

Problematika podvodů na dani z přidané hodnoty a dopady navrhovaných legislativních opatření na hospodaření podnikatelských subjektů

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Petra Ptáčková Mísařová, Ph.D.

Martin Koza

Brno 2016

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval Ing. Petře Ptáčkové Mísařové, Ph.D. za její cenné rady a zejména za projevenou trpělivost.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Problematika podvodů na dani z přidané hodnoty a dopady navrhovaných legislativních opatření na hospodaření podnikatelských subjektů** vypracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 22. května 2016

Abstract

Koza Martin. The issue of VAT frauds and impacts of proposed legislation on domestic entrepreneurs. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2016.

Bachelor thesis is focused on the issue of value added tax evasion and legislative measures to eliminate VAT frauds. The first part describes the theoretical background and basic concepts related to the issue. There are also analysed existing types of tax evasion and legislative measures for its elimination. In the end author of thesis proposes his own measures and discusses impacts on domestic entrepreneurs.

Keywords

Bachelor thesis, tax evasion, carousel frauds, VAT, VAT frauds, reverse charge, VAT

Abstrakt

Koza Martin. Problematika podvodů na dani z přidané hodnoty a dopady navrhovaných legislativních opatření na hospodaření podnikatelských subjektů. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Bakalářská práce se zabývá problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty a opatřeními k jejich eliminaci. V úvodní části jsou popsána teoretická východiska a vymezeny základní pojmy problematiky. Dále jsou analyzovány jednotlivé typy daňových úniků a instrumenty k jejich potlačení. V závěru autor navrhuje několik vlastních doporučení a hodnotí jejich dopady na tuzemské podnikatelské subjekty.

Klíčová slova

Bakalářská práce, úniky na dani z přidané hodnoty, karuselové podvody, podvody na DPH, reverse charge, DPH

Obsah

1	Úvod a cíl práce	15
2	Teoretická část	17
2.1	Daňová soustava ČR	17
2.2	Daň z přidané hodnoty	19
2.2.1	Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty	21
2.3	Daňová optimalizace vs. daňový únik	24
2.4	Daňová kriminalita dle trestního práva ČR.....	25
2.5	Typy daňových úniků u DPH.....	26
2.5.1	Daňové nedoplatky.....	27
2.5.2	Řetězové podvody.....	29
2.5.3	Karuselové podvody	30
2.5.4	Ostatní typy	32
2.6	Daňová mezera.....	32
3	Nejznámější případy daňových úniků a jejich jednotlivá posouzení soudní moci	33
3.1	Nárok na odpočet daně	34
3.2	Zásady spojené s rozsudky ESD (SDEU).....	37
3.3	Zneužití práva	37
3.4	Věděl nebo vědět mohl a měl.....	38
3.5	Shrnutí	42
4	Zavedená opatření proti daňovým únikům v ČR	44
4.1	Reverse charge	44
4.2	Ručení příjemce zdanitelného plnění.....	45
4.3	Nespolehlivý plátce	46
4.4	Kontrolní hlášení.....	47
4.5	Elektronická evidence tržeb.....	48
4.6	Zhodnocení stávajících opatření	48

5	Zvažované návrhy proti únikům na DPH	52
5.1	Plošné zavedení reverse charge.....	52
5.2	Akční plán 2016	53
5.2.1	Budoucí definitivní systém DPH v EU pro přeshraniční obchod, který omezí příležitosti k podvodu	53
5.2.2	Okamžitá opatření proti podvodům s DPH podle současných pravidel	54
5.2.3	Více autonomie pro členské státy při vlastním uplatňování sazeb	54
5.2.4	Podpora elektronického obchodování, malých a středních podniků	54
5.3	Zpřísnění trestního trestního v daňové oblasti	54
5.4	Centrální evidence účtů.....	55
6	Vlastní doporučení pro zvýšení efektivity výběru daní a zamezení daňovým únikům	56
6.1	Dokončení harmonizace daně z přidané hodnoty	56
6.2	Stabilita daňového a právního prostředí a optimální výše zdanění	56
6.3	Včasná a úplná komunikace správce daně s daňovými subjekty, legislativní znalost subjektů	57
6.4	Snížení odpovědnosti a administrativní zátěže subjektů	57
6.5	Podpora a zakládání orgánů správy cílených na potlačení podvodů	58
6.6	Instituty pro boj s DPH	58
7	Dopady opatření na tuzemské podnikatelské subjekty	59
8	Diskuse	61
9	Závěr	63
	Literatura	64

Seznam obrázků

Obr. 1	Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 2006 až 2015 v mil. Kč Zdroj: vlastní tvorba z dat Finanční správy	19
Obr. 2	Přehled vývoje celkového inkasa vybraných daní v letech 2006 až 2015 v mil. Kč Zdroj: vlastní tvorba z dat Finanční správy	20
Obr. 3	Struktura příjmů státního rozpočtu za rok 2015 Zdroj: MF ČR 2015 dostupné z http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/mf-vydalo-statni-rozpocet-v-kostce-2015-21193	20
Obr. 4	Schéma rozdílů mezi daňovou optimalizací a daňovým únikem Zdroj: MF ČR 2015 dostupné z http://docplayer.cz/2722289-Danove-nedoplatky-a-danove-uniky-smilovice-rijen-2013-odbor-25-mf-strategie-danove-politiky-a-spravy.html	24
Obr. 5	Schéma standardního zdanění při dodání zboží do jiného členského státu Zdroj: Kohoutková, Zídková (2015) dostupné z https://www.vse.cz/aop/491	29
Obr. 6	Jednoduché schéma řetězového podvodu Zdroj: KPMG 2015, dostupné z http://docplayer.cz/15503266-Dph-a-rizika-retezovych-obchodu.html	30
Obr. 7	Jednoduché schéma karuselového podvodu Zdroj: Evropská komise, dostupné z https://www.euroskop.cz/8439/14280/clanek/omezeni-karuselovych-podvodu-s-dph/	31
Obr. 8	Sít' intrakomunitárně obchodujících subjektů Zdroj: Finanční správa 2015 dostupné z http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/2015-12-07-TK-Kontrolni-hlaseni.pdf	36
Obr. 9	Čas na splnění povinností souvisejících s daněmi v roce 2013 Zdroj: PricewaterhouseCoopers 2015, dostupné z https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf	59
Obr. 10	Sazby DPH členských států EU k 1. 2. 2015 Zdroj: PricewaterhouseCoopers 2015 Dostupné z http://www.pwc.lu/en/vat/vat-rates-in-the-eu.html	60

1 Úvod a cíl práce

Úniky na dani. Na politické scéně jedno z nejvíce diskutovaných témat v České republice, Evropské unii i ve světě. Pravidelně můžeme sledovat vyjádření Evropské komise a Ministerstva financí ČR o stamiliardových únicích na dani z přidané hodnoty. Tyto úniky s sebou přináší výrazné společenské dopady, zejména tedy dopady na fiskální politiky státu, na podnikatelské konkurenční prostředí a také na každého občana Evropské unie.

Daně v různé podobě existují již od nepaměti a prošly historickým vývojem. To ovšem přineslo rozsáhlost a složitost legislativy, která je s daněmi spojena. Výrazná změna pak nastala v roce 2004, kdy se Česká republika stala členem Evropské unie, a byla nucena do své legislativy implementovat legislativu evropskou, která výrazně zasahuje do daňové politiky jednotlivých členských států.

Bakalářská práce se zabývá primárně daní z přidané hodnoty. Jedná se daň ze spotřeby a patří mezi takzvané harmonizované daně. V rámci evropské integrace se tak postupně vyvinul systém DPH až do současné podoby. Tento systém však nese spoustu úskalí a nepřehledností, které mohou být zneužity, resp. využity pro podvodné jednání některých subjektů. Je přirozené snažit se snižovat své odvody na daních na minimum. I legislativa je konstruována s prvky, které slouží zejména k nastavení tržní rovnováhy. Problém nastává v případech, kdy dochází k nezákonnému jednání a krácení daně se může stát až trestným činem. Je tak přirozenou snahou zákonodárců tyto podvody eliminovat.

Je právem, spíše však povinností, každého státu, aby nastavil podmínky ke správnému výběru daní a nedocházelo tak ke znevýhodnění některých subjektů. V rámci boje proti daňovým únikům by však nemělo docházet k zatěžování poctivých subjektů, na které je ze strany státu stále více přenášena odpovědnost za výběr daně, s níž rostou čas a náklady na plnění povinností spjatých s daněmi.

Cílem bakalářské práce je analyzovat jednotlivé typy daňových podvodů na dani z přidané hodnoty, analyzovat zavedená opatření proti daňovým únikům a identifikovat diskutované návrhy opatření na národní i nadnárodní úrovni. V poslední řadě pak analyzovat a objektivně zhodnotit dopady těchto opatření na tuzemské podnikatelské subjekty. Dílčími cíli autora, bez kterých by nebylo možné stanovit objektivní výsledky, jsou pak analýza některých případů z praxe a vyhodnocení postoje soudní moci k vykládání legislativy, zejména šesté směrnice.

Práce využívá metod deskripce, jež slouží zejména k popisu současného stavu legislativy institutů sloužících k potlačení daňových úniků, kompilaci dostupných informací a jejich následnou analýzu. Pro lepší vysvětlení některých skutečností je také využito komparace, zejména tedy pro oblast posouzení rozsudků Soudního dvora Evropské unie. V závěru práce autor využívá metod indukce a dedukce ke stanovení vlastních doporučení a vyhodnocení vzniklých dopadů na tuzemské podnikatelské subjekty.

2 Teoretická část

Cílem literární části je definovat základní pojmy v oblasti daní, vymezení a vysvětlení používaných definic dle odborné literatury a platných zákonů. Je nutné připomenout, že problematická oblast je velice dynamická, a proto autor vychází zejména z aktualizovaných zdrojů, jako jsou jednání institucí Evropské unie, Generálního finančního ředitelství, Finanční správy, Parlamentu ČR a Ministerstva financí ČR.

2.1 Daňová soustava ČR

„Daňová soustava představuje souhrn daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění vybíraných v určitém státě v určitém čase.“ (MF ČR 2016a, s. 1)

Vznik dnešního formátu daňové soustavy v ČR je spojen s pádem komunismu a nástupem tržní ekonomiky. V roce 1993 vstoupila v platnost daňová reforma, která zavedla dnes již standartní náležitosti, zejména definovala daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“), taktéž rozdělila daň fyzických a právnických osob, oddělila sociální pojištění od daní. Podstatné je, že legislativa měla spoustu chyb a byla neustále novelizována.

Dalším významným milníkem pro vývoj daňové soustavy se stal rok 2004, kdy ČR vstoupila do Evropské unie a byla nucena implementovat legislativu EU do českých zákonů.

Daň je definována jako povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu, je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Nenávratnost znamená, že zaplacením subjektu nevzniká nárok na vrácení daně státem. Neekvivalentnost říká, že subjektu neexistuje nárok na odpovídající protihodnotu za zaplacenou daň a neúčelovost můžeme chápat tak, že při zaplacení daně neznáme, k jakému účelu financování bude sloužit. (Vančurová a kol. 2012)

Daňový řád v § 2 odst. 3 definuje daň jako

- a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- c) peněžité plnění v rámci dělené správy.

Mezi základní funkce daní patří:

- a) fiskální – funkce plnění státního rozpočtu,
- b) alokační – funkce přesouvat prostředky tam, kde jsou potřeba
- c) redistribuční – funkce souvisí se zmenšováním rozdílů v důchodech subjektů, ve větší míře vybírá daň od bohatších, což umožňuje státu prostřednictvím transferů zvyšovat příjmy chudším,
- d) stabilizační – prostřednictvím této funkce mohou daně přispívat např. ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice,

- e) stimulační – daně slouží jako ekonomický nástroj pro rozhodování subjektů, zejména k podpoře či odrazení od určitého chování subjektu (Vančurová a kol. 2012)

Daňová soustava v ČR je v současnosti tvořena těmito daněmi, poplatky a jinými peněžitými plněními na

- daně z příjmů
- daň z přidané hodnoty
- daně spotřební
- daně energetické
- daň z nemovitých věcí
- daň z nabytí nemovitých věcí
- daň silniční
- správní poplatky, soudní poplatky, místní poplatky, ostatní poplatky
- cla
- veřejná pojistná
- další jiná obdobná peněžitá plnění (MF ČR 2016a)

Daně dále rozdělujeme zpravidla na

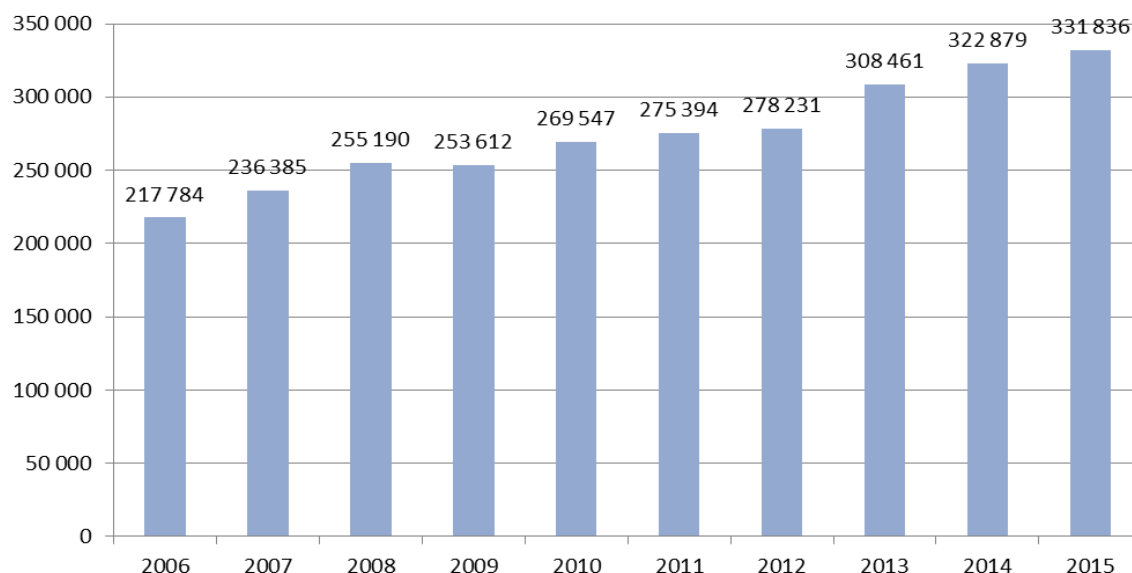
- přímé
 - důchodové
 - daň z příjmů fyzických osob,
 - daň z příjmů právnických osob,
 - majetkové
 - daň z nemovitých věcí (do roku 2014 daň z nemovitostí),
 - daň z nabytí nemovitých věcí (do roku 2014 daň z převodu nemovitostí),
 - silniční daň
- nepřímé daně
 - selektivní (spotřební daň),
 - univerzální (daň z přidané hodnoty),
 - ekologická (daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv). (Vančurová a kol. 2012)

U přímých daní lze přesně specifikovat daňový subjekt, který bude daň platit. Plátce těchto daní je zároveň poplatníkem. Daň se obvykle odvádí z jeho příjmů nebo majetku. Naopak u nepřímých daní státu daň odvede jiná osoba (plátce) než ta, která je této dani podrobena a na kterou účinky daně dopadají (poplatník). (Vančurová a kol. 2012)

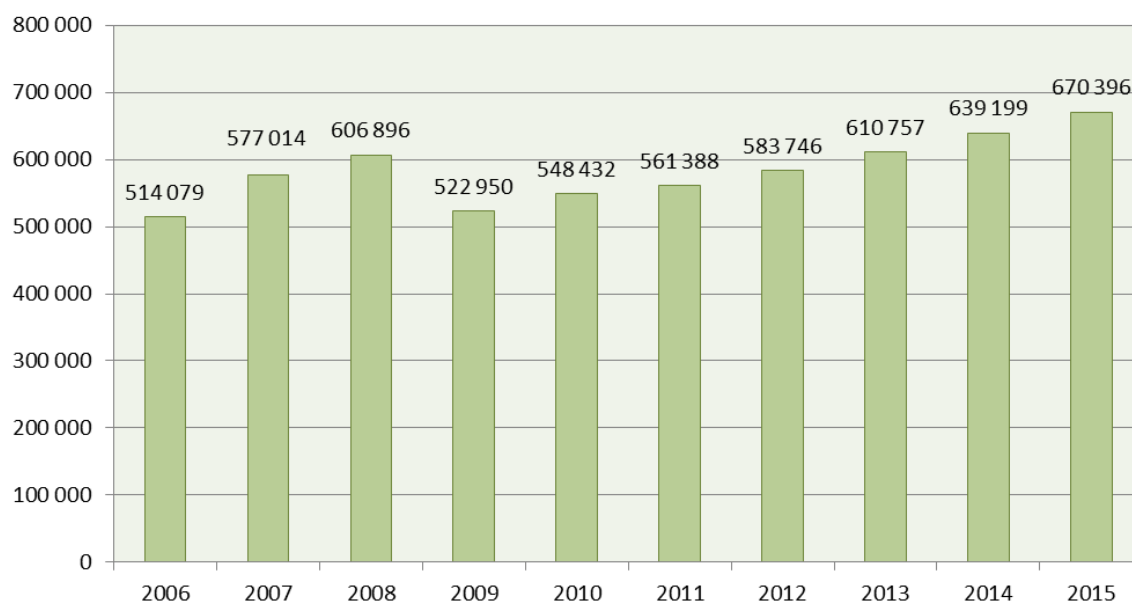
2.2 Daň z přidané hodnoty

Jak bylo zmíněno výše, daň z přidané hodnoty byla v ČR zavedena v roce 1993 a nahradila tzv. daň z obratu. Mechanismus DPH je založen na neutralitě. Směrnice Rady 2006/112/ES, čl. 1 definuje neutralitu tak, že „na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna“. Zjednodušeně řečeno, každý ekonomický subjekt platí daň pouze z jím přidané hodnoty vzniklé ekonomickou činností. V tom se odlišuje od zaniklé daně z obratu, která se týkala pouze výrobců. Je nutné podotknout, že zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty zahrnuje příslušné předpisy EU, zejména směrnici Rady 2006/112/ES platnou od 1. 1. 2007.

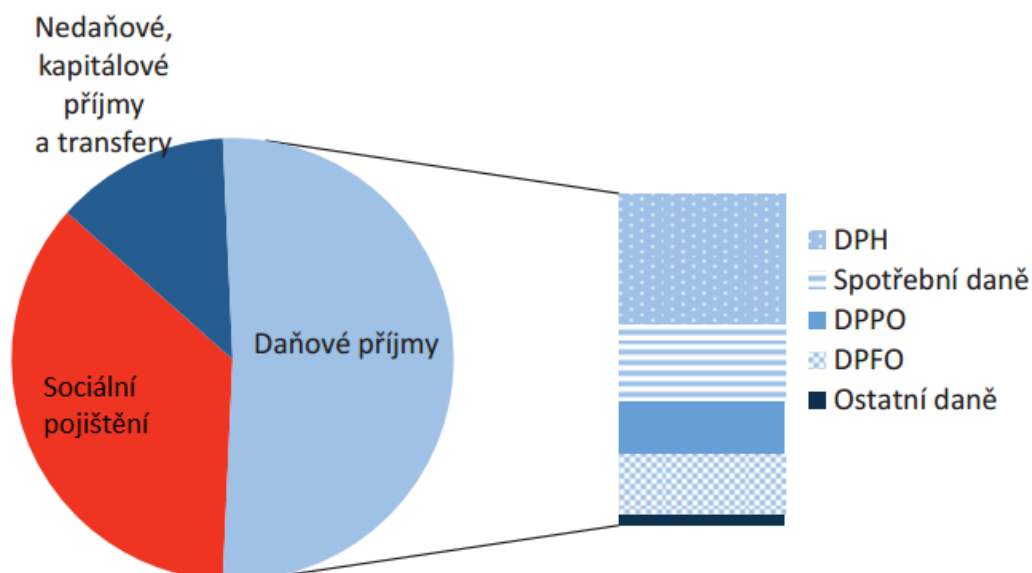
Daň z přidané hodnoty je daní velice komplikovanou a díky vývoji ekonomického prostředí také daní velmi dynamickou. S inovací ekonomických činností a taktéž s globalizací, která je nejrychlejší v historii lidstva je velice těžké z pohledu legislativního procesu obsáhnout vše, aby byl výběr daně co nejjednodušší a nejefektivnější a zároveň aby nevytvářel prostor pro spekulace a spory. Evropská komise a taktéž OECD v zastoupení ministrů financí neustále kritizuje složitost legislativy, která obsahuje mnoho výjimek ve všech ohledech, což vytváří prostor právě pro podvodníky s daněmi. Nemělo by být opomenuto, že DPH je výrazným příjmem pro rozpočet ČR, jak ukazují obr. 1 a 2.



Obr. 1 Přehled vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v letech 2006 až 2015 v mil. Kč
Zdroj: vlastní tvorba z dat Finanční správy



Obr. 2 Přehled vývoje celkového inkasa vybraných daní v letech 2006 až 2015 v mil. Kč
Zdroj: vlastní tvorba z dat Finanční správy



Obr. 3 Struktura příjmů státního rozpočtu za rok 2015

Zdroj: MF ČR 2015 dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/mf-vydalo-statni-rozpocet-v-kostce-2015-21193>

Z Obr. 1 je možné vyčíst inkaso DPH v posledních deseti letech, v Obr. 2 vidíme velikost inkasa všech daní, včetně pokut a poplatků spojených s výběrem daní. Z Obr. 3 a taktéž z poměru mezi Obr. 1 a 2 můžeme vidět, že DPH tvoří téměř polovinu příjmů z výběrů daní správcem daně. Ministerstvo financí ve své zprávě uvádí, že velikost celkových příjmů za rok 2015 je 1 118,5 mld. Kč. Z toho můžeme tvrdit, že DPH s inkasem 331,836 mld. Kč tvoří téměř třetinu příjmů České republiky. (MF ČR 2015a)

2.2.1 Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty

Zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon“) rozlišuje několik daňových subjektů, a to osobu povinnou k dani, plátce, identifikovanou osobu a skupinu.

Osoba povinná k dani je dle § 5 fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Ekonomickou činností je dle zákona soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby včetně důlní a zemědělské činnosti. Ekonomickou činností je taktéž využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, je-li tento majetek využíván soustavně.

Plátcem je osoba, která naplní zákonem stanovené podmínky. Jedná se zejména o překročení obrátu 1 000 000 Kč za nejvýše 12 po sobě jdoucích předcházejících měsíců. Osoba povinná k dani se stává plátcem od prvního dne následujícího měsíce po měsíci, kdy byl překročen stanovený obrat, jak uvádí § 6 zákona.

Identifikovaná osoba je specifický případ využívaný v případě přeshraničního plnění u tuzemských subjektů, které nesplňují podmínky pro plátcovství. Jedná se zejména o osoby, které pořizují zboží nebo služby z jiného členského státu od dodavatele neusazeného v tuzemsku. Povinnost registrovat se jako identifikovaná osoba tak mají zejména osoby povinné k dani, které nejsou plátcem DPH v tuzemsku a nakoupí zboží z jiného členského státu v hodnotě 326 000 Kč za rok popř. službu bez ohledu na hodnotu od osoby neusazené v tuzemsku. Identifikovaná osoba má zvláštní postavení. V rámci ekonomické činnosti v tuzemsku vystupuje jako neplátce, u nákupů z členských zemí musí přiznat daň bez nároku na odpočet daně a přiznání podává pouze za období, ve kterých vzniká daňová povinnost.

Předmětem daně jsou dle § 2 dodání zboží, poskytnutí služby a pořízení zboží z jiného členského státu osobou povinnou k dani v rámci uskutečnění ekonomické činnosti, za úplaty a s místem plnění v tuzemsku. Dále je předmětem daně dovoz zboží ze třetích zemí (zemí mimo EU) s místem plnění v tuzemsku. Paragraf 2 taktéž definuje pojem zdanitelné plnění a to jako plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.

Základ daně definuje § 36 jako vše, co jako úplatu obdrží nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění. Základem daně je v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění částka přijaté úhrady snížená o daň. Do základu daně se také zahrnují jiné daně, poplatky, dotace k ceně, vedlejší výdaje jako např. náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, dále materiál sloužící přímo k poskytnutí služby a specifikované součásti při poskytnutí montážních

a stavebních prací spojených s výstavbou. Základ daně se také snižuje o slevu z ceny.

Sazbu daně určuje paragraf § 47. Od roku 2015 využívá Česká republika tři sazby daně z přidané hodnoty, a to základní sazbu 21 %, první sníženou sazbu 15 % a druhou sníženou sazbu 10 %. Druhá snížená sazba je novinkou od 1. 1. 2015 a uplatňuje se zejména na léky a přípravky určené pro zdravotní služby, tištěné knihy a kojeneckou výživu konkrétně specifikované v příloze 3 zákona.

Oproti dani z příjmů se DPH výrazně liší ve zdaňovacím období. Základním zdaňovacím obdobím je měsíc. Je však na rozhodnutí plátce, zda-li nevyužije možnost čtvrtletního zdaňovacího období, to však pouze v případě, že splňuje podmínky určené § 99a, a to:

- Obrat plátce za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 000 000 Kč,
- není nespolehlivým plátcem,
- není skupinou a
- změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

V rámci zákona rozlišujeme dva typy osvobození od daně, a to plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně a plnění osvobozená s nárokem na odpočet. Kompletní výčet činností osvobozených bez nároku na odpočet nalezneme v § 51 zákona. Do osvobození s nárokem můžeme zařadit zejména dodání zboží do jiného členského státu nebo pořízení zboží z jiného členského státu, dovoz a vývoz zboží, přeprava osob nebo poskytnutí služby do třetí země. Kompletní úpravu osvobození s nárokem nalezneme v § 63 zákona.

Odpočtem se rozumí možnost odečíst si daň zaplacenou dodavateli (tzv. daň na vstupu) od daně vybrané od svých odběratelů (tzv. daň na výstupu). Pro uplatnění nároku na odpočet je nutné splnit zákonem stanovené podmínky a tento nárok trvá 3 roky od jeho vzniku.

V neposlední řadě konstrukčních prvků je nutné vysvětlit režim přenesené daňové povinnosti, tzv. reverse charge (dále také „RCH“). Tento specifický systém pro tuzemské plnění vstoupil v platnost v roce 2006 a i dnes platí pouze na určité komodity vyjmenované v příloze zákona o DPH. Hlavní odlišnost systému přenesené daňové povinnosti na rozdíl od běžného systému zdanění spočívá v „přenesené povinnosti“ priznat daň na výstupu. U běžného režimu daň prizná dodavatel plnění a vystaví daňový doklad včetně DPH. Při využití reverse charge naopak dodavatel vystaví daňový doklad bez DPH s dodatkem, že daň je povinen doplnit a odvést odběratel (příjemce plnění). Z logického hlediska nebude tento režim uplatněn v případě, že příjemce plnění není plátcem DPH. Režim přenesené daňové povinnosti je zároveň opatřením proti daňovým únikům, proto bude detailněji diskutován v následujících kapitolách.

Za správu DPH jsou odpovědné orgány Finanční správy České republiky, a to zejména finanční úřady jako první stupeň. Těm jsou osoby povinné k dani po-

vinné podávat takzvaná daňová tvrzení. V případě DPH rozlišujeme 3 daňová tvrzení, a to:

- Daňové přiznání
- Kontrolní hlášení
- Souhrnné hlášení

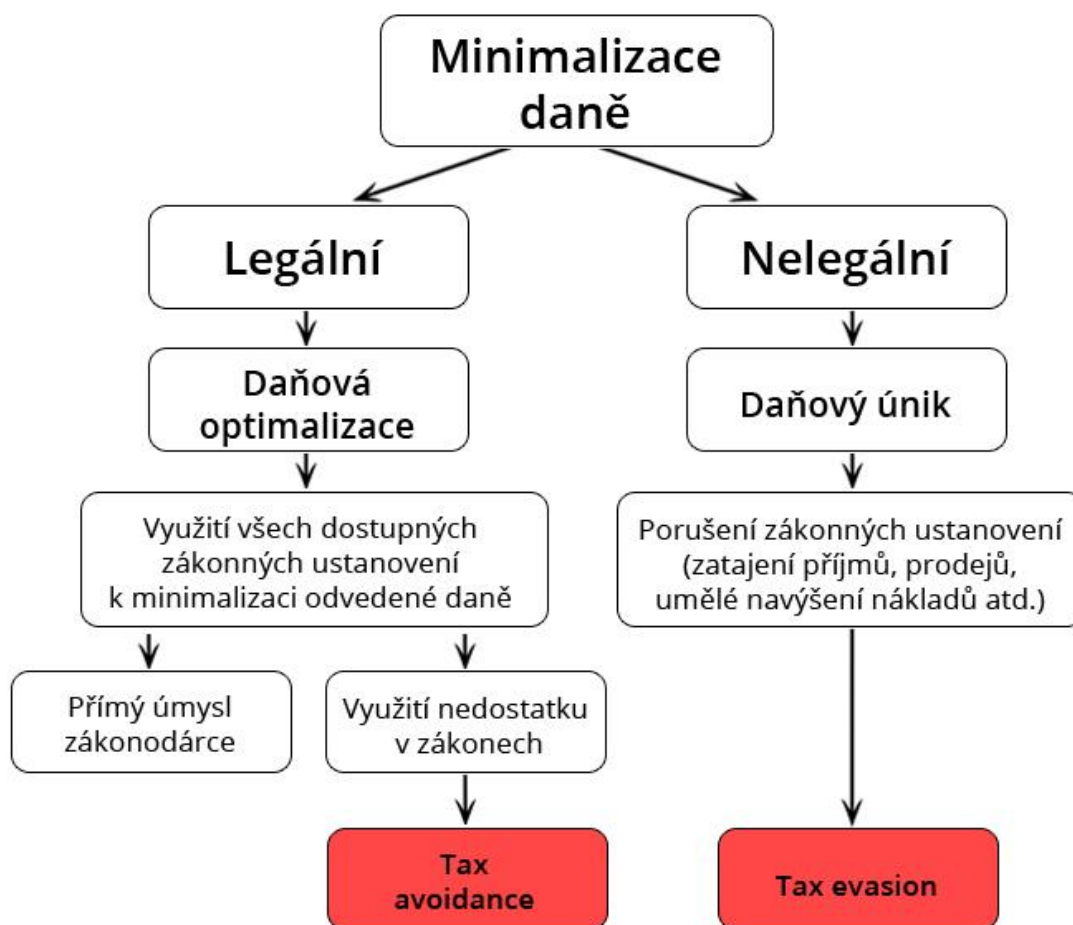
Povinnost podat daňové přiznání má každá osoba, které vznikla povinnost přiznat daň. Tzn. plátce nebo identifikovaná osoba, kdy plátce podává daňové přiznání vždy, i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, na rozdíl od identifikované osoby, která přiznání podává pouze v případě, že přijala plnění dle § 5. (viz výše). Přiznání je nutné podat do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Od 1. 1. 2016 je plátce povinen podávat tzv. kontrolní hlášení. Zjednodušeně řečeno funguje kontrolní hlášení jako párování plnění mezi odběratelem a dodavatelem. *„Jeho cílem a smyslem je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejného rozpočtu. Po provedené analýze se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnost správce daně, tak aby k odčerpávání finančních prostředků nedocházelo“.* (MF ČR 2015b)

Kontrolní hlášení je taktéž nástrojem pro boj s daňovými úniky a bude obsahem následujících kapitol.

2.3 Daňová optimalizace vs. daňový únik

Daňová optimalizace zjednodušeně znamená snížení daňové povinnosti všemi zákonem dostupnými prostředky. Podstatou optimalizace je právě slovní spojení zákonem dostupnými. Takové chování subjektů je zcela racionální, zákonodárci zamýšlené a funguje u celého daňového mixu. Pro lepší demonstraci rozdílu mezi optimalizací a únikem je uvedeno schéma publikované MF ČR.



Obr. 4 Schéma rozdílu mezi daňovou optimalizací a daňovým únikem

Zdroj: MF ČR 2013 dostupné z <http://docplayer.cz/2722289-Danove-nedoplatky-a-danove-uniky-smilovice-rijen-2013-odbor-25-mf-strategie-danove-politiky-a-spravy.html>

Pojem daňový únik je poněkud složitější. Jednotná definice daňového úniku neexistuje. Dle Martineze (1995) definice neexistuje z důvodu širokého spektra daňových deliktů a záleží pouze na výkladu jednotlivých autorů. Někteří do daňových úniků řadí i zákonné jednání, jiní pouze protizákonné. Autor práce se přiklání k první možnosti a k daňovým únikům řadí i ty zákonné.

Běžně se můžeme setkat se dvěma pojmy, které souvisí s úniky na dani. Prvním z nich je „tax avoidance“, což v překladu znamená „vyhýbání se dani“. Jedná se právě o legální formu daňových úniků a lze je stále považovat za formu daňové optimalizace. Spočívá zejména ve vyhledávání zákonných mezer a nedostatků, které slouží ve prospěch daňového subjektu. Hlavním rozdílem mezi optimalizací a „tax avoidance“ spočívá v tom, že nebylo v úmyslu zákonodárce tyto prostředky umožnit a jedná se tak spíše o nedostatek v legislativě. (MF ČR 2013) V základě by subjekt neměl zapomínat, že v případě využití těchto prostředků musí ovládat legislativu a být schopen obhájit se v daňovém řízení.

Druhým pojmem je „tax evasion“, což v překladu znamená daňový únik. V tomto případě se jedná o nelegální činnost, která je v přímém rozporu s legislativou. Ne vždy jsou však tyto úniky subjektem zamýšlené. Může se jednat špatné vysvětlení a pochopení legislativy, popř. chyby v účetnictví apod. (MF ČR 2013)

2.4 Daňová kriminalita dle trestního práva ČR

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník stanovuje celkem sedm paragrafů, zahrnujících oblast trestných činů daňových, poplatkových a devizových. Pro daně jsou podstatné zejména § 240 – 243.

§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Odnětím svobody na 2 – 8 let bude pachatel potrestán, pokud ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu, nebo pokud poruší úřední uzáveřku za účelem usnadnění tohoto činu či spáchá-li takový čin ve značném rozsahu nebo s nejméně dvěma osobami. Odnětím svobody na 5 – 10 let bude pachatel potrestán, spáchá-li tento čin ve velkém rozsahu.

V případě, že je daň přiznána ve správné výši, ale není uhrazena, pak se nejedná o trestný čin, ale daňovému subjektu hrozí sankce podle daňového řádu. Za zkrácení daně ve větším rozsahu se považuje např. zatajení informací, popř. vylákání výhody např. neoprávněné vylákání odpočtu DPH.

§ 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné platby

Jedná se o neodvedení povinných plateb zaměstnavatele stržených za zaměstnanci nebo za jinými osobami, jako jsou daň, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění nebo jiné povinné zákonné platby. U tohoto trestného činu hrozí odnětí svobody na tři léta nebo zákaz činnosti. V případě, že tímto jednáním získá zaměstnavatel pro sebe nebo jinou osobu značný prospěch, hrozí odnětí svobody na pět let nebo peněžitý trest. V případě prospěchu velkého rozsahu hrozí odnětí svobody až na osm let. Avšak dle § 242 trestní odpovědnost za tento čin zaniká v případě, že pachatel dodatečně splnil svou povinnost a to předtím, než soud prvního stupně počal vyhlášovat rozsudek.

§ 243 Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení

Odnětím svobody na dva roky nebo zákazem činnosti může být potrestán ten, kdo nesplní svoji zákonnou oznamovací povinnost vůči správě daně, a ohrozí tak ve větším rozsahu řádné a včasné stanovení daně jinému nebo její vymáhání od jiného. Spáchá-li pachatel tento trestný čin ve značném rozsahu, pak mu hrozí odnětí svobody na 1 – 4 roky nebo peněžitý trest.

2.5 Typy daňových úniků u DPH

V této části budou definovány jednotlivé typy nejrozšířenějších daňových úniků. Většina literatury vysvětlující daňové podvody je zastaralá, a nezohledňuje vývoj legislativy, proto je velká část informací čerpána z alternativních zdrojů, jako je Ministerstvo financí, Národní kontrolní úřad a orgány EU.

Kritických míst v oblasti úniků na DPH existuje mnoho. Proto nejprve uvádím jejich výčet, který uveřejnilo při sestavování akčního plánu pro boj s daňovými úniky Ministerstvo financí Slovenské republiky (2011) a až následně se budu věnovat detailnímu rozboru nejvýznamnějších z nich. Výčet se nejeví jako úplně kompletní, pro účely naznačení problematiky je však dostačující. Jsou to:

- karuselové podvody
- společnosti zřízené výlučně za účelem fiktivní fakturace (společnosti v tzv. virtuálních sídlech)
- nezaplacení přiznané daně (podstatné je rozlišit, zda-li se jedná o platební neschopnost subjektu, popřípadě úmyslné jednání),
- fingované dodávky zboží v rámci EU (jedná se o dodání zboží plátcem do členského státu, které je osvobozeno, ve skutečnosti však zboží neopustí tuzemsko a je prodáno bez DPH)
- daňové úniky při dovozu zboží, které má být následně dodáno do jiného členského státu (jedná se o dovoz zboží, který je od daně osvobozen, problém nastává v případě, že subjekt dané zboží prodá „na černo“ v tuzemsku a neodvede daň)
- vystavení fiktivní faktury, která nevstoupí do účetnictví subjektu a taktéž do daňového přiznání. Odběratel subjektu si z této faktury uplatní odpočet DPH, ovšem subjekt (dodavatel) tuto daň nepřiznal
- zálohové platby (fungování tohoto úniku je principiálně stejné jako předchozí bod, pouze s rozdílem, že je využito zálohové faktury)
- výměna faktury v účetnictví (jedná se o podvod s vystavením faktury dodavatelem na vyšší částku. Na základě této faktury si odběratel nárokuje odpočet. Následně je pod stejným číslem do účetnictví dodavatele zaevidována jiná faktura, která je na nižší částku z důvodu menšího daňového základu)
- umělé snižování obratu za účelem vyhnout se registraci k plátcovství DPH
- osoby, které obrat pro registraci DPH přesáhly a nepožádaly FÚ o registraci plátce k DPH,

- osoby, které přesáhnou obrat z pořízení zboží z jiného členského státu a nestanou se plátcem nebo identifikovanou osobou
- zahraniční subjekty, které v tuzemsku vykonávají ekonomickou činnost a neregistrují se k plátcovství DPH,
- záměrné podhodnocení ceny, ze které se DPH počítá (ve prospěch neplátce DPH, za účelem snížit základ daně),
- záměrné nadhodnocení ceny (ve prospěch osoby, která je plátcem daně, za účelem nadměrného odpočtu zatímco plátce – dodavatel daň neodvede),
- fiktivní vývozy zboží za účelem uplatnění nadměrného odpočtu,
- prodej a fakturace jiného zboží, než je ve skutečnosti dodáno (jedná se zejména o obdobné komodity, u kterých se uplatňuje jiná sazba daně, popř. osvobození z daně. Jako příklad je možné uvést kauzu topných olejů, kdy se jednalo o prodej pohonných hmot fakturovaných jako topné oleje za účelem podvodů na spotřební dani a dani z přidané hodnoty),
- bezúplatná plnění vůči zaměstnancům popř. pro osobní spotřebu plátce (plátce uplatní odpočet z nakoupeného zboží, toto zboží však nepoužije v rámci uskutečňování ekonomické činnosti),
- pašování zboží,
- nelegální výroba a distribuce,
- vícenásobné uplatnění odpočtu z jednoho plnění v rámci jiného zdaňovacího období,
- neplátce vystaví fakturu s daní, tu však nikde neodvádí a jeho odběratel si uplatní nárok na odpočet (Ministerstvo financí SR 2011).

2.5.1 Daňové nedoplatky

V případě daňových nedoplatků nemůžeme mluvit přímo o daňovém úniku. Důvodem pro uvedení této problematiky je její rozsáhlost. Samozřejmě se nedoplatky netýkají pouze DPH, ale celého daňového mixu. Dle informací Generálního finančního ředitelství jsou však nedoplatky u DPH největší (MF ČR 2015c).

Za rok 2014 celková výše kumulovaných nedoplatků k datu 31. 12. 2014 dosáhla výše 123 485 mil. Kč. Podíl DPH na kumulovaných nedoplatcích dosáhl 60,9 %. Data o vývoji nedoplatků znázorňuje následující Tabulka 1. (pozn. Nedoplatek je definován jako částka daně, která není uhrazena a uplynul již den její splatnosti. Součástí nedoplatků je taktéž příslušenství daně.)

Tab. 1 Daňové a celní nedoplatky v mil. Kč ke dni 31. 12. 2014
(Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2014)

		2010	2011	2012	2013	2014
Daň z přidané hodnoty	finanční správa	57 337	68 725	82 505	96 527	73 951
	celní správa	1 461	1 402	1 308	1 271	1 234
	celkem	58 798	70 127	83 813	97 798	75 185

Zdroj: Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2014

Pozitivním krokem z pohledu správce daně byla změna legislativy a s ní spjatých pravidel k vymáhání nedoplatků. K 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který předefinoval pojmy v oblasti nedoplatků a ucelil dříve ne zcela jasné formy vymáhání nedoplatků, které se řídily dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Daňový řád tak ulehčil správci daně vymáhání, zpřehlednil a objasnil pojmy, jako jsou: dlužník, nedoplatek a do detailu objasňuje daňovou exekuci a všechny její náležitosti. Nejvýraznější změnou je zrušení povinnosti správce daně informovat subjekt o výši jeho nedoplatku, což se nejeví nejlepší řešení.

Na závěr této podkapitoly je uvedena citaci z výše zmíněné Zprávy a její oponenturu z Výroční zprávy NKÚ 2015 (shrnující rok 2014).

„Celková výše evidovaných kumulovaných daňových nedoplatků se snížila v důsledku zlepšeného výběru daní v rámci exekučních řízení, ale také díky zrealnění stavu nedoplatků odpisy nedobytných pohledávek. Pokles byl ovlivněn i zvyšující se ekonomickou aktivitou v roce 2014 a snížením daňových úniků. Lze připomenout, že nedoplatky, které jsou označeny jako nedobytné, odpisem nezanikají a jsou nadále vymahatelné, a to až do doby, než uplyne lhůta pro placení daně a dojde k zániku nedoplatků tzv. prekluzí“ (MF ČR 2015c).

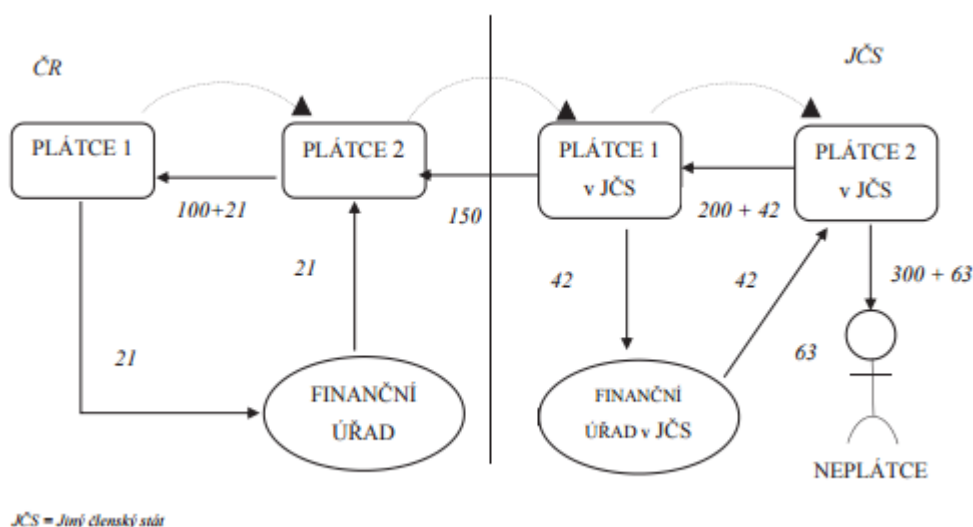
NKÚ tato tvrzení nepřímě dementovalo svým vyjádřením: *„Podle návrhu SZÚ za rok 2014 objem daňových nedoplatků dosáhl na konci roku 2014 výše 185 mld. Kč, což byl pokles o téměř 40 mld. Kč oproti údajům za předchozí rok. Na snížení objemu nedoplatků však měl největší vliv odpis pohledávek pro nedobytnost. U orgánů Finanční správy ČR, které evidují největší objem nedoplatků, měl zásadní vliv na snížení objemu jejich odpis pro nedobytnost ve výši téměř 72 mld. Kč, což bylo o 47 mld. Kč více než v roce 2013“ (NKÚ 2015a).*

Zpráva NKÚ taktéž zmiňuje, že se nedostavilo očekávaného efektu zvýšeného daňového příjmu, déle pak kritizuje opožděné spuštění některých opatření a v poslední řadě kritizuje nedůslednou analýzu zavedených opatření správcem daně.

2.5.2 Řetězové podvody

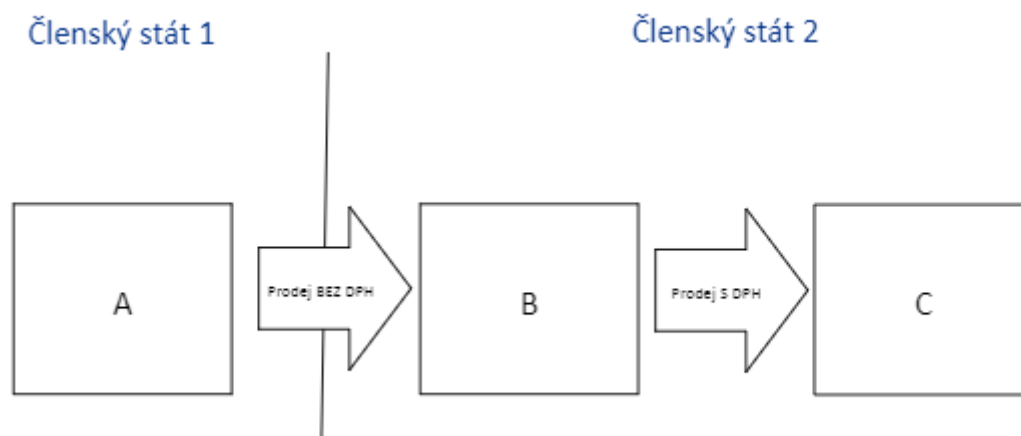
Řetězové podvody z angl. „chain transactions“ se týkají dodání zboží v rámci intra-komunitárního obchodu. Jedná se o zneužití systému DPH, zejména tedy osvobození zboží při dodání zboží do jiného členského státu a nároku na odpočet.

Obr. 5 objasňuje standardní postup zdanění při dodání zboží do jiného členského státu. Plátce 2 v ČR standardně nárokuje odpočet daně a poskytuje osvobozené plnění do jiného členského státu (JČS). Plátce 1 v JČS zboží prodává dál se sazbou DPH členského státu a tuto daň je povinen odvést.



Obr. 5 Schéma standardního zdanění při dodání zboží do jiného členského státu
Zdroj: Kohoutková, Zídková (2015) dostupné z <https://www.vse.cz/aop/491>

Při řetězovém podvodu však dochází k situaci, kdy subjekt A z členského státu 1 prodává zboží subjektu B v členském státě 2 (viz Obr. 6). Toto zboží je následně prodáno subjektu C, který si nárokuje standardní odpočet daně. Problém nastává v situaci, kdy je uplatňována přeprava nebo odeslání zboží od subjektu A přímo k subjektu C a u subjektu B se pouze zaúčtuje fakturace, aniž by přišel se zbožím do fyzického kontaktu. Dle rozsudku ESD ve věci EMAG je tato situace v rozporu s šestou směrnicí a je věcí správce daně, aby nárok na odpočet subjektu C nebyl uznán. Celá modelová situace je nastíněna podle výše zmíněného rozsudku ESD ve věci EMAG.



Obr. 6 Jednoduché schéma řetězového podvodu

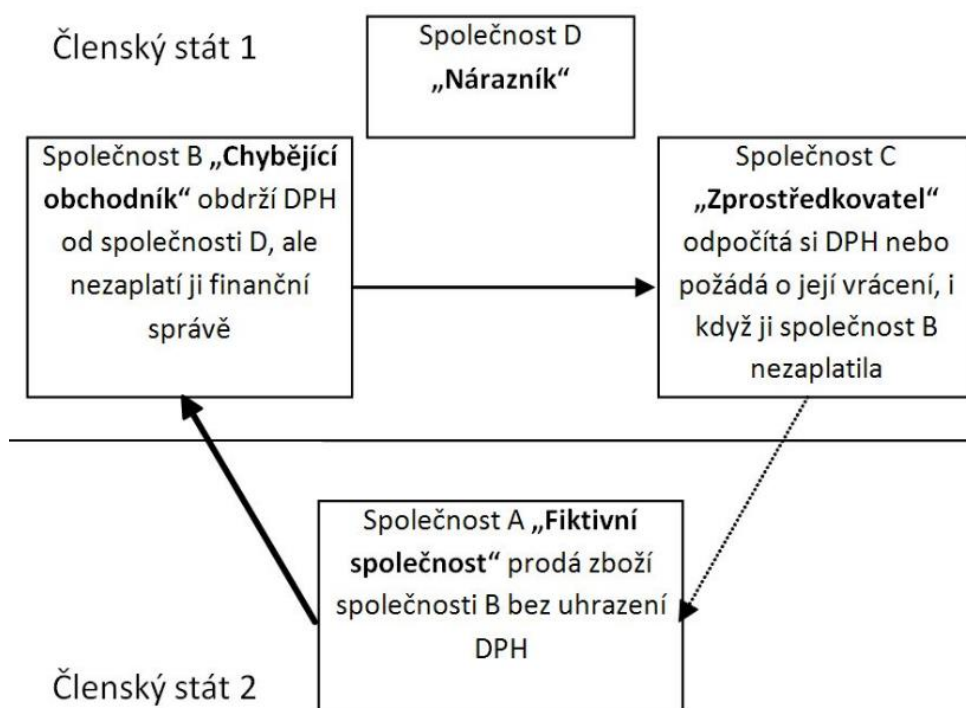
Zdroj: KPMG 2015, dostupné z <http://docplayer.cz/15503266-Dph-a-rizika-retezovych-obchodu.html>

2.5.3 Karuselové podvody

Karuselové, jinak také kruhové nebo kolotočové podvody, definuje Široký (2010) jako dodávky zboží, které následují v řetězci za sebou, kdy v jednom místě řetězce plátců DPH není daň příznána ani odvedena a subjekt povinný k dani přestává existovat, popřípadě se stává nekontaktní. Jedná se tedy o typ podvodu založený na principu tzv. chybějícího obchodníka, neboli v anglickém jazyce „missing trader fraud“. Od toho je odvozen mezinárodně využívaný název „Missing Trader Intra-Community (MTIC) fraud“.

Definice Širokého je přesná, mělo by však být doplněno, že karuselové podvody jsou specifické tím, že jsou v daném řetězci zpravidla provedeny několikrát za sebou, proto k nezaplacení daně a vylákání výhody dochází vícekrát s totožným typem plnění. Z toho důvodu je požíváno označení *kolotočové* podvody. Podstatné také je, že většina podvodníků své společnosti zakládá pouze za účelem podvodu, nikoliv za ekonomickou činnost. Systém bude dále demonstrován na jednoduchém příkladu. Pro tyto účely vycházejme ze schématu na obr. 7.

Subjekt B, nebo-li chybějící obchodník, objedná zboží od subjektu A. Dochází tedy k osvobozenému plnění pro subjekt A. Toto zboží je pak subjektem B dodáno subjektu C, ten zaplatí zboží včetně daně, kterou je povinen subjekt B odvést správci daně. Ten však daň neuhradí a zmizí. Zároveň spolčený subjekt C vyláká nárok na odpočet daně. Stát tedy nedostal uhrazenou daň na výstupu od chybějícího obchodníka a zároveň vyplatí nadměrný odpočet subjektu C. Celý tento karusel se může opakovat několikrát. Společnost D, neboli „náravník“ je zde uveden jako příklad společnosti, která se podvodu může účastnit pouze za účelem krytí podvodu. Může se tedy jednat o obchodníka, který netuší, že se účastní podvodu, popř. vědomě se účastní subjekt, který slouží pouze za výše zmíněným účelem.



Obr. 7 Jednoduché schéma karuselového podvodu

Zdroj: Evropská komise, dostupné z <https://www.euroskop.cz/8439/14280/clanek/omezeni-karuselovych-podvodu-s-dph/>

Z informací Finanční správy je však patrné, že tento jednoduchý princip by byl okamžitě odhalen. Proto je uvedený podvod zpravidla páchan na velkém řetězci subjektů s precizní organizací daných plnění. Zakládání nových společností je dnes možné ve vyspělých státech pomocí internetu a za velice nízkých nákladů. To situaci podvodníkům ještě více ulehčuje a mohou tak řetězce neustále obnovovat. Zároveň jsou do řetězce záměrně vlákány subjekty typu „nárazník“ (z angl. buffer)(Finanční správa 2016).

Semerád a kol. (2013) specifikují plnění zejména s komoditami, které splňují tyto charakteristiky:

- rychlou obrátkovost (předmět zdanitelného plnění je snadno a rychle prodaný),
- obtížnou identifikovatelnost (předmět zdanitelného plnění nelze jednoduše rozlišit od jiného kusu, litru, aj.),
- snadná přemístitelnost,
- nízká hodnota,
- předmět zdanitelného plnění není v režimu přenesené daňové povinnosti.

2.5.4 Ostatní typy

Jedná se o méně sofistikované metody, avšak s poměrně významnými fiskálními dopady pro členské státy. Jedná se o

- zatajení tržeb, nebo-li tzv. obchody na černo
V tomto případě dochází ke skutečnému plnění, avšak bez dokladů a odvedení příslušných daní. S těmito obchody je možné setkat se zpravidla u menších obchodníků či řemeslníků.
- (ne)registraci se k dani
Jedná se o situace, kdy subjekt fakticky splní podmínky pro registraci se k dani (zejména tedy stanovení výše obrátu), avšak tuto skutečnost nepřízná správci daně, popř. nastane situace, kdy subjekt záměrně manipuluje s účetnictvím nebo přerozděluje své příjmy na více společností za účelem vyhnutí se registraci.
- vylákání výhody na vstupu
Subjekt zde uvede fiktivní plnění na vstup, tedy uměle vytvořenou fakturu za účelem snížení daňové povinnosti popř. zahrne na straně vstupu i taková plnění, která slouží k osobní spotřebě.
- záměna sazby daně
Subjekt záměrně či omylem uplatňuje neoprávněně nižší sazbu daně
- bílí koně
Jedná se o situace, kdy je záměrně pro daňové účely uvedena osoba, která bez jejího uvědomění nebo za úplaty různými způsoby porušuje zákon. Jedná se zpravidla o osoby menšího vzdělání, popř. slabšího sociálního postavení.

2.6 Daňová mezera

VAT gap neboli daňová mezera je dána rozdílem teoreticky vypočtenou hodnotou výnosu daně a skutečným inkasem daně. Může být také označována jako výpadek daňových příjmů. Výpočet vychází ze získaných makroekonomických dat za dané období (Zídková 2014).

Existuje velké množství metodiky pro výpočet VAT gap, avšak vždy se jedná o empiricky podložený odhad, nikoliv však přesnou částku. Autoři těchto výpočtů se zpravidla svými výpočty nepatrně liší a každý své výpočty zdůvodňuje odlišnou metodikou a odlišnými odhady. Pro účely práce byla použita studie Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States (Evropská komise 2015).

3 Nejznámější případy daňových úniků a jejich jednotlivá posouzení soudní moci

V předchozí kapitole byly vysvětleny teoretické aspekty daňových podvodů a s nimi spojené daňové úniky. Můžeme říci, že lze úniky pomyslně rozdělit na dvě významnější kategorie, ale to úniky na dani na vstupu a na dani na výstupu. U daně na výstupu se jedná zejména o krácení daňové povinnosti. V případě daně na vstupu jde o vylákání výhody, tedy nadměrného odpočtu subjektu, aniž by subjekt splňoval podmínky stanovené v ZDPH § 72 a § 73, popř. této hmotně právní úpravy využil ve svůj prospěch.

Legislativa této oblasti, ať již zmíněný zákon o dani z přidané hodnoty, popřípadě směrnice EU, mají spoustu nedostatků, ať už z důvodu pochybení zákonodárce, popřípadě skutečnosti, že v zákonech nelze individualizovat jednotlivé případy z praxe. V takových situacích záleží zejména na správci daně, aby správně v daňovém řízení dokázal pracovat s legislativou a obhájit svá stanoviska vůči daňovým subjektům. Skutečnost je však taková, že správce daně není schopen posuzovat vzniklé nejasné situace a o platný výklad a posouzení legislativy rozhodují příslušné soudy. Rozhodnutí soudů, které slouží k ochraně práv subjektů na základě podaných stížností a žádostí o posouzení na národní úrovni, zejména Nejvyšší správní soud, popřípadě na úrovni nadnárodní, konkrétně pak Soudního dvora EU (dříve Evropský soudní dvůr), pak slouží jako způsob doplnění legislativy a stanovují precedent, který je závazný pro další posuzování daňových deliktů pro správce daně i pro daňové subjekty. Specifickou úlohou SDEU je taktéž posuzovat, zda legislativa jednotlivých členských států neodporuje harmonizované legislativě intrakomunitárního práva EU. Od počátku harmonizace daně z přidané hodnoty tímto způsobem vzniklo nespočetné množství případů. To by z logického hlediska mělo znamenat kompletnost neustále novelizované legislativy za doplnění judikátů. Situace je však odlišná z důvodu neustálého vývoje harmonizace daňových zákonů, proto se dnes objevují další případy s nejasnostmi, které čekají na jednotlivá rozhodnutí.

Důvodem, proč práce zahrnuje tuto kapitolu, je ukázat postoj k vykládání šesté směrnice, jakožto hmotně právní legislativy DPH. Cílem je posoudit, jaké možnosti tato legislativa umožňuje v boji proti daňovým únikům, aby bylo možné dále pracovat s jednotlivými opatřeními k jejich zamezení.

Právě proto se kapitola zaměřuje na analýzu případů, které nastaly v posledních dvaceti, spíše však deseti letech, v rámci toho se autor snaží nastínit fakty, kterými by se měly subjekty a taktéž správci daně řídit, aby se nedostaly do situací, které musí správce daně posuzovat jako podvodné. V rámci diskuze práce bude shrnuto několik doporučení, které z judikátů vzešly za účelem ochrany subjektů před podvody na DPH.

Obecně můžeme říci, že postupy posuzování jednotlivých jednání správci daně, případně závěry soudů, jsou odvozeny z judikátů SDEU (dříve ESD), které vznikly v rámci harmonizace DPH v Evropském společenství (dnes EU). Jak uvádí

Lichnovský (2013), na základě evropského práva platí, že je-li použit předpis evropského práva, popř. předpis evropský, soud má povinnost postupovat podle evropských pravidel. I když je evropské právo integrováno do práva členských států, zachovává si svou integritu. V praxi to znamená, že soudce členského státu vystupuje současně jako soudce hájící právo evropské a zastupuje tak zájem nedělitelnosti práva EU. Z toho dále vyplývá, že SDEU není hierarchicky nadřazen soustavám členských soudů, z funkčního hlediska však tvoří jeden celek a samy tak plní funkci soudu evropského.

Z tohoto hlediska platí, že závěry judikatury z pohledu posuzování jednoho členského státu v dané věci jsou použitelná jako precedentní v jiném členském státě v dané věci. Tento fakt je významnou pomůckou pro správce daně všech členských zemí EU. V případě, že by se soud chtěl lišit v daném posouzení, je v jeho kompetenci požádat SDEU o rozhodnutí v této věci. Zároveň platí, že tato žádost je povinná pro vrcholné soudy.

3.1 Nárok na odpočet daně

Obecné aspekty odpočtu daně (daně na vstupu) vysvětluje kapitola 2.2.1. Dle ustanovení § 72 má na odpočet daně nárok plátce, který použije svá přijatá zdanitelná plnění v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění v tuzemsku, osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně a místem plnění v tuzemsku, plnění mimo tuzemsko, u kterých by měl nárok na odpočet daně, pokud by se uskutečnila v tuzemsku a taktéž pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d) a e) ZDPH. Vznik nároku na odpočet prokazuje plátce daně daňovým dokladem, který splňuje všechny náležitosti stanovené v ZDPH. Za problematické autor shledává vyjádření § 73 odst. 5 ZDPH, které říká: „*Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.*“ To však nelze použít v případě, kdy na dokladu chybí údaje rozhodné pro výpočet daně nebo daňové identifikační číslo poskytovatele a příjemce zdanitelného plnění.

Z těchto ustanovení vyvstává otázka, zda může být plátcí odepřen nárok na odpočet a za jakých podmínek.

Rozsudek ve věci C-409/99 *Metropol a Stadler* zmiňuje, že nárok na odpočet je jakožto nedílná součást mechanismu daně z přidané hodnoty základní zásadou vlastní systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Dále rozsudky stanovují, že veškeré omezení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty má dopad na úroveň daňové zátěže a musí být používáno podobně ve všech členských státech.

Vznik nároku je správce daně oprávněn zamítnout, a to i v případě, že plátce splnil podmínky § 72 ZDPH. Plátce, který uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. Z pohledu procesněprávního je dokazování nároku na odpočet daně složitou záležitostí. Podstatou je přenášení důkazního břemene, které leží na subjektu. Pokud subjekt své břemeno unese, je přeneseno na správce daně (§ 92 daňový řád).

Celý tento proces vychází z daňového řádu a má jasná pravidla, od kterých by se subjekt i správce daně neměli vychýlit. Plátce je povinen vyčíslit daň ve svém daňovém tvrzení. Dále je subjekt povinen předložit daňový doklad, evidence pro daňové účely a další účetní záznamy vyžadované správcem daně a dále je na subjektu, aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních což vychází z § 72 odst. 3 daňového řádu. Správce daně ověřuje náležitosti daňového dokladu a taktéž, zda předmět plnění vůbec existuje. Pokud je prokazatelné, že předmět daně neexistuje, pak nemůže být ani správný daňový doklad brán jako uznatelný. V případě pochybností je správce daně oprávněn zahájit postup k odstranění pochybností nebo daňovou kontrolu. Na základě § 88 daňového řádu, je správce povinen obeznamit subjekt s výsledkem daňové kontroly (Rozeňhal 2013).

V případě neprokázání porušení hmotněprávní úpravy správce daně zkoumá tzv. dissimulaci. Jedná se o situaci, kdy subjekty předstírají právní úkon, který nechťejí, za účelem zakrýt požadovaný právní úkon, popřípadě jinou právní skutečnost. Je pak úkolem správce daně, aby zjistil a prokázal skutečný zastíraný úkon (nyní „jednání“ dle Nového občanského zákoníku) (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, sp. zn. 5 Afs 16/2012)(Rozeňhal 2013).

Další skutečnost, kterou musí správce daně posuzovat, je tzv. obcházení zákona. V rámci optimalizace daně byly ve stejnojmenné kapitole popsány možnosti, které subjekty využívají k optimalizaci. Jedním z nich, byla situace, kdy subjekt nejedná proti zákonu, ale hledá možnosti, které zákon nedefinuje. Z pohledu správce daně je těžké takovéto chování subjektu posuzovat jako podvodné, popřípadě ustát dokazování, pro které nemá právní oporu, tedy neexistuje žádný „zákaz obcházení práva“.

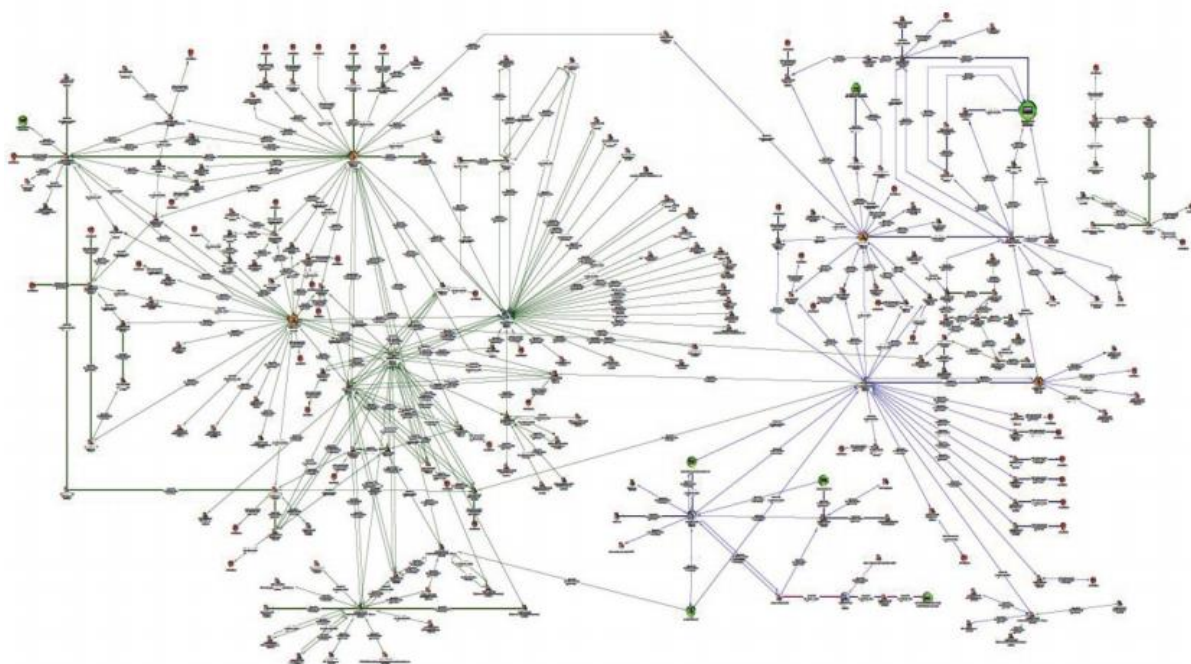
Pokud správce daně neprokáže výše zmíněné aspekty, pak se dostává do situace, kdy může zkoumat účast subjektu na podvodném jednání, resp. na podvodu na DPH. K samotné definici pojmu podvod na DPH. Tato definice neexistuje v české legislativě. Opět můžeme vycházet pouze z judikátů EUSD, které jsou přejaty do judikátů NSS (Rozeňhal 2013).

Jak uvádí Burda (2012), judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, resp. přičte na vstup, a to za účelem vylákání výhody, která je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídající běžným obchodním podmínkám.

Z předešlého textu si můžeme všimnout, že se dostáváme ke znalostem popsaných v předchozí kapitole, a to konkrétně definici podvodů na principu chybějícího obchodníka, popř. karuselových podvodů. Toto jednání je přímé zneužití šesté směrnice. Náležitě zde nelze hovořit pouze o sankcích z pohledu práva daňového, ale i práva trestního. Problém nastává v dokazování takového podvodu. Výše je uvedeno, jaké náležitosti musí subjekt splňovat, jaké prostředky může využít správce daně. Rozpoznat v praxi karuselový podvod již v dnešní době nebývá jednoduché. Při vysvětlení karuselového podvodu je zpravidla používána modelová situace, které se účastní 3 - 4 subjekty. Praxe, tak jak nám ji ukazují v současnosti

odhalované případy, potvrzuje, že se těchto podvodů účastní zpravidla desítky, možná i stovky subjektů, ať už vědomě či nevědomě, ve větším či menším rozsahu z pohledu finančních prostředků. Rozkrýt takovou síť obchodníků je velice náročné. Indiciemi pro správce daně mohou být například podezřelé předměty obchodních transakcí, specifické země vývozu s ohledem na druh zboží, náhlé navýšení obrátů u zúčastněných subjektů, náhlé navýšení vývozů, opakovaná angažovanost podezřelých osob aj. (Lichnovský 2013).

Pro představu, jak vypadá síť realizovaných obchodů, je uveden příklad uveřejněný MF ČR. Obrázek není kvalitou nejlepší, ale jde pouze o nastínění sítě intrakomunitárně obchodujících subjektů.



Obr. 8 Síť intrakomunitárně obchodujících subjektů

Zdroj: Finanční správa 2015 dostupné z <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/f-novinky/2015-12-07-TK-Kontrolni-hlaseni.pdf>

Z obrázku je patrné, jakým způsobem jsou obchodně provázané subjekty. Při představě, kolik transakcí je mezi těmito subjekty vytvářeno, kolik informací je nutné o každé takové transakci zpracovat a analyzovat, je na první pohled jasné, že zde není tak jednoduché pro správce daně analyzovat podvodné jednání subjektů, jako je tomu například u modelové situace se čtyřmi podvodnými subjekty. Problematické je taktéž pracovat se získanými daty s časovým odstupem, jak je to pro finanční správu běžné. Finanční správa může zjištěné skutečnosti posuzovat i několik let zpětně, což při rychlosti obrátu zboží při karuselových podvodech a zakládání a likvidaci nových ekonomických subjektů vzniklých za účelem podvodu nemá šanci v čas analyzovat a zakročit.

3.2 Zásady spojené s rozsudky ESD (SDEU)

Evropská legislativa, tedy konkrétně pro účely DPH šestá směrnice nebo z ní vycházející zákon o dani z přidané hodnoty stojí na principu několika zásad, které jsou podstatné zejména z hlediska právního a slouží k ochraně práv subjektů. V judikatuře SDEU (ESD) se s odvoláním na tyto zásady setkáme v každém rozsudku. Jsou to zejména:

- a) zásada právní jistoty,
- b) zásada proporcionality,
- c) zásada neutrality.

Dle názoru autora práce jsou tyto zásady nejdůležitější a pro pochopení většiny rozsudků velice podstatné. Zároveň tvoří základní pilíř daně z přidané hodnoty, proto je nezbytné uvést jejich aplikaci přímo z judikátu ESD. Z rozsudku C-409/04 Teleos s odkazem na předcházející rozsudky ESD, je možné tyto zásady aplikovat z praktického hlediska.

Rozsudek v bodě 48 zmiňuje zásadu právní jistoty takto: *„Zásada právní jistoty platí obzvláště tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá. Z toho vyplývá, že je nutné, aby osobám povinným k dani byly známy jejich daňové povinnosti před uzavřením transakce.“*

O zásadě proporcionality judikát hovoří v bodech 52 a 53 tak, že v souladu s touto zásadou mohou členské státy využívat prostředky k dosažení svých vnitrostátních cílů stanovených vnitrostátním právem, avšak takovým způsobem, aby co nejméně narušily cíle a zásady stanovené Společenstvím. Je tak legitimní snahou státu dosahovat co nejefektivnějšího výběru příjmů státního rozpočtu, avšak za předpokladu, že tato snaha nepřesáhne rámec toho, co je k dosažení tohoto účelu nezbytné.

Zásada neutrality je hlavním pilířem DPH, čímž se odlišuje od jiných daní. Výše zmíněná judikatura pouze dodává, že přijímaná opatření sloužící ke správnému zajištění daně a zabránění daňovým únikům nesmí zpochybnit neutralitu DPH (C-409/04 Teleos bod 46).

3.3 Zneužití práva

V rámci tzv. zneužití práva můžeme uvést rozsudek NSS 2 Afs 83/2010-68 ze dne 26. ledna 2011. Ten vychází zejména z rozsudku ESD ve věci Halifax C-255/02. Jde o typický příklad zneužití práva v oblasti DPH.

Předmětem daného sporu bylo uplatnění nároku na odpočet DPH v souvislosti s pořízením nemovitosti. Plátce DPH, který nemovitost pořídil a při pořízení uplatnil plný nárok na odpočet DPH, pronajal tuto nemovitost jinému plátcí DPH, který ji využíval pro svoji ekonomickou činnost. Na tento pronájem byla uplatněna DPH. Nájemce nemovitost dále pronajal fyzické osobě – neplátcí DPH. Tento podnájem byl osvobozen od DPH bez nároku na odpočet.

Finanční úřad zpochybnil nárok na odpočet DPH uplatněný majitelem nemovitosti v souvislosti s jejím pořízením. Konstrukci celého případu označil správce daně za zneužití zákona z těchto důvodů:

- 1) Podnájemce využíval danou nemovitost soustavně před i po výše uvedeném převodu,
- 2) poskytl pořizovateli nemovitosti půjčku v částce odpovídající nabývací ceně nemovitosti,
- 3) všechny tři subjekty byly určitým způsobem propojeny.

Nejvyšší správní soud závěr finančního úřadu potvrdil za opory v rozsudku Halifax, který v této věci obcházení zákona stanovuje dvě podmínky, které jsou relevantní pro splnění definice obcházení zákona, které zní:

- a) Přestože byly splněny formální podmínky stanovené relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů, bylo výsledkem dotčených plnění získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními.
- b) Ze všech objektivních okolností musí vyplývat, že hlavním (nikoliv jediným) účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění (rozsudek ESD ve věci Halifax C-255/02).

Soud v rozsudku dodává, že pořizovatel nemovitosti splnil formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet, avšak uspořádání transakce neodpovídalo jednání daných subjektů v rámci jejich běžných obchodních vztahů. Při rozumném uspořádání obchodních vztahů by majitel nemovitosti pronajal nemovitost přímo fyzické osobě – neplátcí (tj. pronájem osvobozený od DPH bez nároku na odpočet) a neměl by tedy nárok na odpočet DPH v souvislosti s pořízením nemovitosti. Z pohledu druhé podmínky je možné konstatovat, že hlavním účelem této transakce bylo vylákání daňové výhody. Majitel nemovitosti nebyl v řízení schopen obhájit dané uspořádání ekonomických subjektů, čímž neustál své břemeno (Toman a Kameníková 2011).

3.4 Věděl nebo vědět mohl a měl

Podstatou této podkapitoly je zejména posouzení nároku na odpočet v řetězci subjektů, ve kterém se nachází subjekty podílející se na podvodném jednání, zejména karuselovém podvodu. Hlavním znakem případů je zejména otázka, zda-li může být přiznán nárok na odpočet DPH subjektu, který se nachází v řetězci zasaženém podvodem. Taktéž bylo zájmem soudů nalézt, jakým způsobem může být bráněno daňovému podvodu, aniž by příslušné opatření překročilo pravomoc stanovenou šestou směrnicí harmonizovaného systému DPH.

Problematika bude analyzována na pravděpodobně nejznámějším případě v oblasti karuselových podvodů, a to případu C-354/03 Optigen ve spojených věcech C-354/03 Optigen Ltd, C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd a C-484/03 Bond

House Systems Ltd. Případ Optigen sehrál významnou roli nejen z pohledu posuzování nároku na odpočet daně, ale taktéž přispěl k uplatňování institutu ručení za daň, jakožto významnému prvku boje proti daňovým únikům. Základní princip karuselového podvodu již byl vysvětlen v předchozí kapitole, je tedy předpokládána jeho znalost.

V roce 2003 byla k ESD doručena žádost o rozhodnutí mezi Commissioners of Customs & Excise a výše zmíněnými společnostmi. Původní spor ve Velké Británii se týkal uplatněných nadměrných odpočtů na DPH, které si nárokovaly společnosti. Commissioners, tedy správce daně, však odmítli tuto částku vyplatit vzhledem k podezření, že se dané společnosti účastní karuselového podvodu. Společnosti však jednaly v dobré víře, což bylo u soudu dokázáno. Lépe řečeno, jednalo se o plnění, která nebyla zasažena daňovým podvodem, avšak byla součástí řetězce dodávek, v němž předcházející nebo následující dodávky podvodem zasaženy byly a nebyla zaplacená daň na výstupu. Subjekt, který měl zaplatit daň na výstupu, zmizel, aniž by daň odvedl. K ESD byla tedy položena otázka, zda má být v podvodném řetězci posuzováno každé jednotlivé plnění, popř. zda-li má být celý řetězec posuzován jako podvodný, čím by všechny subjekty ztratily možnost uplatnit nárok na odpočet daně, aniž by výše zmíněné subjekty věděly nebo mohly vědět, že se účastní podvodného jednání. K ESD byly tedy podány tyto otázky:

„1) Ve společném systému DPH a s ohledem na První a Šestou směrnici má být nárok subjektu získat DPH odvedenou za plnění posuzováno ve vztahu:

a) pouze ke konkrétnímu plnění, jehož se subjekt účastnil, včetně důvodů, z jakých se jej účastnil, nebo

b) k souhrnu plnění, včetně pozdějších plnění, které tvoří kruhový řetězec dodávek, jehož je konkrétní plnění součástí, včetně motivace ostatních účastníků řetězce, kterou subjekt nezná nebo nemůže znát, nebo I- 513 rozsudek ze dne 12. 1. 2006 - spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03

c) k podvodným úkonům a úmyslům, ke kterým došlo před nebo po konkrétním plnění, ostatních účastníků kruhového řetězce, jejichž účast není subjektu známa, a on tedy nezná nebo nemůže znát úkony a úmysly uvedených účastníků, nebo

d) k jinému kritériu, a v takovém případě, jakému?

2) Je vyloučení ze systému DPH plnění, jichž se účastnil nevinný účastník, ale která jsou předmětem ‚kolotočového‘ podvodu provedeného třetími osobami, v rozporu s obecnými zásadami proporcionality, rovnosti zacházení nebo právní jistoty?“

ESD v této věci rozhodl, že nárok na odpočet osoby, která se účastní řetězce podvodných transakcí, musí zůstat zachován, jestliže tato osoba o podvodech **nevěděla nebo nemohla vědět**, a to z toho důvodu, že musí být každá transakce posouzena jednotlivě a odděleně od ostatních. Soud přijal všechny argumenty generálního advokáta Poiares Maduro, z nichž nejpodstatnější byly námitky proti porušení zásad uvedených v podkapitole 3.2. Generální advokát taktéž namítal, že nelze z pohledu členských států bojovat proti daňovým únikům omezením působnosti systému DPH. Tedy nelze přesunout odpovědnost za problematiku daňových úni-

ků na soukromé subjekty. Tento rozsudek se stal významně precedentním pro dále zmíněné rozsudky.

Dalšími významnými případy se zabýval ESD v roce 2006, kdy řešil vznesené otázky ve spojených věcech C-439/04 Axel Kittel a C-440/04 Recolta Recycling. Podstatou sporů byl taktéž výklad šesté směrnice, zejména problematika uznání odpočtů na DPH v případech, kdy správce daně zjistil pochybnosti v předcházejících subdodavatelských plněních, tedy zjistil účast předcházejících subjektů na podvodu, na základě čehož byl subjektu odmítnut nárok na odpočet daně Belgickým správcem daně.

Z rozsudku Teleos vyplývá, že „v návaznosti na podvod, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou *proportionalit*“ (rozsudek ESD ze dne 27. 9. 2007, Teleos a další, C-409/04, bod 58).

Soudní dvůr tak ve výše zmíněných případech musel posoudit, do jaké míry může odpovědnost rozložit mezi daňové subjekty, které se podvodu neúčastní a správce daně. Komplikovanost taktéž přinesl fakt, že dle Belgického občanského zákoníku byly obchody společnosti předcházející dodání společnosti Recolta Recycling protiprávní. Soud tak musel určit, zda plnění odpovídá podmínkám uvedených v šesté směrnici, i když jsou transakce v rámci vnitrostátního práva považovány za protiprávní a zda může být na základě vnitrostátního práva odmítnut subjektu nárok na odpočet.

Rozsudek v případě Axel Kittel a Recolta Recycling uvádí body z rozsudku Optigen, na jejichž základě dospěl k závěrům, že pokud se jedná dodání uskutečněné pro osobu povinnou k dani, která **nevěděla a nemohla vědět**, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba šestou směrnicí vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji na základě ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. Zjednodušeně tedy, lze uznat odpočet na DPH subjektu, který nevěděl nebo nemohl vědět, že dodavatelско-odběratelské vztahy v předcházejících plnění jsou podvodné, čímž odporují Belgickému občanskému právu.

Soud tak dal za pravdu odběrateli, který nevěděl, nebo nemohl vědět o podvodném jednání předchozích dodavatelů. Zároveň však dodal, že pokud se na základě objektivních skutečností správci daně podaří prokázat, že odběratel o podvodu věděl nebo mohl vědět, je věcí vnitrostátního soudu, aby odmítl takové osobě nárok na odpočet (viz rozsudek body 52, 59, 60, 61 rozsudku spojené věci C-439/04 a C-440/04).

Na základě rozsudku byl ve Velké Británii vytvořen tzv. Axel Kittel test, na základě něhož je možné určit, zda se subjekt účastnil daňového podvodu, či nikoliv. Test se skládá ze čtyř otázek:

- 1) Je zde k dnešnímu dni daňová ztráta?
- 2) Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání?

- 3) Pokud je zde podvodné jednání, byly předmětné obchodní transakce s tímto spojeny?
- 4) Pokud byly předmětné obchodní transakce spojeny s podvodným jednáním, mohl vědět či věděl o tomto spojení daňový subjekt? (Lichnovský 2013)

Test spočívá v odpovědích subjektu. Pokud je alespoň na jednu otázku odpovězeno záporně, nelze daňový subjekt označit za účastníka podvodu.

Dalším významným rozsudkem je případ C-80/11 Mahageben a C-142/11 Péter Dávid proti maďarskému správci daně.

Společnost Mahagében nakupovala od společnosti RK, předmětem daně bylo dodání akátových kmenů. Standardním způsobem si společnost Mahagében uplatnila nárok na odpočet daně. Dodavatelská společnost RK správně vyčíslila a odvedla daň. Při kontrole nabral správce daně pochybnosti, že uvedenému plnění ve skutečnosti nedošlo a že se jedná pouze o fiktivní faktury. Toto zpochybnění bylo zaleženo na faktech jako chybějící dodací listy, absence prostředků, které měly sloužit k vyfakturované dopravě. Stížnost proti tomuto rozhodnutí správce daně byla zamítnuta na základě zmíněných faktů a také z toho důvodu, že společnost Mahagében podle uvedeného rozhodnutí nepostupovala s veškerou náležitou péčí ve smyslu zákona o DPH, neboť mimo jiné neověřila, zda je společnost RK existující osobou povinnou k dani a zda má k dispozici zboží, které chtěla společnost Mahagében koupit.

Společnost podala návrh k soudu s žádostí o anulování vyměřeného daňového dluhu včetně úroků a penále, kde předložila důkazy o tom, že postupovala s veškerou náležitou péčí. Její vliv na plnění se podle jejího tvrzení omezil na ujištění se o tom, že dodávající společnost **byla zaregistrována, měla daňové identifikační číslo a byla schopna poskytnout dotčené plnění**. Navíc se při převzetí zboží ve své provozovně, která byla místem dodání podle uvedené smlouvy, ujistila o jakosti a množství zboží.

Soud nabral pochybnosti o tom, zda je možné v daném případě odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu výše zmíněných faktů a obrátil se proto na ESD s otázkami:

- 1) Zda je možné dle výkladu šesté směrnice odmítnout subjektu nárok na odpočet DPH i za předpokladu, že splnil hmotněprávní podmínky uvedené zákonem a zda je nutné, aby subjekt, tedy příjemce faktury, dokázal existenci plnění i jinými způsoby, než-li předložením faktury a aby disponoval jinými důkazy o dodávce zboží.
- 2) Ve druhé otázce se soud zaobírá pojmem veškerá náležitá péče definovaný zákonem, který podle daňového orgánu a na základě ustálené judikatury znamená, že se příjemce faktury musí ujistit, že vystavitel faktury je osobou povinnou k dani, že uvedl dotčené zboží v účetnictví, že má k dispozici fakturu na pořízení tohoto zboží a že splnil své povinnosti v souvislosti s přiznáním a výběrem DPH, v souladu se zásadami neutrality a proporcionality, uznanými několikrát Soudním dvorem v souvislosti s použitím směrnice.

- 3) Třetí otázka se týká problematiky, zda-li je věcí odběratele, aby prokázal splnění právních povinností dodavatele (rozsudek ESD ve spojených věcech C-80/11 Mahagében a C-142/11 Péter Dávid).

Ve spojeném případě C-142/11 Péter Dávid se jednalo o obdobnou problematiku. Rozsudky v této věci znějí takto:

- 1) *„Šestá směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky daně z přidané hodnoty, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejich poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce“ (rozsudek ESD ve věci C-80/11 Mahagében, bod 56).*
- 2) *„Šestá směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury týkající se zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady daně z přidané hodnoty, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu“ (rozsudek ESD ve věci C-142/11 Péter Dávid, bod 60).*

Jak je vidět, soud výrazně neodlišuje od předchozích rozsudků. Avšak malá odlišnost se zde nachází, a to v sousloví „věděl nebo musel vědět“. Rambousek (2012) se domnívá, že tyto pojmy značně posilují postavení plátce při jednání se správcem daně. Správce tak nově musí dokázat, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět o podvodném jednání na rozdíl od dřívějších judikátů, kde dokazoval, zda subjekt „věděl nebo vědět mohl“.

3.5 Shrnutí

Oblast judikátů SDEU je velice rozsáhlá a komplikovaná, je věcí odborníků z oblasti práva, aby postoj SDEU přenesli a veřejně osvětlili. Judikáty sahají k počátkům legislativního procesu EU. Jsou zde proto uvedeny rozsudky, které udaly precedentní základ pro řešení následujících sporů až k dnešnímu dni. V rámci přípravy

pro kompletaci bakalářské práce autor analyzoval i další judikáty včetně rozhodnutí NSS na kasační stížnosti tuzemských subjektů, avšak došel k závěru, že výše zmíněné jsou dostačující a vystihují postoje výkladu šesté směrnice. Judikáty jsou nedílnou součástí práva a od počátku harmonizace DPH slouží její novelizaci.

Dle názoru autora práce, usuzovaného na základě nabytých informací, je situace v oblasti daňových podvodů ustálenější, než tomu bylo například na přelomu století, kdy se systém rozvíjel, spousta zákonů byla vytvářena narychlo a bez rozmyslu, což vytvářelo příležitosti pro různé spekulace. Nehledě na fakt, že nové členské státy bývalého Sovětského svazu neměly žádnou zkušenost v oblasti DPH. Ustáleností je myšleno, že podvodníci využívají ty samé praktiky, zejména od roku 1993, kdy byl zaveden odpočet při intrakomunitárním plnění v rámci členů EU. Tyto podvodné techniky jsou pouze zdokonalovány tak, aby se „vyrovnaly“ novelizací a zákonům, které vznikají za účelem potlačení daňových úniků. ZDPH byl doposud od roku 2004 novelizován devětatřicetkrát.

Z výše zmíněných rozsudků ESD (dnes SDEU) můžeme sledovat tendenci správců daně jednotlivých členských států potlačit zneužití systému DPH a zabránit tak rozšířenému čerpání nadměrných odpočtů. Z postoje Soudního dvora však můžeme vidět, že legislativa harmonizované daně z přidané hodnoty musí být chápána tak, aby v tomto boji nepřišly k újmě subjekty, které se nechovají podvodně, jednají v dobré víře, plní své povinnosti a využívají práv, která jim legislativa přináší. Soud opakovaně zdůrazňuje, aby bylo v zájmu členských států přijímat opatření k potlačení daňových úniků. Avšak za předpokladu, že bude postupováno v rámci pravidel, která udává šestá směrnice, judikáty, které ji aplikují do praxe a ostatní legislativa Evropské unie a budou zachovány všechny právní zásady, zejména zásada právní jistoty, zásada neutrality a zásada proporcionality.

4 Zavedená opatření proti daňovým únikům v ČR

Jak již bylo uvedeno několikrát, je v zájmu státu, aby zamezil podvodnému jednání některých subjektů. Je také nutné připomenout, že je Česká republika, jakožto členský stát EU, omezena nadnárodní legislativou a v rámci této problematiky podléhá silné regulaci. Z tohoto důvodu není možné zavádět libovolná opatření dle vlastního uvážení členského státu. V rámci harmonizačního procesu však byly vytvořeny prvky, neboli instituty, které EU členskými státy umožňuje. Průlomovým se pro ČR stal rok 2011, od kterého můžeme sledovat výrazné posílení legislativy této oblasti. Kapitola se tak věnuje deskripci a analýze těchto opatření a hodnotí jejich přínos.

4.1 Reverse charge

Reverse charge (dále také „RCH“) neboli přenesená daňová povinnost je jedním z nejvýznamnějších prvků v boji proti daňovým únikům. Její mechanismus je vysvětlen v teoretické části, pro připomenutí se však jedná o mechanismus, který přenáší povinnost priznat a zaplatit daň z dodavatele plnění na koncového odběratele (nikoliv však spotřebitele – neplátce). Ten si zároveň uplatní daň na vstupu, čímž nedochází k prostoru pro spekulace s nezaplacenou daní a vylákání nadměrných odpočtů v subdodavatelském řetězci, jako je tomu u standartního systému zdanění. Legislativní proces tohoto nástroje prošel od roku 2011 významným pokrokem, je tomu pravděpodobně z důvodu, že si Evropská komise postupně uvědomuje sílu tohoto nástroje a umožňuje jednotlivým členským státům aplikovat institut na tuzemská plnění klasifikovaná jako problematická.

Do roku 2011 se režim RCH v ČR uplatňovala pouze na přijatá intrakomunitární plnění, tedy konkrétně při pořízení a dodání zboží do jiného členského státu a na tuzemské obchodování se zlatem.

V roce 2011 bylo v rámci novelizace ZDPH umožněno zavést působnost na tuzemská plnění. Stát je však omezen a může opatření zavést pouze na plnění v určité oblasti stanovené v příloze směrnice. ČR této příležitosti využila pro dodání zlata, kovového odpadu, odpadu a pro obchod s emisními povolenkami. Dále byl seznam plnění rozšiřován až do současné podoby.

V současné době (od února roku 2016) uplatňujeme RCH na tyto plnění:

- 1) bez ohledu na částku:
 - a) dodání zlata,
 - b) dodání odpadu a šrotu (příloha č. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty),
 - c) obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů,
 - d) stavební a montážní práce,

- 2) při překročení částky 100 000 Kč základu daně (příloha č. 6 zákona o DPH):
- Dodání obilovin a technických plodin,
 - dodání kovů včetně kovů drahých,
 - mobilní telefony,
 - dodání integrovaných obvodů, mikroprocesorů a centrálních procesorových jednotek,
 - dodání přenosných zařízení pro automatizované zpracování dat,
 - dodání videoherních konzolí,
 - dodání obilovin a technických plodin, olejnatých semen, cukrové řepy.

V rámci druhé letošní novelizaci dále vznikly tyto významné změny:

- Rozšíření RCH na **dodání elektřiny nebo plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi** – osobě povinné k dani, která nakupuje plyn, elektřinu, teplo nebo chlad zejména **za účelem jejich dalšího prodeje** a jejíž vlastní spotřeba tohoto zboží je zanedbatelná a také na převod záruky původu.
- Vykazování v evidenci pro účely DPH bude nahrazeno kontrolním hlášením.
- Možná dohoda plátců pro uplatnění RCH ohledně plnění nedosahujících částky 100 000 Kč.
- Rozšíření RCH na dodání nemovité věci.

4.2 Ručení příjemce zdanitelného plnění

Jedná se o další specifický nástroj pro boj s úniky na DPH definovaný v § 109 ZDPH, konkrétně v následujícím znění od 1. 1. 2016.

Dle prvního odstavce paragrafu ručí za nezaplacenou daň příjemce plnění uskutečněného v tuzemsku, který věděl nebo vědět měl a mohl, že

- daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Tedy stručně řečeno, pokud je správcem daně subjektu, příjemci plnění, prokázáno, že věděl nebo vědět měl a mohl o skutečnostech uvedených výše, je v právu správce daně tuto daň vymáhat po příjemci plnění.

Dle druhého odstavce příslušného paragrafu, ručí příjemce plnění za neodvedenou daň dodavatelem v případech, kdy je úplata za tyto plnění

- bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny,
- poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, nebo

- c) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně.

Z tohoto ustavení plyne povinnost subjektů oznámit číslo bankovního účtu správcem daně, který ho dále zveřejní na svých stránkách. Pomocí online přístupu je pak v možnostech všech subjektů si toto číslo ověřit před uskutečněním dané transakce.

Třetí odstavce udává povinnost ručení těm, kdo obchodují se subjekty označenými jako „nespolehlivý plátce“. Status nespolehlivého plátce bude popsán níže.

Z důvodu stálých úniků při obchodování s pohonnými hmotami byla povinnost ručení stanovena také v oblasti velkoobchodu s touto komoditou. Čtvrtý odstavce upravuje problematiku pro příjemce plnění v rámci dodání pohonných hmot, pokud v okamžiku uskutečnění nebo poskytnutí úplaty není subjekt veden jako distributor pohonných hmot dle příslušných zákonů upravujících odvětví obchodu s pohonnými hmotami.

Zákon také v § 109a myslí na situace, kdy subjekt nabyde podezření, že nedojde k odvedení daně dodavatelem. V tomto případě je právem subjektu využít tzv. zvláštní způsob zajištění daně. Tento způsob spočívá v odvedení daně odběratelem, tedy příjemcem plnění, správcem daně místně příslušnému poskytovateli zdanitelného plnění na jeho speciální depozitní účet. Tento způsob může příjemce plnění využít kdykoliv vyjma případu, kdy byl správcem daně vyzván k úhradě jako ručitel dle § 109. Výhodou tohoto ustanovení je vyhnutí se ručení za daň. Na druhou stranu je tento způsob administrativně náročnější. Je tedy na volbě subjektu, zda věří zjištěným informacím o dodavateli a použije standardní způsob nebo využije možnosti zvláštního způsobu zajištění.

Problematická je také skutečnost, že příjemce plnění ani správce daně nemají informační povinnost vůči dodavatelskému subjektu. Tzn. subjekt může standardním způsobem odvést daň na výstupu, čímž bude za dané plnění daň odvedena dvakrát a následně vrácena příjemci plnění. Z těchto důvodů je důležité, aby příjemce plnění zvážil tuto možnost z pohledu časové hodnoty peněz, resp. alternativních nákladů.

4.3 Nespolehlivý plátce

V rámci novelizace roku 2013 byl zaveden institut nespolehlivého plátce. Úpravu tohoto institutu můžeme nalézt v § 106a ZDPH. Pomocné jsou pak Informace Generálního finančního ředitelství publikované za účelem přesné specifikace zmíněného statusu. Roku 2014 byla legislativa novelizována a podmínky výrazně zpřísněny. Jako nespolehlivý plátce jsou označeny níže vyjmenované subjekty, které dle zákona závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně, jako např.:

- a) Plátcí byla doměřena nebo vyměřena za jedno zdaňovací období daň z přidané hodnoty podle pomůcek v minimální výši 500 tis. Kč.
- b) Plátcí byl vydán zajišťovací příkaz z důvodu obavy neuhrazení daně z přidané hodnoty.
- c) U plátce je evidován nedoplatek na dani z přidané hodnoty minimálně ve výši 500 tis. Kč.
- d) Plátcí nebyl uznán nárok na odpočet daně v minimální výši 500 tis. Kč a související vyměřená, případně doměřená daň nebyla zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti.
- e) Plátcí byla doměřena, případně vyměřena daň podle pomůcek alespoň za dvě z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích období.
- f) Plátce neposkytuje požadovanou součinnost, tedy nereaguje na výzvu správce daně nebo nepředloží bez řádného odůvodnění požadované údaje pro správu daní.
- g) Plátce nepodal daňové přiznání, souhrnné hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účely alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců ani ve lhůtě stanovené správcem daně.
- h) Plátce uvedl neúplné nebo nepravdivé informace k registraci k dani z přidané hodnoty nezbytné pro správu daní, zejména informace týkající se sídla plátce.

Cílem tohoto institutu je rozlišit plátce na poctivé a nepoctivé, což může vést k eliminaci nepoctivých subjektů a vyžadování menší obezřetnosti subjektů při běžných obchodních transakcích. Z logického hlediska by mělo být zájmem každého ekonomického subjektu vyžadovat spolehlivost od svých obchodních partnerů a vyhnout se tak například ručení za jimi neodvedenou daň. Při využití tohoto opatření by však správce daně neměl zapomínat, že i subjekty nejsou neomylné, proto může dojít k nesplnění výše zmíněných podmínek z důvodu neúmyslného pochybení. Je pak na správci daně, aby vzal v potaz dobrou víru jednání subjektu a nechal je svou chybu napravit.

4.4 Kontrolní hlášení

Předposlední zavedenou novinkou je tzv. kontrolní hlášení. Jedná se tvrzení, které doplňuje současná tvrzení podávané plátcem. Kontrolní hlášení vstoupilo v platnost od 1. 1. 2016 a udává plátcům povinnost elektronicky podat správci daně tvrzení, které obsahuje údaje z daňových dokladů, a to na vstupu tak na výstupu. Problematika kontrolního hlášení je upravena v § 101c - § 101i ZDPH.

V řádném přiznání DPH plátce uvádí pouze sumu daně na vstupu a výstupu. Tato informace je pro správce důležitá, avšak nelze rozpoznat jednotlivá plnění, což zajišťuje právě kontrolní hlášení. V praxi tak díky kontrolnímu hlášení může správce daně nahlédnout na celý subdodavatelský řetězec vzniklý obchodní činností a analyzovat tak podezřelé jednání vybraných subjektů.

4.5 Elektronická evidence tržeb

Poslední a nejmladší myšlenkou současné vlády je tzv. elektronická evidence tržeb (EET). Je nutné upozornit, že obdobná myšlenka tohoto opatření již byla v ČR schválena a měla platit od roku 2007. Z důvodu nestálé politické situace však byla ještě před svou účinností zrušena. Jednalo se o pokladny s fiskální pamětí. Toto opatření však není novinkou ani v některých členských státech. Systém využití je odlišný, avšak na stejném základu. Z tohoto důvodu jsou rozlišovány modely tohoto opatření. Pro Českou republiku byl zvolen tzv. chorvatský model, podle kterého se inspirovalo MF ČR. Systém funguje na principu elektronické pokladny, která pomocí on-line přístupu komunikuje se serverem správce daně. Ing. Andrej Babiš, ministr financí ČR, funkci tohoto opatření prezentuje v těchto pěti krocích:

- 1) Podnikatel zašle datovou zprávu o transakci ve formátu XML finanční správě pomocí aplikace v PC, tabletu, mobil nebo elektronickou pokladnou.
- 2) Finanční správa ze systému zašle potvrzení o přijetí s unikátním kódem účtenky.
- 3) Podnikatel vytiskne účtenku (včetně unikátního kódu).
- 4) Zákazník převezme účtenku.
- 5) Evidenci dané tržby si zákazník může ověřit prostřednictvím webové aplikace finanční správy.

Celá tato transakce by měla trvat v řádech desítek sekund. Subjekt však musí být vybaven elektronickým zařízením, které splňuje požadavky vydané Finanční správou. Opatření bylo schváleno v roce 2016, jeho aplikace bude probíhat ve čtyřech fázích v následujícím pořadí stanoveném dle typu poskytovaného plnění:

- v 1. fázi - od 1. prosince 2016 - ubytovací a stravovací služby,
- ve 2. fázi - od 1. března 2017 - maloobchod a velkoobchod,
- ve 3. fázi - od 1. března 2018 - ostatní činnosti vyjma těch ve 4. fázi, například svobodná povolání, doprava, zemědělství,
- ve 4. fázi - od 1. června 2018 - vybraná řemesla a výrobní činnosti (Finanční správa 2015).

Opatření EET vyvolalo diskuzi, která rozdělila odborníky i laickou veřejnost na odpůrce a zastánce tohoto opatření (viz dále). V poslední řadě je nutné podotknout, že pomocí EET je možné sledovat i úniky u daně z příjmů.

4.6 Zhodnocení stávajících opatření

Vzhledem k tomu, že některá z výše uvedených opatření byla zavedena již v roce 2011, je možné na základě dostupných dat zhodnotit, zda jsou účinná či nikoliv. Dále je možné posoudit jejich dopady na daňové subjekty i fiskální politiku státu. Je nutné si však uvědomit, že výběr daně záleží na spoustě aspektů, které kladně či záporně ovlivňují její inkaso a nelze s absolutní jistotou stanovit, do jaké míry je

ovlivněn tím či oním opatřením. Při zhodnocení autor vychází z nálezu NKÚ (NKÚ, 2015b). Cílem kontrolní akce NKÚ bylo zhodnotit zavedená opatření v období od roku 2011 do 2013 včetně. S ohledem na zprávu NKÚ je také nutné připomenout, že opatření byla několikrát novelizována, proto mohla být jejich účinnost navýšena v průběhu či po skončení kontrolní činnosti.

Z každoročních Zpráv o fungování Finanční a Celní správy je možné zjistit, že zavedená opatření plní svůj účel a jsou přínosná. Jedná se však o nepodložená fakta bez kontrolní činnosti a analýzy zjištěných dat. Tyto informace vyvracuje výše zmíněná zpráva NKÚ. Zpráva mimo jiné uvádí, že instituty nepřinesly žádné očekávané efekty zvýšeného výběru DPH, snížení daňových úniků a s tím spojené zmenšení daňové mezery. Kritika je zaměřena na

- a) fakt, že daná opatření nabyla účinnosti krátce po jejich schválení a zveřejnění, což vedlo k nedostatečné technické a metodické připravenosti orgánů správy daně,
- b) legislativa a právní výklad nebyly orgánům správy daně dostatečně vysvětleny,
- c) správce daně měl krátkou lhůtu pro evidenci a ověření všech účtů podnikatelských subjektů a v zákonem stanoveném termínu nebyly všechny účty zveřejněny,
- d) nedostatečné využití institutu nespolehlivého plátce v kombinaci s nezveřejněnými účty vedly k nedostatečnému využití opatření ručení za nezaplacenou daň,
- e) absence zpětné vazby, tedy analytického vyhodnocení získaných dat Finanční správou,
- f) většina finančních úřadů nevyužila možnosti využít automatizovaný systém ADIS pro institut RCH,
- g) nebyl naplněn cíl využití institutu nespolehlivého plátce (ke 2. 1. 2015 bylo evidováno pouze 156 nespolehlivých plátců),
- h) předpokládaný dopad 1,5 mld. Kč u ručení za neuhrazenou daň nebyl naplněn, a to zejména z důvodu, že se finanční úřady bály prokazování, zda daný subjekt věděl nebo vědět mohl a měl,
- i) nebyl naplněn cíl zmenšení daňové mezery, právě naopak se daňová mezera zvětšila,
- j) pozitivní hodnocení RCH, která byla problematická a mnoho subjektů se jí záměrně vyhnulo, avšak i přesto relativně účinná.

Tento výčet je pouze zkrácenou demonstrací Zprávy. Jak již bylo zmíněno, byly analyzovány pouze tři roky. Přesná data pro rok 2015 nejsou zatím dostupná. Opatření však prošla značnou novelizací, subjekty i orgány správy daně se učí dané instituty využívat, proto je možné předpokládat větší účinnost, než tomu bylo v roce 2013. Velké množství případů vzniklých v souvislosti s těmito opatřeními byly a jsou posuzovány správními soudy a vzniklé rozsudky lze chápat jako určité

precedenty. Pro subjekty a správce daně to tak znamená větší jistotu ve využití institutů. Lze tedy očekávat zvyšování počtu případů zejména u ručení za daň a využití nespolehlivého plátce, které se jeví jako problematické při prokazování.

Z pohledu autora práce se u některých opatření dostává subjekt do situace, kdy je více zodpovědný za zajištění daně. Správce daně by měl vždy postupovat s respektem k zásadě proporcionality a rozložení odpovědnosti za správný výběr mezi odpovědný subjekt a orgán správce daně, tak jak popisují SDEU v případě rozsudku Teleos.

Prozatím také nemohla být hodnocena efektivita kontrolního hlášení. První dva kvartály roku 2016 probíhá pouze sběr dat potřebný pro možná vyhodnocení. MF ČR dosud přesně nevysvětlilo metodiku využití těchto dat, proto je těžké spekulovat, zda budou data vyhodnocována algoritmem, který sám odhalí podezřelé subjekty, které budou dále podléhat daňové kontrole, popř. zda budou data vyhodnocována pracovníky Finanční správy. Je také otázkou, jak rychle budou schopny orgány správce daně podezřelé chování subjektů rozpoznat a učinit proti nim opatření, aby nedošlo k vyplacení odpočtů podvodníkům, popř. neodvedení daně tzv. missing tradery.

V současné době však víme, že za první čtyři měsíce roku 2016 se inkaso DPH zvýšilo meziročně o 4 mld. Kč (Finanční správa 2016b). Dle názoru bývalého šéfa GFŘ Jiřího Zezulky (DVTV, 2016) má kontrolní hlášení dvě funkce, a to preventivní, kdy se subjekty využívající fiktivní faktury ke zmenšení daňové povinnosti zaleknou kontrolního hlášení a ustoupí od těchto praktik a dále na velké řetězové podvody, které pomocí tohoto institutu dokáže Finanční správa analyzovat. Je tak možné usuzovat, že je zvýšené inkaso vzniklé první zmíněnou variantou a subjekty se ze strachu z odhalení zřekly uvádění fiktivních faktur na vstupu. Objektivně však tato tvrzení nelze zatím prokázat. MF ČR si od tohoto institutu slibuje zvýšený výběr DPH ve výši 8-10 mld. Kč.

Problematika kontrolního hlášení byla kritizována podnikatelskými subjekty i Komorou daňových poradců ČR z důvodu nedostatku poskytnutých informací, které byly subjektům předloženy teprve v listopadu předcházejícího roku a také z důvodu vysokých sankcí za nesprávné podání, či nepodání tohoto tvrzení. Sankce by však měly být upraveny nejbližší novelizací ZDPH (Pospíšilová, 2016).

Taktéž prozatím nemůžeme hodnotit elektronickou evidenci tržeb, která bude v první fázi zahájena koncem roku 2016. MF ČR očekává zvýšený výběr ve všech fázích spuštění EET ve výši 18 mld. Kč. Dle Zezulky (2016) je tento odhad nadhodnocený (RIA, 2015).

U kontrolního hlášení i EET je kritizováno možné zneužití dat sbíraných správcem daně. Například jde o situaci, kdy by databáze nebyly dostatečně zabezpečeny a došlo k úniku citlivých informací o subjektech, zejména cenové politice subjektů nebo dodavatelsko-odběratelských vztahů, které tvoří pro některé subjekty „know how“ jejich podnikání.

Kritika se také vztahuje na vysoké náklady u EET jak ze strany státu, tak ze strany subjektů. Subjekty budou povinny zakoupit příslušná zařízení a také platit paušální připojení k internetu. Odhadované pořizovací náklady pro menší subjekty

se liší. Průměrně se však jedná minimálně o 10 tis. Kč a paušální náklady na servis a udržení systému. Dokonce se někteří menší podnikatelé vyjádřili, že raději s podnikáním skončí. Jedná se zejména o malé subjekty, například restaurace a prodejny na vesnicích a malé živnostníky, které mají podnikání spíše jako doplňkovou činnost. Dle odhadů RIA (2015) budou náklady na pořízení systému kontroly cca 370 mil. Kč. Každý rok správa EET stát zhruba 170 mil. Kč. Půl miliardy korun není zanedbatelná částka, a proto je nutné uvážit efektivitu tohoto opatření před jeho zavedením.

5 Zvažované návrhy proti únikům na DPH

5.1 Plošné zavedení reverse charge

Roku 2014 přednesl ministr financí Babiš návrh před Radou pro hospodářské a finanční věci (ECOFIN) na plošné zavedení reverse charge v rámci boje proti daňovým únikům. Tento návrh byl diskutován a podpořen ministry hospodářství a financí států Visegrádské čtyřky a Německa. Ostatní členské státy byly zpočátku skeptické. I ze strany Evropské komise se v roce 2015 dostalo tomuto návrhu odmítnutí. V lednu roku 2016 však Komise přehodnotila svůj postoj a přijala tento návrh k diskusi pro Akční plán 2016.

Tento návrh však nebyl historicky prvním. Roku 2007 o plošné zavedení systému reverse charge usilovalo Rakousko společně s Německem. Komise jejich návrh zvažila a nechala si vypracovat studie, které tuto problematiku detailně analyzovaly. Nakonec k danému opatření nedošlo (PricewaterhouseCoopers, 2007).

Andrej Babiš také navrhoval rozšíření reverse charge na poskytnuté služby, které převýší stanovenou hodnotu plnění 10 000 eur. I to bylo Komisí odmítnuto s komentářem, že RCH není koncipována tak, aby šla rozšířit paušálně, ale pouze na vybrané a odůvodněné plnění a jednalo by se tedy o rozpor s šestou směrnicí.

Ministr financí namítal, že nelze posoudit efektivitu plošného zavedení „optional (dle libosti členských států) RCH“ a zažádal, aby byla pro ČR udělena výjimka. ČR by se tak stala pilotním projektem zavedení RCH a na základě analýzy by orgány EU mohly posoudit, zda je dané opatření efektivní, či nikoliv. Komise tuto myšlenku nechala ke zvažování a vypracuje k ní příslušné studie. Většina států EU se k tomuto návrhu vyjádřila pozitivně, popř. se zdržela hlasování.

Přenesená daňová povinnost se jeví jako dokonalé opatření, které přináší způsob, jak zamezit řetězovým podvodům. Bezesporu je to výhoda, jakou nenabízí žádné jiné opatření. Je však spojena také se specifickými nedostatky. Jsou to například změna stávající legislativy, změna účetních a administrativních systémů, zvýšení administrativních nákladů. Tyto dopady byly posuzovány studiemi, které zadala EU v roce 2007 pro případné zavedení RCH v Rakousku a Německu, např. výše zmíněná PricewaterhouseCoopers (2007). Dále se touto problematikou zabývaly European Commission (2014), popř. Kohoutková a Zidková (2015). Všechny výše zmíněné studie upozorňují na dopady v oblasti administrativních a zaváděcích nákladů a výrazné dopady na cash-flow. Dle sborníku MFČR (2015d) můžeme dopady na cash-flow rozlišit dvěma způsoby, a to pozitivní dopady na cashflow subjektů a negativní na cashflow státu.

Jednoduše řečeno, pokud není daň státem vybírána a vyplácena standartním systémem DPH, ale až na konci dodavatelského řetězce systémem RCH, stát tak přichází o možnost disponovat s vybranými penězi z dodavatelského řetězce. Nehledě na fakt, že stát v případě nadměrných odpočtů využívá své právo na posouzení těchto odpočtů a zdržuje tak peníze subjektů, které má k dispozici. To má samozřejmě pozitivní dopady na cash-flow státu a stát má v rukou disponibilní prostředky. V případě RCH o tuto možnost zcela přichází.

Pozitivní dopady na cash-flow subjektů jsou přesně obráceným způsobem výše zmíněného. Subjekt, který zaplatí daň na výstupu při standardním systému DPH, může nárok na odpočet uplatnit až do 3 let po uskutečnění plnění. Zde vzniká časová mezera. Při uvážení časové hodnoty peněz je to pro stát výhodné, pro subjekt nikoliv. Tento princip však s RCH mizí. Navíc, by zmizely sankce za nezaplacení daně u subjektů v řetězci, což je nezpochybnitelným příjmem státu.

Dále je nutné zvážit, zda není riskantní vsadit tzv. na jedinou kartu. Poslední odběratelský subjekt by v případě systému RCH odváděl celou daň. Je však možné zajistit, že se tento subjekt nestane nekontaktní osobou? MF ČR (2015d) a Kohoutková a Zídková (2015) se domnívají, že kombinace EET a kontrolního hlášení je v tomto ohledu dostačující opatření, aby toto chování bylo eliminováno.

V oblasti velkoobchodu je situace jednoduchá, subjekty jsou z pravidla plátcí, což nijak neublíží zavedení systému RCH. Otázka však vyvstává z maloobchodu, kde jsou běžně smíšené obchody mezi plátcí a neplátcí. Jak tedy v takové situaci postupovat? Kohoutková a Zídková (2015) navrhuje v maloobchodě zachovat současný systém DPH, popřípadě stanovit cenovou hranici, od které by byl systém RCH uplatněn. Stejně tak zastávají názor, že se v případě RCH nejedná o návrat k dani z obratu a jsou zachovány základní principy DPH, tedy všeobecné uplatnění na zboží a služby a neutralita daně.

5.2 Akční plán 2016

V dubnu 2016 přišla Evropská komise s průlomovým návrhem, jak vylepšit stávající systém DPH v členských státech. Jedná se o akční plán, který kombinuje hned několik inovativních prvků. Evropská komise, zejména propagátoři místopředseda Komise Valdis Dombrovskis a Komisař pro hospodářské a finanční záležitosti, daň a cla Pierre Moscovic si od plánu slibují změnu, která výrazným způsobem ulehčí výběr DPH členským státům i subjektům, dodá větší autonomii členským státům v oblasti DPH, stabilizuje ekonomické prostředí, podpoří malé a střední podnikatele a zejména zabráni daňovým únikům. Dle studie Evropské komise (2015), analyzující rok 2013, se ročně na DPH nevybere 170 mld. eur a daňová mezera, tedy VAT gap v relativním vyjádření, dosahuje okolo 15,2 % v průměru pro všechny členské státy. Hodnoty pak kolísají od jednoho procentního bodu v případě Lucemburska a států severní Evropy až po třicet procentních bodů v případě Rumunska, Lotyšska, Slovenska a dalších. Daňové úniky pak tvoří zhruba 50 mld. eur. Data z této studii je možné nalézt v příloze. Komise také otevírá prostor k diskusi na toto téma a uvádí, že jednotlivá opatření budou schvalována a zaváděna do roku 2017. Níže budou identifikovány jednotlivé cíle akčního plánu (European commission 2016).

5.2.1 Budoucí definitivní systém DPH v EU pro přeshraniční obchod, který omezí příležitosti k podvodu

Prvním cílem Akčního plánu je tzv. single EU VAT area, v překladu tedy „jednotný evropský prostor pro DPH“. Jedná se o modernizaci systému DPH, zejména však využití modernizace a digitalizace za účelem usnadnění výběru daně a jeho zjed-

nodušení. Významnou změnou by bylo využití části prvků z principu země původu v kombinaci se stávajícím principem země spotřeby. Evropská komise si pro tyto účely nechala v roce 2015 vypracovat studii „Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods“. Od toho si Komise dále slibuje zamezení daňovým únikům. Dílčím cílem je také vznik celounijního internetového portálu dostupného pro subjekty k usnadnění práce s DPH. V neposlední řadě Komise slibuje zefektivnění komunikace mezi členskými státy navzájem, tak i třetími zeměmi.

5.2.2 Okamžitá opatření proti podvodům s DPH podle současných pravidel

Zefektivněním stávajících opatření a vytvořením nových hodlá EU redukovat podvody s DPH o 80 %, tedy zhruba o 40 mld. eur. Jednotlivá konkrétní opatření hodlá komise zveřejnit během tohoto roku. Převážně se bude jednat o modifikace opatření, která již fungují.

5.2.3 Více autonomie pro členské státy při vlastním uplatňování sazeb

Komise otevírá prostor pro diskuzi, zda zrušit seznamy zboží a služeb, u kterých členské státy mohou uplatňovat snížené sazby, či zda tento seznam revidovat a rozvíjet. Rozhodně by však mělo dojít k většímu prostoru pro uplatnění vlastní daňové politiky členských států

5.2.4 Podpora elektronického obchodování, malých a středních podniků

Není novinkou, že si Evropská unie klade za cíl optimalizovat a zjednodušit jednotný digitální trh, jak ve svých prohlášeních deklaruje Jean-Claude Juncker, předseda Evropské komise. Mělo by se jednat o odstranění zbytečných nákladů elektronického obchodování a dále potlačení levných nezdaněných produktů ze třetích zemí. Jednotlivé návrhy budou také představeny v tomto roce. Plán také hovoří o rovných podmínkách pro malé a střední podnikatele, kteří jsou znevýhodňováni na rozdíl od velkých podniků.

Všechny tyto cíle vznikají na základě dlouholetých zkušeností, diskusí, analýz a studií, proto lze předpokládat, že se EU poučila z dříve vzniklých chyb a zmíněné cíle budou naplněny (Evropská komise 2016).

5.3 Zpřísnění trestního trestního v daňové oblasti

Mezi současné trestné činy daňové uvedené v § 240 – 248 by se podle nové novely zákona měla objevit tzv. příprava trestného činu daňového. Jedná se o postihování subjektů, kterým bude prokázáno, že chystají nezákonně krádit daně. Nebylo však legislativním procesem definováno, kde je pomyslná hranice daňové optimalizace a přípravy trestného činu. Proti tomuto kroku se ostře vyhranili zástupci KDP ČR, jmenovitě Jiří Nesrovnal a ředitel KDP Martin Tuček (Tuček a Nesrovnal, 2015). Dle jejich názoru by trestní právo mělo přicházet na řadu až na posledním místě

a mělo by být primárně využíváno opatření pro správu daní, zejména instituty uvedené v kapitole Zavedená opatření proti daňovým únikům v ČR. Dále odborníci uvádějí, že dojde ke kriminalizaci podnikání v oblasti advokacie a daňového poradenství. Dle Tučka bude mít při posuzování větší váhu společenská nálada a politická ambice, než racionální zvážení nebezpečnosti a škodlivosti konání daňového poplatníka (Tuček a Nesrovnal 2015).

Dle autora práce je tento návrh v rozporu s šestou směrnicí a výkladem SDEU, obsahuje prvky, které značně přenáší odpovědnost za výběr daně na subjekty, opatření slouží k zastrašení plátců před využitím daňové optimalizace a krajně narušují zásadu právní jistoty z výkladu EUSD, protože není jasné, jak bude správce daně jednotlivé delikty posuzovat. Je proto oprávněné předpokládat, že velká část případů skončí v rukách správních soudů a posuzování se potáhne několik let.

5.4 Centrální evidence účtů

Vláda ČR počátkem roku 2016 schválila významný institut v boji nejen proti daňovým únikům, ale také terorismu, korupci a praní špinavých peněz. Centrální evidence účtů nabývá významu v případech, kdy dojde k podezření z trestné činnosti. Generální ředitelství cel, Generální finanční ředitelství, státní zástupci, soudci, zpravodajské služby a Finanční analytický útvar MF si v případě podezření mohou obstarat výpis existujících účtů fyzických i právnických osob u bank a družstevních záložen, čímž se zvýší akceschopnost těchto orgánů. Na základě této evidence jsou schopny získat potřebné informace během 24 hodin. Toto opatření se osvědčilo již v několika členských státech.

6 Vlastní doporučení pro zvýšení efektivity výběru daní a zamezení daňovým únikům

Ze získaných znalostí a závěrů je na místě doporučit návrhy, které by mohly být nápomocny při rozvoji dané problematiky.

6.1 Dokončení harmonizace daně z přidané hodnoty

Jako klíčové autor práce vidí dokončení integrace a harmonizaci legislativy Evropské unie. Unie se již několik let nachází v bodě, kdy sama nemá jasno, jakým směrem se hodlá vyvíjet. V úvahu připadají tři možnosti, a to zesílení integrace do federativního celku, zachování současného stavu se zdokonalováním legislativy a v poslední řadě pokles integrace, případně rozpad Unie.

Jako nejpravděpodobnější se stále jeví setrvání v současném stavu. Na základě tohoto tvrzení by mělo docházet ke zlepšování daňové legislativy v celém daňovém mixu. OECD i orgány EU sestavily a dále připravují několik akčních plánů v oblasti přímých daní a v případě zdokonalení spolupráce států EU i třetích zemí, zejména daňových rájů, je možné dosáhnout potlačení daňových úniků u přímého zdanění. Oblast nepřímého zdanění, zejména tedy DPH, je však natolik odlišná, že si bude žádat specifičtější přístup. Tímto přístupem je myšleno zejména dokončení harmonizace daně tak, aby bylo s DPH zacházeno jako s daní evropskou, nikoliv daní jednotlivých států. Bez naprosté spolupráce orgánů správce daně jednotlivých členských států a jednotného systému sazeb, definic konstrukčních prvků, systému výběru a zejména jednotného typu komunikace, například jednotného online systému, který budou využívat všechny členské státy s maximální efektivitou, nelze dosáhnout tížených výsledků v oblasti inkasa DPH. Současná praxe nám ukazuje, že státy mají software jako například VIES nebo Fiscalis, ale stále nejsou schopny dosáhnout potřebnou výměnu informací pro okamžitou reakci na vzniklé podvody, které probíhají v rámci vysokoobrátkových transakcí. Než dojde k potřebné výměně informací, případný karuselový obchod je několikrát „otočen“ a státy už mohou pouze pátrat, kam jejich prostředky zmizely a chytat bílé koně, avšak bez úspěchu získat ukradené prostředky zpět. Proto by mělo být cílem členských států dosáhnout struktury nikoliv členských orgánů správců daně, ale jednotného „evropského správce daně“, který bude schopen okamžité spolupráce v oblasti úniků na nepřímém zdanění.

6.2 Stabilita daňového a právního prostředí a optimální výše zdanění

Odborníci se shodují, že není až tak významná sazba daní a její jednotlivé konstruktivní prvky, avšak jako významný prvek uvádějí stabilitu daňového a právního prostředí. S každou změnou legislativy se správce daně stává černou ovčí v očích poplatníků. Jako příklad je možné uvést zavedení populistické druhé

snížené sazby daně na léky, kojenecké potraviny a další komodity uvedené v příloze zákona. Ministerstvo financí voličům slibovalo snížení cen zmíněného zboží. Realita je však jiná. Ceny zůstaly a místo jejich 5% snížení si obchodníci zvýšili marže. Politici si tak do svého volebního portfolia mohli uvést veřejností oceněné snížení daní, i když bylo docíleno pouze vzniklé mezery pro spekulace s uváděním různého zboží do druhé snížené sazby, aniž by tento krok prospěl kojencům, popřípadě nemocným lidem.

Se stabilitou prostředí souvisí úzce již zmíněná výše sazeb daně. Jak je známo z ekonomie, zvýšení sazeb daně neznamená zvýšení inkasa daně. Tento vztah popisuje tzv. Lafferova křivka. Z historie minulých vlád se o její aplikaci můžeme přesvědčit v praxi. Proto by cílem státu nemělo být zvýšení sazeb daně, nýbrž zefektivnění jejího výběru a získání chybějících prostředků. Subjekty pak nejsou frustrované z vyššího zdanění a nemají důvod obcházet své daňové povinnosti, popřípadě danit v jiném státě, tak jak je tomu u přímých daní v případě offshore zdanění. I pro investory a příliv kapitálu ze zahraničí je stabilita sazeb a podnikatelského prostředí významný faktor pro hodnocení svých investic. Významnou roli sehrává také počet výjimek v systému daně, které vedou ke spekulacím, jako např. výše zmíněné sazby daně, popřípadě osvobození u různě klasifikovaných jednotlivých činností.

6.3 Včasná a úplná komunikace správce daně s daňovými subjekty, legislativní znalost subjektů

Problémová může být i komunikace s plátcí daně a jejich včasná informovanost. O špatné komunikaci správce daně a daňovými subjekty se bylo možné přesvědčit na konci loňského roku, kdy byla oznámena platnost kontrolního hlášení. Avšak konkrétní podobu a náležitosti tohoto tvrzení se subjekty a jejich daňový poradci a účetní dozvěděli pouhé dva měsíce před jeho aplikací. To vedlo k oprávněné vlně kritiky i ze strany odborníků v řadách KDP ČR a významný nástroj proti daňovým podvodům tak byl zbytečně kritizován i ze strany ekonomických subjektů. Proto je důležité, aby správce daně dbal na včasnou informovanost a vzdělání subjektů, čímž může významným způsobem zabránit zbytečným komplikacím i ve vlastních řadách úředníků Finanční správy.

6.4 Snížení odpovědnosti a administrativní zátěže subjektů

Je také pravomocí každého státu využít všech dostupných a evropskou legislativou umožněných prostředků k zajištění daně, avšak pouze za předpokladu, že nebude odpovědnost za výběr daně přenášena na subjekty. Z výše zmíněných rozsudků ESD je patrné, jaká stanoviska by měl členský stát respektovat. Obzvláště v případech, kdy se jedná o subjekty, které jednají v dobré víře a dodrží zákonem stanovené podmínky patřičné obezřetnosti. Proto by mělo být v zájmu státu, aby správce daně tyto skutečnosti respektoval. S tím souvisí také snižování zbytečné byrokracie pro plátce, která subjekty zatěžuje.

6.5 Podpora a zakládání orgánů správy cílených na potlačení podvodů

Ze současně dostupných údajů můžeme potvrdit, že se jeví jako velice efektivní specializované členění orgánů správce daně. Jak můžeme vyčíst ze Zprávy o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR 2015, počet kontrol správce daně má klesající trend, avšak doměřená daň na základě kontrol se zvyšuje. Z vyjádření správce daně k této nepřímé úměře dochází z důvodu vytipování předem určených subjektů na základě zjištěných dat a analýze jejich podezřelé činnosti. Tato cesta se jeví jako nejefektivnější. Zároveň nedochází ke zbytečnému zatěžování poctivých subjektů.

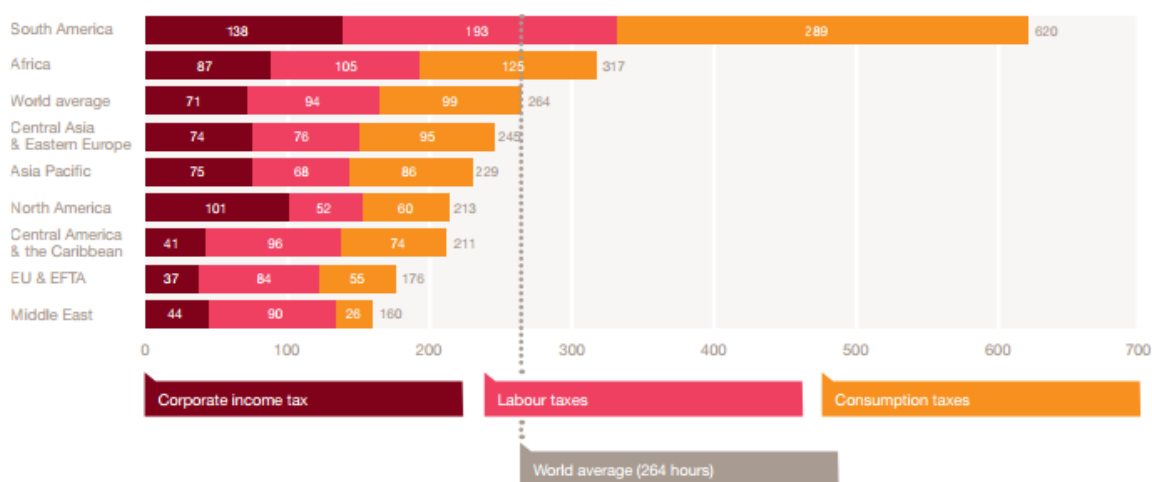
Z tohoto důvodu se autor práce přiklání k zakládání specializovaných útvarů, jako je například Kobra nebo Specializovaný finanční úřad. Úlohou Daňové kobry, která se skládá z odborníků z oblasti Finanční a Celní správy a policejních složek, je zabírat se podezřelými subjekty v oblasti velkých podvodů na daních. Díky specializaci a odbornosti je Kobra za dobu své krátké existence velice efektivní, její zástupci uvádějí zabránění únikům ve výši přes 4 mld. Kč, navíc nedochází k zatěžování již tak přetížené Finanční správy, která nemá takové kapacity, aby usvědčila dané podvodníky. Specializovaný finanční úřad pak funguje za účelem správy velkých ekonomických subjektů, jako jsou právnické osoby s obratem větším než 2 mld. Kč, banky, investiční fondy aj. Proto by mělo být v zájmu státu zakládat a podporovat tento typ specializovaných orgánů.

6.6 Instituty pro boj s DPH

Při zvážení možností za stavu současné legislativní situace se jeví jako nejefektivnější maximální možné rozšíření systému reverse charge v kombinaci s již zavedenými EET a kontrolním hlášením. Pokud by Evropská komise schválila návrh ministra financí ČR na uplatnění plošné reverse charge, nastal by průlom v potlačení daňových úniků. Autor práce se domnívá, že právě RCH má největší předpoklad pro úplné zamezení řetězových a karuselových podvodů, alespoň tedy do doby, kdy dojde k novelizaci šesté směrnice dle výše zmíněného Akčního plánu 2016. Nejsou prozatím jasné všechny nástroje a legislativní opatření, které tento plán nabídne, avšak z jeho cílů můžeme vydedukovat výraznou změnu stávajícího systému DPH a s ní spojenou dostupnost nových, účinnějších opatření.

7 Dopady opatření na tuzemské podnikatelské subjekty

Nejpodstatnějším dopadem vzniklých opatření je rozhodně administrativní zátěž a byrokracie pro subjekty povinné k dani. Každý rok je společností PricewaterhouseCoopers (2015) zpracována studie Paying taxes, která mimo jiné poukazuje na administrativní náročnost v oblasti daní v jednotlivých státech světa. Publikace za rok 2013 ukazuje, že čas vynaložený tuzemskými subjekty na povinnosti spojené s daněmi dosahoval minimálně 413 hodin ročně. V souvislosti s novými opatřeními bude hodnota za rok 2016 významně vyšší. Průměr pro státy EU je však pouze 176 hodin ročně. ČR tak patří mezi země, které své ekonomické subjekty zatěžují podstatně více, než je nutné, jak můžeme vidět z grafu.

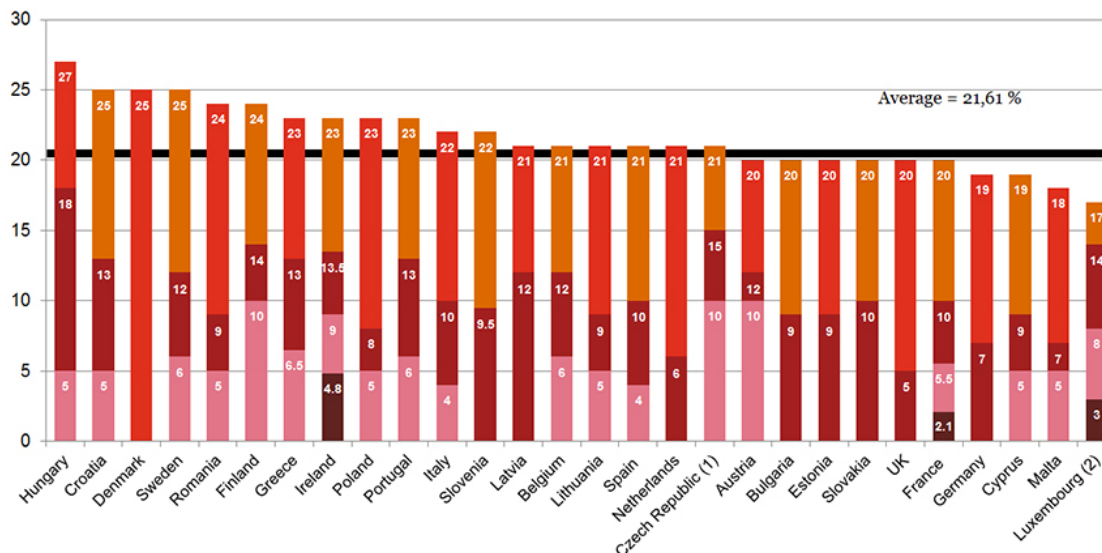


Obr. 9 Čas na splnění povinností souvisejících s daněmi v roce 2013

Zdroj: PricewaterhouseCoopers 2015, dostupné z <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf>

Výše zmíněná společnost PwC se také zabírala výškou sazeb DPH (angl. VAT) v jednotlivých státech EU k 1. 2. 2015. Z Obr. 10 je možné konstatovat, že se členské státy výrazně neliší v uplatnění základní sazby, která průměrně dosahuje 21,61 %. To je dáno již zmíněnou harmonizací. Je však možné vidět výrazný rozdíl v uplatňování snížených sazeb DPH, která státy volí více dle vlastního uvážení. Pro první i druhou sníženou sazbu se ČR nachází spíše nad průměrem, což také není úplně ideální. Z principu snížených sazeb vyplývá, že slouží k ulehčení daňové zátěže zejména ze sociálních důvodů. ČR by se měla ubírat spíše cestou snižování redukovaných sazeb u DPH a naplnit tak jejich význam, zejména tedy druhé snížené sazby. Je však neopomenutelné dodat, že každý členský stát uplatňuje snížené

sazby na jiné komodity. Jejich výčty můžeme nalézt např. ve studiích zpracovaných pro Evropskou komisi, dostupných z oficiálních stránek www.ec.europa.eu.



Obr. 10 Sazby DPH členských států EU k 1. 2. 2015

Zdroj: PricewaterhouseCoopers 2015 Dostupné z <http://www.pwc.lu/en/vat/vat-rates-in-the-eu.html>

Na základě zvýšené administrativy rostou také náklady subjektů, zejména na administrativní pracovníky, informační systémy, ale také na právní a poradenské služby. Například podání kontrolního hlášení stojí v běžné účetní firmě 500 Kč. V případě měsíčních plátců tak může dojít ke zvýšení nákladů o 6 000 Kč ročně. Jak bylo uvedeno v podkapitole Zavedená opatření, k významnému navýšení nákladů dojde i se zavedením EET. Europoslanec Petr Mach poukázal na krach výrazného počtu subjektů v Chorvatsku při zavedení tohoto systému. I Žežulka připouští, že je předpokládán výskyt subjektů, které díky EET ukončí svou ekonomickou činnost.

Prezidentka KDP ČR Pospíšilová v této souvislosti zmiňuje rostoucí nerovnováhu mezi právy a povinnostmi plátců. Dle jejího názoru by za pomoci vzniklých opatření a digitalizace mělo docházet ke snižování administrativní zátěže a byrokracie poctivých subjektů. Vzniklá opatření by tak měla cílit pouze na nepoctivé.

V souvislosti se zaváděním databází pro sběr citlivých dat o subjektech dochází také ke kritice možnosti jejich úniku a případného zneužití. MF ČR nezveřejnilo přesnou metodiku uchování a zpracování dat. Není tak možné předem vyhodnotit rizika těchto skutečností. Žežulka tvrdí, že současný informační systém správce daně je zastaralý, avšak spolehlivý a plní svůj účel.

8 Diskuse

Snahu subjektů obejít systém a vyhnout se tak placení daní nebude možné zcela eliminovat nikdy. Avšak lze stanovit taková opatření a legislativu daně z přidané hodnoty, aby tato snaha byla co nejvíce potlačena. Cílem práce bylo analyzovat podvodné jednání subjektů, na jehož základě je možné stanovit účinnost zavedených opatření a navrhnout opatření nová. Zároveň by neměly být opomenuty dopady těchto opatření, které mohou výrazně ztěžovat situaci všem subjektům, aniž by se na jakémkoliv podvodném jednání podílely.

Vyhýbání se povinnosti platit daně nemá dopady pouze na fiskální politiku státu, ale na každého občana. Proto je nutné položit si otázku, zda bude společnost k této problematice lhostejná a nechá neodvedené prostředky odtéci do kapes podvodníků nebo přijme opatření k jejich zamezení a zajistí tak, aby vybrané daně rozvíjely prostředí státu ve všech oblastech, které jsou z těchto prostředků financovány. Mělo by tedy být v zájmu každého, aby k únikům na daních nedocházelo.

V rámci teoretické části této práce jsou vysvětlovány poznatky, zejména legislativní prvky daně z přidané hodnoty a jejich konstrukční prvky, jež jsou významné pro pochopení celé problematiky. Autor vychází zejména z legislativy zákona o dani z přidané hodnoty a také ze směrnice Rady 2006/112/ES, kterou musí každý členský stát implementovat do svých zákonů. Odborná literatura, která byla použita, slouží spíše k bližšímu osvětlení legislativy a objasnění jejího výkladu. Nedílnou součástí byla také deskripce pojmů, jako je daňový únik, podvod na dani, optimalizace daně a dalších. Dílčím cílem této kapitoly pak bylo za pomoci deskripce vysvětlit jednotlivé typy daňových podvodů, které v dané problematice hrají významnou roli.

Bylo nezbytné stanovit postoje Evropské unie k legislativě, zejména tedy šesté směrnici, která zavazuje členské státy do své legislativy implementovat takové zákony, které samotné směrnici neodporují. Sporné situace v tomto výkladu řeší Soudní dvůr Evropské unie, který posuzuje výklad legislativy na jednotlivých případech dané problematiky. Bylo proto nutné analyzovat jednotlivé rozsudky soudního dvora, ze kterých autor práce dospěl k závěrům, že legislativa podporuje boj proti daňovým únikům, avšak v mezích, které dodržují zásady, zejména zásadu právní jistoty, zásadu proporcionality a neutrality daně. Nelze proto na vnitrostátní úrovni stanovit jakékoliv opatření, které by omezilo práva poctivých subjektů, které si plní své zákonné povinnosti.

Evropská unie však není k této problematice lhostejná a v rámci novelizace legislativy umožňuje členským státům zavést specifická opatření. Česká republika těchto opatření využila a uvedla je v platnost. Autor však na základě zjištěných údajů dospěl k závěrům, že jsou tato opatření neefektivní. Stále dochází k únikům na dani z přidané hodnoty, které jsou v rámci Evropské unie vyčísleny na 170 mld. eur ročně. V České republice je mezera mezi odhadovanou a skutečně vybranou daní z přidané hodnoty stanovena na částku převyšující 100 mld. Kč. Pro představu, tato částka převyšuje roční schodek státního rozpočtu. Daňové úniky pak tvoří velkou část této mezery. Znepokojující je také fakt, že i přes neustálou

novelizaci zákona a posilování jednotlivých opatření je trend mezery na dani z přidané hodnoty rostoucí a každým rokem se zvětšuje. Z těchto tvrzení vyvstává otázka, zda-li je ve schopnostech státu dosáhnout vyšší efektivity výběru daně z stávajícího systému daně z přidané hodnoty a zda-li by nebylo lepší navrhnout systém nový, odolnější proti podvodnému jednání subjektů.

S variantou vylepšení, či změny systému daně z přidané hodnoty se autor zabývá na základě současně diskutovaných návrhů na poli orgánů Evropské unie a nadnárodních jednání skupin ECOFIN a G20. Evropská komise se problematikou úniku na dani zaobírá stále častěji. Z diskuzí mezi ní a členskými státy vzniklo množství dokumentů zaobírajících se vývojem daně z přidané hodnoty, jako je například Zelená kniha o budoucnosti DPH z roku 2010, ze které vychází i autorem analyzovaný Akční plán pro rok 2016. Akční plán je zatím v prvotní fázi vzniku, avšak již dnes můžeme říci, že přichází s řadou průlomových prvků, které reflektují globalizaci a digitalizaci ekonomiky a zejména rychlost digitálních transakcí. Plán v těchto aspektech shledává výhody, kterých je nutné využít pro efektivní výběr daně. Také přináší návrhy, jak zamezit podvodům v intrakomunitárním plnění za využití principu zdanění v zemi původu, který byl spousty let opomenut.

Cílem plánu je také narovnat tržní prostředí, které je pomocí neefektivního systému daně deformováno. Autor práce upozorňuje zejména na dopady vůči ekonomickým subjektům, které řádně plní své zákonem stanovené povinnosti, avšak právě na ně dopadají stále vyšší nároky v oblasti administrativy a s ní spojených nákladů. Dílčím cílem je tyto povinnosti subjektů, které jsou zbytečně zatěžovány nadměrnou byrokracií, snižovat. Toho lze dosáhnout za pomoci právě výše zmíněné digitalizace a rychlé, efektivní komunikace, díky níž se mohou správci daně zaměřit na eliminaci podvodných subjektů bez omezování těch poctivých.

V neposlední řadě se autor práce zamýšlí nad systémem přenesení daňové povinnosti. Tento systém je v současnosti aplikován, avšak pouze na omezený seznam plnění. Jeho rozšíření se neshoduje s legislativou Evropské unie. Je tedy zapotřebí zvážit názor některých členských států v čele s českým ministrem financí, které se přiklání k jeho rozšíření na maximální možný rozsah tuzemských plnění. Tato varianta je v současnosti podrobena analýze Evropské komise a je možné, že se Česká republika stane první zemí, které to bude umožněno. Na základě nabytých znalostí a analýzy problematiky se autor s touto možností ztotožňuje nejvíce, ale spíše do doby, než dojde k efektivní novelizaci šesté směrnice.

9 Závěr

Cílem práce bylo zhodnotit problematiku podvodů na dani z přidané hodnoty, analyzovat stávající opatření, která slouží k zamezení těmto únikům a také diskuse nad v současnosti uvažovanými návrhy opatření, díky níž je možné stanovit návrhy vlastní. Dílčím cílem autora však bylo vždy brát v potaz dopad na podnikatelské subjekty, jež jsou těmito opatřeními zasaženy nejvíce.

V rámci teoretické části této práce jsou vysvětlovány poznatky, zejména legislativní prvky daně z přidané hodnoty a její konstrukční prvky, jež jsou významné pro pochopení celé problematiky. Autor vychází zejména z legislativy zákona o dani z přidané hodnoty a také ze směrnice Rady 2006/112/ES, kterou musí každý členský stát v rámci harmonizace daně implementovat do svých zákonů. Odborná literatura, která byla použita, slouží spíše k bližšímu osvětlení legislativy a objasnění jejího výkladu. Součástí byla deskripce pojmů, jako je daňový únik, podvod na dani, optimalizace daně a také teoretických aspektů jednotlivých typů daňových podvodů.

Dále autor analyzoval rozhodnutí soudní moci, zejména pak rozsudky Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu České republiky za cílem zjištění postoje pro vykládání legislativy. Analýzou autor dospěl k závěrům, že evropská legislativa podporuje boj proti daňovým únikům, avšak v mezích, které dodržují zásady, zejména zásadu právní jistoty, zásadu proporcionality a neutrality daně a není cílem legislativního procesu, aby bylo dosaženo zvýšeného inkasa daně s omezováním práv subjektů, které se podvodného jednání neúčastní.

Další kapitola se pak zabývá analýzou stávajících opatření, která slouží pro zamezení úniků na dani z přidané hodnoty. Součástí toho bylo také diskutovat navrhovaná opatření, jak systém daně z přidané hodnoty vylepšit, zejména pak zefektivnit její výběr. Autor na základě nabytých informací kriticky hodnotí stávající opatření a shledává je jako málo efektivní. Dále jsou diskutovány návrhy pro nová opatření a změnu systému daně z přidané hodnoty.

Autor pak sám navrhne několik doporučení, ze kterých usuzuje zefektivnění výběru daně z přidané hodnoty a vylepšení stávajícího systému této daně, z nichž se jeví jako nejlepší využít přenesení daňové povinnosti popřípadě stanovit nový systém daně z přidané hodnoty na základě návrhu Evropské komise. Autor bere v úvahu dopady na tuzemské podnikatelské subjekty, jež jsou těmito opatřeními výrazně negativně ovlivňovány.

Literatura

- *Akční plán – Komise navrhuje zmodernizovat v Unii DPH: Evropská komise - Tisková zpráva* [online]. Brusel: Evropská komise, 2016 [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_cs.htm
- BURDA, Zdeněk. *Dobrá víra v daňové judikatuře. Daně a právo v praxi* [online]. 2012, (12) [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d40579v50775-dobra-vira-v-danove-judikature/?search_query=%24issue%3D11569
- *Daňova kobra* [online]. 2014 [cit. 2016-05-18]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>
- DRÁBOVÁ, Milena., Olga. HOLUBOVÁ a Milan. TOMIČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6., aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2015. ISBN 978-80-7478-741-6.
- *E-tržby (EET): Jak to funguje?* Finanční správa [online]. 2015a [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet/zakladni-informace-o-projektu/jak-to-funguje>
- EUROPEAN COMMISSION. *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system: Final Report* [online]. 2014 [cit. 2016-05-19]. ISBN 978-92-79-44429-6. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf
- EUROPEAN COMMISSION. *Communication from the commission to the european parliament, the council and the european economic and social committee on an action plan on VAT* [online]. In: . Brusel, 2016 [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/action_plan/com_2016_148_en.pdf
- EVROPSKÁ KOMISE. *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States: 2015 report* [online]. Warsaw. 2015 [cit. 2016-05-18]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf
- EVROPSKÁ KOMISE. *Boj proti daňovým únikům a podvodům* [online]. 2013 [cit. 2016-05-18]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_cs.pdf
- EVROPSKÁ KOMISE. *Sdělení komise Evropskému parlamentu a radě: Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům* [online]. Brusel, 2012 [cit. 2016-05-18]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf

- FINANČNÍ SPRÁVA. *Kontrolní hlášení* [online]. 2016b [cit. 2016-05-18]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Nespolehlivý plátce* [online]. 2014 [cit. 2016-05-18] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Prezentace-k-NESPP-2014-07-30.pdf>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Karusel (karuselový podvod)*. Finanční správa [online]. Praha, 2016a [cit. 2016-05-21]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>
- HOLUBOVA, OLGA. Danarionline. *Kolotočové podvody (Carousel Frauds)* [online]. 2006 [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carouselfrauds/?search_query=%24issue%3D1121
- KAMENÍKOVÁ, Klára a Petr TOMAN. *Nejvyšší správní soud k otázce zneužití práva* [online]. 2011 [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: <http://cfoworld.cz/legislativa/nejvyssi-spravni-soud-k-otazce-zneuzeni-prava-828>
- SEMERÁD A KOL. *Karuselové podvody u daně z přidané hodnoty se zaměřením na trh s pohonnými hmotami*. In *Trendy v podnikání 2013 - recenzovaný sborník příspěvků mezinárodní vědecké konference*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2013, s. 1-5. ISBN 978-80-261-0321-9.
- KOHOUTKOVÁ, Růžena a Hana ZÍDKOVÁ. *Všeobecný přenos daňové povinnosti a cash-flow veřejných rozpočtů České republiky* [online]. 2015 [cit. 2016-05-19]. DOI: 10.18267/j.aop.491. Dostupné z: <http://www.vse.cz/aop/491>
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování*. Daňový expert. 2013(2). ISSN 1801-2779.
- MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Přeložila Eva VERGEINEROVÁ. Praha: HZ, 1995. ISBN 80-901918-3-5.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění: Studijní text ke zvláštní části úřednické zkoušky pro obor státní služby*. Praha, 2016a.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Daňové nedoplatky a daňové úniky* [online]. Smilovice, 2013 [cit. 2016-05-21]. Dostupné z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Státní rozpočet 2015 v kostce: informační příručka Ministerstva financí České republiky*. Praha: Ministerstvo financí, 2015a.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2014* [online]. 2015c [cit. 2016-05-18]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>

- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2013* [online]. 2014 [cit. 2016-05-18]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>
- MINISTERSTVO FINANCÍ SLOVENSKE REPUBLIKY. *Identifikácia možností, foriem a spôsobov daňových podvodov a únikov* [online]. 2011 [cit. 2016-05-18]. Dostupné z: http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-135739?prefixFile=m_
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům: Sborník daňové konference Ministerstva financí* [online]. Praha: MF ČR, 2015d [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2015/odborna-konference-rozsirenim-systemu-re-23122>
- NERUDOVI, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- NÁRODNÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. : *Výroční zpráva 2014* [online]. 2015a [cit. 2016-05-21]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/media/informace-14-17.pdf>
- NÁRODNÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. *Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17: Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu* [online]. 2015b [cit. 2016-05-21]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/assets/media/informace-14-17.pdf>
- PETLACHOVÁ, Petra. *Financnisprava. Finanční správa zpřísňuje podmínky pro aplikaci institutu "nespolehlivého plátce"* [online]. 2014 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskovezpravy/tiskove-zpravy-2014/zprisneni-podminek-nespolehliveho-platce-5373>
- POSPÍŠILOVÁ, PETRA. Interview. In: *Otázky Václava Moravce ČT 24*. TV, ČT 24, 24. 4. 2016, 13:05. Dostupný také z: <http://www.ceskatelevize.cz/ivysilani/1126672097-otazky-vaclava-moravce/216411030510424-otazky-vaclava-moravce-2-cast/obsah/467191-petra-pospisilova-prezidentka-komory-danovych-poradcu>
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive: Final Report to the European Commission* [online]. 2007 [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf
- PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Paying taxes 2015* [online]. 2015 [cit. 2016-05-21]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-low-resolution.pdf>

- *Průběh celostátního inkasa sdílených daní v letech 2011 až 2016*. Finanční správa [online]. 2016b [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/kraje-a-obce/danove-prijmy-kraju-a-obci/prubeh-celostatniho-inkasa-sdilenych-dani-3735>
- RAMBOUSEK, Jan. *Přenos důkazního břemene na správce daně*. Daňový expert [online]. 2012, 2012(5) [cit. 2016-05-19]. ISSN 1801-2779. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39968v49995-prenos-dukazniho-bremene-na-spravce-dane/>
- RIA *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace: návrh zákona o evidenci tržeb* [online]. 2015 [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=114749
- ROZEHNAL, Tomáš. *Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně*. 2013, Daňový expert(3). ISSN 1801-2779.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2010. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-799-7.
- TUČEK, Martin a Jiří NESROVNAL. *Zavedení trestnosti přípravy trestného činu daňového povede ke kriminalizaci podnikatelského prostředí* [online]. Brno, 2015 [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/zavedeni-trestnosti-pripravy-trestneho-cinu-danoveho-povede-ke-kriminalizaci-podnikatelskeho-prostredi>
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. ISBN 978-80-87480-05-2.
- ZÍDKOVÁ, Hana. *Diskuse metod odhadu velikosti mezery DPH* [online]. Praha, 2014 [cit. 2016-05-19]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=442.pdf>
- ŽEŽULKA, Jiří. Interview. In: DVTV, 13. 5. 2016, Dostupné z: <http://video.aktualne.cz/dvtv/cesi-jsou-kreativni-a-eet-obejdou-kontrolni-hlaseni-bude-ve/r~dbbc31be187c11e6b597002590604f2e/>

Přílohy

Příloha P I: Daňová mezera na DPH 2011

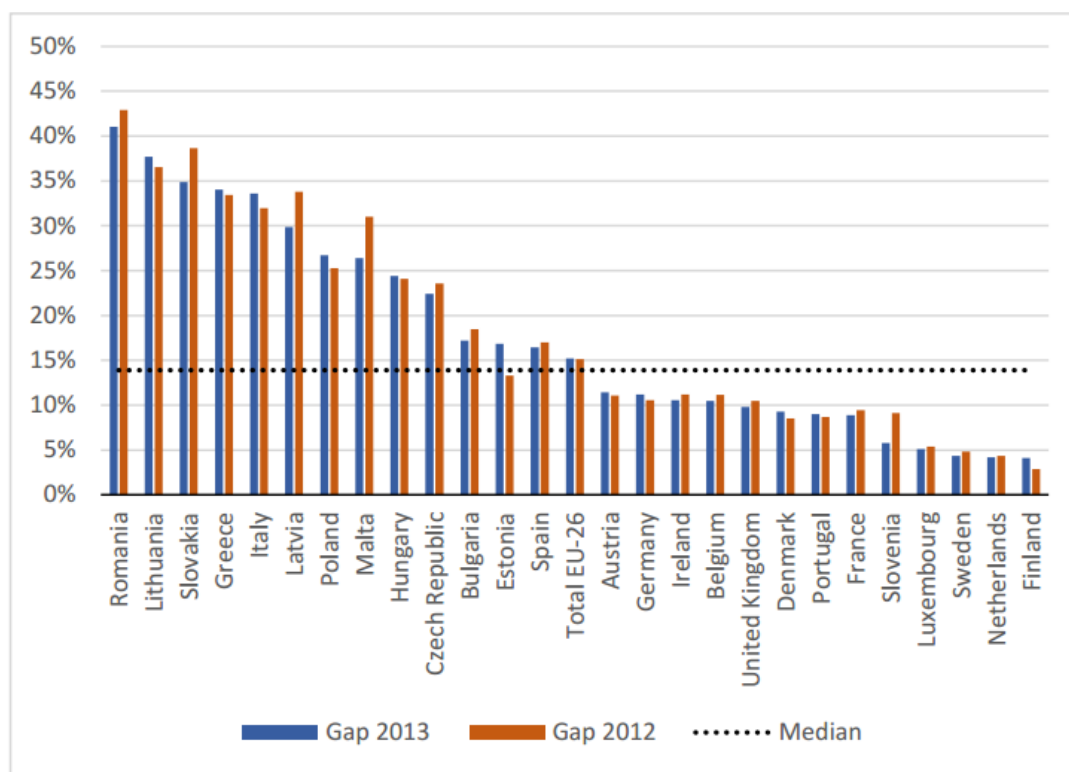
Zdroj: Evropské komise 2013

Table 3.1.1 – Estimates of the VAT Gap, 2011 and avg. 2000-2011 (EUR million)

Member State	VAT receipts	VTTL	VAT Gap	VAT Gap as a share of VTTL (%)		VAT Gap as a share of GDP (%)	
	2011	2011	2011	2011	2000-2011	2011	2000-2011
Austria	23 447	26 915	3 468	13	11	1.2	1.0
Belgium	26 021	30 991	4 970	16	13	1.3	1.1
Bulgaria	3 352	3 956	604	15	16	1.6	1.8
Czech Republic	10 994	15 235	4 241	28	23	2.7	2.1
Denmark	23 869	26 436	2 566	10	10	1.1	1.1
Estonia	1 363	1 664	301	18	15	1.9	1.6
Finland	16 915	19 746	2 831	14	13	1.5	1.3
France	140 506	172 739	32 233	19	16	1.6	1.3
Germany	189 920	216 830	26 910	12	13	1.0	1.0
Greece	15 027	24 790	9 763	39	30	4.7	3.0
Hungary	8 516	12 216	3 700	30	26	3.7	3.0
Ireland	9 782	10 890	1 108	10	8	0.7	0.6
Italy	98 557	134 691	36 134	27	26	2.3	2.1
Latvia	1 368	2 322	954	41	24	4.7	2.3
Lithuania	2 444	3 795	1 352	36	35	4.4	3.9
Luxembourg	2 690	3 242	551	17	12	1.3	0.8
Malta	520	541	21	4	13	0.3	1.0
Netherlands	41 610	45 622	4 012	9	5	0.7	0.4
Poland	29 843	35 253	5 410	15	13	1.5	1.1
Portugal	14 235	16 999	2 764	16	9	1.6	0.8
Romania	11 412	21 760	10 348	48	42	7.9	5.4
Slovakia	4 711	7 484	2 773	37	29	4.0	2.9
Slovenia	3 049	3 375	326	10	7	0.9	0.6
Spain	56 547	71 744	15 197	21	12	1.4	0.8
Sweden	36 610	37 542	932	2	4	0.2	0.4
United Kingdom	130 577	150 064	19 487	13	12	1.1	1.0
EU-26, total ^a	903 884	1 096 841	192 957	18	15	1.5	1.2
EU-26, average	20	17	2.1	1.6

Příloha P II: Daňová mezera na DPH – komparace 2012 a 2013
Zdroj: PwC 2015

Figure 2.1. – VAT Gap in the EU-26 countries, 2012-2013



Příloha P III: Daňová mezera na DPH 2011

Zdroj: Evropská komise 2015

Country	2012				2013			
	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %	Revenues	VTTL	VAT Gap	VAT Gap %
Austria	24,563	27,629	3,066	11.1%	24,953	28,170	3,217	11.4%
Belgium	26,896	30,272	3,376	11.2%	27,226	30,412	3,186	10.5%
Bulgaria	3,828	4,697	869	18.5%	3,775	4,560	785	17.2%
Czech Republic	11,377	14,883	3,506	23.6%	11,694	15,070	3,375	22.4%
Denmark	24,296	26,563	2,267	8.5%	24,360	26,850	2,489	9.3%
Estonia	1,508	1,740	232	13.3%	1,558	1,873	315	16.8%
Finland	17,987	18,524	537	2.9%	18,848	19,660	812	4.1%
France	142,526	157,360	14,834	9.4%	144,414	158,510	14,096	8.9%
Germany	194,034	216,984	22,950	10.6%	197,005	221,878	24,873	11.2%
Greece	13,712	20,595	6,883	33.4%	12,593	19,090	6,497	34.0%
Hungary	9,084	11,963	2,879	24.1%	9,073	12,003	2,930	24.4%
Ireland	10,219	11,508	1,289	11.2%	10,371	11,596	1,225	10.6%
Italy	96,170	141,332	45,162	32.0%	93,921	141,437	47,516	33.6%
Latvia	1,583	2,391	808	33.8%	1,693	2,414	721	29.9%
Lithuania	2,521	3,971	1,450	36.5%	2,611	4,192	1,580	37.7%
Luxembourg	3,093	3,269	176	5.4%	3,485	3,672	187	5.1%
Malta	536	777	241	31.0%	586	796	210	26.4%
Netherlands	41,699	43,598	1,899	4.4%	42,424	44,276	1,852	4.2%
Poland	27,783	37,175	9,391	25.3%	27,780	37,911	10,131	26.7%
Portugal	13,995	15,330	1,335	8.7%	13,710	15,068	1,358	9.0%
Romania	11,212	19,634	8,422	42.9%	11,913	20,209	8,296	41.1%
Slovakia	4,328	7,054	2,726	38.6%	4,696	7,209	2,513	34.9%
Slovenia	2,889	3,180	291	9.1%	3,045	3,232	186	5.8%
Spain	56,652	68,262	11,610	17.0%	61,350	73,444	12,094	16.5%
Sweden	37,834	39,762	1,928	4.8%	39,091	40,867	1,776	4.3%
United Kingdom	142,943	159,695	16,752	10.5%	141,668	157,099	15,431	9.8%
Total EU-26	923,269	1,088,147	164,879	15.2%	933,843	1,101,498	167,654	15.2%
Median				12.3%				13.9%

Sources: Eurostat (revenues); Own calculations. Figures in million Euros unless otherwise indicated. National currency figures for countries not using the Euro converted at the average Euro exchange rate (source: Eurostat).

Příloha P IV: Čas potřebný ke splnění daňových povinností ve státech EU (2013)

Zdroj: PwC 2015

Figure A2.14: EU & EFTA

Time to comply (hours)

