

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

PROVOZNĚ EKONOMICKÁ FAKULTA

Katedra obchodu a financí



DIPLOMOVÁ PRÁCE

Téma: **Mezinárodní administrativní spolupráce
při správě DPH v rámci EU**

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marta Šulcová-Seidlová

Vypracovala: Kateřina Pokorná

Praha 2010 ©

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „*Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH v rámci EU*“ vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a po konzultacích s paní Ing. Martou Šulcovou – Seidlovou.

Praha, březen 2010

.....

Kateřina Pokorná

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji tímto paní Ing. Martě Šulcové-Seidlové za odborné rady a vedení při zpracování této diplomové práce.

Zároveň děkuji pracovníkům útvaru CLO (Central Liaison Office) na ministerstvu financí, zejména Ing. Pavlu Vondrovi a dále Ing. Radku Hálovi z oddělení Metodiky a výkonu DPH za odborné konzultace.

MEZINÁRODNÍ ADMINISTRATIVNÍ SPOLUPRÁCE
PŘI SPRÁVĚ DPH V RÁMCI EU

INTERNATIONAL ADMINISTRATIVE COOPERATION
IN THE FIELD OF VAT IN THE EU

OBSAH

1	ÚVOD.....	6
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	8
3	LITERÁRNÍ REŠERŠE	9
3.1	VZNIK SPOLEČNÉHO TRHU V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE	9
3.2	ZMĚNY V OBLASTI DPH PO VSTUPU ČR DO EU	10
3.3	MEZINÁRODNÍ ADMINISTRATIVNÍ SPOLUPRÁCE JAKO PROSTŘEDEK V BOJI S DAŇOVÝMI ÚNIKY.....	17
3.4	ÚTVARY ČESKÉ DAŇOVÉ SPRÁVY ZABÝVAJÍCÍ SE DAŇOVÝMI ÚNIKY V OBLASTI DPH V ČR	19
3.5	SYSTEM VIES.....	22
4	OBCHODOVÁNÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE	23
4.1	LEGISLATIVA.....	23
4.2	VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	24
4.3	POHYB ZBOŽÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE.....	26
5	MEZINÁRODNÍ ADMINISTRATIVNÍ SPOLUPRÁCE	32
5.1	CLO V ČR A OSTATNÍCH ČLENSKÝCH STÁTECH EU	32
5.2	OVĚŘOVÁNÍ DIČ	32
6	JEDNOTLIVÉ ÚROVNĚ VÝMĚNY INFORMACÍ.....	36

6.1	MÍRY PODROBNOSTI ZASÍLANÝCH INFORMACÍ	36
6.2	ZÁKLADNÍ DOTAZY PRO OVĚŘOVÁNÍ REGISTRAČNÍCH ÚDAJŮ PLÁTCŮ DPH V OSTATNÍCH ČLENSKÝCH ZEMÍCH.....	38
6.3	ÚROVEŇ L3	40
6.4	VÝKAZY PRO EVROPSKOU KOMISI	46
7	DAŇOVÉ ÚNIKY	48
7.1	FORMY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	49
7.2	TYPICKÉ ZNAKY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ	50
7.3	OBECNÉ POSTUPY PŘI DAŇOVÝCH ÚNICÍCH	51
7.4	TYPY DAŇOVÝCH PODVODŮ UPLATŇOVANÝCH V RÁMCI INTRAKOMUNITÁRNÍCH TRANSAKČÍ.....	52
8	NÁVRH ŘEŠENÍ A DISKUSE	57
9	ZÁVĚR	63
10	SEZNAM LITERATURY	64
11	PŘÍLOHY	66

SOUHRN

Jedním ze základních aspektů vstupu České republiky do Evropské unie je volný pohyb zboží mezi Českou republikou a ostatními státy Evropského společenství. Zrušení vnitřních hranic k 1. 5. 2004 mělo za následek zrušení hraničních kontrol na území Evropského společenství a volný pohyb zboží by bez konkrétních opatření znamenal ztrátu kontroly státu nad pohybem zboží a jeho zdaněním. Jedním z účinných opatření je mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty, která spočívá ve výměně informací mezi jednotlivými daňovými správami členských zemí o daňových subjektech obchodujících v rámci Evropské unie. Mezinárodní administrativní spolupráce po vstupu České republiky do Evropské unie představuje důležitý prostředek v boji s daňovými úniky.

KLÍČOVÁ SLOVA

- Daň z přidané hodnoty
- Intrakomunitární transakce
- Systém VIES
- Daňové úniky
- Řetězcové podvody

SUMMARY

One of the basic aspects of the entrance of the Czech Republic to the European Union is free movement of goods between the Czech Republic and other countries of the European Community. Cancellation of inner borders after the entrance of the Czech Republic to the European Union meant termination of the border control in the EU area. Free EU market would mean the loss of control of the states over the movement of goods and its correct taxation, without specific steps. One of the effective instruments is the international administrative cooperation in the field of VAT, which includes exchange of information between the tax administrations about the taxpayers trading in the EU area. After the entrance of the Czech Republic to the European Union, the international administrative cooperations represents very important instrument in combating the tax frauds.

KEY WORDS

- Value Added Tax
- Intracommunity transaction
- VIES system
- Tax frauds
- Carousel frauds

ABECEDNÍ SEZNAM POUŽÍVANÝCH ZKRATEK

CCN	Common Communication Network
CLO	Central Liaison Office
ČR	Česká republika
DAP	Daňové přiznání
DPH	Daň z přidané hodnoty
DÚ	Daňové úniky
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FŘ	Finanční ředitelství
FÚ	Finanční úřad
L1	Úroveň 1 mezinárodní výměny informací
L2	Úroveň 2 mezinárodní výměny informací
L3	Úroveň 3 mezinárodní výměny informací
MF	Ministerstvo financí
SH	Souhrnné hlášení
SPI	Spontánní informace
VAT ID	Value Added Tax Identification Number
VIES	Value Added Tax Information Exchange System
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZSDP	Zákon o správě daní a poplatků
ŽOI	Žádost o informaci

1 ÚVOD

Po vstupu České republiky do Evropské unie (dále jen EU) došlo v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) k výrazným změnám. Česká republika přijala velké množství právních předpisů vyplývajících z jejího členství v EU a řadu jich implementovala do svého legislativního řádu. Byly ustanoveny nové předpisy upravující pohyb zboží mezi jednotlivými státy EU. V této souvislosti došlo ke změnám v kompetencích mezi celní a daňovou správou.

Volný pohyb zboží v rámci EU představuje zvýšené riziko daňových úniků. Vstup České republiky do jednotného vnitřního trhu EU znamenal nutnost zavedení nového způsobu kontrol pohybu zboží v rámci EU a pochopitelně také jeho řádné zdanění. Jedním z účinných a efektivních prostředků je mezinárodní administrativní spolupráce.

Mezinárodní administrativní spolupráce je činnost příslušného orgánu státní správy, tzv. Central Liaison Office (dále jen CLO) a podstatou její činnosti je výměna informací mezi příslušnými orgány ostatních členských států o uskutečňovaných intrakomunitárních transakcích. Mezinárodní administrativní spolupráce může být realizována různými prostředky a způsoby. K nejvýznamnějším prostředkům patří systém VIES (Value Added Tax Information Exchange System, dále jen VIES) a tzv. CCN mail (Common Communication Network) umožňující bezpečnou komunikaci mezi jednotlivými daňovými správami.

Výběr tématu „Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH v rámci EU“ pro diplomovou práci byl učiněn na základě autorčiny praxe na útvaru CLO v České republice. Tato diplomová práce navazuje na bakalářskou práci zaměřenou na stejné téma. Navíc je rozšířena o problematiku daňových úniků v kontextu s intrakomunitárními transakcemi.

Vzhledem k tomu, že tato práce obsahuje mimo jiné informace o tom, jak mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH skutečně probíhá v České republice, je nutné, aby byla zpřístupněna pouze oprávněným osobám a v žádném případě nebyla jakýmkoli způsobem zveřejňována.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem diplomové práce bude na základě analýzy současné situace v kontextu s daňovými úniky navrhnout změny v oblasti mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH v rámci Evropské unie.

První část bude zaměřena na změny v oblasti daně z přidané hodnoty, které nastaly okamžikem vstupu České republiky do Evropské unie, zejména v rámci uskutečňování intrakomunitárních transakcí mezi členskými zeměmi EU. Pozornost bude věnována zejména komparaci režimů uplatňování DPH při dodání zboží do jiného státu po vstupu České republiky do Evropské unie. Cílem této části nebude provedení komplexní právní analýzy všech možných situací, které se mohou v praxi vyskytnout, ale budou analyzovány hlavní modelové situace včetně zvláštních režimů, konkrétně například třístranné obchody, dodání nových dopravních prostředků či zasílání zboží.

Druhá, praktická část, bude orientována na mezinárodní administrativní spolupráci České republiky s ostatními daňovými správami EU, tak jak je uskutečňována v praxi. Následně budou zanalyzovány prostředky administrativní spolupráce, zejména systém VIES či CCN mail. Pozornost bude věnována jednotlivým úrovním podrobnosti výměny informací (L1, L2, L3). S ohledem na zapojení územních finančních orgánů do procesu výměny informací budou též zanalyzovány procesní postupy na jednotlivých úrovních České daňové správy.

Třetí část se bude týkat problematiky daňových úniků, zejména daňových podvodů. Konkrétně budou analyzovány takové daňové podvody, k nimž dochází v důsledku zapojení České republiky do jednotného vnitřního trhu. Zvláštní pozornost bude věnována analýze tzv. řetězcových podvodů.

V rámci této práce bude uvažována legislativa platná k 31.12.2009.

3 LITERÁRNÍ REŠERŠE

3.1 VZNIK SPOLEČNÉHO TRHU V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE

Česká republika vstoupila 1. 5. 2004 do Evropské unie. Vzhledem k tomu, že došlo ke zrušení vnitřních hranic a tudíž také k odstranění kontrol na hranicích v rámci jednotného vnitřního trhu, bylo nutné zavést nové způsoby kontroly pohybu zboží a následně jeho zdanění v rámci tohoto území. Česká republika se stala součástí Evropské unie a na základě práva Evropských společenství začala uplatňovat pravidla, která byla roku 1993 zavedena v rámci EU.

Od roku 1993 bylo rovněž zavedeno monitorování pohybu zboží a služeb v zemích EU prostřednictvím tzv. systému INTRASTAT. „Intrastat představuje systém sloužící ke sběru dat pro statistiku obchodu se zbožím mezi jednotlivými členskými státy EU. Týká se „pouze“ zboží, při jehož odeslání nebo přijetí není povinnost předkládat celním orgánům celní prohlášení. Tento systém je povinný pro všechny členské státy EU, přičemž však existují rozdíly mezi jednotlivými členskými státy v rozsahu informací vykazovaných ve výdajích.“[1] Každá země zajišťuje provoz tohoto systému tak, aby co nejvíce vyhovoval její státní administrativě. Například v Nizozemí a Německu je systém spravován národními statistickými úřady, ve Francii mají systém na starosti úřady celní správy a v Belgii národní banka. Daňové subjekty obchodující uvnitř EU mají povinnost vyplňovat tzv. výkazy pro Intrastat, které zahrnují informace o obchodovaném zboží. V České republice spravuje systém INTRASTAT Generální ředitelství cel a Český statistický úřad.

Roku 1993 byl v rámci Evropského společenství vytvořen systém VIES, který byl založen na nových povinnostech plátců DPH uskutečňujících intrakomunitární plnění, stejně jako na nových činnostech na všech úrovních daňové správy, vyplývajících ze vstupu České republiky do EU. „Systém VIES je systémem, který umožňuje výměnu informací v oblasti DPH. Jeho hlavním smyslem je zamezit

daňovým únikům a podvodům v rámci jednotného vnitřního trhu EU. Zavedení systému VIES bylo nezbytné i z důvodu změny zákona o dani z přidané hodnoty, do něhož musela být od 1.5.2004 implementována nová pravidla a postupy týkající se tzv. intrakomunitárního dodání a pořízení zboží.“ [2]

3.2 ZMĚNY V OBLASTI DPH PO VSTUPU ČR DO EU

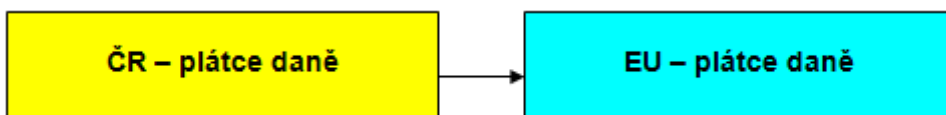
S ohledem na vstup do EU musela ČR upravit svou daňovou legislativu tak, aby odpovídala principům daných legislativou Evropského společenství. Jednou z klíčových oblastí, kterých se tyto změny týkaly, je režim DPH u obchodních transakcí realizovaných v rámci jednotného trhu EU.

3.2.1 Dodání zboží do jiného členského státu a vývoz zboží

Zatímco do 1.5.2004 bylo jakékoli dodání zboží mimo tuzemsko posuzováno jako vývoz a v případě pořízení z jiného státu jako dovoz bez ohledu na to, o který stát se jednalo, od vstupu ČR do EU je třeba rozlišovat, zdali se obchodní transakce uskutečňuje v rámci Evropské unie nebo s tzv. třetími zeměmi. „Plátce, který uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, na které se vztahuje osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, je podle § 102 odst. 1 zákona o DPH povinen podat souhrnné hlášení o dodávkách zboží a to na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí. Z toho tedy vyplývá, že do souhrnného hlášení se neuvádějí dodávky zboží osobám, které nejsou osobami registrovanými k dani v jiném členském státě.“[1]

Při dodání zboží mimo území České republiky můžeme rozlišit 3 základní situace uplatňování DPH:

a) Dodání osobě registrované k DPH v jiném členském státě



„Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

Za dodání zboží nebo převod nemovitosti se považuje:

- převod vlastnického práva k majetku za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu,
- dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu; toto dodání zboží se považuje za samostatné dodání zboží komitentem nebo třetí osobou komisionáři a samostatné dodání zboží komisionářem třetí osobě nebo komitentovi,
- předání dovezeného zboží, které je ve vlastnictví osoby z třetí země a po propuštění do volného oběhu je předáno další osobě v tuzemsku beze změny vlastnickému vztahu.“[3]

Dodání zboží do jiné členské země EU osobě registrované k DPH v jiném členské zemi EU je považováno za osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH. Český plátce dodává zboží do jiného členského státu za ceny bez DPH. Dodané zboží deklaruje tuzemský plátce v rámci daňového přiznání k DPH. Jednou z povinností každého plátce uskutečňujícího intrakomunitární dodání je podat místně příslušnému správci daně souhrnné hlášení. „Souhrnné hlášení za každé kalendářní čtvrtletí podává plátce do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí, a to současně s daňovým přiznáním.

Pokud plátce, který podal souhrnné hlášení, zjistí, že uvedl chybné údaje, je povinen do 15 dnů od data zjištění chybných údajů podat následné souhrnné hlášení.“[3] Příjemce zboží, který je registrován k DPH v jiné členské zemi má povinnost v dané zemi pořízené zboží přiznat a zdanit. Plátce daně uskutečňující intrakomunitární dodání má povinnost na výzvu správce daně prokázat, že

příjemce zboží, kterému bylo dodáno zboží za cenu bez DPH, byl v době dodání zboží registrován k DPH. Čeští plátcí daně mají možnost ověřit si platnost registrace k DPH jejich obchodního partnera v kterékoli členské zemi EU. Ověřování platnosti daňového identifikačního čísla (dále jen DIČ) je detailně popsáno v kapitole *Mezinárodní administrativní spolupráce*.

Jednou z možností, jak prokázat, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu, je získání písemného vyjádření příjemce zboží. Zákon o DPH považuje za důkazní prostředky uskutečnění transakce vystavené doklady, například smlouvy, přepravní doklady, dodací listy. O průkaznosti předložených důkazních prostředků rozhoduje příslušný finanční úřad.

Při uskutečňování intrakomunitárních transakcí mají dodavatel i pořizovatel zboží tyto povinnosti:

Vybrané povinnosti dodavatele zboží registrovaného k DPH do jiného členského státu: vystavit daňový doklad pro pořizovatele zboží, podat souhrnné hlášení a deklarovat v něm dodané zboží, deklarovat dodané zboží v rámci daňového přiznání, vést evidenci tak, aby byl schopen sestavit daňové přiznání a souhrnné hlášení.

Vybrané povinnosti pořizovatele zboží registrovaného k DPH: podat daňové přiznání a uvést v něm pořizené zboží, splnit další úkony dané legislativou příslušného státu.

b) Dodání osobě neregistrované k DPH v jiném členském státě



Dodání zboží do jiného členského státu osobě neregistrované k DPH v jiné zemi EU nebo osobě, pro kterou není pořizení zboží z jiné členské země EU

předmětem daně, nelze považovat za osvobozené plnění. Český plátce dodává pořizovateli zboží do jiného státu EU za cenu včetně DPH dle tuzemských sazeb.

c) Vývoz do třetích zemí



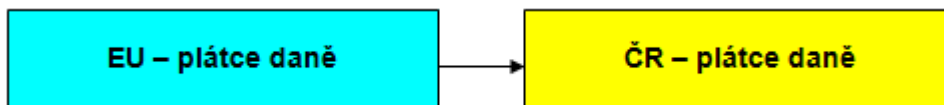
Pokud český plátce dodává zboží do zemí mimo Evropské společenství, tzv. třetích zemí, jedná se o tzv. vývoz zboží. Vývoz zboží je považován za osvobozené zdanitelné plnění s nárokem na odpočet DPH, bez ohledu na skutečnost, jestli je příjemce registrován k DPH nebo ne. Transakce je zdaňována v zemi příjemce. Český plátce daně dodává zboží za ceny bez DPH a v rámci přiznání k DPH bude danou transakci deklarovat jako vývoz zboží. "Vývoz je nutné prokázat JSD (jednotný správní doklad § 30/4), popř. jiným důkazním prostředkem § 66/3)." [4]

Pořizovatel zboží v některé z třetích zemí má povinnost dané zboží přiznat a zdanit, v závislosti na tamní legislativě.

3.2.2 Pořízení zboží z jiného členského státu, dovoz zboží

V případě pořizování zboží ze států mimo ČR lze rozlišit tři základní situace:

a) Pořízení zboží od osoby registrované k DPH v jiném členském státě



„Pořízením zboží z jiného členského státu se rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání

zboží, nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Za pořízení zboží z jiného členského státu se nepovažuje dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy anebo dodání elektřiny osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou nebo zasílání zboží podle §18. Pořizovatelem se pro účely tohoto zákona rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu“[3]

Podle ZDPH je pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně v tuzemsku. Plátce daně daň přiznává v podávaném daňovém přiznání.

b) Pořízení zboží od osoby z jiného členského státu, která není registrována k DPH v jiném členském státě



Plátce, který nakupuje zboží od osoby z jiného členského státu, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě, nakupuje zboží za cenu včetně DPH.

c) Dovoz z tzv. třetích zemí



Plátce, který nakupuje zboží od osoby z třetích zemí, nakupuje zboží za cenu včetně DPH, bez ohledu na to, jestli je prodávající osoba registrovaná k DPH.

3.2.3 Daň z přidané hodnoty jako součást státního rozpočtu

Daň z přidané hodnoty tvoří přibližně třetinu veškerých příjmů státního rozpočtu. Detailní podíl inkasa na státním rozpočtu a jeho vývoj ukazuje tabulka č.1. Z tabulky je patrné, že daň z přidané hodnoty není rozhodně zanedbatelná

položka, naopak, tvoří největší příjmovou položku státního rozpočtu a je třeba realizovat taková opatření, aby nedocházelo ke snižování této částky ve státním rozpočtu v důsledku daňových úniků. Z uvedené tabulky lze také vyčíst, že inkaso daně z přidané hodnoty v České republice má rostoucí tendenci. Pro získání reálných hodnot je však třeba brát v úvahu změny cenové hladiny v průběhu uváděného období. Za rok 2008 podalo v České republice souhrnná hlášení 70490 plátců. Srovnáme-li toto množství s předchozími roky, je patrné, že počet plátců uskutečňujících intrakomunitární dodání roste. Rostoucí tendenci vykazuje rovněž počet plátců, kteří přiznali pořízené zboží z členských států EU, i když nárůst není tak výrazný ve srovnání s rostoucím množstvím plátců dodávajících zboží do EU.

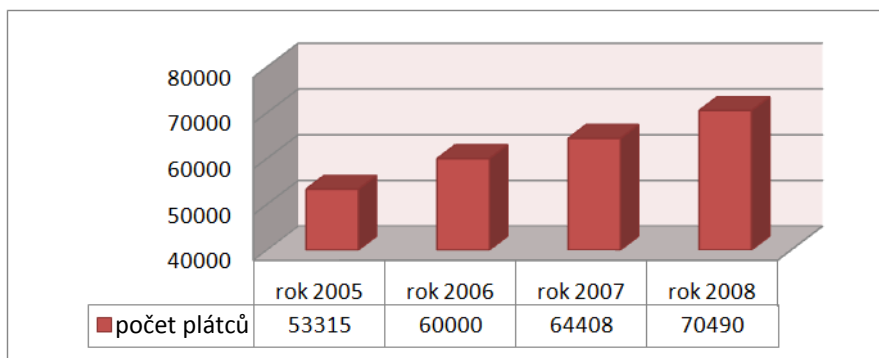
Tabulka 1: Vývoj inkasa daní v ČR v letech 2001 - 2008

Vývoj inkasa daní v ČR v letech 2001 - 2008 (v mil. Kč)								
Daň	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
DPH	151 886	155 209	164 856	184 320	208 413	217 784	236 385	255 190
Daň spotřební	76 299	79 485	84 179	95 841	110 491	119 535	138 947	130 553
Daň z příjmů PO	75 940	90 737	96 978	106 526	137 432	128 865	155 674	173 590
Daň z příjmů	18 045	16 755	20 625	12 098	11 242	14 003	15 700	19 299
Daň z příjmů FO podnikatelé	18 796	21 901	22 131	24 040	26 583	17 854	17 003	17 749
Daň z příjmů FO zaměstnanci	78 530	86 591	94 653	102 627	110 662	111 633	126 388	115 180
Daň silniční	5 283	5 512	5 738	5 509	5 191	5 428	5 915	6 002
Daň dědická	112	86	100	100	103	124	109	115
Daň darovací	475	601	648	818	510	604	692	345
Daň z přev. nemovitostí	5 834	7 171	8 025	9 461	7 494	7 788	9 774	9 950
Daň z nemovitostí	4 353	4 576	4 840	4 948	4 987	5 017	5 123	5 195
Ostatní položky	4 466	5 147	4 923	5 099	5 252	4 977	4 250	4 281
Celkem	440 201	473 771	507 696	551 387	628 360	633 614	715 961	737 449

Zdroj: mfcz.cz

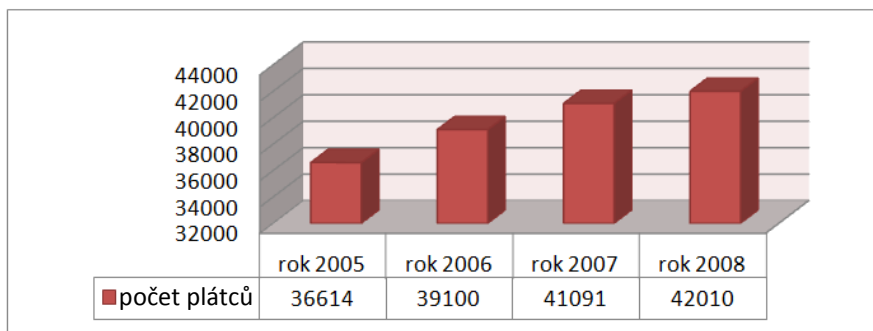
Vývoj počtu plátců podávajících souhrnné hlášení a plátců deklarujících pořízení zboží z EU v letech 2005-8 uvádí grafy 1,2.

Graf 1: Vývoj počtu plátců podávajících souhrnná hlášení v letech 2005 – 2008



Zdroj: Ministerstvo financí

Graf 2: Vývoj počtu plátců deklarujících pořízení zboží z EU v letech 2005 – 2008



Zdroj: Ministerstvo financí

3.2.4 Ztráty na daních

“Daňové ztráty způsobené různými podvody v Evropské unii podle odhadů činí 200 miliard až 250 miliard eur. Čtyřicet miliard eur připadá na podvody s DPH. Úniky představují dvě až 2,5 procenta HDP unie.”[5]

“Vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám, k popření zásady daňové spravedlnosti a případně i k narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže. Ovlivňují proto fungování vnitřního trhu.”[6]

Obavy z rozšiřujících se daňových úniků vyjadřují dlouhodobě i samy členské státy EU. „Volný pohyb zboží, služeb, práce a kapitálu v rámci jednotného vnitřního trhu, který byl zaveden roku 1993, znamená, že jednotlivé státy mohou jen velmi obtížně bojovat s daňovými úniky samostatně, bez součinnosti ostatních členských zemí. Správné fungování daňových systémů by tedy mělo jistě patřit k jedné z hlavních priorit členských států EU.“ [8] Přestože je daňová správa, daňové kontroly i vymáhání pohledávek v kompetenci jednotlivých členských států, Evropská komise usiluje o zavedení takových opatření, aby byly zajištěny předpoklady pro hladký průběh obchodování v rámci Společenství a aby byly minimalizovány daňové úniky, které mají za následek snížení příjmů do státních rozpočtů a do rozpočtu Společenství.

Snaha o užší spolupráci a koordinaci na úrovni Evropského společenství při bojích s daňovými úniky vyplývá i z tzv. Lisabonské strategie. „Lisabonská strategie byla přijata Radou Evropy v březnu 2000 v Lisabonu a určuje strategii rozvoje členských zemí Evropské unie v období 2000 až 2010. Dokument měl být základem pro hospodářskou a sociální obnovu Evropské unie a pro obnovu životního prostředí.“ [7]

3.3 MEZINÁRODNÍ ADMINISTRATIVNÍ SPOLUPRÁCE JAKO PROSTŘEDEK V BOJI S DAŇOVÝMI ÚNIKY

„Boj proti daňovým únikům v souvislosti s daní z přidané hodnoty vyžaduje úzkou spolupráci mezi správními orgány, které jsou v jednotlivých členských státech odpovědné za provádění předpisů v této oblasti.“ [6]

Jedním z účinných, efektivních a legálních prostředků kontroly volného pohybu zboží v rámci EU je mezinárodní administrativní spolupráce, která umožňuje kontrolu zdanění intrakomunitárních transakcí.

Mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty probíhá na základě Nařízení 1798/2003/ES, které vstoupilo v účinnost 7.10.2003 (dále jen Nařízení). „Nařízení stanoví podmínky, za kterých správní orgány členských států příslušné pro provádění právních předpisů o DPH na dodání zboží a služeb, nabytí zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.

Za tímto účelem stanoví Nařízení pravidla a postupy, které umožní příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které jim mohou pomoci správně vyměřit DPH. Nařízení rovněž stanoví pravidla a postupy pro výměnu některých informací elektronickými prostředky, zejména pokud jde o DPH u obchodních operací uvnitř Společenství.” [6]

Nařízení upravuje případy, kdy by členské státy měly výměnu informací jako nástroj sloužící k omezení daňových úniků využívat a těmi jsou zejména situace:

- a) pokud existuje ze strany správce daně podezření z porušení právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty v souvislosti s intrakomunitárními transakcemi
- b) v případě výrazných nesrovnalostí v hodnotách mezi intrakomunitárním dodáním a intrakomunitárním pořízením,
- c) v případech, které představují riziko daňové ztráty v důsledku vyhýbání se daňové povinnosti nebo daňového podvodu v jiném členském státě (například tzv. řetězcové podvody).

Nařízení 1798/2003/ES nahradilo Nařízení 218/92/ES o správní spolupráci v oblasti nepřímých daní a Směrnici 77/799/ES o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní. „Ukázalo se, že tyto dva právní nástroje jsou sice účinné, avšak již dále nemohou plnit nové požadavky správní spolupráce vyplývající ze stále užší integrace jednotlivých ekonomik v

rámci vnitřního trhu. Existence dvou různých dokumentů pro spolupráci v oblasti DPH také brání účinné spolupráci mezi správci daně”. [6]

Nařízení zdůrazňuje potřebu utváření přímých kontaktů mezi pracovníky daňových správ v jednotlivých členských zemích za účelem rychlejší a efektivnější spolupráce. „Nedochází k dostatečnému přímému kontaktu mezi místními nebo i celostátními úřady pro boj proti podvodům, komunikace se zpravidla uskutečňuje mezi ústředními kontaktními orgány. To má za následek neefektivnost, nedostatečné využívání nástrojů správní spolupráce a zpoždění v komunikaci. Pro dosažení účinnější a rychlejší spolupráce by tedy mělo být zajištěno více přímých kontaktů mezi úřady.” [5]

Nařízení zavedlo celou řadu nových pravidel a závazných postupů, z nichž za nejdůležitější lze považovat:

- a) zjednodušení výměny informací – konkrétně se jedná o zavedení standardizovaných formulářů pro zasílání žádosti o informaci, stanovení časových lhůt, do kterých požádaný členský stát musí žádajícímu členskému státu poskytnout informace, vymezení možností využívání získaných informací, definování postupů při odmítnutí poskytnutí žádosti o informaci a stanovení postupů výměny informací se státy, které nejsou součástí EU.
- b) zjednodušení šetření v oblasti DPH – spočívá v zavedení možnosti přítomnosti příslušníka daňové správy z jiné členské země při daňových kontrolách a dále například v definování postupů při organizování tzv. multilaterálních kontrol.

3.4 ÚTVARY ČESKÉ DAŇOVÉ SPRÁVY ZABÝVAJÍCÍ SE DAŇOVÝMI ÚNIKY V OBLASTI DPH V ČR

V rámci České daňové správy existuje celá řada útvarů, do jejichž činnosti se v různých formách promítá problematika daňových úniků.

3.4.1 Ministerstvo financí

V rámci sekce Daně a cla, konkrétně Ústředního finančního a daňového ředitelství se problematikou daňových úniků v rámci stávající organizační struktury zabývají zejména následující útvary:

a) Odbor Metodika a výkon DPH a majetkových daní

Oddělení Metodika a výkon DPH, referát Řízení rizik v oblasti DPH „metodicky řídí výkon správy DPH na ÚFO, tvoří metodické pokyny a pomůcky, vyřizuje dotazy ÚFO ke způsobu aplikace zákonů při výkonu správy DPH, spolupracuje na přípravě a zpracování návrhů zákonů a dalších právních předpisů a na tvorbě obecných výkladových stanovisek, účastní se činnosti projektového týmu vývoje IS ADIS, tvoří daňové tiskopisy, vyřizuje opravné prostředky a žádosti o náhradu škody, podílí se na vzdělávání zaměstnanců ÚFO, zajišťuje dohlídkovou činnost na úroveň výkonu správy DPH v soustavě ÚFO, spolupracuje při naplňování databanky vyřízených dotazů k uveřejnění na internetových stránkách ministerstva“. [9]

Oddělení Mezinárodní spolupráce při správě DPH „komunikuje se zahraničními daňovými správami EU dle Nařízení Rady 1798/2003/ES, výměna informací - VIES, automatická a strukturovaná, spontánní, na dožádání; koordinace multilaterálních (simultánních) daňových kontrol; přítomnost úředníků v jiném členském státě EU; ověřování DIČ osob registrovaných k DPH v jiných členských státech; komunikuje s Evropskou komisí (SCAC, SCIT), zajišťuje národní koordinaci komunitárního programu Fiscalis, koordinuje zvláštní režim DPH u E-services, metodicky řídí ÚFO, tvoří metodické pokyny a pomůcky, spolupracuje na přípravě a zpracování návrhů zákonů a dalších právních předpisů + tvoří komunitární právní předpisy v rámci EK, účastní se činnosti projektového týmu vývoje IS ADIS, IS VIES, tvoří daňové tiskopisy, podílí se na vzdělávání zaměstnanců ÚFO, zajišťuje dohlídkovou činnost na úroveň mezinárodní

spolupráce při správě DPH v soustavě ÚFO, spolupracuje při naplňování databanky vyřízených dotazů k uveřejnění na internetových stránkách ministerstva“. [9]

b) Odbor Metodika správy daní

Oddělení 432 – Metodika daňové kontroly a vyhledávání „koordinuje a metodicky řídí výkon správy daní na územních finančních orgánech (dále jen "ÚFO") v oblastech daňové kontroly a vyřizuje dotazy ÚFO související s touto oblastí, podílí se na tvorbě koncepce výkonu daňové správy a na přípravě a zpracování návrhů zákonů a dalších právních předpisů v oblasti daňové kontroly a spolupracuje s příslušným odborem na tvorbě obecných výkladových stanovisek k problematice daňové kontroly, v rámci své působnosti tvoří metodické pokyny, metodické pomůcky, sdělení a informační materiály pro zveřejnění v tištěné nebo elektronické podobě, podílí se na tvorbě daňových tiskopisů a šablon pro ÚFO, s celostátní působností koordinuje výběr subjektů k daňové kontrole, analyzuje výkon daňové kontroly z hlediska uplatňování procesních daňových a souvisejících předpisů, zpracovává analýzy rizik k omezování daňových úniků, v rámci své působnosti zajišťuje plnění úkolů vyplývajících z mezinárodní spolupráce při provádění daňových kontrol a spolupracuje s příslušnými orgány v zahraničí“. [9]

3.4.2 Finanční ředitelství

Na finančních ředitelstvích působí tzv. analyticko – vyhledávací oddělení. „V rámci správy daní zaměřují analyticko vyhledávací úseky nebo referáty činnost zaměřenou na odhalování neregistrovaných a rizikových daňových subjektů, shromažďují a vyhodnocují informace získané v rámci analyticko-vyhledávací činnosti, provádí analytickou činnost podporující efektivitu daňových kontrol, podílí se na výběru daňových subjektů ke kontrole a sestavování plánu kontrol.“[9]

3.4.3 Finanční úřady

Specializované vyhledávací a kontrolní útvary existují i v rámci jednotlivých finančních úřadů. „Při vyhledávací činnosti se na celostátní i regionální úrovni využívají mimo jiné i sdělení a oznámení přijatá či postoupená finančními ředitelstvími, ale i jinými státními orgány, zejména Policií České republiky, orgány Celní správy, živnostenskými úřady, úřady práce, soudy apod. Využívána jsou také oznámení či sdělení fyzických a právnických osob. Ty jsou následně doplněny údaji získanými vyhledávací činností z terénu a rovněž údaji z databází vedených daňovou správou, údaji z Internetu, z Obchodního rejstříku a databáze Katastru nemovitostí. Využívanými prameny jsou též informace od svědků a osob předzvědných a rovněž i z médií.“ [9]

3.5 SYSTÉM VIES

Výměnu informací v oblasti DPH mezi jednotlivými členskými státy umožňuje mimo jiné systém VIES. „Jeho hlavním smyslem je zamezit daňovým únikům a podvodům v rámci jednotného vnitřního trhu EU. Zavedení systému VIES bylo v ČR nezbytné i z důvodu změny zákona o DPH, do něhož musela být od 1.5.2004 implementována nová pravidla a postupy týkající se intrakomunitárního dodání a pořízení zboží, která vycházela ze Směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Systém VIES byl v ČR technicky napojen na systém ADIS používaný v ČR pro zpracování daňové agendy.“ [9] Finanční úřady tak mohou získávat v případě potřeby aktuální data z EU.

V této diplomové práci je elektronickému systému VIES věnován velký prostor, protože se jedná o důležitý nástroj při boji s daňovými úniky. Problematika daňových úniků bude v kontextu s intrakomunitárními transakcemi rovněž analyzována.

4 OBCHODOVÁNÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE

4.1 LEGISLATIVA

- a) Nařízení č. 1798/2003/ES, o administrativní spolupráci v oblasti DPH, kterým se ruší Nařízení 218/92/EHS (dále jen Nařízení)**

Nařízení stanovuje práva a povinnosti všech členských zemí EU v rámci mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti DPH. Nařízení je závazné pro všechny členské státy EU a ČR ho přijala do svého právního řádu 1.5.2004, tedy v den, kdy se stala členem EU.

- b) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28.listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (tzv. recast původní 6. směrnice č. 77/388/EHS, dále jen Směrnice Rady)**

Směrnice Rady upravuje systém DPH v Evropském společenství, je převzata do národních zákonů jednotlivých členských zemí. V ČR je Směrnice Rady implementována zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Směrnice Rady je přímo účinná, v případě neslučitelnosti národního zákona se směrnicí Rady se subjekty mohou směrnice dovolávat.

- c) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH)**

Z hlediska mezinárodní administrativní spolupráce je podstatná část týkající se registrace k DPH, dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu a z toho plynoucí povinnosti tuzemských plátů.

- d) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP)**

Zákon definuje procesní postupy používané při daňovém řízení v ČR.

4.2 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Plátce daně z přidané hodnoty - osoba povinná k dani, která byla registrovaná k dani v tuzemsku podle § 95 ZDPH (§ 4 ZDPH)

Osoba identifikovaná k dani - osoba, která byla registrována k DPH podle § 97 ZDPH (§ 4 ZDPH)

Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě - osoba, které bylo přiděleno DIČ pro účely DPH v jiném z členských států (§ 4 ZDPH)

Zahraniční osoba - osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo pobytu či místo, kde se obvykle zdržuje (§ 4 ZDPH)

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně - osvobození od daně u plnění podle § 63 ZDPH, u nichž lze uplatnit nárok na odpočet daně (§ 4 ZDPH). Například se může jednat o dodání zboží do jiného členského státu či pořízení zboží z jiného členského státu.

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně - osvobození od daně u plnění podle § 51 ZDPH, ve vztahu k nimž nelze uplatnit nárok na odpočet daně (§ 4 ZDPH). Např. se může jednat o finanční služby či poštovní služby.

Tuzemsko – rozumí se jím území České republiky (§ 3 ZDPH)

Členský stát – členský stát EU (§ 3 ZDPH)

Třetí země – území mimo území Evropského společenství (§ 3 ZDPH)

Území Evropského společenství – rozumí se jím území stanovené příslušným právním předpisem Evropského společenství (Směrnice Rady)

Pro účely ZDPH nejsou za území Evropského společenství považována následující území:

- ze Spolkové republiky Německo ostrov Helgoland a území Busingen
- ze Španělského království Ceuta, Melilla a Kanárské ostrovy
- z Italské republiky Livigno, Campione d'Italia a italské vody jezera Lugano
- z Francouzské republiky zámořské departementy
- z Řecké republiky hora Athos

Souhrnné hlášení - ZDPH ukládá plátcí daně uskutečňující intrakomunitární dodání zboží osobě registrované k DPH nebo osobě identifikované k dani v jiném členském státě EU podat tzv. souhrnné hlášení. Plátce podává souhrnné hlášení spolu s daňovým priznáním k DPH místně příslušnému finančnímu úřadu ve lhůtě do 25 dnů po skončení kalendářního čtvrtletí, ve kterém bylo dodání do jiného členského státu uskutečněno.

Daňový únik - nastává tehdy, když se daňový subjekt částečně nebo úplně vyhýbá daňové povinnosti

Řetězcové podvody - bývají také označovány jako karuselové obchody. Struktura řetězců se nedá jednoznačně definovat, řetězce bývají různě složitě členěné a v grafickém znázornění se mohou představovat "pavouky" nebo "sítě". Všechny řetězce mají jedno společné, a to snahu o navození pocitu legálnosti tak, aby obchodní transakce působily důvěryhodně a aby došlo k co nejdřívějšímu a pokud možno opakovanému vyplacení nadměrného odpočtu daně.

4.3 POHYB ZBOŽÍ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE

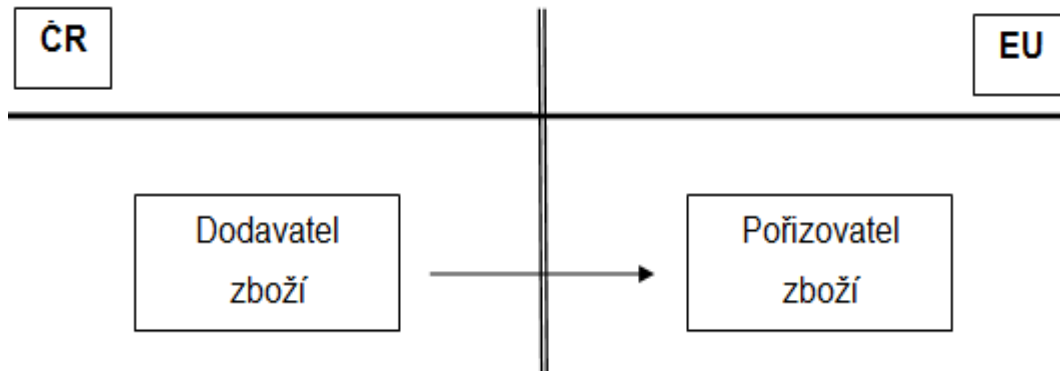
4.3.1 DODÁNÍ ZBOŽÍ DO JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU OSOBĚ REGISTROVANÉ K DPH V JINÉM ČLENSKÉM STÁTĚ

Podle ZDPH lze hovořit o dodání zboží v případě, že došlo k jeho přepravě nebo odeslání do jiné členské země EU. Místem plnění je místo, kde došlo k zahájení přepravy nebo odeslání. ZDPH definuje následující kritéria, která plátce musí dodržet, aby mohl osvobodit od daně dodání zboží do jiného členského státu:

- příjemcem zboží je osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě
- zboží je odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu

Tuzemský plátce, který uplatňuje osvobození od DPH je povinen v případě vyzvání ze strany místně příslušného správce daně prokázat splnění podmínek stanovených zákonem. Čeští plátcí daně si mohou ověřit platnost registrace osoby z jiného členského státu EU, které dodávají zboží, a to díky systému VIES. Konkrétní postupy ověření platnosti registrace k DPH jsou uvedeny v kapitole Mezinárodní administrativní spolupráce.

Schéma 1: Dodání zboží do jiného členského státu:



Dodavatel i pořizovatel zboží v rámci intrakomunitárních transakcí mají tyto povinnosti:

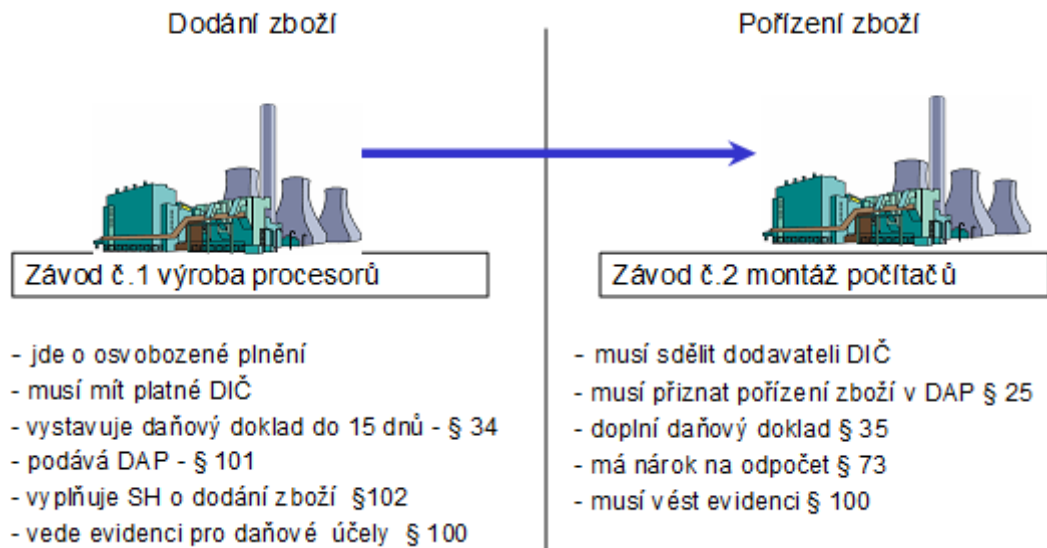
a) Povinnosti dodavatele zboží do jiného členského státu :

- vystavit daňový doklad pro pořizovatele
- podat souhrnné hlášení a v něm deklarovat dodané zboží
- v rámci daňového přiznání deklarovat dodané zboží
- vést evidenci takovým způsobem, aby byl schopen sestavit daňové přiznání a souhrnné hlášení

b) Povinnosti pořizovatele zboží registrovaného k DPH v jiném členském státě:

- přiznání daně při pořízení zboží v rámci daňového přiznání
- splnit další povinnosti plynoucí z legislativních norem platných ve státě, kam je zboží dodáváno

Schéma 2: Příklad dodání a pořízení zboží mezi státy EU, pořizovatel je tuzemský plátce:



4.3.2 POŘÍZENÍ ZBOŽÍ Z JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU OSOBOU REGISTRovanOU K DPH V TUZEMSKU

Za pořizovatele zboží je považována osoba pořizující zboží z jiného členského státu. Pořízení zboží je třeba chápat jako právo zacházet jako vlastník se zbožím, které je pořizovateli odesláno či přepraveno. Pokud pořizovatel zboží je plátcem DPH, případně osobou identifikovanou k dani, musí pořízené zboží přiznat a zaplatit daň.

4.3.3 ZASÍLÁNÍ ZBOŽÍ

Termín zasílání zboží znamená dodání zboží osobám, které nejsou k DPH registrovány. Aby se však jednalo o zasílání zboží, je třeba, aby celková hodnota dodaného zboží osobám neregistrovaným k DPH v daném státě, byla během jednoho kalendářního roku vyšší, než finanční částka stanovená příslušným členským státem EU. Konkrétní částky, které členské státy stanovily jako hranici pro zasílání zboží jsou uvedeny v příloze č. 1. Pokud plátce DPH překročí v rámci zasílání zboží daným státem stanovenou částku, musí se v dané zemi registrovat k dani z přidané hodnoty. Registrace k DPH v důsledku zasílání zboží neznamena, že by se plátce stal plátcem DPH v dané zemi, vzniká mu však povinnost přiznat a zaplatit daň.

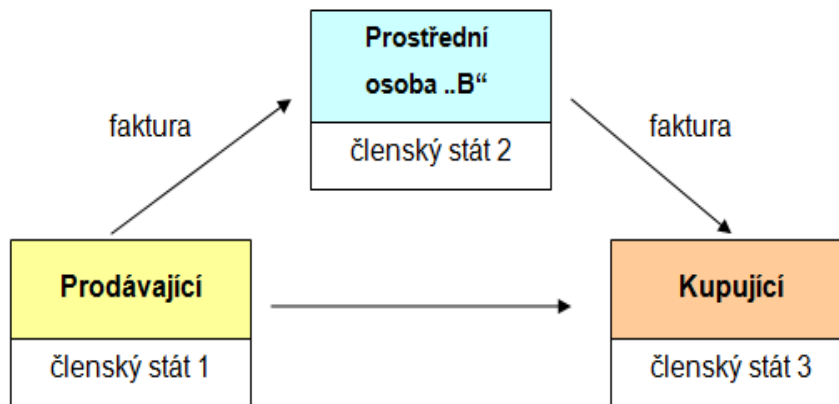
Výjimku v zasílání zboží tvoří nové dopravní prostředky a dále dodání zboží s montáží či instalací.

4.3.4 TŘÍSTRANNÉ OBCHODY

Třístranný obchod je v § 17 ZDPH definován jako obchod uzavřený mezi třemi osobami registrovanými k DPH ve třech různých členských státech, kde předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo přepraveno nebo odesláno osobou z prodávajícího členského státu osobě do členského státu kupujícího (viz. schéma č.3). Při třístranném obchodu lze použít tzv. zjednodušený režim DPH na dodání a pořízení zboží mezi osobami

registrovanými k DPH v různých členských státech. Princip zjednodušeného režimu je v tom, že prostřední osoba v členském státě 2 neuvede pořízení zboží v rámci DAP a následné dodání zboží do jiného členského státu členského státu 3.

Schéma 3: Třístranný obchod



a) Hlavní povinnosti prodávajícího (uvažován je tuzemský plátce DPH):

- vystavit daňový doklad prostřední osobě. Za prostřední osobu se považuje osoba, přes kterou zboží sice neprochází, ale která vystavuje kupujícímu fakturu. Prodávající uvádí na daňovém dokladu DIČ prostřední osoby, stejně jako kód země prostřední osoby.
- vést evidenci tak, aby byl schopen na jejím základě zpracovat DAP a SH
- v rámci DAP deklarovat dodání zboží
- podat SH

b) Hlavní povinnosti prostřední osoby (uvažován je tuzemský plátce DPH):

- oznámit prodávajícímu své DIČ
- vystavit kupujícímu daňový doklad, na němž bude uvedeno DIČ kupujícího stejně jako kód země kupujícího. Dále bude obsahovat informaci, že se jedná o třístranný obchod

- podat SH, kde bude u třístranného obchodu uveden kód plnění „2“ a bude tak tedy oddělen od ostatních intrakomunitárních transakcí.

c) Hlavní povinnosti kupujícího (uvažován je tuzemský plátce DPH):

- sdělit DIČ prostřední osobě
- na základě faktury přijaté od prostřední osoby přiznat a zaplatit daň

4.3.5 DODÁNÍ NOVÝCH DOPRAVNÍCH PROSTŘEDKŮ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE

Postupy při dodání nových dopravních prostředků v rámci EU jsou definovány § 19 ZDPH. Zjednodušeně řečeno, při dodání nových dopravních prostředků se uplatňuje princip zdanění v zemi určení. Není tak zohledňován fakt, jestli jsou dodavatel či pořizovatel registrováni k DPH.

a) Dodání nového dopravního prostředku plátcem osobě registrované k DPH v jiném členském státě



Plátce dodávající za úplatu nový dopravní prostředek do jiného členského státu buď plátcí DPH eventuelně osobě registrované k dani v jiném členském státě, uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně (§ 64 ZDPH). Tuzemský plátce fakturuje pořizovateli částku bez DPH. O tomto dodání informuje plátce správce daně v rámci DAP a SH. Pořizovatel nového dopravního prostředku jakožto plátce DPH v jiném členském státě uvede pořízení nového dopravního prostředku v DAP a zároveň zaplatí daň.

b) Dodání nového dopravního prostředku plátcem osobě neregistrované k DPH v jiném členském státě



Pokud tuzemský plátce dodává nový dopravní prostředek osobě neregistrované k dani v jiném členském státě, podle § 64 ZDPH uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Tuzemský plátce, který dodává nový dopravní prostředek osobě neregistrované k DPH v jiné zemi EU toto dodání nezahrnuje do svého SH. Povinností pořizovatele je pořízení nového dopravního prostředku přiznat v rámci DAP a zároveň zaplatit daň. Místně příslušnému správci daně v členském státě pořizovatele nového dopravního prostředku musí být podáno tzv. hlášení o dodání dopravního prostředku do jiného členského státu, které musí být potvrzeno jeho pořizovatelem.

c) Pořízení nového dopravního prostředku osobou neregistrovanou k DPH

V případě, že osoba neregistrovaná k DPH pořizuje nový dopravní prostředek určený pro provoz v ČR z jiného státu EU, uvádí tuto skutečnost v rámci DAP. Pořizovatel nového dopravního prostředku je kromě DAP povinen poskytnout příslušnému finančnímu úřadu hlášení o pořízení nového dopravního prostředku, stejně jako kopii daňového dokladu. Důležité je, že tyto dokumenty musí finančnímu úřadu předložit do 10 dnů od pořízení nového dopravního prostředku. Finanční úřady na základě DAP vyměří daň, kterou pořizovatel nového dopravního prostředku musí zaplatit do 25 dnů od jejího vyměření.

5 MEZINÁRODNÍ ADMINISTRATIVNÍ SPOLUPRÁCE

Hlavním úkolem mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti DPH je výměna informací mezi členskými státy o daňových subjektech, kteří uskutečňují intrakomunitární transakce v rámci EU a kontrola zdanění. Správci daně v členských zemích tak mohou obdržet a následně využít údaje, ke kterým by bez mezinárodní spolupráce neměli možnost přístupu.

5.1 CLO V ČR A OSTATNÍCH ČLENSKÝCH STÁTECH EU

Nařízení ukládá povinnost každému členskému státu EU stanovit tzv. příslušný orgán, jehož úkolem je zajištění plynulé výměny informací s ostatními členskými státy v rámci mezinárodní administrativní spolupráce. V ČR je jako příslušný orgán stanoveno ministerstvo financí. Za současného organizačního uspořádání ministerstva financí obstarává činnost CLO oddělení Mezinárodní spolupráce při správě DPH. Toto oddělení má vedle řady dalších úkolů realizovat spolupráci při správě DPH mezi ČR a daňovými správami všech členských států Evropské unie.

Základní informace o příslušných orgánech CLO v jednotlivých členských zemích EU jsou shrnuty v příloze č. 2.

5.2 OVĚŘOVÁNÍ DIČ

Tuzemský plátce, který dodává zboží pořizovateli do jiné země EU může uplatnit nárok na odpočet DPH za podmínky, je-li pořizovatel zboží plátcem DPH nebo když je registrován jako osoba identifikovaná k dani. Aby dodavatel mohl uplatnit nárok na osvobození od DPH, musí si ověřit a uvést a DIČ pořizovatele zboží, které bylo pořizovateli zboží přiděleno v jiné členské zemi EU. Je třeba, aby si dodavatel ověřil platnost DIČ před tím, než zboží svému obchodnímu partnerovi v jiném členském státě dodá. Právě dodavatel zboží je totiž nositelem důkazního

břemene a je povinen v případě vyzvání ze strany místně příslušného správce daně předložit doklady potvrzující uskutečnění transakce.

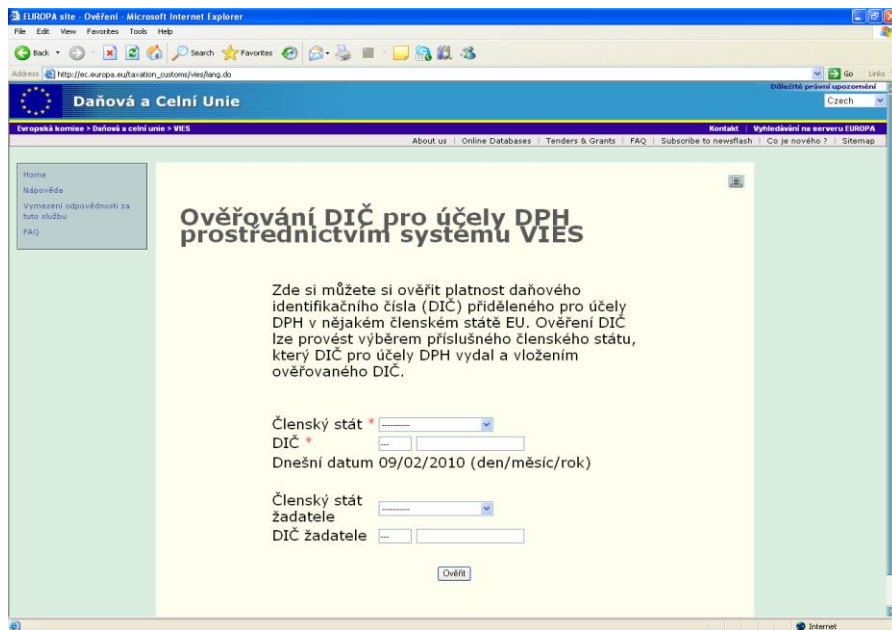
Každý členský stát je podle Nařízení povinen vytvořit a vést databázi osob s přiděleným DIČ pro účely DPH v elektronické podobě. Všechny členské země EU mají povinnost umožnit plátcům daně obdržet informaci o platnosti DIČ pořizovatele zboží, který je k DPH registrován v jiné členské zemi EU. Daňová správa nabízí tuzemským plátcům uskutečňujícím intrakomunitární dodání více variant, jak DIČ obchodního partnera ověřit. Plátců daně mohou tyto informace získat telefonicky, e-mailem nebo mohou kontaktovat příslušný útvar ministerstva financí nebo libovolného finančního úřadu. Na ministerstvu financí byla zřízena telefonní linka, sloužící zejména pro ověřování DIČ. Pracovníci daňové správy jsou oprávněni jen potvrdit tazateli platnost DIČ obchodního partnera z jiného státu EU z důvodu vázání mlčenlivosti. Tazatel tak může získat informaci typu *”Ano, Vámi uvedené DIČ je platné”* nebo *”Ne, Vámi uvedené DIČ není platné”*.

Pokud tazatel uvede v rámci dotazu na potvrzení DIČ jméno a adresu obchodního partnera v jiné členské zemi, je správce daně oprávněn poskytnout tazateli informaci o správnosti o těchto údajích. Pokud jsou však údaje o obchodním jménu nebo adrese špatné, správce daně tyto údaje neopravuje. Správce daně nemá zákonnou povinnost vystavit tazateli jakýkoli doklad, který by tuzemský plátců mohl využít jako prostředek pro oprávněnost nároku na osvobození od daně. Správce daně není zodpovědný za případná chybná data, protože jen zprostředkovává dodavatelům zboží do jiného státu EU registrační údaje, které získalo z databází ostatních zemí EU.

Evropská komise vytvořila webové stránky, na kterých si osoby uskutečňující intrakomunitární dodání mohou ověřit platnost DIČ pořizovatele zboží v jiném členském státě. Webové stránky jsou přístupné na adrese: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies.

Po uvedení dané adresy do internetového prohlížeče je uživateli nabídnuta tabulka (viz. obrázek 1), kde tazatel vyplní z předdefinované nabídky stát, do kterého chce dodávat zboží, a dále do příslušného okna vloží DIČ, které chce ověřit.

Obrázek 1: Náhled webové stránky sloužící k ověření DIČ



The screenshot shows a web browser window displaying the 'Ověření' (Verification) page of the VIES system. The page title is 'Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES'. The main content area contains a form for verification. The form includes a dropdown menu for 'Členský stát' (Member State) with a red asterisk, a text input field for 'DIČ' (VAT number) with a red asterisk, and a text input field for 'Dnešní datum' (Today's date) with the value '09/02/2010 (den/měsíc/rok)'. Below this, there is another set of fields for 'Členský stát žadatele' (Member State of applicant) and 'DIČ žadatele' (VAT number of applicant), both with red asterisks. A blue 'Ověř' (Verify) button is located at the bottom of the form. The browser's address bar shows 'http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.do'. The browser window title is 'EUROPA site - Ověření - Microsoft Internet Explorer'.

Jakmile tazatel tyto údaje do aplikace vloží a zadá pokyn „ověřit“, získá informaci, jestli je jeho obchodní partner v dané zemi k dani registrován či nikoli. V závislosti na legislativě jednotlivých členských zemí EU se kromě informace o platnosti daného DIČ může tazateli zobrazit i obchodní jméno, případně adresa ověřované osoby.

Na uvedených webových stránkách se Evropská komise zříká odpovědnosti za poskytované informace, konkrétně na těchto webových stránkách uvádí:

“Evropská komise zřídila tyto stránky pro plátce DPH uskutečňující intrakomunitární plnění jako další prostředek pro ověřování DIČ jejich obchodních partnerů. Naším cílem je poskytování rychlých a přesných informací.

Evropská komise však nenesе žádnou odpovědnost za správnost poskytnutých údajů.

Tyto informace:

- *jsou získávány z databází členských států, které nejsou kontrolovány ze strany Evropské komise a za které Evropská komise nepřebírá žádnou odpovědnost. Za aktuálnost a přesnost informací nese odpovědnost každý z členských států EU; nepředstavují odborné či právní poradenství;*
- *nepředstavují odborné či právní poradenství;*
- *nemohou být samy o sobě využity jako důkazní prostředek pro nárok na osvobození DPH při intrakomunitárních plnění;” [10]*

Evropská komise umožňuje uživatelům internetu získat informace o platnosti DIČ a vychází přitom z údajů, které poskytují členské země EU prostřednictvím systému VIES. Správci daně v jednotlivých členských státech tak mají k dispozici od ostatních daňových správ informace ze stejného zdroje.

Je ale otázkou, jestli je správné, aby plátce, který chce uskutečnit dodání zboží osobě registrované k DPH v jiném členském státě a dodávat tak zboží za cenu bez daně, byl nositelem důkazního břemena, když samotná Evropská komise i ministerstvo financí odmítají nést za poskytnuté údaje odpovědnost? Aktuálnost dat se může v rámci elektronických databází jednotlivých členských států lišit a přestože většina údajů je jistě správná, daňové subjekty v tomto ohledu nemají stoprocentní právní jistotu.

6 JEDNOTLIVÉ ÚROVNĚ VÝMĚNY INFORMACÍ

Zrušení vnitřních hranic a hraničních kontrol vedlo členské státy EU k nutnosti zavedení nových postupů umožňující kontrolu uplatňování nároku na osvobození od DPH při intrakomunitárních dodáních.

Z tohoto důvodu byl v rámci EU zaveden komunitární elektronický systém VIES (Value Added Tax Information Exchange System). Díky VIESu mají jednotlivé země EU možnost vyměňovat si údaje o intrakomunitárních dodávkách. Nařízení ukládá všem členským zemím EU povinnost vést a udržovat elektronickou databázi osob s přiděleným DIČ pro účely DPH. Členské země EU také musí vést v elektronické podobě údaje o uskutečněných intrakomunitárních dodáních. Jedním z hlavních úkolů této elektronické databáze je umožnit ověřovat platnost DIČ osob registrovaných k DPH. VIES pomáhá ověřit, zda došlo k oprávněnému uplatnění osvobození od DPH z titulu intrakomunitárního dodání.

Elektronické databáze v členských zemích obsahující údaje o DIČ jednotlivých daňových subjektech jsou spolu propojeny díky komunikačnímu kanálu CCN (Common Communication Network). Díky tomu mají správci daně v ostatních členských státech EU možnost buď rovnou nebo přes příslušný orgán CLO obdržet žádané údaje z databází jiných členských států. Systém není koncipován tak, že by údaje o jednotlivých daňových subjektech byly uchovávány na jednom centrálním místě, ale národní systémy VIES jsou vzájemně pouze propojeny. Garantem pro tvorbu a udržování systému VIES je v ČR v rámci ministerstva financí v rámci stávající organizační struktury oddělení Mezinárodní spolupráce při správě DPH.

6.1 MÍRY PODROBNOSTI ZASÍLANÝCH INFORMACÍ

Míra podrobnosti informací je označována jako úroveň výměny zasílané informace. Podle stupně podrobnosti lze rozlišit dvě základní úrovně výměny

informací vztahující se k intrakomunitárním transakcím, a to tzv. úroveň Level 1 (L1) a úroveň Level 2 (L2). Vedle těchto dvou úrovní existuje úroveň Level 3 (L3), která je nejpodrobnější a umožňuje nejvyšší variabilitu dotazu. Výměna informací na úrovni L3 však není uskutečňována v rámci systému VIES, nýbrž probíhá prostřednictvím zabezpečeného e-mailu.

6.1.1 VÝMĚNA INFORMACÍ ÚROVNĚ L1

Při výměně informací na úrovni L1 jsou mezi členskými státy zasílány sumarizované hodnoty dodání zboží do jiného členského státu. Plátcí daně uvádí údaje o intrakomunitárních dodáních v rámci souhrnného hlášení, která jsou zpracována správcem daně. Všem členským státům EU jsou následně prostřednictvím VIESu odeslány informace úrovně L1 o sumární hodnotě intrakomunitárních dodání pro každé DIČ registrované k DPH v daném státě, kterým bylo v rámci daného kalendářního čtvrtletí dodáno zboží od českých plátců DPH.

Každý členský stát má dle Nařízení povinnost zaslat informace úrovně L1 ostatním členským státům nejdéle do konce čtvrtletí, které následuje po čtvrtletí, k němuž se souhrnné hlášení vztahuje. Všechny členské země posílají soubor s informacemi úrovně L1 ve své národní měně.

Obdobně i CLO v ČR obdrží údaje úrovně L1 o všech tuzemských plátcích, kteří se stali v rámci daného kalendářního čtvrtletí pořizovateli zboží z jiné členské země EU. CLO v ČR též získá informace o celkové hodnotě dodání pro každého plátce ze všech zemí EU. Následně je proveden výpočet celkové sumy za zboží, který každý tuzemský plátce od obchodních partnerů registrovaných k DPH ve všech členských státech EU pořídil. Díky těmto údajům má správce daně možnost ověřit správnost údajů, které tuzemský plátce deklaroval v rámci svého daňového přiznání.

6.1.2 VÝMĚNA INFORMACÍ ÚROVNĚ L2

Výměna informací úrovně L2 představuje podrobnější úroveň výměny informací než úroveň L1. Úroveň L2 je možné charakterizovat jako rozepsané souhrnné hodnoty. Od úrovně L1 se také liší v termínech posílání, narozdíl od úrovně L1 probíhající pravidelně každé čtvrtletí, L2 je uskutečňována pouze na tzv. "dožádání" z jiného členského státu. Pojem dožádání znamená oslovení libovolného členského státu se žádostí o zaslání rozepsaných údajů o intrakomunitárních dodání zboží v členění po jednotlivých dodavatelích zboží.

Jako příklad uveďme dotaz: *Kteří španělští dodavatelé uskutečnili intrakomunitární dodání zboží pro konkrétního tuzemského plátce ve 3.čtvrtletí roku 2009?* Tento dotaz umožňuje získat kromě všech DIČ jednotlivých plátců nebo osob registrovaných k DPH dodávajících zboží také hodnotu dodání, již španělští plátcí daně deklarovali v rámci SH podávaném ve Španělsku. V rámci výměny informací úrovně L2 lze také zjistit DIČ tuzemských plátců DPH, kterým daný plátce z některého členského státu EU vykázal v daném kvartálu dodání zboží, stejně jako hodnotu dodaného zboží.

Dotaz úrovně L2 jsou oprávněni vznášet:

- pracovníci CLO
- místně příslušní správci daně - správci daně tak dostanou k dispozici údaje o dodáních danému tuzemskému plátci, strukturované podle DIČ jednotlivých dodavatelů z členských států EU.

6.2 ZÁKLADNÍ DOTAZY PRO OVĚŘOVÁNÍ REGISTRAČNÍCH ÚDAJŮ PLÁTCŮ DPH V OSTATNÍCH ČLENSKÝCH ZEMÍCH

Správce daně v tuzemsku si může ověřit vedle aktuálnosti DIČ daného plátce DPH z jiné členské země EU (Value Added Tax Identification Number, dále VAT ID)

těž historické údaje o registraci. Získává tak další podklady využitelné pro případné daňové šetření.

6.2.1 DOTAZ R_VATR

Dotaz R_VATR vznáší hlavně útvary na regionální úrovni, tedy finanční úřady, a to z důvodu zájmu ze strany daňových subjektů o prověření registrace svého obchodního partnera v jiné členské zemi EU. Dotaz lze zadávat samostatně pro každé VAT ID zvlášť nebo dávkově, kdy lze současně ověřit registrační údaje více VAT ID.

K posílání dotazů se užívají různé přenosové módy:

- **synchronní mód:** dotazy zpracovávají synchronními servery, což má za následek, že požadovaná informace bývá vyřízena téměř okamžitě
- **asynchronní mód:** s ohledem na fakt, že odpověď vyřizují asynchronní servery, a to v době nízké provozní zátěže, stává se, že odpověď bývá doručena s určitou časovou prodlevou
- **kombinovaný mód:** v rámci kombinovaného módu dotazy zpracovávají synchronní i asynchronní servery. Pokud je dotaz zpracováván synchronním serverem, odpověď bývá doručena okamžitě. Pokud je však synchronní server vytížen, je dotaz postoupen k vyřízení asynchronnímu serveru. V tomto případě je třeba počítat s tím, že může dojít k časovému zpoždění vyřízení zpracovaného dotazu.

Při ověřování VAT ID je správce daně vázán mlčenlivostí a není oprávněn tazateli poskytovat podrobnosti o datu registrace nebo zrušení registrace ani další podrobnosti týkající se daňového subjektu. Tazatel tak může získat jen informaci, že osoba s uvedeným VAT ID je či není k dnešnímu dni registrována k DPH.

6.2.2 DOTAZ R_HVATR

Dotaz R_HVATR slouží pouze pro potřeby správce daně, nikoli pro ověřování VAT ID tuzemským plátcům daně. Díky tomuto dotazu lze zjistit registrační údaje i za minulá období. Postup zadávání údajů je shodný jako v rámci dotazu R_VATR, ale při dotazu R_HVATR je možné zadat ověřované datum. Když správce daně tuto položku vyplní, obdrží tak poslední platný registrační záznam k požadovanému datu.

6.3 ÚROVEŇ L3

6.3.1 MOŽNOSTI VYUŽITÍ VÝMĚNY INFORMACÍ NA ÚROVNI L3

Výměna informací na úrovni L3 (Level 3, dále jen L3) se mezi jednotlivými členskými zeměmi neuskutečňuje v rámci systému VIES, ale je realizována prostřednictvím zabezpečeného mailu, který byl vytvořen pro tyto účely v rámci sítě CCN/CSI. Díky L3 mohou členské země získávat detailnější informace k jednotlivým intrakomunitárním dodáním, které nelze jiným způsobem získat. Výměna informací na úrovni L3 oproti úrovním L1 a L2 umožňuje vyměňovat si údaje i o poskytovaných službách, nikoli jen o dodávaném zboží.

Členské státy mohou používat následující prostředky na úrovni L3:

- **Žádost o informace** – je nástrojem, díky kterému správce daně může získat konkrétní důkazní prostředky vztahující se k operacím, které správce daně prověřuje. Například lze od příslušných orgánů jiných členských států získat kopie obchodních faktur, smluv, dodacích listů a dalších dokumentů. Díky tomu má správce daně možnost ověřit, zda český daňový subjekt, který dodal zboží do jiného členského státu, uplatňoval nárok na odpočet daně a nebo, pokud pořizoval zboží z jiného členského státu, ho v rámci DAP přiznal a následně zdanil.

- **Spontánní informace** – je zasílána v případě, když má správce daně k dispozici údaje, o kterých si myslí, že by mohly být využity správcem daně v jiné členské zemi.

6.3.2 POUŽÍVANÉ PROSTŘEDKY K VÝMĚNĚ INFORMACÍ NA ÚROVNI L3

K zasílání informací na úrovni L3 mezi členskými státy EU jsou určeny standardizované formuláře. Důvodem pro zavedení standardizovaných formulářů byla rychlejší orientace v žádosti pro žádající i dožádané příslušné orgány. Členské státy schválily přijetí formulářů v rámci komitologické procedury Stálým výborem Evropské komise pro administrativní spolupráci.

Jedná se o několikastránkové formuláře, kde se vyplňují předdefinované údaje jako je obchodní jméno subjektu, DIČ daňového subjektu, sídlo daňového subjektu apod. Ve formulářích jsou dále obsaženy nejfrekventovanější typů dotazů, o které členské státy nejvíce žádají. Žádající stát tedy do formuláře vyplní údaje, zvolí typ dotazu, případně má možnost v rámci položky „volný text“ svou žádost či spontánní informaci upřesnit nebo doplnit.

Zavedení standardizovaných formulářů má výhodu, že žádající stát nemusí psát rozsáhlé žádosti formou dopisu a rovněž je minimalizována jazyková bariéra, jelikož formuláře mají stejnou podobu ve všech státech EU. Záleží pouze na rozhodnutí každého členského státu, v kterém z úředních jazyků Evropské unie bude žádosti či spontánní informace posílat. Volný text je jedinou částí, která je překládána při vyřizování došlé žádosti nebo spontánní informace. V současné době se používá formulář ve formátu .xml, což umožňuje určitou automatizaci při zpracovávání některých dat. První formuláře, které byly pro výměnu informací na úrovni L3 využívány, byly ve formátu MS Word. Vzhledem k tomu, že údaje vyměňované na úrovni L3 jednotlivé daňové správy členských zemí neshromažďují průběžně a automaticky, je Nařízením určena doba, do kdy má dožádaný členský stát žádost o informaci zpracovat a získané údaje poslat zpět. Standardní doba

pro zaslání odpovědi na žádost o informaci je 3 měsíce ode dne doručení žádosti příslušnému orgánu. V případě, že správce daně má informace, na které se ptá žádající stát, rovnou k dispozici, je tato lhůta zkrácena na 1 měsíc. Při posílání spontánní informace nejsou určeny žádné lhůty. Navíc stát, který spontánní informaci získá, nemá povinnost na ni reagovat ani o výsledcích šetření informovat stát, který informaci zaslal.

6.3.3 ÚTVARY PODÍLEJÍCÍ SE NA VÝMĚNĚ INFORMACÍ NA ÚROVNI L3 V ČR

Do výměny informací na úrovni L3 jsou v ČR zapojeny tyto útvary:

- **CLO** – příslušný útvar kompetentní k výměně informací v oblasti DPH s jednotlivými členskými zeměmi EU
- **Finanční ředitelství** – jsou mezičlánkem mezi CLO a finančními úřady. V ČR je 8 finančních ředitelství, a to v Praze, Brně, Plzni, Ústí nad Labem, Ostravě, Českých Budějovicích, Hradci Králové a FŘ pro hl. m. Prahu
- **Finanční úřad** – finanční úřady jsou podřízeny finančním ředitelstvím.

6.3.4 SYSTÉM SLOUŽÍCÍ K VÝMĚNĚ INFORMACÍ NA ÚROVNI L3

S ohledem na skutečnost, že se mezinárodní výměny informací účastní vedle příslušného orgánu CLO též finanční ředitelství a finanční úřady z celé České republiky, byl vytvořen informační systém, který umožňuje propojení těchto útvarů a který je určen pro zasílání vyměňovaných informací mezi těmito úřady. Informační systém byl vytvořen formou webové aplikace. Tato aplikace je přístupná jen pracovníkům CLO a na každém finančního ředitelství a finančním úřadě byl určen jeden pracovník – tzv. kontaktní osoba, kterému byla přidělena přístupová práva a který s aplikací pracuje. Z důvodu nutnosti zajištění plynulého chodu výměny informací a dodržení stanovených lhůt je na všech finančních ředitelstvích a finančních úřadech jmenován i náhradník, který v případě absence kontaktní osoby tohoto pracovníka nahradí.

Vzhledem k tomu, že se výměny informací v ČR účastní tři různé útvary, bylo třeba určit metodické postupy pro zasílání žádostí a spontánních informací. Zvláště bylo třeba vyřešit otázku stanovení vnitřních lhůt pro každou organizační úroveň tak, aby ČR byla schopná dodržovat stanovenou tříměsíční lhůtu. Největší časový prostor na zpracování mají samozřejmě finanční úřady, protože právě ony provádí šetření, s ohledem na charakter dané žádosti nebo spontánní informace. Informační systém vnitřní lhůty pro všechny zadané žádosti monitoruje a v případě končící lhůty na příslušné organizační úrovni a také případně při překročení stanovené lhůty jsou kompetentní pracovníci upozorněni. Může se však stát, že pro místní šetření a získávání informací je třeba více času, například pokud nelze českého plátce jednoduše kontaktovat. Dožádaný stát má v tomto případě povinnost o této skutečnosti informovat žádající stát.

6.3.5 PROCESY ZPRACOVÁNÍ INFORMACÍ ÚROVNĚ L3

Existují 4 typy informací úrovně L3:

- Přijatá žádost nebo spontánní informace ze států EU
- Odesílaná odpověď na žádost z EU
- Odesílaná žádost o poskytnutí informace či spontánní informace ze států EU
- Přijatá odpověď na žádost FÚ

a) Přijatá žádost nebo spontánní informace ze státu EU

Všechny žádosti o informaci i spontánní informace jsou posílány na CLO. Pokud se stane, že některý členský stát pošle žádost o informaci přímo některému z místně příslušných správců daně, je ten povinen žádost nejprve poslat na CLO. CLO musí mít přehled o všech žádostech o informaci i spontánních informacích, jelikož je nutné poskytovat Evropské komisi v pravidelných časových intervalech reporty o výměně informací L3. CLO odpovídi na žádosti o informace až na výjimky nezpracovává, šetření provádí finanční úřady. S ohledem na fakt, že

žádosti o informaci mohou být zasílány v libovolném z úředních jazyků států EU, je jedním z hlavních úkolů CLO zajistit překlad žádosti či spontánní informace do českého jazyka. Pracovníci CLO vkládají žádost do informačního systému (dále jen aplikace). Protože členské státy mohou posílat informace vedle CCN mailu také v papírové podobě, je nutné tyto informace na úrovni CLO převést do elektronické formy. Pokud žádající členský stát nepoužil standardizovaný formulář, je třeba na úrovni CLO žádost přepracovat do podoby standardizovaného formuláře. Pokud žádost obsahuje větší množství dokumentů, mohou být zasílány v rámci ČR v papírové podobě. Poté, co je žádost o informaci přeložena do českého jazyka a vložena do aplikace, je v rámci aplikace postoupena kontaktní osobě na finančním ředitelství, které je nadřízené finančnímu úřadu, pod který spadá daňový subjekt, ke kterému se daná žádost o informaci vztahuje. Žádosti o informaci musí být zasílány ze CLO nejprve na finanční ředitelství, přestože se na jejich zpracování příliš nepodílí, a to s ohledem na legislativní předpisy upravující komunikaci a kompetence mezi MF, FŘ a FÚ.

b) Odesílaná odpověď na žádost z EU

Pracovník, který má na daném finančním úřadě přístup do aplikace, nemusí být nutně osobou, která bude danou žádost o informaci vyřizovat. Pracovník, který žádost vyřizuje, postupuje podle charakteru žádosti a samozřejmě podle interních metodických pokynů. Poté, co pracovník finančního úřadu zjistí všechny informace, které byly předmětem žádosti, zpracuje odpověď do formuláře a ten vloží do aplikace, případně požádá kompetentní osobu mající přístup do aplikace v rámci finančního úřadu. Jakmile je zpracovaná žádost na úrovni finančního úřadu zpracována a vložena do aplikace, je postoupena nadřízenému finančnímu ředitelství, kde kompetentní pracovník odpověď na žádost o informaci zkontroluje z hlediska věcné i formální správnosti a následně je odpověď na žádost o informaci skrze aplikaci odeslána CLO. Pracovníci CLO provedou překlad do některého ze

smluvených jazyků a před vlastním odesláním odpovědi prostřednictvím CCN mailu žádajícímu státu provedou konečnou kontrolu.

Jako příklad uveďme situaci, kdy italský správce daně pochybuje, že daňový subjekt registrovaný k DPH v Itálii, oprávněně nárokoval odpočet DPH z důvodu dodání zboží do jiného členského státu. Italský plátce daně nebo osoba identifikovaná k dani v rámci svého SH deklaroval uskutečnil intrakomunitární dodání českému plátcovi hodnotě 100 000 EUR. Z tohoto důvodu kontaktovalo italské CLO kolegy z českého CLO se žádostí o ověření, že český plátce se opravdu stal příjemce zboží. Italský správce daně by bez mezinárodní administrativní spolupráce nemohl tyto údaje zjistit, což by mohlo mít za následek značné daňové úniky a podvody.

c) Odesílaná žádost o informaci či spontánní informace ze států EU

Tuzemský finanční úřad může též pochybovat o pravdivosti údajů, které český daňový subjekt deklaroval ve svém souhrnném hlášení nebo v daňovém přiznání. Může se stát, že finanční úřad má k dispozici informaci, která by mohla být prospěšná některému z členských států EU. V těchto případech může tuzemský správce daně zaslat danému státu žádost o informaci případně spontánní informaci. I v těchto případech je žádost o informaci nebo spontánní informace vyplňována do standardizovaného formuláře. Kontaktní osoba na finančním úřadě vloží zpracovanou žádost do aplikace a pošle nadřízenému finančnímu ředitelství, které je pro provedení formální a věcné správnosti pošle na CLO. Pracovníci CLO provedou nebo zajistí překlad a následně žádost pošlou příslušné členské zemi EU. Elektronický systém pro výměnu informací je vytvořen tak, že kontaktní osoba na finančním úřadě si může kdykoli žádost o informaci v elektronické podobě otevřít, a to i v případě, že žádost není zrovna zpracovávána na jeho organizační úrovni.

d) Přijatá odpověď na žádost FÚ

Všechny odpovědi na žádost o informaci bývají posílány na CLO. Na CLO je proveden překlad žádosti do češtiny a odpověď je následně vložena do aplikace a postoupena na relevantní finanční ředitelství. Tamní kontaktní osoba žádost dále postoupí finančnímu úřadu, který žádost o informaci či spontánní informaci poslal. Takto získané dokumenty může finanční úřad použít jako důkazní prostředky v rámci případného řízení s tuzemským českým plátcem daně.

6.4 VÝKAZY PRO EVROPSKOU KOMISI

Nařízení stanovuje povinnost pro všechny členské země EU pravidelně poskytovat Evropské komisi údaje ohledně zasílaných žádostí o informaci a spontánních informací.

Konkrétně jsou pro dané období požadovány tyto údaje:

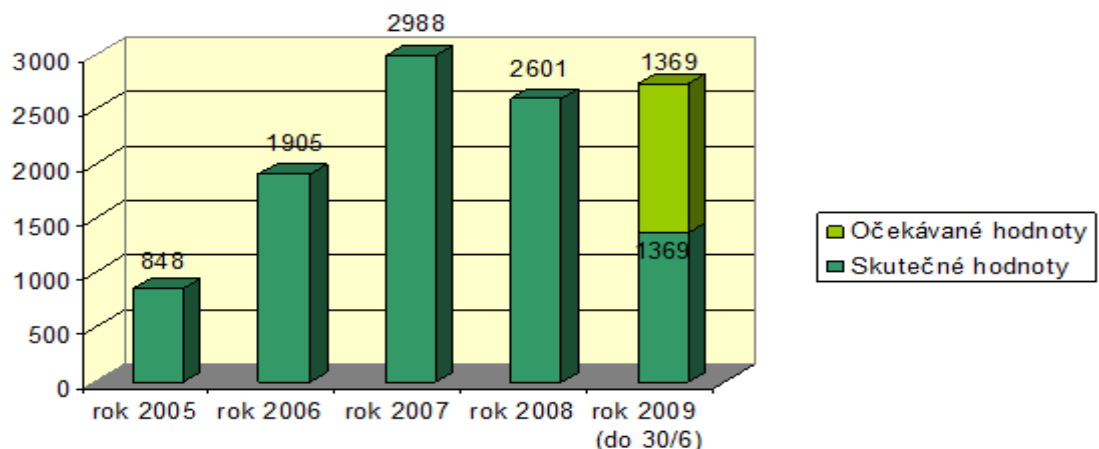
- Počet odeslaných žádostí o informaci do všech členských států
- Počet přijatých žádostí o informaci ze všech členských států EU
- Počet přijatých spontánních informací ze všech členských států EU
- Počet odeslaných žádostí o informaci nevyřízených ve 3. měsíční lhůtě v daném období
- Počet odeslaných žádostí o informaci, které byly vyřízeny v 1 měsíční lhůtě

6.4.1 VÝVOJ POČTU ŽÁDOSTÍ O INFORMACI A SPONTÁNNÍCH INFORMACÍ

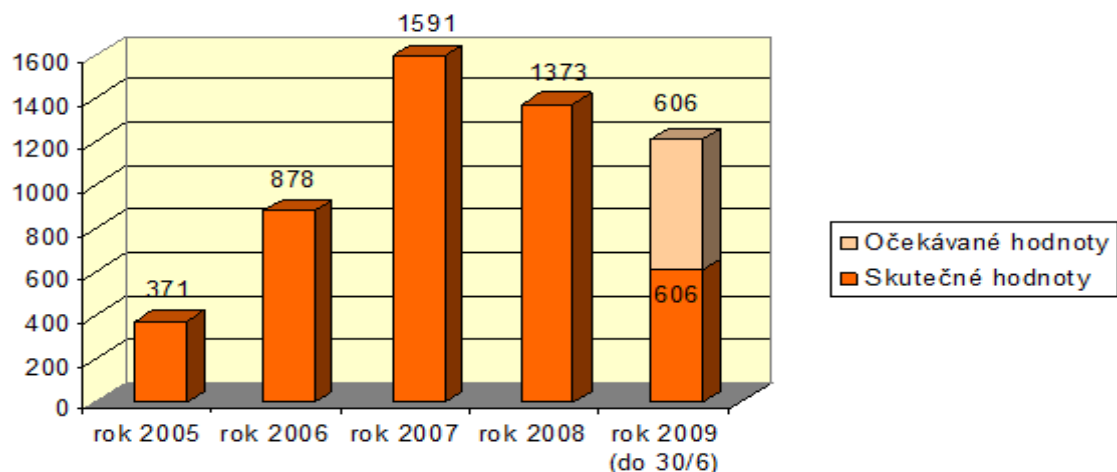
CLO pravidelně předkládá Evropské komisi reporty o uskutečněných intrakomunitárních transakcích a z těchto reportů vyplývá, že jednotlivé členské státy EU využívají administrativní spolupráci v oblasti DPH v hojně míře. Konkrétní hodnoty odeslaných i přijatých žádostí o informaci a spontánních informací jsou uvedeny v grafech č. 3 a 4. Velký nárůst v počtu odesílaných žádostí o informaci a spontánních informací byl v letech 2005 – 2007.

V roce 2005 Česká republika odeslala 848 žádostí o informaci a spontánních informací do ostatních členských států a přijala 371 žádostí o informaci a spontánních informací. Celkem tedy bylo zpracováno 1219 případů. Roku 2006 se počet zpracovaných žádostí více než zdvojnásobil, celkem bylo zpracováno 2783 žádostí. Roku 2007 bylo odesláno i přijato zatím nejvíce žádostí o informaci a spontánních informací. Roku 2008 doslo k mírnému poklesu. Hodnoty za rok 2009 jsou známy pouze za první pololetí, nicméně jsou v součtu očekávány podobné hodnoty jako v předchozím roce.

Graf 3: Odchozí ŽOI a SPI v letech 2005 – 2009



Graf 4: Příchozí ŽOI a SPI v letech 2005 – 2009



Zdroj: Ministerstvo financí

7 DAŇOVÉ ÚNIKY

Daňový únik nastává tehdy, když se daňový subjekt částečně nebo úplně vyhýbá daňové povinnosti. Daňové úniky často vznikají také v rámci tzv. šedé a černé ekonomiky.

Daňové úniky můžeme rozdělit obecně z několika hledisek:

a) Legální daňové úniky

Za legální daňový únik je považován takový stav, kdy daňový subjekt využívá mezer v příslušných právních předpisech nebo v případech, kdy zákon umožňuje nejednoznačný výklad. Jako daňový únik nelze hodnotit případy, kdy daňový subjekt optimalizuje daňovou povinnost za pomoci využití legislativních nedostatků. Termín “daňová optimalizace” představuje takové jednání firmy, které má za následek minimalizaci daňových povinností, avšak v souladu s platnou legislativou.

Příklady daňové optimalizace:

- rozhodnutí, zda se stát nebo nestát dobrovolně plátcem DPH
- společné zdanění manželů
- úprava osobního vozidla na “nákladní” (N1)
- využívání daňových rájů (v těchto případech však daňový subjekt balancuje na hranici legálnosti daňových úniků).

b) Nelegální daňové úniky

Nelegálním daňovým únikem je stav, kdy daňový subjekt porušuje zákon za účelem získání daňové výhody.

c) Neúmyslné daňové úniky

Důvodem vzniku neúmyslného daňového úniku může být nedostatečné seznámení s daňovou či účetní problematikou nebo nepochopení příslušných právních předpisů. Skutečností je, že oblast daňové problematiky je velmi obsáhlá a složitá, navíc se často mění.

d) Úmyslné daňové úniky

Úmyslné daňové úniky jsou způsobeny cíleným a vědomým porušením příslušných právních předpisů. V současné době dochází k jejich nárůstu, což můžeme přisuzovat důkladnému zvládnutí daňové problematiky ze strany podnikatelských subjektů, kteří se buď sami, nebo s využitím finančních poradců již podstatně lépe orientují v relevantních právních předpisech.

Právě nepřímé daně bývají jedním z nejčtennějších typů daňových úniků, což lze zdůvodnit skutečností, že nepřímé daně jsou tzv. "rychlou daní". Zdaňovací období pro nepřímé daně je většinou kalendářní čtvrtletí nebo jeden měsíc.

7.1 FORMY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

Úmyslné daňové úniky jsou uskutečňovány zejména z důvodu snahy daňového subjektu o získání nelegálních finančních prostředků. Takto získané finanční prostředky si účastníci daňového úniku následně rozdělí. Daňový únik nemusí být primárním cílem daňového subjektu, ale může vzniknout jako vedlejší efekt podvodů finančního charakteru tzv. tunelování, které mohou spočívat například v převodu exekuvatelného majetku, úvěrových podvodech, kdy ručitel ručí bezcenným majetkem za poskytovaný úvěr atd.

Mezi hlavní formy daňových úniků patří:

- krácení daně při provozování legálních činností subjektu, kde je primárním motivem získání prostředků pro vlastní potřebu

- krácení daně při provozování legálních činností subjektu, kde primárním motivem je získání finančních prostředků pro korupci či rozvoj podnikání
- podvody v účetnictví
- záměrně organizované daňové úniky
- tunelování
- krácení daně zahrnutím neoprávněných nákladů do účetnictví
- krácení daně při provozování nelegálních činnostech subjektu (např. prodej neprocleného či ukradeného zboží)
- snižování vlastní daňové povinnosti

7.2 TYPICKÉ ZNAKY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

Obecně lze sumarizovat několik typických znaků, které jsou pro daňové úniky společné:

- 1) daňové úniky jsou plánovány relativně malým počtem osob, které jsou důkladně seznámeny s daňovou problematikou a principy fungování daňové správy
- 2) typickým znakem je zapojení velkého množství daňových subjektů, které spadají do působnosti různých místně příslušných správců daně. Daňové subjekty pak podle potřeby operativně mění svá sídla firem a tudíž i místní příslušnost ke správci daně.
- 3) daňové subjekty zapojené do daňového úniků bývají velmi dobře organizovány a řízeny, často z jednoho centra. Hlavním organizátorem bývá osoba, která v dané transakci oficiálně vůbec nevystupuje.
- 4) jako prostředek navození důvěryhodnosti bývají místně příslušným správcům daně předkládány falešné doklady. Daňová kriminalita však bývá nezdědka spojena i s dalšími typy závažné trestné činnosti, jako vydírání, zastrašování a podobně.

- 5) daňové subjekty využívají takové postupy, které mají za následek nepatrné změny při plnění daňových povinností. Tento postup lze označit jako “technika vodovodního kohoutku”, které lze interpretovat: “není nutné, aby hned teklo, hlavně když pořád kape!”
- 6) na obchodních transakcích potažmo daňových únicích se podílejí nedůvěryhodné osoby, které konkrétně například přiznají, ale neplní daňovou povinnost, dále osoby, které již v minulosti byly trestně stíhány, popřípadě se účastnily daňových úniků.
- 7) subjekty v rámci řetězových obchodů mívají přesně rozdělené role v rámci jednotlivých transakcí. Podniky, které jsou po formální stránce bezúhonné, zpravidla disponují předpisově vedenou účetní a daňovou dokumentací. Na druhé straně firmy, které mají v rámci řetězce daňovou povinnost, jsou typické minimální nebo žádnou hodnotou majetku. Jednatelé a společníci bývají nekontaktní, nebo se trvale zdržují v zahraničí, případně se jedná o cizince ze zemí, kde neexistují příslušné mezinárodní dohody.
- 8) subjekty, které mají daňovou povinnost, často nevedou účetnictví nebo tvrdí, že jim bylo odcizeno, zničeno a podobně.
- 9) daňové subjekty spoléhají na nutnost prokázání úmyslu.

7.3 OBECNÉ POSTUPY PŘI DAŇOVÝCH ÚNICÍCH

Převládajícími postupy, které za účelem krácení daně používají daňové subjekty organizující daňový únik jsou:

- obcházení legislativních norem (například využití výhodnějších sazeb daně vyplývající z chybného zařazení do standardní klasifikace produkce)
- nepřiznání příjmů a s tím související záměrné zkreslování účetnictví a evidence pro daňové účely (například poskytování ubytovacích, stravovacích služeb)
- neoprávněné uplatnění nároku na odpočet daně

- neoprávněné snižování vlastních pohledávek (příkladem může být situace, kdy daňový subjekt neoprávněně dobropisuje ve prospěch plátce, který je předlužen a který daň správci daně nikdy nezaplatí).

7.4 TYPY DAŇOVÝCH PODVODŮ UPLATŇOVANÝCH V RÁMCI INTRAKOMUNITÁRNÍCH TRANSAKČÍ

V souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie a s tím související harmonizace právních předpisů se zvyšuje riziko nárůstu některých typů daňových podvodů. V následujícím textu se zaměříme na jejich analýzu. Podstatu a způsob uskutečnění daňových podvodů uvedeme na konkrétních příkladech.

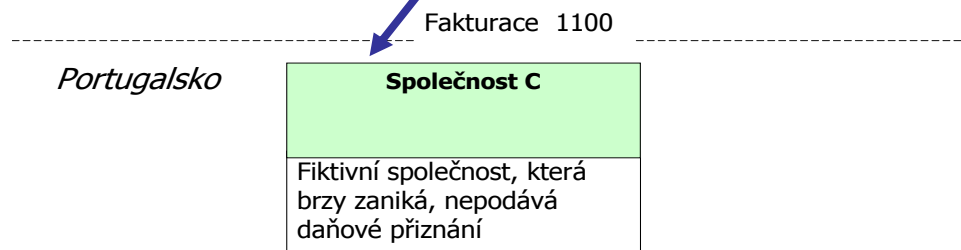
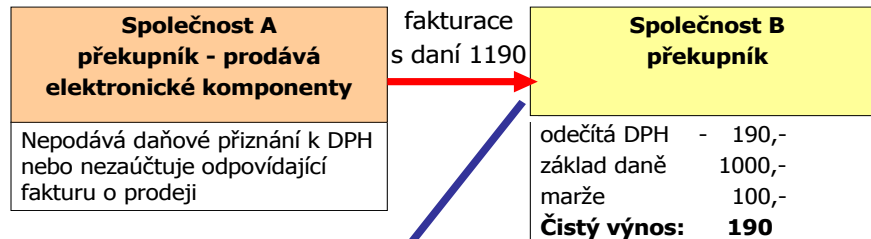
7.4.1 „KLASICKÉ PODVODY“

Typickým znakem klasických podvodů v rámci intrakomunitárních obchodních operací je dodání zboží do jiného členského státu mezi plátcí DPH, kdy dodavatel dodává zboží plátcí v jiném členském státě za cenu bez daně a příjemce zboží, místo toho, aby intrakomunitární dodání zboží řádně přiznal a zdanil, tak neučiní. Pořizovatel buď dodání přizná, ale daň nezaplatí, nebo se stane nekontaktní, nebo se jedná o fiktivní společnost.

Pro přehlednost uvedme konkrétní příklad (viz. schéma č. 4): Španělský plátce A prodává elektronické komponenty španělské společnosti B a vystaví jí fakturu v celkové výši 1190 peněžních jednotek. Společnost A však nepodá daňové přiznání k DPH nebo nezahrne do účetnictví fakturu o prodeji zboží. Společnost B figurující jako zprostředkovatel uplatní nárok na odpočet DPH ve výši 190 peněžních jednotek. Společnost B fakturuje fiktivní portugalské společnosti C částku představující cenu bez DPH a marži v celkové výši 1100 peněžních jednotek.

Schéma 4: Konkrétní příklad tzv. klasického podvodu

Španělsko



7.4.2 „ŘETĚZCOVÉ PODVODY“

Řetězcové podvody bývají také označovány jako karuselové obchody. Struktura řetězců se nedá jednoznačně definovat, řetězce bývají různě složitě členěné a v grafickém znázornění se mohou představovat “pavouky” nebo “sítě”. Všechny řetězce mají jedno společné, a to snahu o navození pocitu legálnosti tak, aby obchodní transakce působily důvěryhodně a aby došlo k co nejdřívějšímu a pokud možno opakovanému vyplacení nadměrného odpočtu daně.

Řetězcové podvody probíhají ve čtyřech základních fázích:

1) fáze: „Získání“

Daňový subjekt A poskytne daňovému subjektu B tzv. “zástěrku”, která se používá za účelem navození pocitu legálnosti. Zástěrku může představovat například vyřazené bezcenné stroje, elektronické součástky, starý textil apod. Daňový subjekt B tak získá zboží za minimální cenu s ohledem na fakt, že se většinou jedná o inferiorní zboží, které bývá nefunkční a nepoužitelné. Správce

daně může jako vodítko pro detekci “zástěrky” indikovat odlišnou činnost daňových subjektů a to z hlediska sortimentu, ale i obchodovaným množstvím zboží.

2) fáze „Násobení“

Daňový subjekt B je označován jako bílý kůň a v rámci dodání zboží plátcí C značně navyšuje cenu “zástěrky”. Se správcem daně nekomunikuje, nepodává daňové přiznání, a pokud daňové přiznání podává, daň nezaplatí.

3) fáze „Praní“

Do řetězce se zapojuje daňový subjekt D, který jako příjemce plnění od daňového subjektu C získává zboží za srovnatelnou cenu. Tato transakce má vzbudit dojem, že se jedná o zcela legální obchod, kdy daňový subjekt C nemá vůči finančnímu úřadu žádné daňové nedoplatky. Aby transakce působily věrohodně, v této části řetězce obvykle působí plátcí s déle platnou registrací k dani přidané hodnoty.

Daňové subjekty typu C obvykle přiznávají určitou daňovou povinnost, ale určitým vodítkem pro správce daně, že se může jednat o daňový únik, je výrazně zvýšený obrat oproti předchozím zdaňovacím obdobím, a to bez markantní změny výše přiznané a zaplacené daně. Do fáze “praní” může být za účelem ještě větší nepřehlednosti a nižší možnosti odhalení daňového úniku zapojeno více typů daňových subjektů typu “C”. Motivem pro zapojení daňových subjektů v roli “C” bývá úplata, eventuelně protislužba.

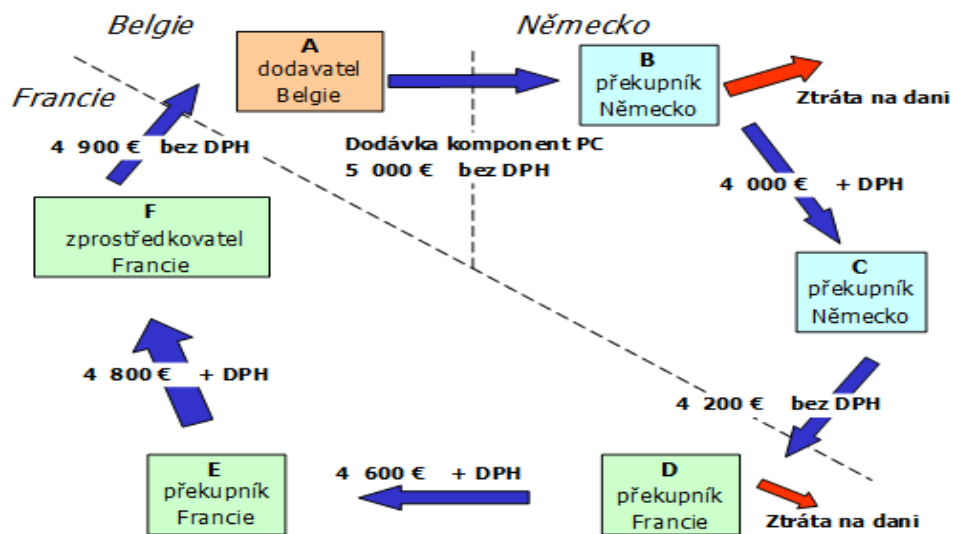
4) fáze „Čerpání“

Pro daňový subjekt “D” je typické vykazování nadměrného odpočtu. Občas se však může stát, že dojde jen ke snížení vlastní daňové povinnosti, a to v případě, že se snaží o vytvoření dojmu legálního zbavení se povinnosti uplatnit daň na výstupu, např. při ztrátě nebo zničení zboží.

Příklad 1:

Belgická společnost A dodává PC komponenty do Německa společnosti B za cenu 5000 EUR bez DPH (viz schéma č. 5). Německá společnost B dodá zboží v hodnotě 4000 EUR + DPH německé společnosti C. Společnost B však DPH do státního rozpočtu neodvádí. Německá společnost C uskuteční intrakomunitární dodání plátcí ve Francii. Do karuselového řetězce jsou ve Francii dále připojeni i další překupníci a zprostředkovatelé. Aby byl řetězec kompletní, francouzská společnost F deklaruje osvobozené intrakomunitární dodání belgické společnosti A. Celý proces se opakuje a dochází k neomezeným únikům DPH.

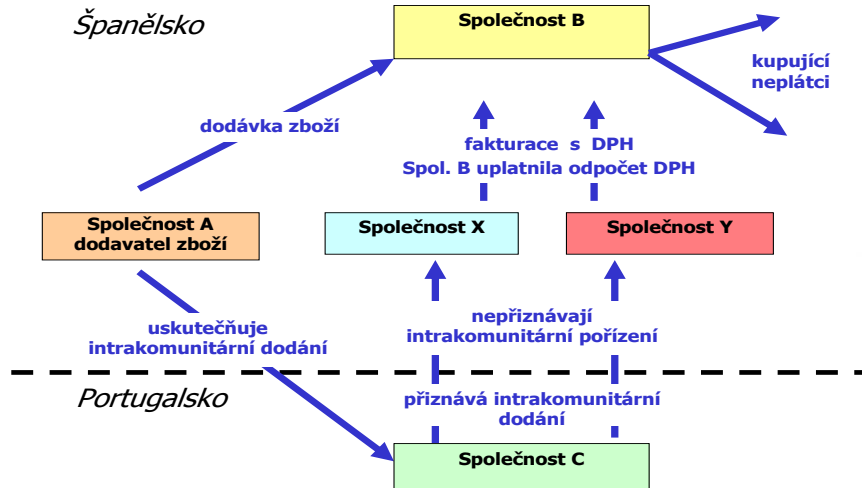
Schéma 5: Příklad karuselového podvodu



Příklad 2:

Španělská společnost A dodává zboží španělské společnosti B a zároveň uskutečňuje intrakomunitární dodání portugalské společnosti C (viz schéma č. 6). Společnost C intrakomunitární dodání přiznává narozdíl od španělských firem X a Y, které intrakomunitární pořízení nepřiznávají. Společnosti X a Y vystavují fakturu včetně DPH již uvedené společnosti B a uplatňují si nárok na odpočet a při tomto postupu dochází k daňovým únikům.

Schéma 6: Příklad daňového úniku



7.4.3 SLABÉ A SILNÉ STRÁNKY ŘETĚZCOVÝCH PODVODŮ

a) SLABÉ STRÁNKY

Slabé stránky v "řetězcích" lze charakterizovat následovně:

- na transakcích se jako jednatelé či společníci podílí osoby, o kterých má správce daně informace, že se již v minulosti daňových úniků účastnily
- řetězec je možno identifikovat podle různých indicií, kterými mohou být například neuhrazená vlastní daňová povinnost či markantní nárůst obrátu ve srovnání s předchozími zdaňovacími obdobími.

b) SILNÉ STRÁNKY

Pro silné stránky v "řetězcích" je typické:

- naprostá formální správnost předkládaných přiznání, účetnictví, smluv apod.
- pracovníci správce daně mohou být často časově vytíženi a stejně tak jako v každém jiném oboru existuje rozdílná úroveň znalostí příslušné daňové problematiky
- daňové subjekty, které se krácení daně dopouští, mívají často silné zázemí kvalifikovaných odborníků na daňově-právní problematiku.

8 NÁVRH ŘEŠENÍ A DISKUSE

V této diplomové práci byly analyzovány konkrétní změny v oblasti daně z přidané hodnoty, které byly spojeny se vstupem ČR do EU, dále oblast mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti DPH mezi jednotlivými daňovými správami členských zemí EU a v neposlední řadě problematika daňových úniků v kontextu s intrakomunitárními transakcemi.

Boji s daňovými úniky, stejně jako oblastí mezinárodní administrativní spolupráce se intenzivně zabývají odborníci ministerstva financí i dalších útvarů české daňové správy a samozřejmě i právních expertů v rámci Evropské unie. Tito odborníci spolupracují na tvorbě české a komunitární legislativy v oblasti mezinárodní administrativní spolupráce či daňových úniků. Ačkoli není jednoduché najít převratné řešení v oblasti mezinárodní administrativní spolupráce, budou na základě této diplomové práce navrženy kroky směřující k jejímu zlepšení a zefektivnění.

Vzhledem k tomu, že daňové úniky v Evropském společenství činí přibližně 2,5% HDP Evropské unie, je jistě vhodné hledat efektivní řešení jejich maximální eliminace. Správné fungování daňových systémů spadá do kompetencí jednotlivých členských států a jistě by tomu tak mělo zůstat i nadále, nicméně, s ohledem na velmi úzkou propojenost ekonomik členských států je nezbytná efektivní a intenzivní spolupráce mezi jednotlivými státy.

Způsoby daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty bývají různé. Může se jednat o podvody v rámci jednoho státu, jako jsou záměrně chybné dokumenty předkládané správním úřadům, neoprávněné nárokování nadměrných odpočtů a podobně. Typickými daňovými podvody na úrovni Společenství jsou řetězcové podvody, kterých se účastní daňové subjekty ve více státech. V posledních letech dochází k nárůstu počtu subjektů zapojených do řetězcových podvodů i v třetích

zemích. To má za následek obtížnější odhalení daňového úniku ze strany správce daně. S ohledem na nárůst daňových subjektů účastnících se daňových podvodů v třetích zemích by bylo vhodné zvážit možnosti konkrétní spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty i s třetími zeměmi. V současné době probíhá spolupráce s třetími zeměmi zejména na základě bilaterálních smluv jednotlivých států. Možnosti spolupráce na základě bilaterálních smluv se mohou značně lišit a nemusí být příliš efektivní.

Do daňových podvodů na úrovni Společenství se často zapojují daňové subjekty i ve státech, kde v důsledku konkrétního daňového podvodu nevzniká ve státním rozpočtu daňová ztráta. Důvodem k těmto postupům ze strany účastníků daňových podvodů je snaha o zvýšení neprůhlednosti a nedohledatelnosti celé transakce. Řešením tohoto problému by mohla být harmonizace výše sankcí a postupů v trestním řízení vůči daňovým subjektům, bez ohledu na to, ve kterém členském státě došlo k snížení příjmů do státního rozpočtu vlivem daňového úniku.

V souvislosti s rychlým rozvojem informačních technologií je žádoucí zefektivnění metody výměny informací mezi členskými státy. Za zvážení by jistě stálo zavedení častějších a detailnějších automatických výměn informací mezi členskými státy, případně umožnění přímého přístupu ostatním členským státům do centrálních národních databází daňových subjektů. Tyto národní databáze by samozřejmě musely být předem upraveny tak, aby ostatním státům zpřístupnily pouze vybrané informace, nikoli všechny informace o daňových subjektech, které má daňová správa k dispozici. Ostatní členské státy by tak kdykoli v případě potřeby mohly ihned získat požadovanou informaci, což by výrazně urychlilo postupy při odhalování či prokazování daňových úniků.

Ke snížení těch intrakomunitárních daňových úniků, které jsou konstruovány tak, aby daň byla zaplácena ve státě s nejnižší možnou sazbou daně z přidané hodnoty, by mohlo přispět zavedení jednotné sazby daně z přidané hodnoty na

pořízené zboží ve všech členských státech. Daňové subjekty by pak již nebyly motivovány vymýšlet složité řetězce transferů zboží přes několik různých států.

Jedním z efektivních způsobů boje s daňovými úniky je mezinárodní administrativní spolupráce. Mezinárodní administrativní spolupráce je účinný nástroj v boji s daňovými úniky, ať už se jedná o záměrné daňové podvody či daňové úniky způsobené nevědomostí osob uskutečňující intrakomunitární transakce.

Aby byla mezinárodní administrativní spolupráce skutečně efektivní, je potřeba prolomit jazykové bariéry, což je bohužel stále mezi částí příslušných správců daně problém a to nejen v České republice, ale i v ostatních zemích EU. Možným řešením tohoto problému nebo alespoň urychlení výměny informací je dohoda a její následné dodržování mezi jednotlivými členskými státy na zasílání žádostí o informaci v některém z „univerzálních jazyků“, nejlépe v angličtině. Nařízení umožňuje každé z členských zemí EU poslat žádost o informaci nebo spontánní informaci v libovolném úředním jazyce EU. Pokud například Řecko žádá Českou republiku o informaci, je jeho právem žádost zaslat v řeckém jazyce. Česká republika může na žádost odpovědět v libovolném úředním jazyce Evropského společenství, tedy i v českém jazyce. Je zřejmé, že česko – řecká komunikace bude mít za následek zbytečné finanční náklady za překladatelskou službu a navíc dojde k časové ztrátě v důsledku potřebného času na překlad dané žádosti o informaci. Jistě v této souvislosti není nelze podceňovat riziko nepřesného překladu, jelikož ne všichni kvalitní překladatelé například z řečtiny jsou zároveň odborně fundovaní v daňové oblasti.

Dalším aspektem úspěšné mezinárodní administrativní spolupráce je dostatek lidských zdrojů, respektive pracovníků, kteří jsou do výměny informací zapojeni na všech úrovních daňové správy. Počet zpracovávaných žádostí

o informaci a spontánních informací rapidně narůstá, avšak kapacita pracovníků, kteří tyto žádosti vyřizují, zůstává dlouhodobě poddimenzována.

Tento fakt se promítá do doby zpracování žádostí na jednotlivých úrovních daňové zprávy. Platí, že čím dříve je žádost na dané organizační úrovni zpracována, tím dříve je možno objasnit, zda došlo k daňovému úniku a případně zahájit správní řízení s příslušným daňovým subjektem. Dalším aspektem jsou časové lhůty vyplývající z legislativy jednotlivých zemí EU, do kterých musí jednotlivé členské státy informace z ostatních zemí EU potřebné k řešení daňových úniků získat tak, aby nedošlo k jejich promlčení. V neposlední řadě je třeba brát v úvahu časové lhůty vyplývající z Nařízení, které je nutné respektovat.

V souvislosti s časovými lhůtami plynoucími z Nařízení je vhodné zavést opatření, která by motivovala jednotlivé členské státy k dodržování stanovené tříměsíční lhůty pro zaslání odpovědi na žádost o informaci. Důvodem tohoto návrhu je fakt, že přestože většina států EU posílá odpovědi na žádost o informaci včas, některé státy EU lhůty příliš nerespektují.

V rámci této práce byl uveden postup vyřizování žádostí a spontánních informací, který je značně administrativně komplikovaný a časově zdlouhavý. Pro zvýšení efektivity je žádoucí zjednodušení administrativních úkonů vztahujících se k mezinárodní výměně informací. Zasílané žádosti o informace a spontánní informace mezi členskými zeměmi EU jsou považovány na ministerstvu financí za standardní dokument, se kterým musí být nakládáno podle spisového řádu ministerstva financí, což je poměrně zdlouhavý proces. Zjednodušení předpisů o nakládání s dokumenty týkající se mezinárodní výměny informací na ministerstvu financí, finančních ředitelstvích i finančních úřadech by jistě znamenalo úsporu času.

Vzhledem k tomu, že správce daně má omezené zákonné možnosti získávání a ověřování údajů deklarovaných plátcem daně, bylo by vhodné posílit

jeho pravomoci ve smyslu získávání informací, například umožnit prohlídky skladů, aby tak správce daně mohl zkontrolovat danou transakci.

Pro účely sledování rizikových subjektů, případně pohybu rizikového zboží by bylo užitečné vytvoření speciálních útvarů, kde by odborní pracovníci daňové správy a případně policie spolupracovali na odhalování daňových úniků. Výhodou těchto útvarů by byla rychlá možnost zásahu v případě podezření nebo detekce daňového podvodu bez nutnosti časově náročné administrativy, která by jinak musela být mezi jednotlivými složkami uskutečňována. Členové těchto útvarů by pak mohli navíc rovnou reagovat s rozsáhlejšími kompetencemi plynoucími ze spojení těchto útvarů.

Součástí této práce byla i problematika ověřování daňového identifikačního čísla obchodního partnera v jiném členském státě, což tuzemští plátcí využívají zejména při dodání zboží do jiného členského státu, když mají pochyby, jestli je jejich obchodní partner skutečně registrován k DPH. Důkazní břemeno je podle současně platné legislativy na plátcí daně, který dodává zboží do jiného členského státu. Přestože tuzemští plátcí daně mohou o informaci o registraci požádat kterýkoli finanční úřad, ministerstvo financí nebo pro tento účel vytvořené webové stránky Evropské komise, uvedené instituce nenesou odpovědnosti za poskytnutá data a plátcí daně nemohou takto informace použít jako důkazní prostředek při případném správním šetření. Z důvodu větší právní jistoty pro plátce daně by bylo vhodné ve spolupráci s ostatními členskými státy a Evropskou komisí dohodnout, aby se vzájemně poskytované registrační údaje z VIESu mezi jednotlivými zeměmi mohly v případě potřeby využívat jako důkazní prostředek.

V rámci preventivních opatření zabránění daňových úniků by bylo prospěšné zavedení možnosti odmítnout daňovému subjektu registraci k dani z přidané hodnoty. Zřízení registrace k dani z přidané hodnoty by následovalo až po prověření daňového subjektu. Místně příslušný správce daně by pak mohl

zamítnout zřízení registrace například takovému daňovému subjektu, který se v minulosti dopouštěl daňových úniků. Pro zefektivnění hodnocení důvěryhodnosti daňového subjektu žádajícího o registraci k DPH by bylo dobré zajistit spolupráci v této oblasti na úrovni Společenství. Místně příslušný správce daně by tak měl možnost ověřit, zda daňový subjekt žádající o registraci k DPH nebyl zapojen do daňových úniků v jiném členském státě. Pro zavedení kontroly daňového subjektu v České republice před zřízením registrace k DPH hovoří fakt, že toto opatření již v některých zemích členských zemích úspěšně funguje.

Problémem dosažení výše uvedených změn jsou omezení rozpočtová a legislativní. Dosažení konsensu v rámci 27 členských států v situaci, kdy je v oblasti daní potřeba dosáhnout jednomyslné shody nad návrhem je velmi obtížné a i původně velmi funkční návrhy Evropské komise jsou často značně upravovány proto, aby mohly být nakonec přijaty. Nicméně k dílčím změnám již od 1.1. 2010 došlo, například ve zkrácení lhůt pro podávání souhrnných hlášení a povinnosti elektronického podání, zavedení sledování služeb do systému VIES a v úpravě lhůt pro výměnu informací v Nařízení. Další návrhy jsou pak momentálně projednávány na úrovni pracovní skupiny Rady pro daňové otázky.

9 ZÁVĚR

Po vstupu České republiky do Evropské unie došlo k významným změnám legislativy v oblasti DPH, kdy ČR musela přizpůsobit svůj daňový systém legislativním normám platným v EU. Začlenění do jednotného vnitřního trhu s sebou mělo za následek zvýšené riziko daňových úniků. Zrušení vnitřních hranic znamenalo ukončení hraničních kontrol uvnitř území EU a volný pohyb zboží by bez konkrétních opatření znamenal ztrátu kontroly státu nad pohybem zboží a jeho zdaněním. Jedním z důležitých a účinných nástrojů v boji s daňovými úniky se stala mezinárodní administrativní spolupráce.

V rámci této diplomové práce byla uskutečněna procedurální analýza, jak je mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti DPH mezi ČR a ostatními členskými státy EU ve skutečnosti realizována, a to v souvislosti s legislativními úpravami v oblasti DPH, které stoupily v účinnost dnem vstupu ČR do EU. Zároveň tato diplomová práce obsahuje analýzu důvodů vzniku, znaků či forem daňových úniků, se kterými se pracovníci české daňové správy v praxi setkávají. Zvláštní pozornost je věnována řetězcovým podvodům.

Členské státy EU si informace o intrakomunitárních transakcích vyměňují prostřednictvím elektronického systému VIES. V České republice se výměny informací účastní příslušný útvar CLO, dále finanční ředitelství a finanční úřady, které zajišťují místní šetření a prověřování konkrétních transakcí.

Mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti DPH účinně napomáhá k odhalení celé řady daňových úniků, avšak stejně jako každý nově zaváděný systém nabízí i tento možnosti pro zlepšení. Konkrétní návrhy na zefektivnění a prohloubení mezinárodní administrativní spolupráce vyplývající z této diplomové práce jsou uvedeny v kapitole Návrh řešení a diskuse.

10 SEZNAM LITERATURY

[1] BENDA, Václav, TOMÍČEK, Milan. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. Vydání druhé. Praha: Bova Polygon 2007. ISBN 978-80-7273-141-1.

[2] ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA [online]. 2006 [cit.2009-03-21]. Dostupné z:
http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/ceska_danova_sprava_6279.html?year=PRESENT

[3] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

[4] DUŠEK, Jiří. *DPH 2008 zákon s přehledy*. Vydání páté. Praha: Grada Publishing 2008. ISBN 978-80-247-2491-1.

[5] EUROSKOP CZ [online]. [cit. 2009-06-18]. Dostupné z:
http://209.85.129.132/custom?q=cache:54q8DPQ0biEJ:www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/P03_doc.doc+Da%C5%88ov%C3%BD+%C3%BArik+intrakomunit%C3%A1rn%C3%AD+transakce&cd=4&hl=cs&ct=clnk&client=google-coop-np

[6] Nařízení 1798/2003/ES o administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty

[8] EUROPA Portál Evropské unie [online].2006 [cit.2009-07-12]. Dostupné z:
[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/COM\(2006\)254.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/COM(2006)254.pdf)

[9] MINISTERSTVO FINANCÍ [online].2005 [cit.2009-09-12]. Dostupné z:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/orgstru_20064.html#book1

[10] OVĚŘOVÁNÍ DIČ PRO ÚČELY DPH PROSTŘEDNICTVÍM SYSTÉMU VIES [online].2004 [cit.2010-02-07]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/viesdisc.do

DALŠÍ POUŽÍVANÉ ZDROJE:

POKORNÁ, Kateřina. Bakalářská práce Mezinárodní spolupráce při správě DPH v rámci EU. Zemědělská univerzita. Praha: 2008

www.cds.mfcr.cz

www.businessinfo.cz

www.eur-lex.europa.eu

11 PŘÍLOHY

- Příloha č. 1 Hranice v jednotlivých členských zemích pro zásilkový prodej
- Příloha č. 2 Útvary CLO v jednotlivých zemích Evropské unie
- Příloha č. 3 Spontánní informace za rok 2007
- Příloha č. 4 Žádosti o informace za rok 2007
- Příloha č. 5 Spontánní informace za rok 2008
- Příloha č. 6 Žádosti o informace za rok 2008
- Příloha č. 7 Spontánní informace za 1. pololetí roku 2009
- Příloha č. 8 Žádosti o informace za 1. pololetí roku 2009

Příloha č. 1. Hranice v jednotlivých členských zemích pro zásilkový prodej představující celkové hodnoty dodaného zboží v jednom kalendářním roce:

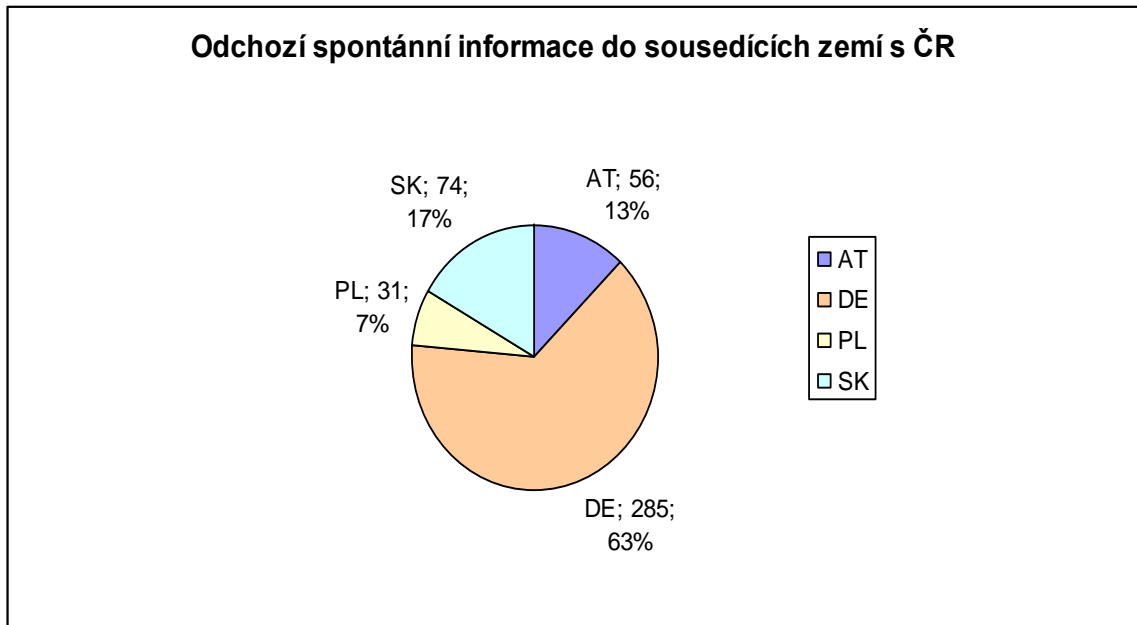
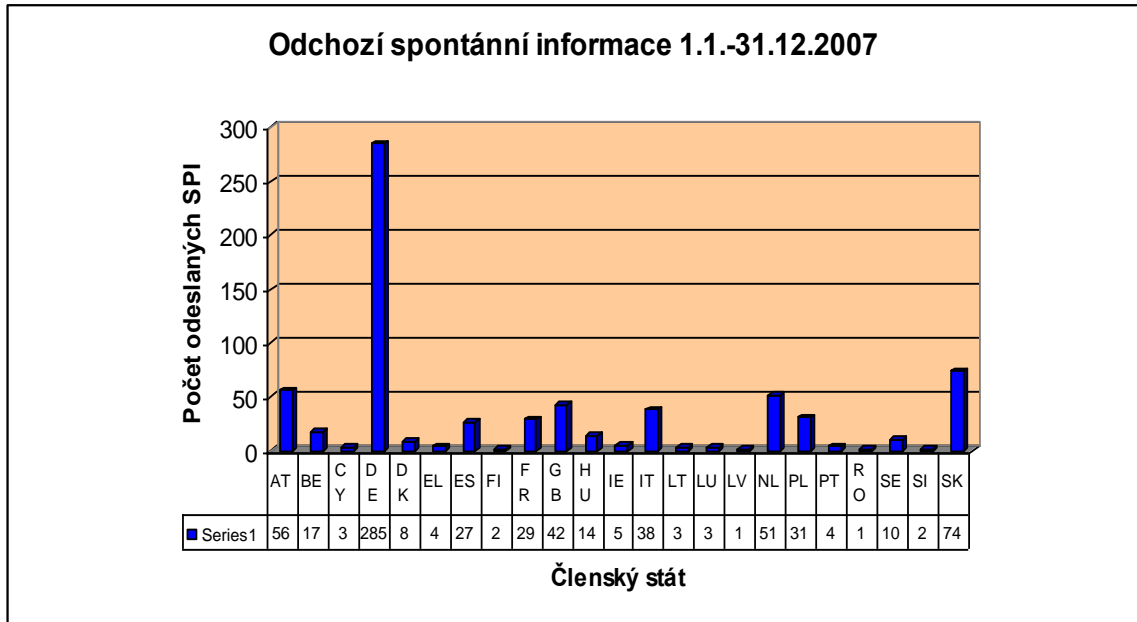
Členské státy EU	Mezní hodnota pořízeného zboží za rok	EURO ekvivalent
BELGIE	35.000 EUR	
DÁNSKO	280.000 DKK	37.528 EUR
NĚMECKO	100.000 EUR	
ŘECKO	35.000 EUR	
ŠPANĚLSKO	35.000 EUR	
FRANCIE	100.000 EUR	
ITÁLIE	27.889 EUR	
IRSKO	35.000 EUR	
LUCEMBURSKO	100.000 EUR	
NIZOZEMÍ	100.000 EUR	
RAKOUSKO	100.000 EUR	
PORTUGALSKO	31.424 EUR	
FINSKO	35.000 EUR	
ŠVÉDSKO	320.000 SEK	35.809 EUR
VELKÁ BRITÁNIE	70.000 GBP	109.598 EUR
ČESKÁ REPUBLIKA		35.000 EUR
ESTONSKO	550.000 EEK	35.151 EUR
LOTYŠSKO	24.000 LVL	36.952 EUR
LITVA	125.000 LTL	36.207 EUR
KYPR	20.000 CYP	34.220 EUR
MAĎARSKO		35.000 EUR
MALTA		35.000 EUR
POLSKO		35.000 EUR
SLOVENSKO		35.000 EUR
SLOVINSKO		35.000 EUR
RUMUNSKO		35.000 EUR
BULHARSKO	70.000 BGN	

Příloha č. 2. Útvary CLO v jednotlivých zemích EU

Belgie:	<i>Service Public Fédéral Finances, CLO Tour du Sablon (23ème étage), Rue Stevens, 7 1000 Bruxelles</i>
Bulharsko	<i>Bulgarian CLO – Contact Liaison Office, Sofia, Bulgaria</i>
Dánsko:	<i>Danish Tax and Customs Administration Tax Centre Randers, CLO Denmark Toldbodgade 3, DK-8900 Randers</i>
Estonsko:	<i>Estonian Tax and Customs Board, Intelligence Department Division of International Information Exchange Narva mnt 9J, Tallinn, 15176, Estonia</i>
Finsko:	<i>The National Board of Taxes, CLO PO Box 325 00531 Helsinki</i>
Francie:	<i>Direction générale des impôts, Aous-direction du controle fiscal Bureau CF3, Télédod 872 139 rue de Bercy, 75572 Paris Cedex 12</i>
Holandsko:	<i>Almelo Central Liaison Office, Stationstraat 5 7607 GX Almelo</i>
Irsko:	<i>Revenue Commissioners, VIMA Office, Government Offices, Millenium Centre, Dundalk, Co. Louth, Ireland.</i>
Itálie:	<i>Dipartimento per le Politiche Fiscali, Ufficio Relazioni Internazionali – C.L.O. Via Pastrengo 22, 00185 – ROMA</i>
Kypr:	<i>Ministry of Finance, Department of Customs and Excise VAT Service 1471 Nicosia, Cyprus</i>
Litva:	<i>State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance Vasario 16-osios str. 15, 2600 Vilnius, Lithuania</i>
Lotyšsko:	<i>State Revenue Service, National Tax Board Smilsu Street 1 Riga, LV-1978</i>
Lucembursko:	<i>Enregistrement et des Domaines 1 - 3 Avenue Guillaume B.P. 31, L - 2010 Luxembourg</i>

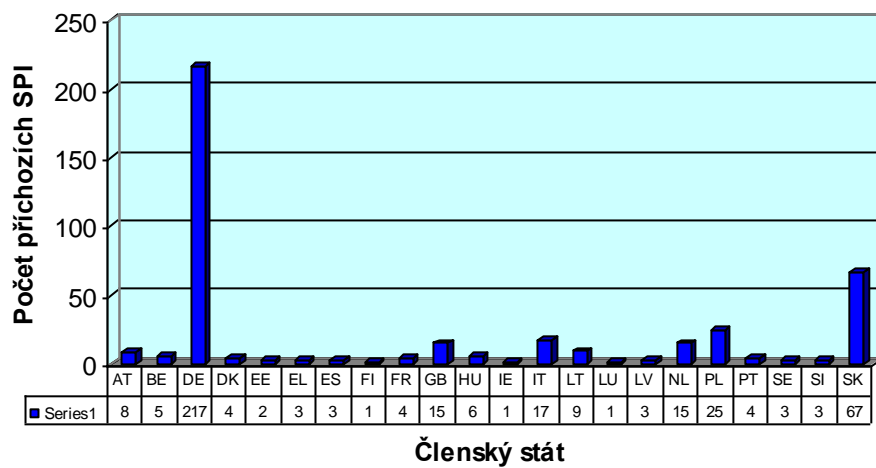
Maďarsko:	<i>Tax and Financial Control Administration. Central Liaison Office - CLO H-1373 Budapest ,P.O.B. 561,Hungary</i>
Malta:	<i>VAT Department, Centre Point Building Ta' Paris Road,Birkirkara BKR 13 MALTA</i>
Německo:	<i>Exchange of information ,Bundeszentralamt für Steuern An der Kuppe 1, -Referat St I 1 Internationale Amsthilfe, 53221 Bonn</i>
Polsko:	<i>Ministry of Finance, Office for Exchange of VAT Information (CLO) Biuro Wymiany Informacji o VAT 12 Swietokrzyska Street, 00-916 Warsaw,POLAND</i>
Portugalsko:	<i>Ministéro das Finanças, Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) Serviços Centrais de Inspeção Tributária Núcleo para a Cooperação Administrativa Intracomunitária/CLO, Av. Duque de Ávila, 71 – 5º 1000-139 Lisboa</i>
Rakousko:	<i>Tax Investigation Service and Central Liaison Office for International Cooperation, Brehmstrasse 14, 1110 Wien, Austria</i>
Rumunsko	<i>Head of CLO National Agency for Tax Administration</i>
Řecko:	<i>Hellenic Republic Ministry of Economy and Finance, Directorate General of Taxation,(14th) VAT Directorate Section D' - CLO EL (VIES),2-4 Sina street, GR - Athens 106.72</i>
Slovensko:	<i>Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Tax Directorate of the Slovak Republic) Oddelenie medzinárodnej administratívnej spolupráce (CLO) Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica,Slovenská republika</i>
Slovinsko:	<i>Ministry of Finance, Tax Administration of the Republic of Slovenia Šmartinska 55 1000 Ljubljana, Slovenia</i>
Španělsko:	<i>Equipo Central de Información Paseo de la Castellana 147, planta 11 28071 Madrid, España</i>
Švédsko:	<i>Swedish Tax Agency Head Office, CLO SE 171 94 Solna</i>
Velká Británie:	<i>Her Majesty's Customs & Excise,UK CLO VAT Operations,1st Floor North West Queens Dock,Liverpool L74 4AA</i>

Příloha č. 3 Spontánní informace za rok 2007

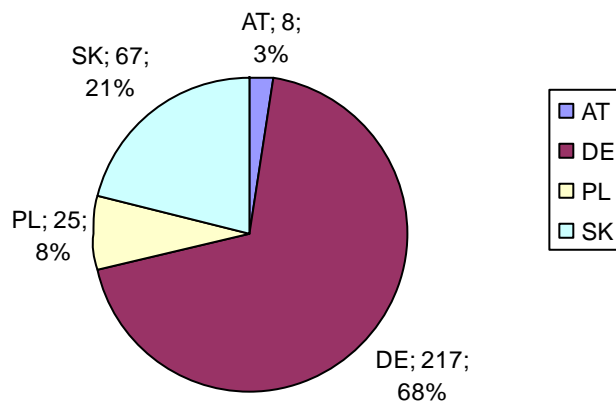


Zdroj: ministerstvo financí

Příchozí spontánní informace 1.1.-31.12.2007

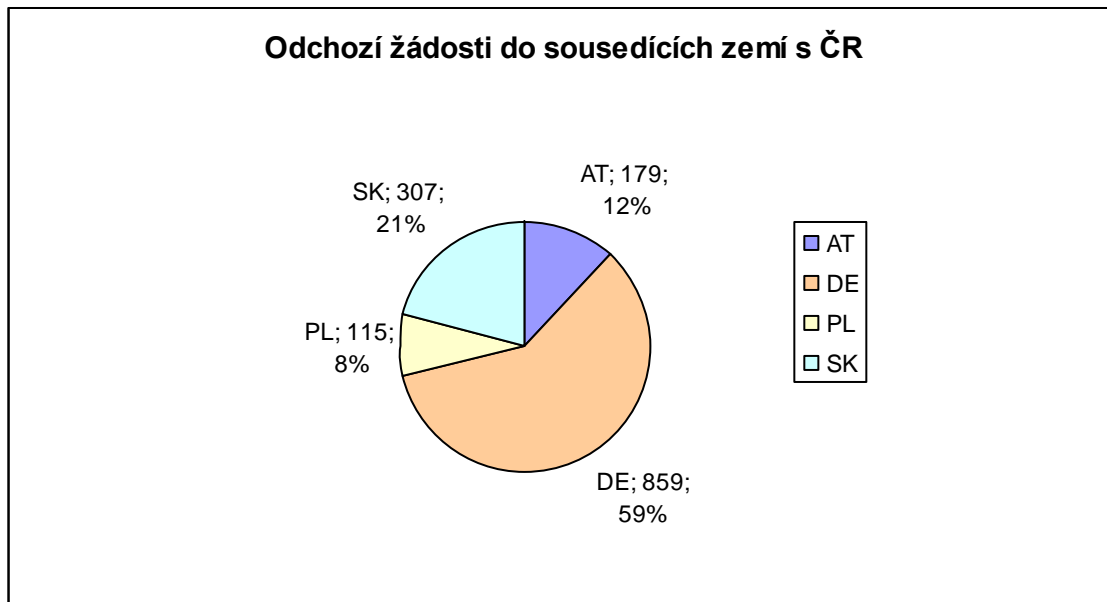
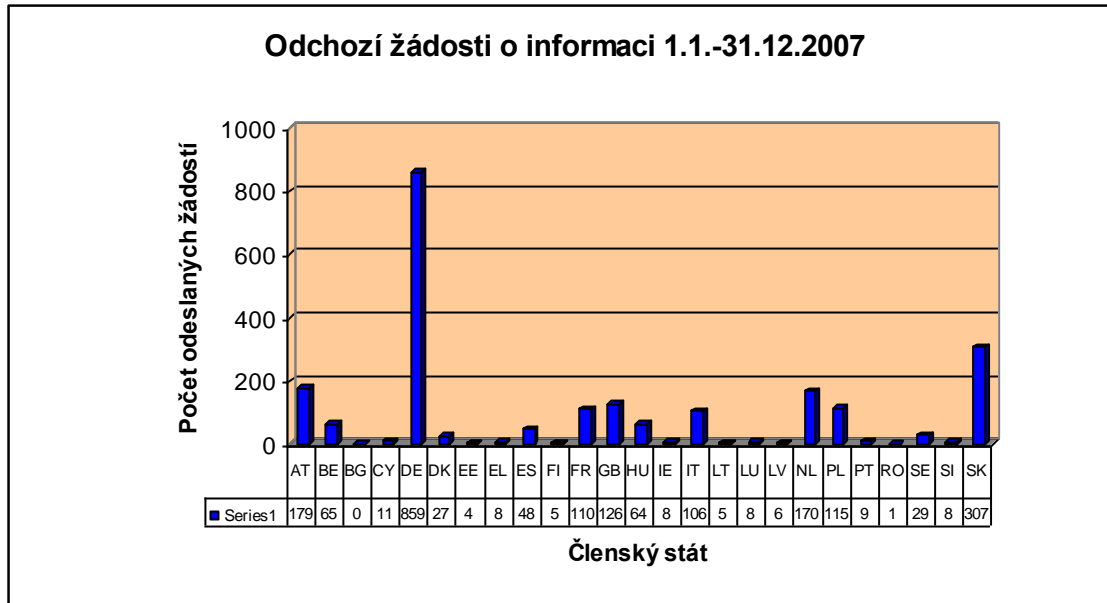


Příchozí spontánní informace od sousedících zemí s ČR



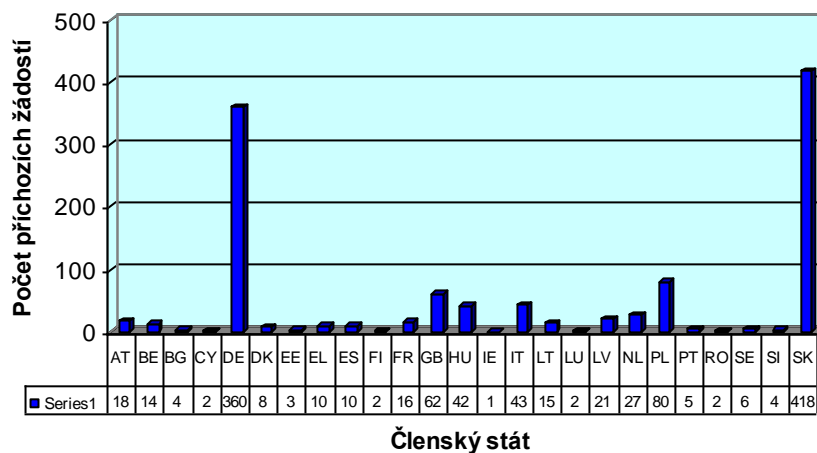
Zdroj: ministerstvo financí

Příloha č. 4 Žádosti o informace za rok 2007

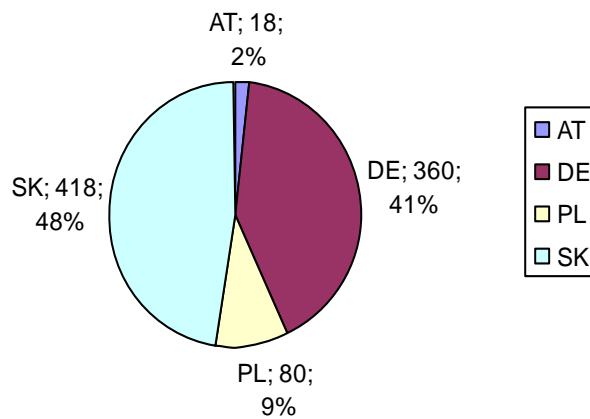


Zdroj: ministerstvo financí

Příchozí žádosti o informaci 1.1.-31.12.2007

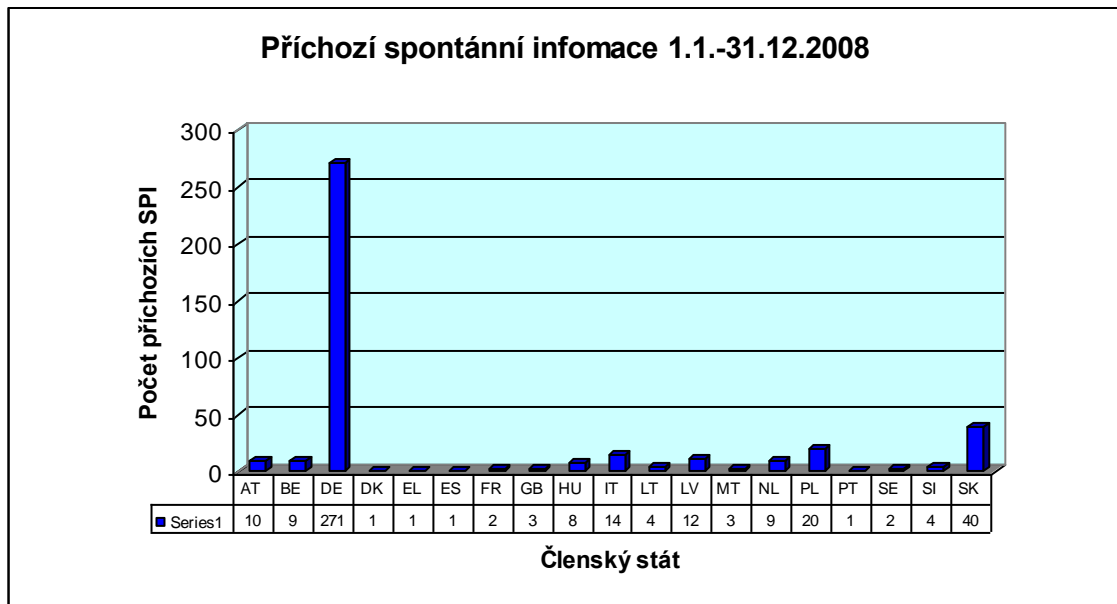
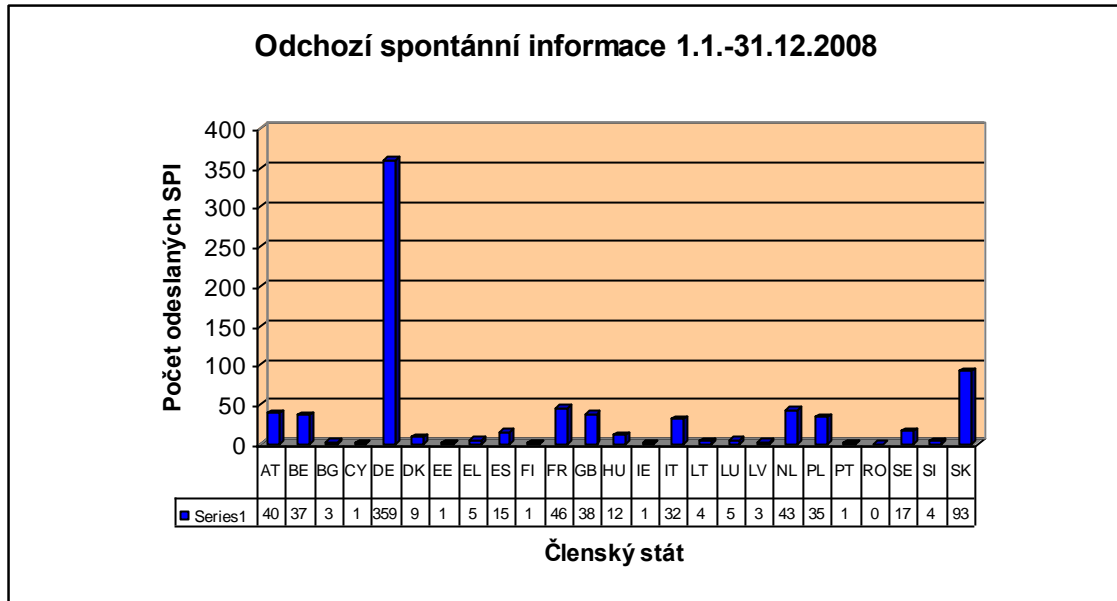


Příchozí žádosti od sousedících zemí s ČR



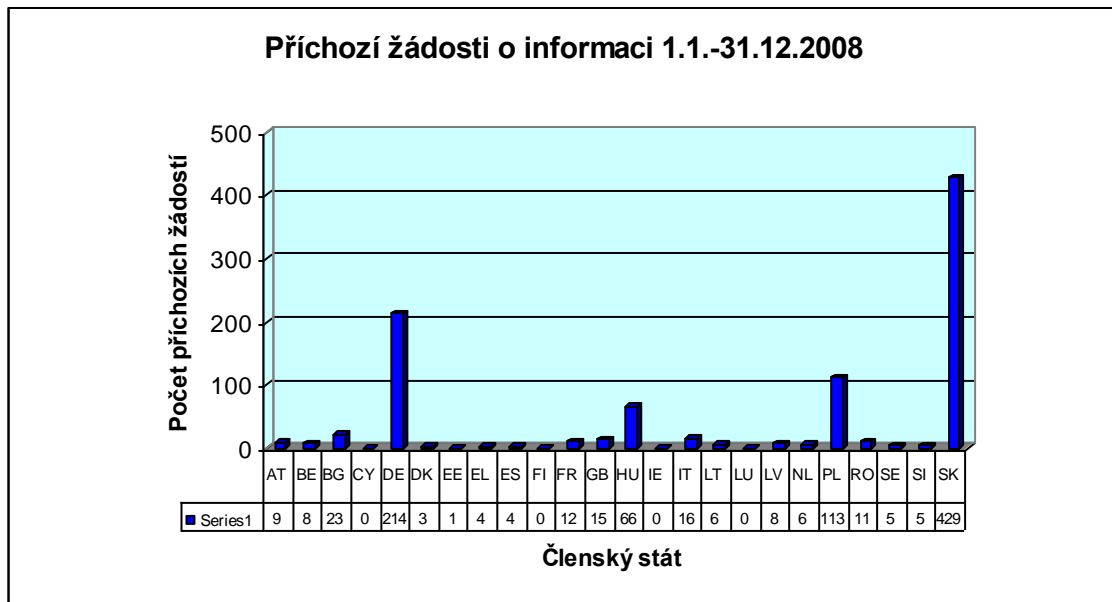
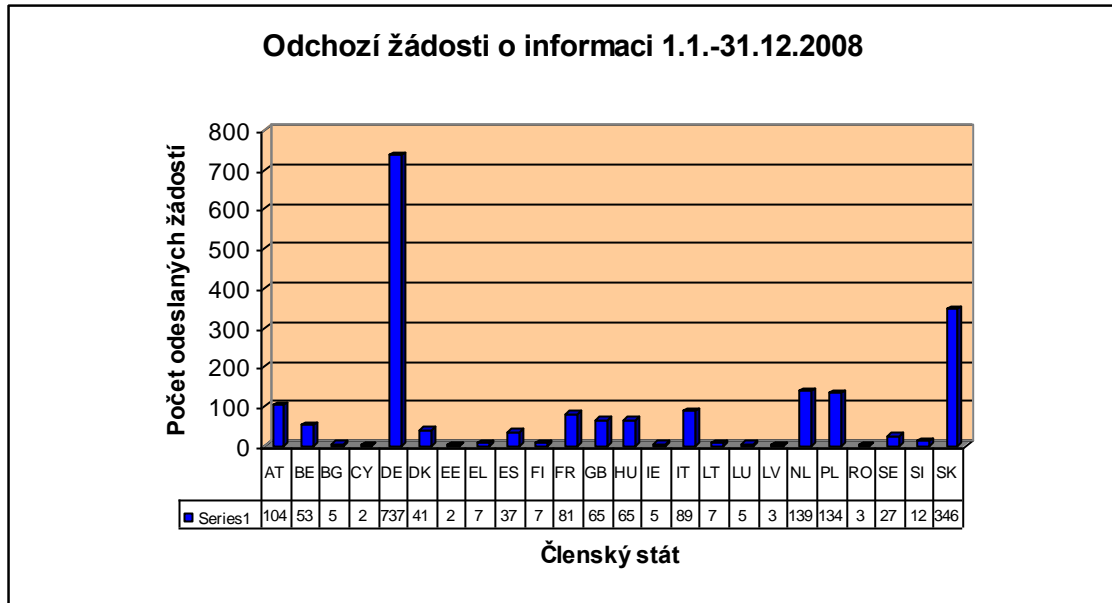
Zdroj: ministerstvo financí

Příloha č. 5 Spontánní informace za rok 2008



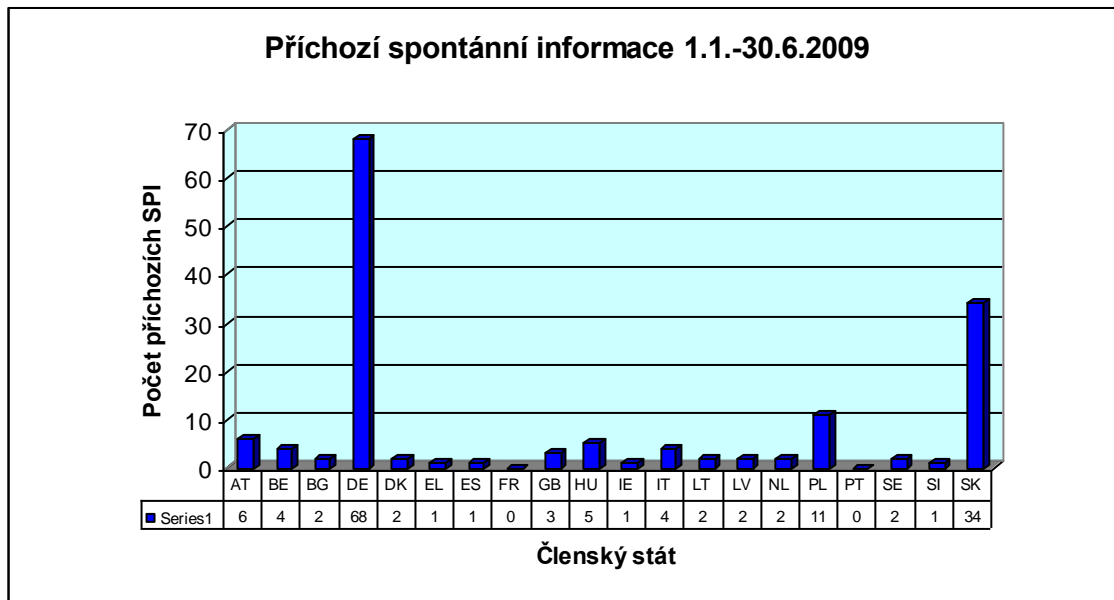
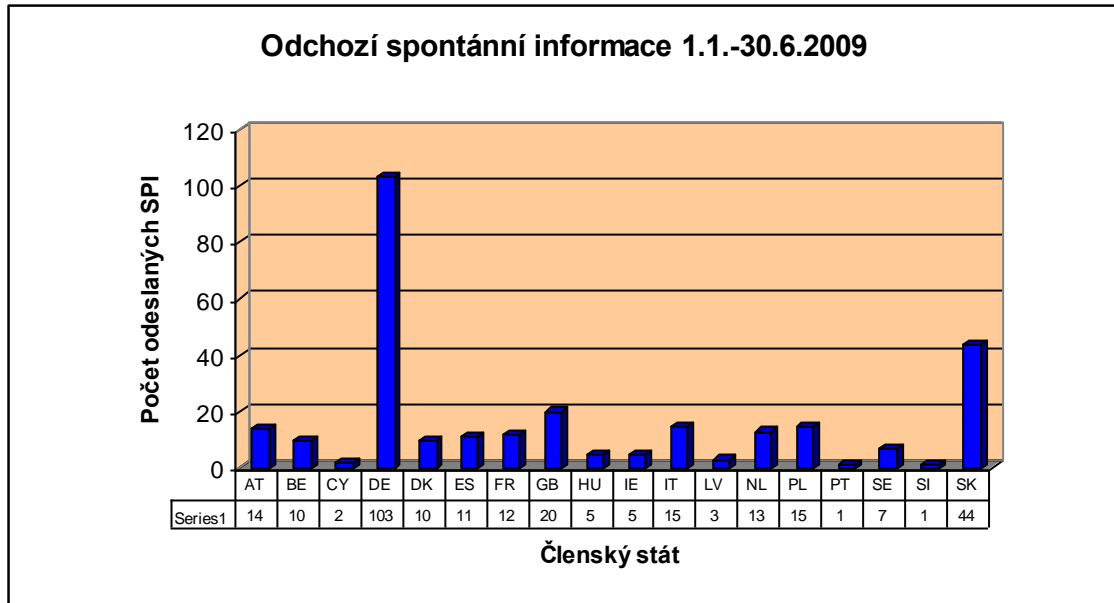
Zdroj: ministerstvo financí

Příloha č. 6 Žádosti o informace za rok 2008



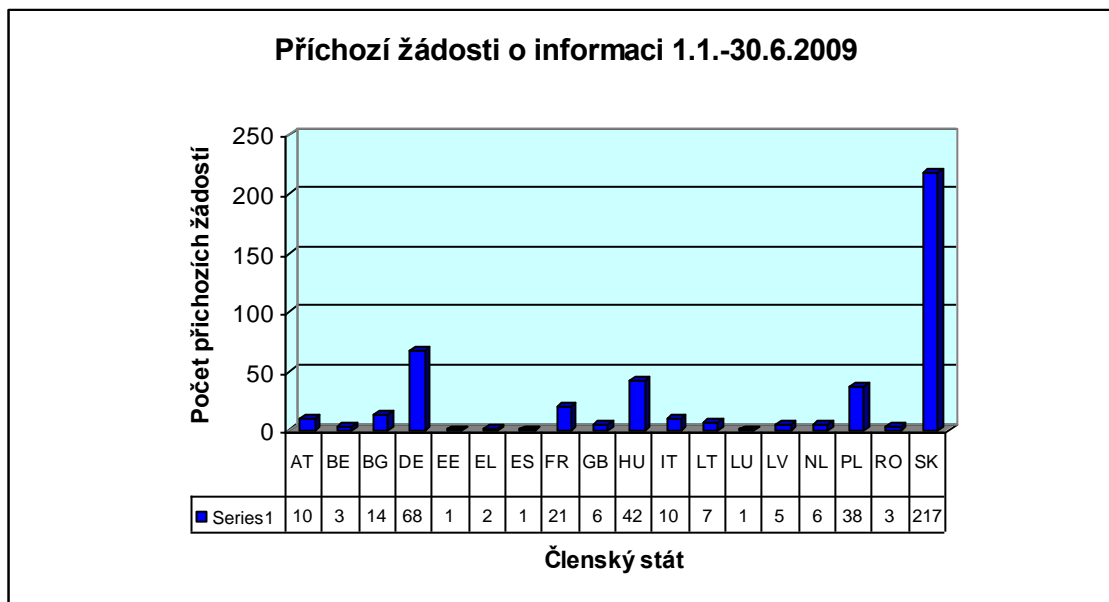
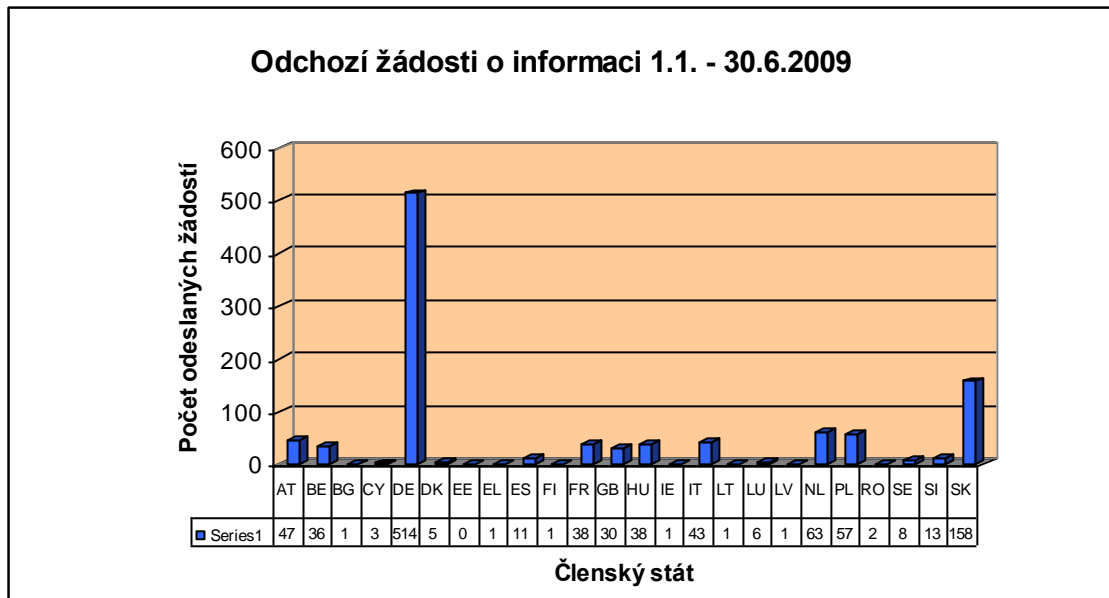
Zdroj: ministerstvo financí

Příloha č. 7 Spontánní informace za 1.pololetí roku 2009



Zdroj: ministerstvo financí

Příloha č. 8 Žádosti o informace za 1.pololetí roku 2009



Zdroj: ministerstvo financí