzická osoba:

Příjmení

S u k

Jméno

P a v e l

Titul

Rodné příjmení

Rodné číslo

7 1 0 1 3 1 / 9 8 7 6

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

obec

P o l i č k a

PSČ

5 7 2 0 1

telefon

4 6 1 9 8 7 6 5 4

ulice a č. orientační (nebo část obce a č. popisné)

U H r a d e b 9

fax

kraj

P a r ě u b i c k ý

stát

Č R

Datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace	05	0	1	1	1	2	0	0	7
Datum dobrovolné registrace	06								

O B R A T pro stanovení zdaňovacího období podle § 99, nevyplňuje osoba identifikovaná k dani														
za předchozí kalendářní rok	07	Kč							9	9	5	3	4	2
PŘEDPOKLÁDANÝ roční obrat	08	Kč							1	0	0	0	0	0

Požaduji měsíční zdaňovací období (ANO / NE)	09	NE
--	----	----

Důvod registrace podle § 94 nebo § 96	10	odstavec č. 7
---------------------------------------	----	------------------

Částka obratu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců	11	Kč												9	9	8	5	5	6
--	----	----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---	---	---	---	---	---

12	Datum zrušení předchozí registrace k DPH		Důvod zrušení	-
----	--	--	---------------	---

13	Důvod dobrovolné registrace	dodavatelsko-odběratelské vztahy		
----	-----------------------------	----------------------------------	--	--

14	Registrace v jiných členských státech EU - DIČ	-	Datum registrace	
----	--	---	------------------	--

Uvedte číslo svého bankovního účtu, včetně identifikačního kódu banky, který budete používat k bankovnímu spojení s finančním úřadem pro daň z přidané hodnoty.

Bankovní účet: číslo / identifikační kód banky

15	—	
----	---	--

17 Daňové identifikační číslo plátce vedoucího evidenci

16	Účastník sdružení (ano/ne) ne
----	--------------------------------------

C	Z	
---	---	--

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TÉTO PŘIHLÁŠCE JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt:

Příjmení

S	u	k	
---	---	---	--

Jméno

P	a	v	e	l	
---	---	---	---	---	--

U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě

--

Datum

0	7	1	1	2	0	0	7
---	---	---	---	---	---	---	---

Otisk
razítka

--

Podpis

--

POKYNY

Při registraci se postupuje podle § 95 nebo § 97 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o DPH") a podle § 33 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Vyplňujete jen vyznačená místa, čitelně, hůlkovým písmem, psacím strojem nebo tiskárnou počítače a při vyplňování postupujte podle těchto pokynů. Slovní údaje uveďte do příslušných řádků zleva, přičemž mezi slovy vynechejte jeden znak. Číselné údaje v řádcích 9 až 11, 15 a 17 uveďte zprava, bez desetinných míst a mezer.

- 01 – Uveďte daňové identifikační číslo, pokud již bylo přiděleno přihlašující se osobě.
- 03 – Vyznačte křížkem v příslušné kolonce, zda je přihláška podávána za plátce či osobu identifikovanou k dani.
- 04 – Uveďte požadované identifikační údaje osoby přihlašující se k registraci.
- 05 – Uveďte datum splnění zákonné podmínky uvedené v jednotlivém odstavci § 94, jež je důvodem k registraci podle § 95. To znamená, že se v tomto řádku uvede datum, kdy nastala skutečnost uvedená v konkrétním odstavci § 94. Od tohoto data pak nastává postup a registrační povinnost uvedená v § 95. Osoba identifikovaná k dani v tomto řádku uvede datum splnění podmínky uvedené v § 96, jež je důvodem k registraci podle § 97.
- 06 – Uveďte datum dobrovolné registrace, od něhož požadujete být zaregistrován v případě, že nepodléháte registrační povinnosti podle § 94 a přesto se chcete zaregistrovat jako plátce daně. Dobrovolná registrace se zpětnou účinností není přípustná.
- 07 – Uveďte obrat za předchozí kalendářní rok, je-li znám.
- 08 – Uveďte roční obrat, jež je předpokládán, že bude dosažen v běžném roce, nevznik-li obrat v roce předchozím.
- 09 – Uveďte, zda požadujete měsíční zdaňovací období podle § 99 odst. 3.
- 10 – Uveďte číslo odstavce ustanovení § 94 nebo 96, podle kterého jste se stali plátcem nebo osobou identifikovanou k dani.
- 11 – Uveďte obrat za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.
- 12 – Uveďte datum zrušení předchozí registrace k DPH včetně důvodu zrušení.
- 13 – Uveďte stručně důvod dobrovolné registrace.
- 14 – Uveďte DIČ a datum registrace v případě, že již jste registrováni k dani v jiném členském státě EU.
- 15 – Uveďte číslo bankovního účtu, včetně identifikačního kódu banky, který budete používat k bankovnímu spojení se svým správcem daně pro daň z přidané hodnoty.
- 16 – Uveďte v tomto řádku ano nebo ne v případě, že jste účastníkem sdružení podle smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy. V této souvislosti přiložte k přihlášce příslušnou smlouvu a písemné sdělení jména a DIČ účastníka sdružení, který povede daňovou evidenci za sdružení podle § 100 odst. 3.
- 17 – Uveďte DIČ plátce, který povede daňovou evidenci za sdružení.

UPOZORNĚNÍ

Pokud osoba nepředloží ve stanovené lhůtě žádost o registraci, finanční úřad jí může uložit pokutu podle § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Za finanční úřad:

údaje ověřil _____ dne _____
a přezkoušel _____

osvědčení vydal _____ dne _____
a zavedl do registru _____

Finanční úřad ve Svitavách, T. G. Masaryka 15, 568 02 Svitavy

Čj.: 70590/07/263900/1379

Vyřizuje: Petra Veselá

Telefon: 461 553 300

Ve Svitavách 26. listopadu 2007

Pavel Suk
U Hradeb 9
572 01 POLIČKA

OSVĚDČENÍ o registraci

Podle § 33 odst. 12 a 13 zákona o č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), jste u shora uvedeného správce daně zaregistrována s účinností od **9. ledna 2002** a je Vám přiděleno toto daňové identifikační číslo:

DIČ: CZ7101319876

Současně se ukončuje platnost Osvědčení o registraci
čj. 64100/06/263900/1379 ze dne 16. října 2006.

Podle § 94 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů jste

plátcem daně z přidané hodnoty
s účinností od 1. prosince 2007

Daňové identifikační číslo musíte uvádět ve všech případech komunikace se správcem daně a v dalších případech, pokud tak stanoví zvláštní zákon (§ 33 odst. 12 zákona o správě daní). Při všech platbách, poukazovaných správci daně, použijte jako variabilní symbol kmenovou část DIČ (tj. číslo za kódem CZ).

Veškeré změny údajů, týkající se Vaší registrace, jste povinna oznámit shora uvedenému správce daně do 15 dnů ode dne, kdy nastaly (§ 33 odst. 7 zákona o správě daní).

Proti tomuto rozhodnutí se můžete odvolat do 30 dnů ode dne, který následuje po jeho doručení, písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně. Odvolání nemá odkladný účinek (§ 48 zákona o správě daní).

otisk
úředního
razítka

Petra Veselá
pracovník správce daně

Finanční úřad ve Svitavách, T. G. Masaryka 15, 568 02 SVITAVY

Čj.: 70600/07/263900/6939

Vyřizuje: Zdeněk Ryšavý

Fax: 461 553 398

Telefon: 461 553 300

Ve Svitavách 27. listopadu 2007

Pavel Suk
U Hradeb 9
572 01 POLIČKA

DIČ: CZ7101319876

ROZHODNUTÍ o uložení pokuty

Shora uvedený správce daně Vám podle § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní) za nesplnění povinností vyplývajících z § 94 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH), spočívající v tom, že jste včas nepodal přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty (dále jen přihláška k registraci)

ukládá pokutu ve výši 20.000,- Kč,

slovy: dvacettisíc korun českých.

Pokuta uložená tímto rozhodnutím je splatná nejdéle do patnácti dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, a to na účet správce daně

číslo: 4706-7626591/0710,

IBAN: CZ32 0710 0047 0600 0762 6591, BIC: CNBACZPP

vedený u pobočky: Česká národní banka, Hradec Králové,

konstantní symbol: 1148 – bezhotovostní převod, 1149 – v hotovosti,

variabilní symbol: 7101319876,

pokud nebude uhrazena jiným způsobem podle § 59 odst. 3 zákona o správě daní.

Odůvodnění:

Dne 7. listopadu 2007 jste na Finanční úřad ve Svitavách podal přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty (dále též přihláška; evidována pod čj. 69300/07/263900/6939). V přihlášce byly mj. vyplněny následující položky:

- č. 7 – obrat za předchozí kalendářní rok 995.342,-
- č. 8 – předpokládaný roční obrat 1.000.000,-
- č. 10 – důvod registrace podle § 94 nebo § 96 odst. 7
- č. 11 – obrat za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích měsíců 998.556,-

Stejně údaje uvedl ve své přihlášce k registraci k DPH i pan Petr Suk, DIČ CZ7002163339 (Váš bratr), který podal přihlášku k registraci ve stejný den.

Protože jste podle Vašeho vyjádření neměl s bratrem uzavřenou smlouvu o sdružení, příp. smlouvu o spoluvlastnictví, vznikly správci daně pochybnosti o správnosti údajů uvedených v přihlášce. Správce daně si s Vámi proto dne 9. listopadu 2007 telefonicky domluvil schůzku za účelem vysvětlení výše popsané shody údajů. Dne 13. listopadu 2007 se na Finanční úřad ve Svitavách dostavil Váš zplnomocněný zástupce (pan Petr Suk st., otec, na základě plné moci ze dne 13. listopadu 2007 evidované pod čj. 68100/07/263900/6939), kde s ním byl sepsán protokol o ústním jednání čj. 68150/07/263900/6939. Z tohoto protokolu vyplynulo následující:

- podnikatelskou činnost vykonáváte od 1. září 2004 společně s bratrem Petrem Sukem v pronajaté provozovně na ulici U Hradeb 10, Polička,
- s bratrem nemáte uzavřenou žádnou smlouvu o sdružení,
- příjmy plynoucí z prodeje krmiv a chovatelských potřeb si s bratrem dělíte v poměru 50:50,
- výdaje jsou evidovány ve skutečné výši jak u Vás, tak u Vašeho bratra Petra Suka (podle toho, na koho je napsána faktura),
- v provozovně není zboží odděleno podle toho, na kterého z Vás byla vystavena faktura.

Téhož dne byl sepsán protokol o ústním jednání čj. 68155/07/263900/6939 s Petrem Sukem. Odpovědi se v podstatě shodují (Petr Suk nebyl pouze schopen odpovědět na otázky týkající se způsobu vedení daňové evidence a odkázal na otce, který ji vedl).

V protokole čj. 68155/07/263900/6939 byla uvedena následující poznámka správce daně:

Správce daně při kontrole předložené evidence denních tržeb za období leden 2005 až říjen 2007 a peněžního deníku za období červenec 2004 až prosinec 2004 zjistil následující:

- *obrat rozhodný pro povinnou registraci k DPH jste překročil dne 28. dubna 2006 a to částkou 1.001.464,- Kč,*
- *přihlášku k registraci k DPH jste měl podat do 15. května 2006,*
- *plátcem jste se měl stát k 1. červenci 2006,*
- *údaje uvedené na přihlášce k registraci k DPH neodpovídají skutečností zjištěným z daňové evidence.*

Výše uvedené konstatování vycházelo z předpokladu, že Váš obrat bude pro účely registrace k DPH posuzován samostatně (tedy 50 % celkových příjmů z provozovny).

Ze zjištěných skutečností vyplývá, že jste osobou povinnou k dani podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o DPH a vykonáváte ekonomickou činnost podle ustanovení § 5 odst. 2 zákona o DPH.

Ze sestav, které jste dne 13. listopadu 2007 prostřednictvím Vašeho otce předložil, byly dále zjištěny skutečné výdaje připadající na Vás a na Vašeho bratra za období od září 2004 do října 2007:

- výdaje celkem5.086.749,50 Kč,
- z toho Pavel Suk2.520.313,50 Kč,
- Petr Suk 2.566.436,- Kč.

Na Petra Suka tedy připadá 50,59 % celkových výdajů za výše uvedené období, na Vás potom 49,41 % výdajů. Ze shora uvedených protokolů o ústním jednání vyplynulo, že mezi sebou

nemáte uzavřenou žádnou smlouvu o sdružení, jinou obdobnou smlouvu ani smlouvu o spoluvlastnictví (zboží apod.). Určitá dohoda (tzn. že vše máte napůl) byla sjednána pouze v ústní rovině. Z průběhu a výsledků podnikatelské činnosti v období od září 2004 do října 2007 je zřejmé, že jak Vy, tak Váš bratr Petr Suk jste v podstatě jednali a vystupovali jako sdružení fyzických osob (příjmy jste rozdělovali v poměru 50:50, výdaje jste evidovali ve skutečné výši a jejich poměr činil 50,59:49,41).

Smlouva o sdružení je upravena v hlavě šestnácté (§ 829 - § 841) zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen občanský zákoník). Žádné ustanovení této hlavy nestanoví povinnost uzavřít smlouvu o sdružení v písemné formě. Písemnou formu této smlouvy nepředepisuje ani hlava čtvrtá občanského zákoníku pojednávající o právních úkonech.

Správce daně proto s použitím ustanovení hlavy šestnácté občanského zákoníku a § 2 odst. 7 zákona o správě daní konstatuje, že se fakticky jednalo o podnikání na základě smlouvy o sdružení, která byla mezi účastníky (Vámi a Petrem Sukem, dále též účastníci) uzavřena ústně v září 2004.

Podle ustanovení § 94 odst. 2 zákona o DPH, platného v únoru 2005 „*osoby povinné k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, které uskutečňují zdanitelná plnění na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jejichž individuální obrat nepřekročí částku podle § 6, ale celkový obrat těchto osob v rámci sdružení i mimo něj překročí částku uvedenou v § 6, se stávají plátcí dnem účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci.*“ Na základě výše citovaného ustanovení bude do obratu sdružení započten i obrat dosažený Vaším bratrem Petrem Sukem v měsících červenci a srpnu 2004.

V ustanovení § 95 odst. 2 zákona o DPH, platného v únoru 2005 je dále stanoveno, v jakých lhůtách účastníci sdružení podávají přihlášku k registraci k DPH: „*Osoby povinné k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, které uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinny, pokud celkový obrat těchto osob v rámci sdružení i mimo něj překročí částku uvedenou v § 6, podat jednotlivě přihlášku k registraci ve lhůtě uvedené v § 95 odst. 1*“ (tzn. do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k překročení obratu).

Z Vaší daňové evidence a z evidence Vašeho bratra, která byla správci daně předložena při jednáních dne 13. listopadu 2007, byly zjištěny následující příjmy za uskutečněná plnění (§ 6 odst. 2 zákona o DPH):

Měsíc	Obrat	Kumulovaný obrat
07/04	122 441,00	122 441,00
08/04	126 929,00	249 370,00
09/04	139 742,00	389 112,00
10/04	133 546,00	522 658,00
11/04	159 556,00	682 214,00
12/04	172 184,00	854 398,00
01/05	134 442,00	988 840,00
02/05	134 008,00	1 122 848,00
Celkem	1 122 848,00	-

Poznámka k tabulce: Obrat ze července a srpna 2004 je obrat, kterého dosáhl samostatně pan Petr Suk. Počínaje zářím 2004 je obrat tvořen tržbami realizovanými ve společné provozovně účastníků sdružení.

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že účastníci překročili hranici obratu stanovenou v ustanovení § 6 odst. 1 zákona o DPH v únoru 2005. Podle § 95 odst. 2 zákona o DPH jste měl samostatně předložit přihlášku do 15. března 2005 a plátcem byste se stal ode dne uvedeného na osvědčení o registraci (což by s největší pravděpodobností bylo od 1. dubna 2005, tj. od počátku 2. čtvrtletí 2005). Přihlášku jste však předložil až 7. listopadu 2007. Tímto postupem jste závažným způsobem **porušil** výše citované ustanovení § 95 odst. 2 zákona o DPH.

Správce daně při Vaší registraci k dani z přidané hodnoty vycházel z toho, že obecná lhůta pro předložení přihlášky k registraci účastníků sdružení při překročení obratu je stanovena v ustanovení § 95 odst. 1 zákona o DPH (viz výše). Pro určení účinnosti registrace k DPH se aplikuje ustanovení § 94 odst. 2 zákona o DPH, věta první: „...*se stávají plátcí dnem účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci.*“ **Plátcem jste se stal** ke dni účinnosti uvedeném na osvědčení o registraci ze dne 20. listopadu 2007 vydaném pod čj. 70590/07/263900/1379, a to **k 1. prosinci 2007.**

V případě včasného podání přihlášky k registraci by Vás správce daně k dani z přidané hodnoty registroval bez zbytečných odkladů a v co možná nejkratším termínu. Tím, že jste přihlášku k registraci podal o téměř 3 roky později, než byl zákonný termín pro její podání, mohlo dojít k potenciálnímu krácení příjmů státního rozpočtu o daň z přidané hodnoty za Vámi uskutečněná zdanitelná plnění. Na základě výše uvedeného správce daně rozhodl o uložení pokuty ve výši, která se v rámci zákonného rozpětí (do 2.000.000,-- Kč) pohybuje na jeho nejnižší hranici. Při stanovení výše pokuty bylo přihlédnuto zejména k délce trvání protiprávního stavu a dále ke skutečnosti, že jste porušení příslušných právních norem správcem daně sám oznámil a po celou dobu řízení s ním plně spolupracoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat do třiceti dnů ode dne jeho doručení, a to písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně. Včas podané odvolání má odkladné účinky (§ 37 odst. 3 zákona).

Ing. Jan Charvát
ředitel