

Karuselové obchody

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Milena Otavová, Ph.D.

Bc. Petra Procházková

Brno 2015

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucí mé diplomové práce Ing. Mileně Otavové, Ph.D. za odbornou pomoc, cenné rady a připomínky, které mi pomohly při zpracování této práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci na téma Karuselové obchody vypracovala 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 vědoma, 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 2. ledna 2015

Abstract

Procházková, P. Carousel frauds. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2015.

The Diploma thesis deals with carousel frauds of value added tax. The aim of thesis is to assess possible solutions of tax evasions based on the analysis of carousel frauds used for illegal activity. Subsequently evaluate the effectiveness of these measures of tax administration and propose possible solutions how to eliminate these tax evasions.

Keywords

Value added tax, Carousel frauds, tax evasion, reverse charge.

Abstrakt

Procházková, P. *Karuselové obchody*. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.

Diplomová práce se zabývá karuselovými obchody na dani z přidané hodnoty. Cílem práce je na základě analýzy karuselových obchodů využívaných k nelegální činnosti posoudit možnosti řešení daňových úniků. Následně zhodnotit účinnost těchto opatření při správě daně a navrhnout možná řešení, jak tato podvodná jednání eliminovat.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, karuselové obchody, daňový únik, režim přenesené daňové povinnosti.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	15
1.1	Úvod.....	15
1.2	Cíl práce.....	15
2	Metodika	17
3	Literární rešerše	19
3.1	Daňové teorie.....	19
3.2	Charakteristika daně z přidané hodnoty.....	19
3.2.1	Výhody a nevýhody DPH	21
3.2.2	Způsoby výpočtu DPH	22
3.2.3	Základní pojmy ze zákona o dani z přidané hodnoty.....	23
3.2.4	Distribuční efekty DPH.....	25
3.2.5	Neutralita DPH	25
3.2.6	Harmonizace nepřímých daní	26
3.2.7	Spolupráce v oblasti DPH.....	31
3.3	Daňové úniky	33
3.3.1	Definice daňového úniku.....	34
3.3.2	Měření daňových úniků a stínová ekonomika	37
3.3.3	Charakter daňových úniků	38
3.4	Karuselové obchody.....	39
4	Praktická část	42
4.1	Vývoj sazby DPH v ČR.....	42
4.2	Daňové inkaso v ČR.....	43
4.2.1	Kontrolní činnost daňové správy.....	46
4.2.2	Struktura finanční správy	47
4.2.3	Daňová Kobra	48
4.2.4	Odhadovaná výše úniků na DPH	49
4.3	Příklad karuselového podvodu.....	49

4.3.1	Rozsudky soudního dvora Evropské unie	52
4.3.2	Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky.....	53
4.4	Současná legislativa v boji s karuselovými obchody	55
4.4.1	Opatření proti daňovým únikům v rámci EU.....	55
4.4.2	Opatření proti daňovým únikům v rámci ČR.....	57
4.5	Účinnost zákonných opatření v boji s karuselovými obchody v rámci ČR.	70
4.6	Chystaná opatření proti karuselovým obchodům	71
4.6.1	Rozšíření režimu reverse-charge mechanismu.....	71
4.6.2	Mechanismus rychlé reakce	71
4.6.3	Rozšíření institutu nespolehlivého plátce	72
4.6.4	Zavedení kontrolního výkazu	72
4.6.5	Online registrace tržeb.....	72
4.7	Zhodnocení rizik pro daňovou teorii a praxi u karuselových obchodů.....	73
4.8	Doporučení a návrhy pro omezení karuselových obchodů	75
5	Diskuze	77
6	Závěr	81
7	Literatura	84

Seznam obrázků

Obr. 1	Mechanismus výpočtu DPH	20
Obr. 2	Lafferova křivka	34
Obr. 3	Schéma karuselových obchodů	40
Obr. 4	Vývoj sazeb DPH v ČR	43
Obr. 5	Struktura daňového inkasa v ČR.	44
Obr. 6	Inkaso DPH v letech	45
Obr. 7	Příklad karuselového podvodu	51
Obr. 8	Výpočet daně z přidané hodnoty do r. 2012	59
Obr. 9	Výpočet daně z přidané hodnoty u reverse charge	61
Obr. 10	Naplnění ručitelské povinnosti odběratele za DPH neodvedenou dodavatelem	66

Seznam tabulek

Tab. 1	Přehled sazeb DPH v zemích EU platných pro rok 2014	30
Tab. 2	Minimalizace daňové povinnosti	35
Tab. 3	Změny sazeb DPH v ČR	42
Tab. 4	Výpočet inkasa DPH	45
Tab. 5	Přehled o počtu daňových subjektů	46
Tab. 6	Přehled o počtu daňových kontrol	46
Tab. 7	Výpočet daňové povinnosti – řádné odvedení DPH	51
Tab. 8	Výpočet daňové povinnosti – neodvedení DPH	52
Tab. 9	Účtování u dodavatele do r. 2012	59
Tab. 10	Účtování u odběratele do r. 2012	60
Tab. 11	Účtování u dodavatele od r. 2012	62
Tab. 12	Účtování u odběratele od r. 2012	63
Tab. 13	Účtování o zajištění DPH u odběratele	68
Tab. 14	Účtování o zajištění u dodavatele	68
Tab. 15	Výpočet daňové povinnosti	74

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Význam daní je pro stát neopominutelný. Daně tvoří největší a nejdůležitější příjem do státního rozpočtu. Daň lze definovat jako nenávratnou, neúčelovou, neekvivalentní a pravidelně se opakující platbu. Úlohou daní je nejen zajistit příjmy do veřejných rozpočtů, ale mají také funkci alokační, redistribuční a stabilizační. Největší příjem do státního rozpočtu přináší daň z přidané hodnoty, která tvoří zhruba 40 % celkového inkasa. Význam této daně je nenahraditelný, neboť z ní plynou příjmy do státního rozpočtu během celého kalendářního roku a nikoliv pouze na konci roku, jako je tomu u přímých daní.

Snahou státu je vybrat na daních co nejvíce a snahou daňových subjektů je odvést co nejméně. Při výběru daní je velmi důležité znát tzv. ekonomickou hranici zdanění, která určuje přípustnou velikost zdanění, aniž by tato míra podněcovala daňové subjekty vyhnout se daňovým povinnostem. Většina plátců daně má však přirozenou neochotu k platbě daní a ke všemu co má charakter daně. Snaží se najít způsob jak svoji daňovou povinnost snížit. K tomu mohou využít dvě cesty. Zákonný způsob, tzv. daňová optimalizace, spočívá v obratnosti daňového subjektu, který se snaží minimalizovat daňovou povinnost v mezích daňového zákona. Ostatní daňové subjekty, kteří se nebojí využít druhé cesty, jdou až za meze zákona a jejich činnost lze označit za daňový únik.

Daňové úniky se vyskytují v každém státě. Snahou jednotlivých států a celé Evropské unie je daňové úniky eliminovat, neboť zabraňují hladkému fungování jednotného trhu, deformují hospodářskou soutěž a především snižují daňové inkaso státu. Jedním z nejzávažnějších úniků na dani z přidané hodnoty jsou karuselové obchody. Tyto obchody fungují na základě vytvoření řetězce daňových subjektů, kteří mezi sebou provádí obchodní transakce s jasně stanoveným cílem nesplnění daňové povinnosti u jednoho z daňových subjektů zapojených do transakce. Výše daňového úniku, který tímto způsobem vzniká, se rovná neodvedenému daňovému inkasu ztraceného obchodníka (tzv. missing tradera) a v případě nadměrného odpočtu daňového subjektu, který odebírá zboží od ztraceného obchodníka, dodává fiskální autorita do podvodného řetězce finanční prostředky. Celkový dopad karuselových podvodů není pouze fiskální problém, ale je to také nulová ekonomická podstata, kterou se rozumí nulová hodnota ekonomických transakcí pro tvorbu hrubého domácího produktu a celé národní hospodářství.

1.2 Cíl práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy karuselových obchodů využívaných k nelegální činnosti posoudit možnosti řešení daňových úniků, které současná legislativa Evropské unie a České republiky nabízí. Následně zhodnotit účinnost

těchto opatření při správě daně a navrhnout možná řešení, jak tato podvodná jednání eliminovat. Ze současných legislativních opatření v boji s karuselovými obchody je v práci podrobně rozebrán systém reverse charge nebo-li tzv. přenesení daňové povinnosti, institut ručení za nezaplacenou daň a nespolehlivý plátce. Práce taktéž uvádí opatření, které má v plánu Česká republika aplikovat v následujících letech.

Dílčím cílem je analyzovat daňové inkaso České republiky a zhodnotit přínos daně z přidané hodnoty do státního rozpočtu, neboť karuselové obchody snižují daňové inkaso této daně. Nedílnou součástí tohoto cíle je zhodnotit činnost finanční správy České republiky.

2 Metodika

Diplomová práce k naplnění stanovených cílů využívá rozdílných metod. V práci bude využita metoda deskripce, analýzy, komparace, modelování, dedukce a indukce.

Práce je rozdělena na dvě hlavní kapitoly, teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou na základě nastudování odborné literatury vysvětleny významné pojmy a důležité souvislosti používané v rámci diplomové práce. Úvod teoretické části charakterizuje daň z přidané hodnoty, metodou deskripce je popsán předmět daně, osoby povinné k dani, základ daně, sazba daně, osvobození od daně a odpočet daně. Následují vlastnosti, výhody a nevýhody daně z přidané hodnoty. Metodou deskripce je dále popsán vývoj harmonizace nepřímých daní. Další kapitola teoretické části definuje daňové úniky obecně, zabývá se jejich dělením, charakterem a měřením daňových úniků. Závěr teoretické části se věnuje obecnému vymezení karuselových obchodů a konstrukci karuselového podvodu.

V praktické části je použita taktéž metoda deskripce, dále pak metoda analýzy, komparace, indukce a modelování. První kapitola praktické části analyzuje vývoj sazby DPH od samotného vzniku České republiky po současnost. Kapitola se nezabývá pouze vývojem základní a snížené sazby, ale taktéž analyzuje četnost změn těchto sazeb.

Následující kapitola metodou analýzy zkoumá daňové inkaso v ČR. Jednotlivé složky tvořící daňové inkaso jsou vyčísleny procentuálně. Graficky je znázorněn vývoj inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 až 2013. V rámci této kapitoly je taktéž analyzována kontrolní činnost daňové správy a struktura finanční správy. Kontrolní činnost je vyhodnocena na základě informací o počtu daňových subjektů registrovaných k DPH a počtu daňových kontrol na DPH. Uvedeny jsou zde i celkové počty daňových subjektů a celkové počty daňových kontrol. Data jsou analyzována v letech 2009 až 2013. Po zásadní změně ve struktuře a organizaci české daňové správy v roce 2013 je uvedena nová struktura platná od 1.1.2013. Metodou deskripce je popsán nový útvar tzv. Daňová kobra. Tento útvar vznikl v České republice s cílem účinnějšího boje proti rozsáhlým daňovým únikům a daňové kriminalitě v roce 2014. Kapitola současně popisuje nejdůležitější zákroky Daňové kobry proti daňovým únikům. Dle odhadů současného ředitele Generálního finančního ředitelství jsou uvedeny odhady úniků na dani z přidané hodnoty v posledních letech.

Další kapitola praktické části znázorňuje pomocí modelování konstrukci karuselového podvodu. Karuselový obchod probíhá mezi čtyřmi fiktivními firmami, tři firmy mají sídlo v České republice a jedna sídlí v Německu. Následně je provedena komparace daňového inkasa Českého finančního úřadu v případě řádného odvedení daně a v případě karuselového obchodu. Při posuzování karuselových obchodů existuje velké množství rozhodnutí Evropského soudního dvora, proto následující kapitola uvádí dva rozsudky, které vymezují rámec, ve kterém se mohou členské státy při boji s karuselovými podvody pohybovat. Uveden je taktéž rozsudek správního soudu České republiky.

Metodou deskripce je popsána kapitola současná legislativa v boji s karuselovými obchody v rámci Evropské unie a České republiky. Součástí této kapitoly jsou namodelované příklady, které vystihují princip fungování jednotlivých opatření zavedených v ČR. Na fiktivních příkladech je znázorněna aplikace institutu režimu přenesení daňové povinnosti, ručení příjemce zdanitelného plnění, zvláštní zajištění daně a institut nespolehlivého plátce. Metodou komparace je provedeno srovnání způsobu výpočtu a odvodu DPH finančnímu úřadu před a po roce 2012, kdy byl režim přenesení daňové povinnosti rozšířen na stavební práce. Součástí jsou účetní případy, které souvisejí s danou operací. Naplnění povinnosti ručení příjemce zdanitelného plnění opět znázorňuje namodelovaný příklad. V rámci institutu zvláštního zajištění daně je provedena komparace účetních případů při zajištění u dodavatele a odběratele. Institut nespolehlivého plátce uvádí kritéria, které mohou vést k označení daňového subjektu za nespolehlivého plátce.

Účinnost zákonných opatření v boji s daňovými úniky v rámci ČR je zpracována metodou dedukce. Na základě namodelovaných příkladů a legislativy, ve které jsou zákonná opatření zakotvena, je provedeno zhodnocení jednotlivých opatření. Zhodnoceny jsou režim přenesení daňové povinnosti, institut ručení příjemce zdanitelného plnění, zvláštní způsob zajištění daně a institut nespolehlivého plátce.

Další kapitola metodou deskripce popisuje opatření proti daňovým únikům, které má v plánu ČR v následujících letech aplikovat. V roce 2015 se jedná o rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti, rozšíření institutu nespolehlivého plátce a zavedení mechanismu rychlé reakce. Od roku 2016 chce Česká republika v boji s daňovými podvody zavést kontrolní výkaz a online registraci tržeb.

V následující kapitole je provedeno zhodnocení rizik pro daňovou teorii a praxi u daňových úniků. Metodou komparace je na namodelovaném příkladě provedeno srovnání daňového úniku u přímých daní a karuselového podvodu. Zhodnocen je především makroekonomický dopad na hrubý domácí produkt u obou typů daňového úniku.

Na základě všech skutečností a souvislostí, které jsou v práci uvedeny, jsou provedeny návrhy a doporučení pro omezení karuselových obchodů. Shrnutí všech zjištěných informací a jejich následné zhodnocení je v závěru práce provedenou metodou dedukce.

3 Literární rešerše

3.1 Daňové teorie

V odborné literatuře uvádí autoři velké množství definic daně. Kubátová (2011) definuje daň jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Tato platba je neúčelová a neekvivalentní. Daň se může pravidelně opakovat v různých časových intervalech (např. důchodové daně), nebo je nepravidelná a je placena pouze při splnění určitých okolností (např. daně darovací). Široký (2008) a Puchinger (2006) dodávají, že daní se rozumí transfer finančních prostředků soukromého sektoru ve prospěch veřejného sektoru.

Úloha daní je podle Širokého (2008) obecně známá: zajištění příjmů do veřejných rozpočtů nebo-li fiskální funkce. Každý stát si ke svému chodu musí zajistit určité finanční prostředky. Stát však nevybírání daně pouze k financování svých výdajů, ale současně musí daně zajistit další tři základní funkce veřejných financí: alokační, redistribuční a stabilizační.

Březina (2005) popisuje funkce daní následovně:

- Funkce fiskální: nejdůležitější a historicky nejstarší funkce daní. Hlavním úkolem je získat finanční prostředky do veřejných rozpočtů, neboť daně tvoří přibližně 90 % příjmů veřejných rozpočtů v České republice.
- Funkce alokační: zabývá se problematikou investování vládních prostředků. Spočívá v přerozdělení finančních prostředků ve prospěch oblastí trhem podceněných. Uplatněna je tehdy, pokud trh rozděluje zdroje neefektivně.
- Funkce redistribuční: přerozděluje části důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším. Zdroje jsou mezi fyzickými osobami přesunuty k chudším vrstvám, které považují rozdělení bohatství za nespravedlivé. Funkce by měla zajistit takové rozdělení důchodů, aby je společnost považovala za správné a spravedlivé.
- Funkce stabilizační: jejím úkolem je zmírnit cyklické výkyvy v ekonomice v zájmu dosažení dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. O funkci jsou vedeny rozsáhlé diskuze, neboť odpůrci vidí příčinu nestability ekonomiky právě ve snaze po stabilizaci.

3.2 Charakteristika daně z přidané hodnoty

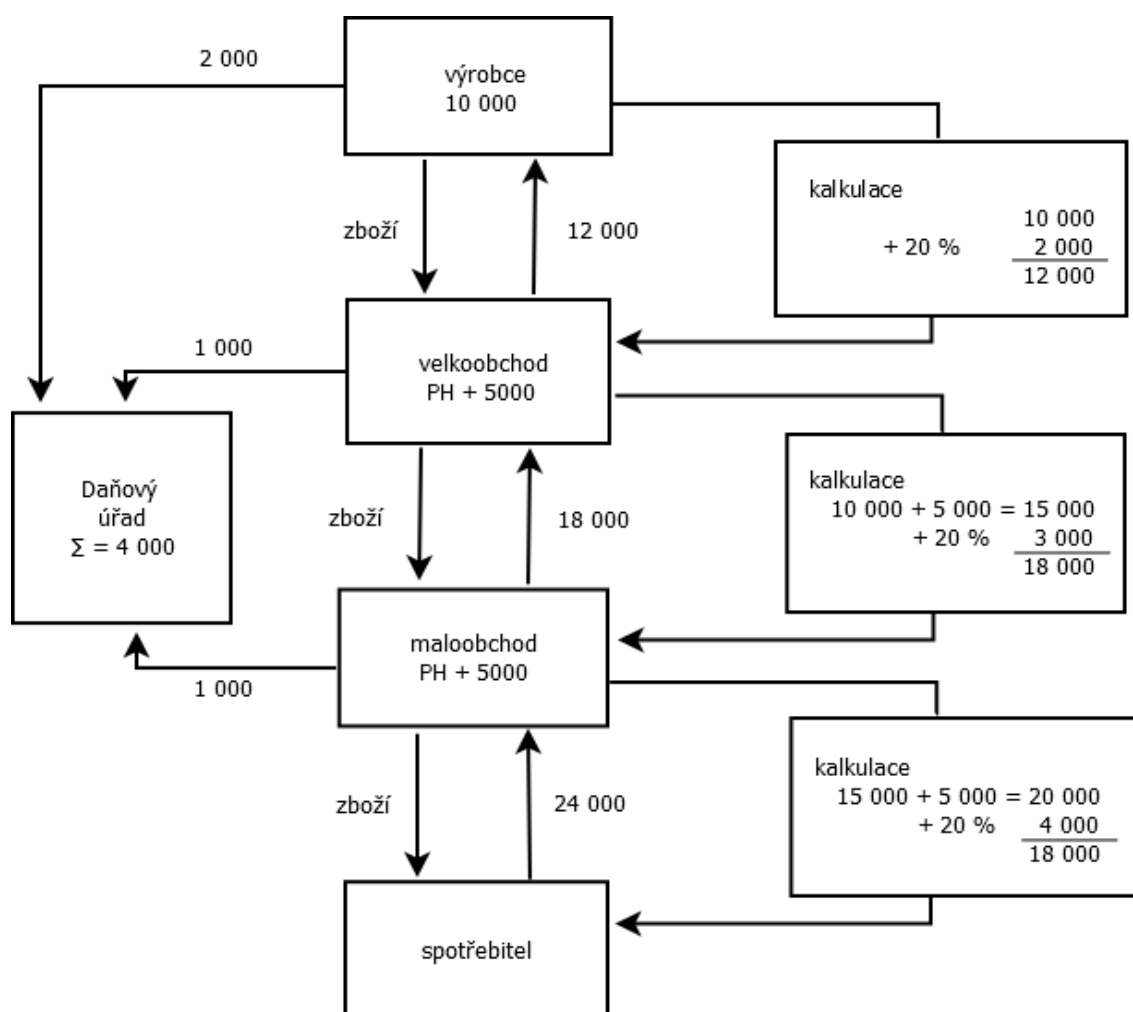
Daň z přidané hodnoty se v české daňové soustavě řadí pod daně nepřímé. Daně nepřímé jsou dále rozděleny na všeobecné a selektivní. DPH patří do kategorie všeobecných daní.

Podle Širokého (2008) je podstatou DPH zdanění přidané hodnoty, tedy hodnoty zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží, jež se jako polotovar stává součástí tohoto nového výrobku.

Kubátová (2011) definuje přidanou hodnotu jako přínos subjektu na daném stupni zpracování k hodnotě zboží či služeb. Ekonomicky se rovná přidaná hodnota součtu důchodů z použitých výrobních faktorů, jimiž jsou mzdy, zisky, renty a úroky.

Puchinger (2006) řadí daň z přidané hodnoty vzhledem ke své konstrukci k relativně nejsložitějším daním, neboť je DPH všeobecnou daní. Daň odvádí každý plátc ze svého obratu, ale pouze z té části, která je nově vytvořená – tedy přidaná hodnota.

Jak uvádí Široký (2008) mechanismus DPH tedy zabraňuje duplicitě daní, tzn. na daně již jednou zaplacené v ceně zpracovatelských komodit se již znovu daně neuválují. Zdaněna je pouze nová výroba, výrobní vstupy se již podruhé nezdaňují. Mechanismus výpočtu daně z přidané hodnoty je znázorněn na obrázku č. 1.



Obr. 1 Mechanismus výpočtu DPH
Zdroj: Široký (2008), vlastní zpracování

Na obrázku je plátcem daně každý ze subjektů výrobně distribučního cyklu. Výrobce prodává velkoobchodníkovi za cenu 12 000 Kč s daní. Velkoobchodník však tuto zaplacenou daň do výpočtu své daňové povinnosti nezahrnuje, odvádí daň pouze z hodnoty 5 000 Kč, tato hodnota vyjadřuje zhodnocení zboží velkoobchodníkem. Stejným způsobem se chová i maloobchod.

3.2.1 Výhody a nevýhody DPH

Výhody DPH

- Neutralita – Široký (2008) popisuje neutralitu DPH ke konkurenci i vůči organizační struktuře podnikatele, tzn. že DPH neznevýhodňuje žádnou výrobní aktivitu. Díky tomu, že se daň odvádí z přidané hodnoty po odečtení daně přiznané na předchozích stupních výrobního procesu, neinklinuje k vertikální integraci (na rozdíl od daně z obrátu). Zdanění určité komodity není závislé na počtu provedených transakcí od výrobce ke konečnému spotřebiteli, ale je odvozeno od výše celkové přidané hodnoty. Kubátová (2011) dodává, že technika daně umožňuje, aby konečný podíl daně v ceně zboží či služby souhlasil se zákonnou sazbou a nediskriminoval tedy žádným způsobem komodity s vyšším počtem zpracování.
- Snadná aplikace v mezinárodním obchodě – podle Širokého (2008) je DPH daň, která se vztahuje pouze na přidanou hodnotou vytvořenou v dané zemi. Z tohoto důvodu je daň neutrální k zahraničnímu obchodu, dovážené zboží je zdaněno ve stejné výši jako tuzemské zboží a vyvážené zboží zdaňováno není. Účelem tohoto systému je vytvoření rovnocenných podmínek konkurence na zahraničních trzích, neboť sazby DPH jsou v jednotlivých zemích různé. Pro praktickou aplikaci tohoto záměru je v zákoně zakotvena tzv. nulová sazba DPH, nebo-li osvobození od daně s nárokem na odpočet pro vývoz. Tento odpočet zajišťuje vývozci refundaci předběžně zaplacené daně.
- Schopnost zdanit nejen zboží, ale i služby – Kubátová (2011) uvádí, že díky zahrnutí služeb do zdanění je rozšířena daňová základna a tím zvýšen daňový výnos. Daň z přidané hodnoty je obtížně aplikovatelná u služeb, kde je těžká identifikace přidané hodnoty. Primárně jsou to finanční služby, které proto zpravidla nejsou předmětem daně. Široký (2008) označuje schopnost zdanit nejen zboží, ale i služby, za transparentnost daně, která spočívá ve zdanění každého prodeje.
- Výnosy pro stát – podle Kubátové (2011) je díky dani z přidané hodnoty dosaženo vyšších výnosů ze zdanění spotřeby. Ve většině zemí byla daň zavedena nebo je navržena právě z tohoto důvodu.
- Odolnost vůči daňovým únikům – Kubátová (2011) i Široký (2008) zmiňují odolnost vůči daňovým únikům rovněž jako výhodu daně z přidané hodnoty. Rovněž Březina (2005) uvádí odolnost proti daňovým únikům jako výhodu DPH, avšak zdůrazňuje, že se nejedná o absolutní odolnost. Kubátová (2011) popisuje systém refundací daně, který na základě evidence o dani zaplacené

z inputů snižuje daňové úniky. Tento systém plátce daně řadí do řetězu, ve kterém má každý subjekt zájem získat potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží. Většina dodavatelů si je vědoma, že o jejich inputech a zdanitelných outputech existují doklady, ke kterým má finanční úřad přístup. Přesto je v některých zemích odolnost DPH vůči daňovým únikům slabá, neboť subjekty neoprávněně využívají nároku na odpočet daně.

Nevýhody DPH

- Administrativní náročnost – Široký (2008) vidí nevýhodu DPH v administrativní náročnosti, která je spojena se systémem její evidence. Kubátová (2011) zmiňuje administrativní náročnost nejen u plátců, ale i u státu. Administrativní nákladnost fungování DPH plyne ze dvou faktorů. Prvním je množství plátců daně, druhým je náročnost účtování. Daňové zákony proto poskytují možnost úlev pro menší firmy, které jsou od daně buď přímo osvobozeny, nebo mohou využívat jednodušších postupů. (Např. čtvrtletní zdaňovací období nebo jednodušších dokladů).
- Zvýšení inflace – jako další nevýhodu DPH uvádí Široký (2008) obavy ze zvýšení inflace. Daň z přidané hodnoty je obsažena v cenách jak zboží, tak služeb a je tvořena na všech úrovních zpracování, tím pádem má velký vliv na cenu komodit na trhu. Vroste-li sazba daně o určitý procentní bod, způsobí tato změna zvýšení inflace v celé ekonomice vyšší jednoho procenta.

3.2.2 Způsoby výpočtu DPH

Široký (2008) a Kubátová (2011) vysvětlují tři typy výpočtu DPH:

- Součtová metoda (důchodová metoda) – při použití této metody je přidaná hodnota z makroekonomického pohledu tvořena součtem mezd, rent, zisků a saldem úroků a amortizace u jednotlivých ekonomických subjektů. Každá firma, která vyrábí zdaňované zboží či poskytuje zdaňované služby, přidává k celkové hodnotě tuto přidanou hodnotu. Uvažujeme-li předpoklad o okamžité spotřebě veškerého vyrobeného zboží a služeb v ekonomice v příslušném zdaňovacím období, mělo by DPH hodnotu hrubého domácího produktu vypočteného důchodovou metodou, násobeného příslušnou daňovou sazbou. Metoda je teoreticky velmi jednoduchá, avšak v praxi ji nelze použít.
- Přímá rozdílová metoda (účetní metoda) – výpočet je založen na součtu všech firemních vstupů a výstupů, z těchto hodnot je vypočítána přidaná hodnota a následně na tuto přidanou hodnotu uvalena daň. V praxi se taktéž nepoužívá.
- Nepřímá rozdílová metoda (fakturační metoda, odpočítávací princip) - používaná metoda v praxi. Metoda spočívá z odvodu salda daně z přidané hodnoty, jenž vzniká jako rozdíl mezi daní z přidané hodnoty, která je zaplacená ve fakturách dodavatelům (daň zaplacená na vstupu), a celkovou daňovou povinností plátce, odpovídající prodejním cenám jeho výrobků a platným sazbám

daně. Kalkulace prodejní ceny nezahrnuje daň z přidané hodnoty zaplacenou na vstupech.

3.2.3 Základní pojmy ze zákona o dani z přidané hodnoty

Předmět daně

Předmět daně je vymezen v § 2 ZDPH. Předmětem daně se rozumí: dodání zboží nebo převod nemovitosti, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, dovoz zboží; přičemž je nutno splnit tři základní podmínky. Musí jít o plnění za úplatu osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

Osoby povinné k dani

Osoby povinné k dani jsou uvedeny v § 5 ZDPH. Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Ekonomickou činností rozumíme soustavnou činnost výrobců, obchodníků a další výčet osob, který je v tomto ustanovení uveden. Pod ekonomickou činností se řadí i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů s podmínkou využívání majetku soustavně.

Následující paragraf, tedy § 6 ZDPH vymezuje plátce daně nebo-li osoby povinné k dani. Jsou jimi osoby, u kterých obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč se sídlem v tuzemsku, s výjimkou osob, které uskutečňují výhradně plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Základ daně

Dalším důležitým pojmem pro charakteristiku DPH je základ daně, který je definován v § 36 ZDPH. Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

V třetím odstavci § 36 jsou vymezené další položky, které se do základu daně zahrnují. Patří mezi ně například cla, dávky, dotace k ceně, poplatky, spotřební daň a další.

Sazba daně

Pojem, který je taktéž nedílnou součástí charakteristiky DPH je sazba daně, která procentuálně ze základu daně stanovuje daň. Sazbu daně vymezuje § 47 ZDPH. Základní sazba u zdanitelného plnění je ve výši 21 % a snížená sazba ve výši 15 %. Výše sazeb je v praxi proměnlivá, neboť je velice často měněna.

Druhý odstavec § 47 ZDPH říká, že pro konkrétní transakci se uplatňuje sazba daně, která je platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň.

V dalších odstavcích jsou vymezeny jednotlivé případy, kdy se u zboží a služeb uplatňuje sazba základní a kdy snížená. Ze zákona vyplývá, že základní sazba se uplatňuje u zboží a služeb, pokud nejde o položky stanovené v příloze č. 1 platné pro zboží nebo v příloze č. 2 platné pro služby, na které je aplikována sazba snížená.

Osvobození od daně

Pro přesně vymezený okruh plnění a za splnění stanovených podmínek nastává situace, kdy určitá plnění nepodléhají zdanění, neboť jsou od daně zcela osvobozena. Režim osvobození od daně dále členíme do dvou kategorií: osvobození od daně bez nároku na odpočet a osvobození od daně s nárokem na odpočet.

- **Bez nároku na odpočet**

Tato plnění vymezuje § 51 a následující. Je zde uveden výčet položek podléhajících režimu osvobození a jejich obecné podmínky. Jednotlivá plnění, jež jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet jsou více popsána v § 52 až 62.

Mezi tyto plnění dle ZDPH patří například poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnost, penzijní činnost a další.

- **S nárokem na odpočet**

Tato kategorie úzce souvisí s daňovými úniky spojenými s daní z přidané hodnoty, neboť osvobozené plnění s nárokem na odpočet zahrnuje převážně plnění související s mezinárodním obchodem. Tento režim potom skrývá prostor pro daňové úniky společností s nedobrymi úmysly. Plnění s nárokem na odpočet uvádí § 63. Jednotlivé položky jsou dále popsány v § 64 až 71 a současně vymezují přesnější podmínky, za kterých je plnění od daně osvobozeno.

Mezi tato plnění dle ZDPH patří dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přeprava osob, dovoz zboží a další.

Dle § 64 je osvobozeno dodání zboží do jiného členského státu plátcem daně z přidané hodnoty osobě registrované k dani v jiném členském státě. Aby bylo dodání zboží osvobozeno, musí být splněny následující podmínky: zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v tomto jiném státě, musí být odesláno či přepraveno do tohoto státu a přepravu musí zajistit okruh subjektů v zákoně stanovených.

V § 65 se píše o osvobození v případě pořízení zboží z jiného členského státu. Pořízení zboží je osvobozeno, pokud dodání takového zboží je v tuzemsku bezpodmínečně od daně osvobozeno.

Vývoz zboží je podrobně definován v § 66. Vývozem zboží se rozumí vývoz do třetích zemí EU. Osvobození od daně vzniká v případě, pokud je zboží dodáno do třetí země plátcem a je odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou či kupujícím nebo jím zmocněnou osobou.

Dovoz zboží řeší § 71 a plnění je od daně osvobozeno v případě, že by dodání tohoto zboží v tuzemsku bylo bezpodmínečně osvobozeno.

Odpočet daně

Odpočet daně upravuje § 72 a následující ZDPH, rozumí se jim daň na vstupu u přijatelných zdanitelných plnění, které daňový subjekt během příslušného zdaňovacího období uplatnil. V konečném důsledku odpočet daně snižuje výslednou daňovou povinnost.

3.2.4 Distribuční efekty DPH

Březina (2005) uvádí, že z pohledu horizontální spravedlnosti je DPH spravedlivá, pokud je na ni nahlíženo ve vztahu ke spotřebě, neboť stejná spotřeba je shodně zdaněna. Ve vztahu k důchodu spravedlivá není, neboť rodiny se shodným důchodem a odlišnou spotřebou jsou zdaněny rozdílně. Z pohledu vertikální spravedlnosti je DPH ve vztahu ke spotřebě proporcionální, ale regresivní ve vztahu k důchodům poplatníků, protože při vyšších důchodech spotřeba klesá a roste sklon k úsporám. Aby bylo dosaženo spravedlivějšího zdanění podle principu platební schopnosti, je nutno aplikovat diferencované sazby.

Administrativně méně náročnější by, podle Březiny (2005), bylo používat pouze jednu sazbu, ve většině zemí jsou však zavedeny dvě a více sazeb. Argumentů pro nižší zdanění je více. Například nižší zdanění nezbytných potřeb, zohlednění zdravotního pojištění, nižší sazby pro služby, které lehce unikají zdanění. Díky snížené sazbě je částečně eliminován regresivní dopad zdanění, avšak diferenciací sazeb porušuje princip neutrality daně.

3.2.5 Neutralita DPH

Daňová praxe nerespektuje všechny teoretické principy zdanění DPH. Porušení principu neutrality může mít vliv na rozdílné konečné ceny produktů a efektivní daňové zatížení jinak stejných výrobků. Princip absolutní neutrality daně je podle Širokého (2008) porušen díky existenci:

- povinného obratu, od kterého má subjekt povinnost registrovat se jako plátce daně
- zboží a služeb osvobozených od DPH
- většího počtu sazeb DPH
- nulové sazby DPH

První bod, který porušuje princip absolutní neutrality daně, je povinný obrat, od kterého je subjekt povinen se registrovat jako plátce daně. Tento princip je do daňové praxe zaveden z důvodu administrativní náročnosti DPH, kdy daň není uvalo-

vána na drobné podnikatele, malé firmy a výrobce s nízkým obratem. Pokud by nebylo zavedeno dané ustanovení, princip spravedlnosti a efektivnosti daně by byl porušen, neboť náklady na výběr a správu daně a administrativní zatížení samotných plátců by převýšilo výnos daně. Z tohoto důvodu právní úprava DPH umožňuje osvobodit podnikatelský subjekt od placení daně v případě, že jeho roční obrat nedosáhne určité hranice. Zároveň však ve většině států mají firmy možnost registrovat se jako plátcí DPH dobrovolně, pokud je to pro ně výhodné.

Druhým bodem porušujícím princip neutrality daně je osvobození vybraného zboží a služeb. Některé služby jsou osvobozené, neboť vymáhání daně by bylo v praxi velmi obtížné. Osvobozeny jsou taktéž činnosti, na které má stát monopol a tento monopol nezatěžuje obdobnou aktivitou v soukromém sektoru.

Další bod, který narušuje neutralitu daně, je větší počet sazeb DPH. Díky sociálně politickým tlakům a intervencím došlo ve většině zemí k diferenciaci sazeb DPH. Podstatným důvodem pro diferenciaci sazeb je snaha snížit regresivnost dopadu daně. Nižší sazba daně zatěžuje výrobky a služby, které slouží k základním životním potřebám. Základní či vyšší sazba daně postihuje výrobky a výkony relativně méně potřebné či luxusní statky. Kubátová (2011) vysvětluje existenci dvou sazeb z čistě praktických důvodů. Jako příklad uvádí služby. Služby, které dani snadněji unikají, jsou zatíženy zpravidla nižší sazbou. Tuto nižší sazbu poskytovatelé služeb snáze tolerují a jsou ochotnější daň zaplatit, zatímco s růstem sazeb roste snaha po daňových únicích. Existují však i důvody proti diferenciaci sazeb DPH. Široký (2008) uvádí administrativní náročnost na správu daně při dvou a více sazbách a také prostor, který se díky diferenciaci sazeb otevírá pro možnost daňových úniků.

Jako poslední bod tohoto výčtu uvádí Široký (2008) nulovou sazbu DPH. Ve vybraných zemích existují zboží a služby zatížené nulovou daňovou sazbou. V tomto případě daňový subjekt daň svému zákazníkovi neúčtuje, ale sám může požádat o refundaci daně na vstupu. Nulovou sazbou daně je zatížen nejen export, ale například i učebnice a léky, které jsou vydávány na lékařský předpis. Je důležité rozlišovat mezi nulovou sazbou DPH a osvobozením od daně. V případě osvobození od daně nemůže prodávající uplatnit odpočet daně zaplacené na vstupech, zatímco v situaci zatížené nulovou sazbou nárok na zpětný odpočet lze využít. Nulovou sazbou daně lze označit jako osvobození s nárokem na odpočet.

3.2.6 Harmonizace nepřímých daní

Úsilí o harmonizaci daňových soustav podle Nerudové (2011) je od počátku úzce spjata s myšlenkou jednotného vnitřního trhu. Vznik jednotného vnitřního trhu odstranil bariéry obchodu, které spočívaly v rozdílných systémech nepřímého zdanění a v odlišných daňových sazbách.

V Evropě se využívaly dva systémy nepřímého zdanění, a to kumulativní kaskádový systém daně z obratu a systém daně z přidané hodnoty. Kumulativní kaskádový systém daně z obratu spočíval v uvalení daně na hrubou hodnotu produkce, tzn. čím více je produkčních stupňů, tím vyšší je výsledná daň. V systému daně z přidané hodnoty je všeobecná daň ze spotřeby uvalena na přidanou hodnotu

produkce, tento systém uplatňovala pouze Francie, v ostatních zemích byl aplikován kumulativní kaskádový systém daně z obratu. V rámci harmonizace nepřímých daní se Evropská komise musela rozhodnout, jaký systém zdanění zvolí.

Kumulativní kaskádový systém daně z obratu je z administrativního hlediska jednodušší, avšak způsobuje deformaci tržního prostředí, neboť daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce, proto výrobci a distributoři začali vytvářet integrace, díky kterým mohou ovlivnit velikost daňového zatížení. Oproti tomu systém daně z přidané hodnoty nevytváří tlak na výrobce či distributory k vytvoření integrací, neboť v každém produkčním či distribučním stupni je státu odvedena stejně velká daň. Další výhody systému daně z přidané hodnoty jsou zaručení daňové neutrality, bezproblémové zdaňování služeb, možnosti přesně určit výšku daně.

Výše uvedené skutečnosti vedly Evropskou komisi k rozhodnutí nepřímé daně nejen harmonizovat, ale také nahradit dosavadní kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty.

V systému daně z přidané hodnoty zvoleného pro harmonizaci nepřímého zdanění lze aplikovat dle Pirvu (2012) dva principy zdaňování:

- princip země určení – v tomto systému je nezbytná ekonomická spolupráce, neboť bez ní by mohlo docházet k deformacím hospodářské soutěže. Prvním důvodem je dvojí zdanění, které nastává při dovozu zboží ze země, která používá princip země původu. V zemi dovozu by zboží bylo zdaněno podruhé na základě principu určení. Druhým důvodem je ovlivňování konkurenceschopnosti za předpokladu, že země používají rozdílné daňové sazby. Tento důvod vede v zemích, které aplikují princip země určení, k osvobození exportu od daně a zdanění importu, aby se zabránilo dvojímu zdanění.
- princip země původu – při aplikaci tohoto principu jsou produkty a služby zdaněny v zemi původu. Systém však pracuje s jednotnou daňovou sazbou, neboť rozdíly by mohly deformovat hospodářskou soutěž.

Široký (2010) uvádí, že proklamovaným cílem Evropské unie je přechod z principu země určení na princip země původu. Princip země původu předpokládá jednotné sazby daně v celé EU, neboť v opačném případě by se daná komodita prodávala na trhu s různými sazbami daně (dle sazeb aplikovaných v zemi původu) a v konečném důsledku s různými konečnými cenami. Z výše uvedeného vyplývá, že současný systém země určení bude zachován ještě dlouhou dobu, a to z důvodu osvědčení a z důvodu neochoty členských států ke sjednocení sazeb.

Harmonizační proces daně z přidané hodnoty

Nerudová (2011) popisuje jednotlivé fáze harmonizace. Počáteční fáze měla za cíl nahradit vícestupňový kumulativní systém daně z obratu systémem nekumulativním. V zápětí měl celý nekumulativní systém daně z obratu vystřídat systém daně z přidané hodnoty. Konečná fáze spočívala ve zrušení intrakomunitárních „daňo-

vých“ hranic. Veškeré provedené kroky v této oblasti byly spojeny se vznikem jednotného trhu, což by nebylo možné bez zavedení jednotného systému nepřímého zdanění. Během harmonizačního procesu daně z přidané hodnoty bylo přijato několik směrnic:

- **První směrnice č. 67/227/EEC** – byla přijata v roce 1967, která přikazovala členským státům od 1.1.1970 nahradit jejich stávající systémy daní z obratu jednotným systémem daně z přidané hodnoty na principu všeobecné spotřeby. Zdaněné je veškeré zboží a služby, daň je vypočítána procentem z prodejní ceny, a tak není podstatný počet stupňů ve výrobním či distribučním procesu. Výše sazeb a současně výjimky se zdanění zůstaly plně v kompetenci jednotlivých členských států.
- **Druhá směrnice č. 67/228/EEC** – přesně vymezila předmět daně. Předmětem daně se rozumí prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Ve směrnici je dále definováno místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Členským zemím podle druhé směrnice zůstává v kompetenci zvolit si výši standardní sazby daně a možnost uvalit sníženou sazbu daně na vybraný okruh zboží či služeb. Směrnice naopak redukuje možnost aplikace nulové sazby daně a nařizuje, že dovážené zboží by mělo být zdaňováno stejnou sazbou daně jako zboží domácí.
- **Třetí směrnice č. 69/463/EEC** – prodlužuje dobu závazku implementovat daň z přidané hodnoty pro Belgie, a to do konce roku 1972, neboť některé členské země včetně Belgie se obávaly zavedení nového systému nepřímého zdanění, který by mohlo omezit příjem do státního rozpočtu.
- **Čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC, pátá směrnice č. 72/250/EEC** – poskytují delší časový limit implementovat daň z přidané hodnoty pro Itálii, a to do konce roku 1973.
- **Šestá směrnice č. 77/388/EEC** – lze říci, že se jedná o nejdůležitější a základní směrnici v oblasti harmonizace nepřímých daní. Vymezuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Záměrem této směrnice bylo harmonizovat doposud rozdílné národní systémy, neboť první a druhá směrnice sice dokončila strukturální harmonizace, ale výsledkem nebyl jednotný systém všech zemí kvůli celé řadě výjimek, které směrnice umožňovaly. Jednalo se především o zdaňování dovozu a vracení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění. Tím, že se jedná o základní směrnici, byla tato směrnice více jak třicetkrát novelizována.

Dále Nerudová (2011) uvádí, že z důvodu časté novelizace byla situace v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty velmi komplikovaná a nepřehledná, proto Evropská komise v roce 2006 přepracovala šestou směrnici a nahradila ji novou směrnicí, ve které jsou zakomponovány taktéž ustanovení první směrnice č. 67/227/EC.

Podle EU Office ČS (2013) je klíčovou směrnicí **směrnice č. 2006/112/EEC**, která vstoupila v platnost 1.1. 2007. Směrnice obsahuje pravidla, které musí členské státy implementovat do 1.1. 2008. Směrnice nezavádí žádné věcné změny, jedná se pouze o přepis první a šesté směrnice.

Nerudová (2011) uvádí, že od svého přijetí byla směrnice 2006/112/EC rovněž doplňována a novelizována, a to například **směrnicí č. 2008/8/EC** přijatou v únoru 2008 s účinností od 1. ledna 2010. Ve směrnici jsou nově zakotvena nová pravidla pro určování místa poskytování služeb. Doposud se odváděla daň tam, kde se nacházel poskytovatel služeb, nově je poskytování služeb mezi obchodníky zdaněno tam, kde se nachází zákazník. V situaci poskytování služeb konečným spotřebitelům bude i nadále místo poskytnutí služby místo, kde se nachází poskytovatel. Další směrnice přijaté především v souvislosti s bojem proti daňovým únikům byly **směrnice č. 2008/117/EC**, **směrnice č. 2009/69/EC** a **směrnice č. 2010/23/EU**, která povoluje členským státům používat mechanismus přenesení daňové povinnosti u poskytování vybraných služeb s vysokou pravděpodobností podvodů. **Směrnice č. 2010/45/EU** vymezuje členským státům povinnost implementovat do národních daňových zákonů o dani z přidané hodnoty zjednodušená pravidla fakturace.

Harmonizace sazeb

Následujícím cílem Evropské komise, jak uvádí Nerudová (2011) byla harmonizace sazeb. Cíl to byl velmi složitý, neboť existují následující překážky:

- harmonizace sazeb členské státy chápu jako zasahování do národní suverenity,
- v některých státech jsou daňové sazby nástrojem fiskální politiky a jejich harmonizace zužuje či naprosto omezuje prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky,
- harmonizace sazeb může razantně snížit příjmové stránky rozpočtů v zemích, ve kterých nepřímé daně tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu,
- Evropská komise není ochotná právně vymáhat a zajistit implementaci směrnic do národních daňových systémů,
- národní zvyky, kterých se členské státy nechtějí vzdát.

Úsilí o daňovou harmonizaci podle Nerudové (2011) nebylo účelné, neboť se ukázalo, že harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty je v rozporu s výše uvedenými problémy. Tato skutečnost přiměla Evropskou komisi ke změně v postoji k harmonizaci daně z přidané hodnoty. Celková harmonizace, která spočívala v identitě národních daňových systémů ve všech ohledech, přestala být cílem a byla navržena pouze daňová aproximace.

Jednotlivé členské státy Evropského společenství používaly rozdílné sazby daně a některé současně aplikovaly větší počet sazeb. Většina států využívala dvě

sazby daně, některé pouze jednu a existovaly i státy aplikující tři sazby daně. Cílem Evropské komise bylo určit jednotnou sazbu daně a také rozhodnou o počtu daňových sazeb. Z důvodu administrativní náročnosti systému se třemi sazbami daně, nejen pro stát ale i pro plátce, Evropská komise nařídila aplikaci dvou sazeb - základní a snížené. Snížená sazba zdaňovala zboží a služby pro tzv. základní životní potřeby – potraviny, dodávky vody, farmaceutické výrobky, knihy, noviny, časopisy a hromadnou přepravu osob.

Pirvu (2012) uvádí, že v roce 1991 Evropská komise **přijala směrnici č. 91/860/EEC**, díky které byly zrušeny daňové hranice mezi jednotlivými členskými státy. Tato skutečnost velmi významně ovlivnila systém DPH uplatňovaný v rámci Evropských společenství a zásadní změny.

Nerudová (2011) uvádí tyto změny:

- nákup zboží a služeb soukromou osobou je zdaněn výlučně v zemi nákupu, s výjimkou pořízení nového dopravního prostředku (tímto byl zrušen režim vracení DPH osobám z jiných států Evropských společenství),
- systém exportu a importu v rámci Evropských společenství nahradil systém intrakomunitárního plnění,
- systém exportu a importu se nadále používá výlučně se třetími zeměmi.

Pirvu (2012) popisuje následné přijetí několika směrnic, které upravovaly výši základní a snížené sazby. V roce 1993 byla přijata **směrnice č. 92/77/EEC**, která stanovila minimální hranice pro základní sazbu minimum 15 % a pro sníženou 5 %.

Nerudová (2011) uvádí, že **směrnice č. 2007/75/EC** a **směrnice č. 2009/47/EC** umožňuje Polsku a Kypru výjimky v aplikaci daňových sazeb. **Směrnice č. 2010/88/EU** je poslední směrnice týkající se harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty a prodlužuje období, po které nesmí základní sazba daně z přidané hodnoty klesnout pod hranici 15 % až do 31. prosince 2015.

Tab. 1 Přehled sazeb DPH v zemích EU platných pro rok 2014

Stát	Základní sazba DPH (%)	Snížená sazba DPH (%)	
Belgie	21	6	12
Bulharsko	20	9	
Česká republika	21	15	
Dánsko	24	-	
Estonsko	20	9	
Finsko	24	10	14
Francie	20	5,5	10
Chorvatsko	25	5	13
Itálie	22	10	
Irsko	23	9	13,5
Kypr	19	5	9
Lucembursko	15	6	12
Litva	21	5	9

Lotyšsko	21	12	
Maďarsko	27	5	18
Malta	18	5	7
Německo	19	7	
Nizozemsko	21	6	
Polsko	23	5	8
Portugalsko	23	6	13
Rakousko	20	10	
Rumunsko	24	5	9
Řecko	23	6,5	13
Slovensko	20	10	
Slovinsko	22	9,5	
Španělsko	21	10	
Švédsko	25	6	12
Velká Británie	20	5	

Zdroj: European Commission (2014), vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že více jak polovina zemí (15) používá tři sazby daně. Menší polovina zemí (12) včetně České republiky používá sazby daně dvě. Pouze Dánsko má jedinou sazbu daně ve výši 24 %. Nejvyšší daňové zatížení je v Maďarsku, kde je základní sazba 27 %, ve Švédsku a Chorvatsku dosahuje základní sazba daně 25 %. Naopak nejnižší daňové zatížení, kde sazba nepřesáhne 20 % je na Kypru, v Lucembursku, na Maltě a v Německu.

Podle Láchové (2007) je z hlediska efektivity a transparentnosti daňové administrativy vhodné výrazněji zjednodušit a sjednotit daňové sazby v rámci jednotlivých zemí EU. Navrhuje přesnější vymezení plnění, která podléhají sníženým sazbám. Snížené sazby jsou doporučovány především pro místní poskytování služeb a pro sektor pohostinství s cílem vytvářet pracovní příležitosti. Současně Láchová uvádí, že z ekonomického hlediska je nejefektivnější použití jedné sazby DPH.

3.2.7 Spolupráce v oblasti DPH

Jak popisuje Široký (2010) daň z přidané hodnoty je z hlediska její všeobecnosti a úloze ve vzájemném obchodě klíčovým daňovým odvodem členských zemí. Tento fakt potvrzuje i skutečnost významu daně pro financování Evropské unie. Z uvedeného vyplývá, jak nutná je spolupráce a výměna informací v oblasti daně z přidané hodnoty.

Nerudová (2011) uvádí, že v současné době se administrativní spolupráce v evropské unii v oblasti daně z přidané hodnoty řídí podle nařízení č. 1798/2003, neboť původní směrnice č. 77/799/EEC byla příliš všeobecná a nejsou v ní dostatečně zakotvené požadavky na spolupráci vyplývající se stávajícího společného systému daně z přidané hodnoty. Díky těmto nedostatkům nebyla původní směrnice schopna podat daňovým správám účinné nástroje a postupy vyšetřování nových typů daňových poplatníků.

Nařízení č. 1798/2003

- Striktně definuje práva a povinnosti všech zainteresovaných stran a také vymezuje postupy, které při spolupráci v oblasti daňové správy mohou v rámci daně z přidané hodnoty jednotlivé členské státy aplikovat.
- Cílem je usnadnění výměny informací, usnadnění provádění kontrol daně z přidané hodnoty a především zintenzivnit spontánní výměnu informací mezi daňovými správami jednotlivých členských zemí za účelem boje proti daňovým podvodům a únikům.
- Zrychluje a zefektivňuje spolupráci v oblasti výměny informací díky přímému kontaktu úřadů daňové správy jednotlivých států.
- V boji s daňovými úniky umožňuje aplikaci instrumentu tzv. souběžné daňové kontroly, kdy se dohodnou dva a více členských států, že na svém území provedou současně kontrolu identických daňových poplatníků.

Jak uvádí Nerudová (2011) v roce 2008 Evropská komise přijala **nařízení Rady č. 142/2008**, které novelizuje původní nařízení. Změny spočívají v zavedení nástrojů správní spolupráce a výměny informací s ohledem na pravidla vztahující se k místu poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty.

Následně se Evropská komise pokusila navrhnout nařízení o vzájemné správní pomoci při ochraně finančních zájmů Evropského společenství proti podvodům a jinému protiprávnímu jednání. Cílem nařízení bylo výrazně posílit účinnost mnohostranné spolupráce členských států, neboť příjmy daně z přidané hodnoty jsou součástí rozpočtu Evropské unie a rozsáhlé podvody v oblasti DPH mohou negativně ovlivnit příjmy členských států a současně jejich příspěvky do rozpočtu Společenství. Z tohoto důvodu Evropské komisi velmi záleží na přijetí opatření zaměřených na boj proti podvodům s daní z přidané hodnoty.

Široký (2010) uvádí, že navrhované nařízení se snaží do boje proti podvodům zapojit také **Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF)**, který má za úkol zajistit výměnu informací a možnosti použití zařízení a infrastruktury (sítě, databáze, nástrojů správní spolupráce atd.) mezi členskými státy. Shromážděné informace lze dále použít jako důkazy ve správních a právních řízeních. Jeho kompetence zahrnují ochranu finančních zájmů Evropských společenství jako celku, nejde ale pouze o oblast daní. Současně se jedná o vyplácení dotací v rámci společné zemědělské politiky, správné využití finančních prostředků ze strukturálních fondů, potírání korupce, ale i ochrana společné měny eura.

Nerudová (2011) popisuje přijaté **nařízení Rady č. 37/2009**, které mění původní nařízení č. 1798/2003. Přijaté nařízení by mělo alespoň částečně pomoci v boji proti daňovým únikům. Významnou změnu přináší **nařízení Rady č. 904/2010** o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, které je v platnosti od 1. ledna 2012 a nahrazuje původní nařízení Rady č. 1798/2003.

Nařízení č. 904/2010:

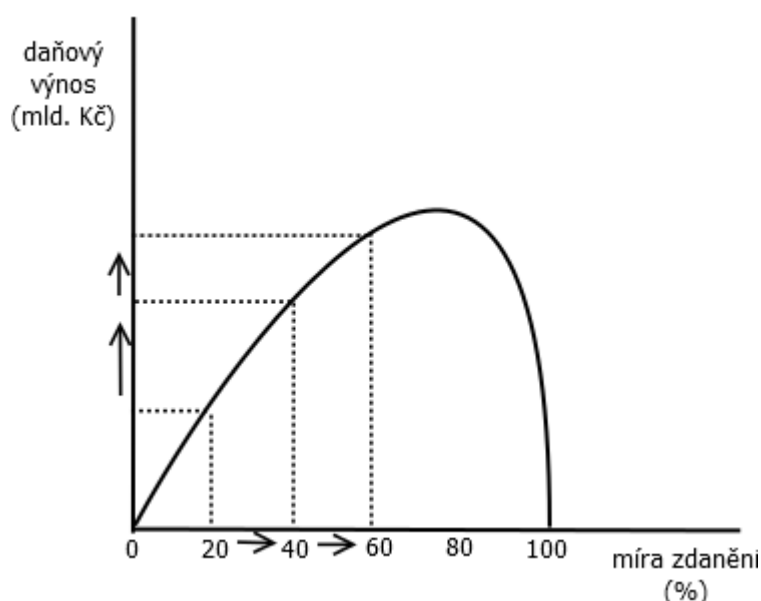
- Přináší dva typy výměny informací: výměnu informací na žádost a výměnu informací bez předchozí žádosti.
- Definuje podmínky souběžných kontrol dvou a více členských států.
- Modifikuje rozsah a podmínky přítomnosti úředníků dožadujícího státu v prostorách správních úřadů a jejich účast na správních šetřeních.
- Nově aplikuje doručování prostřednictvím správních orgánů a zavádí institut zpětné vazby.
- Nově zavádí systém EUROFISC, který funguje na principu výměny žádaných informací mezi členskými státy prostřednictvím sítě. Cílem systému je podpořit a ulehčit mnohostrannou spolupráci v boji proti podvodům v oblasti DPH.
- Definuje výměnu informací se třetími zeměmi.

3.3 Daňové úniky

Jak uvádí Široký (2010) při výběru daní a v pohledu na velikost daňové zátěže nastává rozpor v zájmu dvou subjektů. Prvním subjektem je stát, který se snaží na daních vybrat co nejvíce. Druhým subjektem je plátce daně, který má zájem odvést co nejméně.

Podle Holmana (2010) je důsledkem vysokých daní vyhýbání se daňovým povinností. V dnešní době jsou poplatníci velmi vynalézaví a způsoby vyhýbání se daňovým povinnostem jsou velmi rozmanité. Dalším důsledkem vysokého zdanění v daném státě je odliv kapitálu do zahraničí. Investoři přesouvají svůj kapitál do zemí s nižším zdaněním. Vysoké zdanění tudíž nemá pouze negativní dopad na ekonomický růst, neboť zmenšuje motivaci lidí k pracovním výkonům, ale zvětšují se rovněž daňové úniky a vysoké zdanění vyvolává únik kapitálu ze země.

Vztah mezi mírou zdanění a daňovými výnosy státu zachycuje Lafferova křivka, jejímž autorem je americký ekonom Arthur Laffer. Křivka je znázorněna na následujícím obrázku.



Obr. 2 Lafferova křivka
Zdroj: Holman (2010), vlastní zpracování

Z Lafferovy křivky vyplývá následující: pokud bude růst míra zdanění, přírůstky daňového výnosu jsou stále menší. Tento jev je důsledkem vyšší míry zdanění, která oslabuje ekonomickou výkonnost, zvyšuje daňové úniky a vyvolává odliv kapitálu do zahraničí, díky těmto podnětům pak klesá daňový základ, ze kterého jsou daně odváděny. Je zřejmé, že při 100% míře zdanění klesá daňový výnos na nulu, neboť ekonomické subjekty by nevykonávaly činnosti, ze kterých jsou daně odváděny.

Dalším důležitým jevem, který Lafferova křivka odhaluje je neúměrný vztah mezi mírou zdanění a daňovým výnosem. Pokud se míra zdanění zvýší např. z 15 % na 30 %, daňový výnos se nezvýší dvakrát. Zvýší se o něco méně. Naopak platí, že pokud je daňová míra snížena např. z 30 % na 15 %, daňový výnos neklesne na polovinu. Klesne o něco méně.

Široký (2010) pak říká, že je velice důležité znát ekonomickou hranici zdanění, která udává přípustnou velikost zdanění, aniž by došlo k újmě na výkonnosti ekonomiky dané země.

3.3.1 Definice daňového úniku

Pojem „daňový únik“ není jednoznačně definován, i přestože se s ním setkáváme jak v odborném tak laickém tisku. Dle Širokého (2010) někteří autoři mají za to, že daňový únik představuje jak nelegální aktivity odporující daňovým zákonům, tak snahu o minimalizaci daně, která využívá všech legálních možností.

Hubinková a kolektiv (2008) zmiňuje členění daňových úniků na několik typů: legální a nelegální, úmyslný a neúmyslný, krátkodobý a dlouhodobý.

Zejména v anglicky psaných odborných textech autoři rozlišují mezi tzv. tax avoidance (vyhýbání se placení daní) a tax evasion (daňový únik, podvod). Podle Gravella (2010) je ale dělící čára mezi těmito pojmy není zcela jasná.

Tax avoidance Toom (2010) popisuje jako vyhýbání se daňovým povinnostem, které spočívá ve využívání daňových zákonů včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev k vlastnímu prospěchu.

Široký (2010) hovoří o tzv. efektivní daňové optimalizaci, kdy pojem tax avoidance v podstatě představuje legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně.

Hubinková a kolektiv (2008) vysvětluje vyhýbání se daňové povinnosti jako legální způsob snížení odváděné daně bez porušení zákona.

Tax evasion považuje Široký (2010) za nelegální činnost, za kterou daňovému subjektu hrozí postihu. Míra postihu se odvíjí ve většině zemí z rozsahu neodvedení či krácení daně a také záleží na tom, zda bylo prokázáno úmyslné překročení zákona.

Hubinková a kolektiv (2008) mluví o daňovém úniku jako o záměrném chování, které vede k porušení zákona a minimalizaci daňového odvodu.

Hubinková a kolektiv (2008) dále rozlišují dle přístupu k daňové zátěži tři základní typy daňových poplatníků, se kterými se můžeme v ekonomickém prostředí setkat:

- **pocitivý plátcí** – daně respektují a řádně je platí;
- **nepocitivý plátcí** – porušují zákony a daně neplatí
- **vyhýbají se daňové povinnosti v mezích zákona** – pomocí své „obratnosti“ se snaží zákony obcházet a snížit své náklady.

Široký (2008) uvádí, že pro českou terminologii je důležité a účelné tyto dvě skupiny minimalizace daně (tax avoidance a tax evasion) od sebe diferencovat.

Tab. 2 Minimalizace daňové povinnosti

Minimalizace daňové povinnosti			
legální	nelegální = daňový únik		
tzv. efektivní daňová optimalizace, využití všech legálních způsobů k minimalizaci odvedené daně	neúmyslné porušení zákona	úmyslný únik menšího rozsahu	daňový únik kvalifikovaný jako trestný čin

Zdroj: Široký (2008), vlastní zpracování.

Legální minimalizace daňové povinnosti

První skupina aktivit minimalizující daňovou zátěž, je legální a nazývá se efektivní daňová optimalizace – tím rozumíme různá osvobození, slevy na dani, společné zdanění manželů, volba mezi metodou odpisů aj. Tato ustanovení byla do daňových zákonů zakomponována s jasným úmyslem legislativců daňové zvýhodnit některou skupinu daňových subjektů či podpořit vybrané činnosti (např. vědu a výzkum). Do jisté míry do této skupiny spadají i případy, kdy daňový subjekt využije mezery v zákonech tak, jak to tvůrci legislativy nezamýšleli. V případě, kdy deklarovaná aktivita vedoucí ke snížení daně se shoduje se skutečností (není fiktivní) a odpovídá platným právním předpisům, nemůžeme ji pokládat za daňový únik plynoucí z nelegálního jednání. Problémem je nejasná hranice a posouzení, co měl zákonodárce v úmyslu a co již lze považovat za využití mezer v právních předpisech a obcházení zákona.

Nelegální minimalizace daňové povinnosti – daňový únik

Druhá skupina minimalizace daně zahrnuje aktivity vedoucí ke snížení daňové povinnosti a současně vědomě či nevědomě porušující daňové předpisy. Tyto aktivity mohou být z části prokazatelné, a tudíž i postižitelné. Velká část daňových úniků bývá trestána uložením pokuty nebo penále, které vyměřují v rámci správních řízení příslušné kontrolní orgány. Systém penalizace je v jednotlivých státech odlišný, v některých státech je penále počítáno z nepřiznaného či zkráceného základu daně, v jiných zemí je základem pro výpočet sama hodnota nepřiznané daně.

Pouze malá část daňových úniků je klasifikována jako trestný čin. Pro definování daňového úniku jako trestného činu je mnohdy nutné, aby se jednalo o úmyslný čin a současně vzniklá škoda přesáhla určité hranice.

Podle Širokého (2008) hranice mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem, který je trestán, nemusí být jednoznačně vymezena. Nelegální úniky nemusí být mnohdy automaticky záměrnou podvodnou činností. Velká část těchto úniků může být způsobena z neznalosti, neúplné informovanosti, neopatrnosti či nedbalosti, ke kterým přispívá nepřehlednost daňových zákonů spojená s rozdílnými výklady zákona nejenom mezi daňovými poradci a právníky, ale dokonce i odlišným výkladem mezi finančními úřady či kontrolujícími úředníky.

Hubinková a kolektiv (2008) zdůrazňuje složitost českého daňového systému, kdy nezdůvodněná dochází ke změnám daňových předpisů, což následně vede k nepřehlednosti. Vyplnění daňového přiznání není v některých případech jednoduchá záležitost, proto je mnohdy efektivnější si najmout daňového poradce.

O složitosti daňových předpisů České republiky se zmiňuje i Široký (2010). Podle něj je pro plátce v mnoha případech charakteristická tzv. racionální neznalost. Daňový subjekt nezjišťuje všechny potřebné informace související se svým podnikáním, racionálně usoudí, že získání potřebných informací je natolik nákladné ve srovnání s potencionálními výnosy i hrozícími riziky a preferuje neznalost.

3.3.2 Měření daňových úniků a stínová ekonomika

Podle Širokého (2008) je velmi obtížné zjistit rozsah daňových úniků, neboť k tomu abychom získali vypovídající hodnoty, neexistují adekvátní nástroje k měření.

V současné době se používá například:

- Metoda reprezentativního vzorku daňových poplatníků, která obsahuje průzkumy veřejného mínění zkoumající postoj společnosti k daňovým přestupkům, sociologické průzkumy zjišťující míru zapojení respondentů do stínové ekonomiky nebo podrobné daňové kontroly na velkém vzorku plátců daně.
- Aproximativní metody vycházející z odhadů stínové ekonomiky. V mnoha situacích jde pouze o účelově motivovaná prohlášení politiků, která nejsou podložena relevantními informacemi. Spolehlivější postup je odhad daňových úniků z agregátů národního účetnictví, které jsou založeny na údajích statistických úřadů.

Problematika daňových úniků, jak uvádí Široký (2008), zahrnuje rovněž stínovou ekonomiku, která s daňovými úniky úzce souvisí. Stínová ekonomika je v literatuře označována různě, nejčastější přívlasky jsou šedá, skrytá, neoficiální. Nejvíce diskutované téma je praní špinavých peněz, práce nelegálních přistěhovalců, zneužívání sociálního systému některými nezaměstnanými, kteří mají nedeklarovaný příjem. Výjimkou také nebývá v případě zaměstnavatelů vyplácení části mezd mimo oficiálně vykázané mzdové prostředky.

Jurečka (2009) rozlišuje černou a šedou ekonomiku. Šedá ekonomika představuje nelegální, anebo na hranici legality a nelegality konané, avšak produktivní činnosti. Do černé ekonomiky se řadí aktivity kriminální a snižující společenský blahobyt.

Standardy OSN rozlišují tři stěžejní typy stínové ekonomiky:

- Skrytá ekonomika – má zásadní postavení ve struktuře stínové ekonomiky, jde o zkreslování vykazovaných údajů (nejčastěji falšování účetních knih - nadhodnocení výdajů, podhodnocení příjmů, podhodnocení mezd) a podnikání bez oficiální registrace.
- Neformální ekonomika – představuje aktivity sektoru domácností, jedná se jak o samoobslužné (např. zemědělské samozásobení, imputované nájemné, individuální bytová výstavba), tak tržní (příležitostné produktivní činnosti např. v zemědělství).
- Nelegální ekonomika – tvoří nejmenší část stínové ekonomiky, zahrnuje nelegální produkční činnosti (prodej pašovaného zboží, nelegální kopírování originálů, prostituce, korupce, aj.) kromě toho také nelegální přerozdělovací činnosti (krádeže, vloupání) a v neposlední řadě legální produkční činnosti prováděné nelegálně (nelegální výroba a obchod, nelegální poskytování služeb).

Jurečka (2009) považuje stínovou ekonomiku jako velmi častý problém, který doposud nevyřešila žádná vláda. Stínové ekonomiky tvoří podstatnou část celkové

ekonomické aktivity jednotlivých zemí. Odhaduje se, že příjmy stínové ekonomiky např. v Řecku tvoří 30 % hodnoty řeckého HDP, v Itálii 20 % hodnoty italského HDP, Německo 9 % hodnoty německého HDP a v České republice tvoří příjmy stínové ekonomiky přibližně 15 % hodnoty českého HDP.

3.3.3 Charakter daňových úniků

Široký (2008) uvádí příklady nejčastějších daňových úniků rozdělených podle typu daně:

1. Daňové úniky týkající se přímých daní

Krácení příjmů/výnosů – nejčastěji jde o zatajení nebo krácení tržeb, výnosy z nelegální činnosti, neevidované zaměstnání či podnikání, rozdělení příjmu na spolupracující osoby, které neodpovídá skutečnosti.

Nadhodnocení výdajů/nákladů – jedná se o zahrnutí daňově neuznatelných nákladů, chybné časové rozlišení nákladů, fiktivní náklady, nesprávné vyhodnocení odpisování majetku.

Nesprávné nebo fiktivní uplatnění daňových výhod – slevy na dani, osvobození od daně, odčitatelné položky a položky snižující základ daně či zvláštní sazby daně.

Krácení příjmů z kapitálového majetku – velmi často jde o neoficiální vyplácení dividend společníkům mimo účetnictví, kdy se daňový subjekt chce vyhnout dvojímu zdanění v podobě korporátní daně a daně z dividend.

2. Daňové úniky týkající se nepřímých daní

Spotřební daně na vybrané produkty (akcízy) – může se jednat o fingovaný vývoz, manipulaci se sazbami daně, nesprávné uplatnění osvobození od daně (např. u minerálních olejů zaměnění lehkých topných olejů a nafty), prodej neokolkovaného alkoholu či tabákových výrobků.

Daň z přidané hodnoty – nesprávné zatřídění zboží nebo služeb do daňové sazby, krácení tržeb, nesprávné či fingované uplatnění osvobození od DPH, uplatnění odpočtu daně na základě přijetí fiktivního plnění nebo plnění, které pro ekonomickou činnost plátce není určeno, organizace podvodných řetězců firem s úmyslem nárokovat nadměrný odpočet, chybně vyhodnocené místo plnění.

3. Ostatní platby daňového charakteru

Krácení cla – podhodnocení zboží při dovozu, prodej pašovaného zboží, porušení celních předpisů u ropných a zemědělských produktů.

Krácení sociálního a zdravotního pojištění – drobní zaměstnavatelé nezřídka kdy podhodnocují oficiální mzdy, které jsou nižší než skutečně vyplacené mzdy; zaměstnávání neevidovaných pracovníků, zaměstnávání pracovníků nikoli na základě pracovního poměru, ale na živnostenský list (tzv. švarc systém).

3.4 Karuselové obchody

Podle Machkové a Černoškové (2010) byl v posledních letech v členských státech EU zaznamenán prudký nárůst deliktního a trestního jednání, které souvisí s vykazováním a odvodem daně z přidané hodnoty. Výše ztrát je odhadována v řádu stovek miliard EUR ročně (odhadem 10-15 % z celkového ročního unitárního inkasa DPH) a způsobují velkou ztrátu jednotlivým národním ekonomikám i ekonomice evropské unie. Nejrozšířenějším daňovým únikem v posledních letech jsou tzv. karuselové obchodní operace, které zneužívají benevolentní nadnárodní daňový systém. Tento systém je založen na možnosti odpočtu daně z přidané hodnoty při pohybu zboží přes hranice jednotlivých členských států.

Autorky dále popisují průběh karuselového obchodu. Daňový únik tohoto typu nejčastěji probíhá v obchodních operacích, které jsou realizované v partnerství s tzv. chybějícím obchodníkem (missing trader fraud). Obchodní operace je realizovaná za podmínek, které umožňují zdanění v zemi příjemce zboží, a to:

- dodavatel a příjemce zboží jsou osoby registrované jako plátcí daně z přidané hodnoty;
- zboží je dodáno v souvislosti s ekonomickou činností;
- dodání zboží je v zemi příjemce považováno za zdanitelné plnění;
- přeprava zboží byla v zemi příjemce ukončena.

Široký (2010) jmenuje nejpoužívanější označení pro karuselové obchody, se kterými se můžeme setkat nejen v literatuře. Jsou to kolotočové podvody (carrousel Frauds), kruhové podvody, podvody chybějícího obchodníka (Missing trader Frauds).

House of Lords (2007) uvádí, že karuselové podvody se obvykle zaměřují na komodity s vysokou hodnotou. Postupně se ale karuselové podvody rozšířily i na komodity s nižší hodnotou, příkladem může být oblečení. Organizátoři podvodů obchodují s komoditami, které mají nižší hodnotu, ale ve větším množství. Autoři uvádí rizikové faktory, které by mohly signalizovat karuselový podvod:

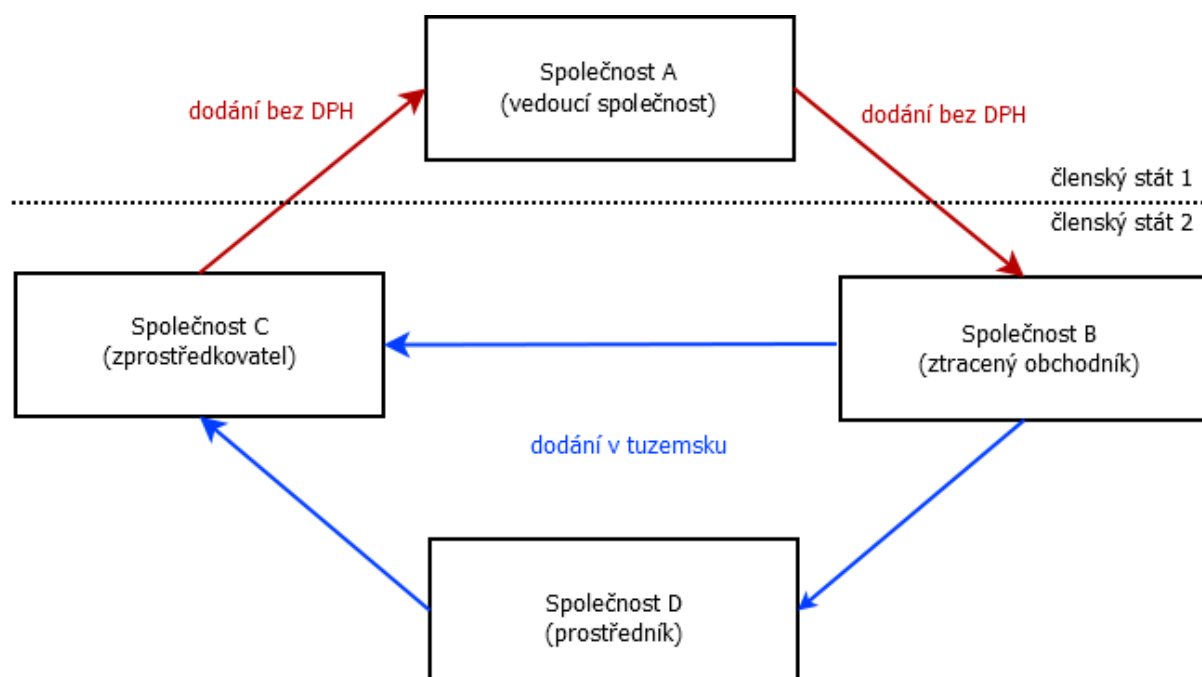
- zboží, které je dobře přemístitelné;
- podezřele nízké ceny;
- anonymní dodavatelé;
- falešné faktury.

Podle Nerudové (2011) a Širokého (2010) je princip karuselových podvodů následující:

- Vedoucí společnost A dodá zboží společnosti B do členského státu 2, provede tzv. intrakomunitární zdanitelné plnění. Podle zákona o dani z přidané hodnoty je toto dodání zboží osvobozeno od daně s plným nárokem na odpočet daně. Společnost B, která se nazývá tzv. ztraceným obchodníkem provede tzv. sa-

movyměření – přizná daň na výstupu při pořízení zboží a zároveň uplatní nárok na odpočet této daně na vstupu, aby byla daň vůči členskému státu 1 neutrální.

- Společnost B zboží přijme a následně zboží dodá tuzemské společnosti C ve členském státě 2. Transakce mezi společnostmi B a společností C je vnitrostátní dodávkou, společnost B má povinnost prodávat zboží s cenou s DPH. Daň na daňovém dokladu uvede, avšak neodvede příslušnému finančnímu úřadu a zmizí. Velikost daňového úniku se rovná dani z přidané hodnoty, kterou zaplatil zprostředkovatel tedy společnost C ztracenému obchodníkovi tedy společnosti B.
- Další krok spočívá v dodání zboží společnosti C do členského státu 1 společností A. Jedná se opět o dodání zboží do jiného členského, jež je osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet. Společnost A může opět provést intrakomunitární plnění společnosti B a podvod se opakuje.



Obr. 3 Schéma karuselových obchodů
Zdroj: Široký (2010), vlastní zpracování

Hlavní účastník tohoto podvodu je podle Širokého (2010) společnost B, která ve většině případů uvádí jako místo svého podnikání falešnou adresu či využívá poštovních schránek (P, O. Box), neoprávněně používá daňové identifikační číslo nebo řídí své aktivity z tzv. daňových rájů.

Popsaný princip karuselového obchodu je pouze teoretický, neboť obchodování mezi třemi společnostmi je zřejmé a průhledné. V praxi mezi společností B a C vstupuje mnoho dalších společností tzv. prostředníků, kteří vyšetřování a odhalení

podvodů ztěžují. Organizátoři podvodů využívají daňové spolehlivosti jednotlivých prostředníků, kteří své daňové povinnosti řádně plní a dokonce ani o zapojení do karuselového podvodu nemají tušení. Rozsah provinění se prostředníkům neprokazuje snadno, neboť samotní prostředníci se nemohou objektivně zjistit informace, které by je varovaly, že se účastní podvodů (pokud bereme v úvahu, že v karuselovém podvodu nejsou zapojeni vědomě).

Machková a Černošlávková (2010) uvádí, že další komplikace nastávají v případech, kdy se jedná o obchod s nehmotnými statky např. licence či software, nebo o zboží zatížené v různých zemích různými sazbami. Ve zmiňovaných případech nejsou vzniklé daňové úniky podloženy rafinovaným jednáním organizátorů ani liknavostí v činnosti finanční správy, ale využívají především hbitost při uskutečnění obchodních operací a nedostatků ve stávajících daňových předpisech.

4 Praktická část

4.1 Vývoj sazby DPH v ČR

Daň z přidané hodnoty byla zavedena v roce 1993 se vznikem České republiky a nahradila daň z obratu, která byla v České republice uplatňována na zboží do konce roku 1992.

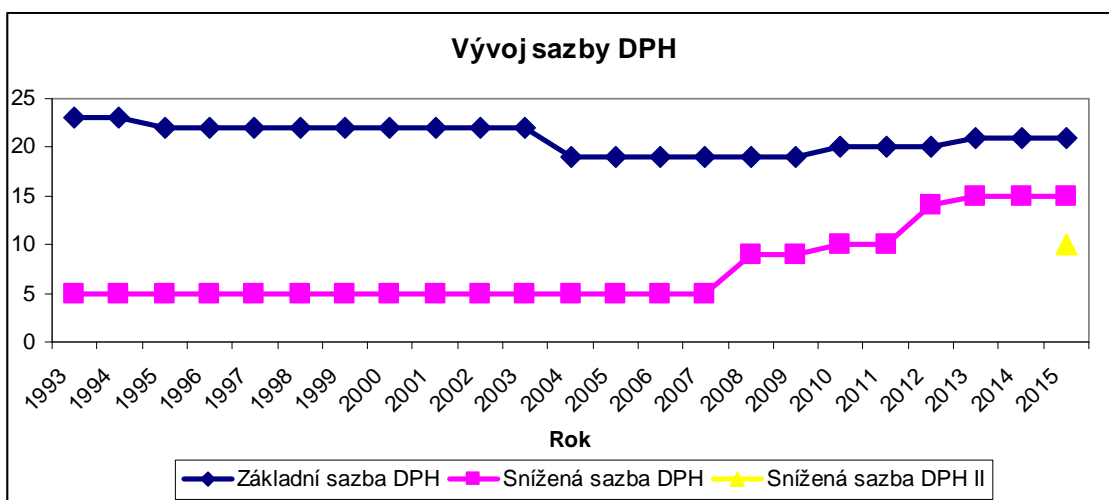
Vývoj sazby DPH v České republice prošel čtenými změnami. Od samotného vzniku České republiky byly sazby změněny již šestkrát. Poslední sedmá změna vstoupila v platnost 1.1.2015. Časté změny v sazbách DPH nejsou typické pouze pro Českou republiku. V mnoha zemích stát zasahuje do vývoje sazeb častěji, existují však i státy ve kterých se sazba od svého zavedení nezměnila.

Tab. 3 Změny sazeb DPH v ČR

Pořadí změn	Datum platnosti od – do	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH
0.	01.01.1993 - 31.12.1994	23 %	5 %
1.	01.01.1995 - 30.04.2004	22 %	5 %
2.	01.05.2004 - 31.12.2007	19 %	5 %
3.	01.01.2008 - 31.12.2009	19 %	9 %
4.	01.01.2010 - 31.12.2011	20 %	10 %
5.	01.01.2012 - 31.12.2012	20 %	14 %
6.	01.01.2013 - 31.12.2014	21 %	15 %
7.	1.1.2015	21 %	15%, 10%

Zdroj: Daňaři online, vlastní zpracování.

Daně z přidané hodnoty jsou v České republice zboží a služby zdaňovány již 22 let. Celé období lze pomyslně rozdělit na dvě etapy. První etapa trvá od vzniku České republiky 1.1.1993 do vstupu České republiky do Evropské unie 1.5.2014. V této etapě byly obě sazby daně téměř konstantní. Jediná změna nastala 1.1.1995, kdy se základní sazba daně snížila o jeden procentní bod. V druhé etapě po vstupu do Evropské unie až po současnost nastává období častých změn. Vývoj sazby v této etapě má pouze stoupající trend. Jediný pokles nastává v roce 2015, kdy je zavedena druhá snížená sazba DPH. Celý vývoj sazby DPH znázorňuje následující graf.

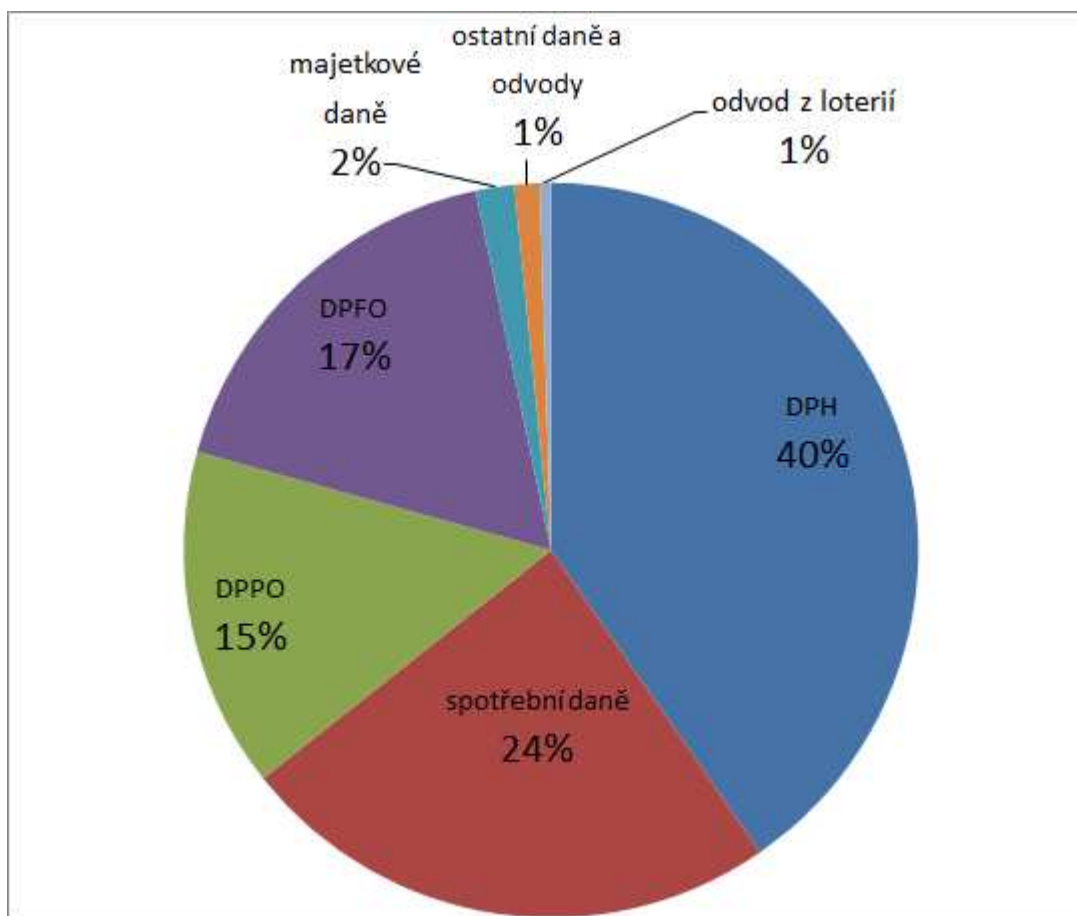


Obr. 4 Vývoj sazeb DPH v ČR
Zdroj: Daňari online, vlastní zpracování

4.2 Daňové inkaso v ČR

Daně jsou hlavním prostředkem k naplnění státního rozpočtu. Změna jejich výše je velice diskutované téma zejména v případě jejich snížení, neboť je nezbytné najít nové finanční prostředky k naplnění státního rozpočtu případně redukovat stávající výdaje.

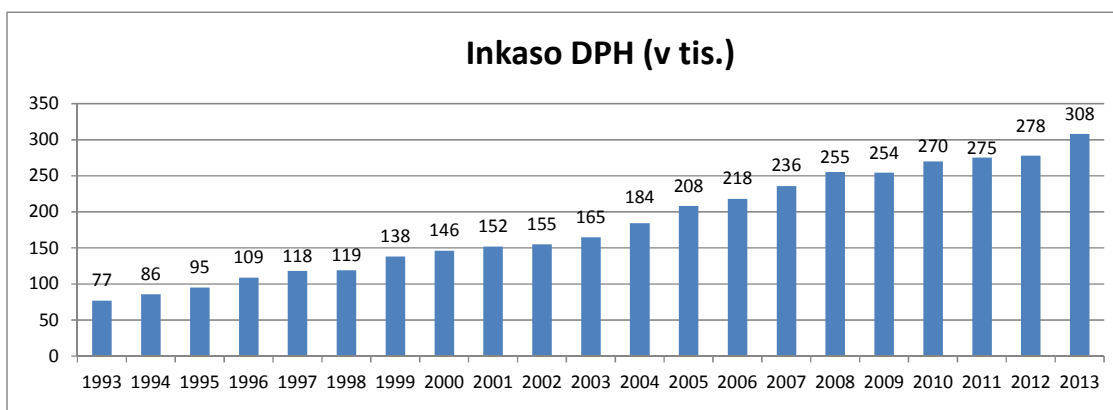
Následující graf znázorňuje strukturu finančních prostředků, ze kterých byl naplněn rozpočet České republiky v roce 2013.



Obr. 5 Struktura daňového inkasa v ČR.
Zdroj: Finanční správa, vlastní zpracování.

Do státního rozpočtu plyne téměř polovina finančních prostředků z výběru daně z přidané hodnoty. DPH tvoří 40 % z celkového inkasa vybraného v roce 2013. Finanční prostředky, které plynou do státního rozpočtu díky spotřební dani, tvoří 24 % celkového inkasa. Další dvě podstatné daně naplňující státní rozpočet jsou daň z příjmů právnických osob, která tvoří 15 % daňového inkasa a 17 % představuje daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Další daně se na daňovém inkasu podílí zanedbatelnou částkou, která se pohybuje v rozmezí od 1 % do 3 % celkového inkasa.

Následující graf zobrazuje vývoj inkasa daně z přidané hodnoty v letech 1993 až 2013.



Obr. 6 Inkaso DPH v letech

Zdroj: Finanční správa, vlastní zpracování

Graf jasně zobrazuje stoupající trend inkasa DPH od roku 1993. V roce 2013 bylo dosaženo inkasa ve výši 308 mld. Kč. Oproti roku 2012 došlo k navýšení inkasa o 30,2 mld. Kč, procentuálně o 10,9 %.

Z legislativního hlediska mělo na inkaso daně vliv především zvýšení obou sazeb o jeden procentní bod, kdy základní sazba daně byla zvýšena z 20 % na 21 % a snížená sazba daně z 14 % na 15 %. V roce 2012 byla snížená sazba daně zvýšena z 10 % na 14 %. Z matematického hlediska by se zvýšením sazby daně mělo vzrůst proporcionálně rovněž daňové inkaso. Při porovnání hodnot z grafu v letech 2011 a 2012 je zřejmé, že daňové inkaso vzrostlo pouze o 3 mld. Kč, procentuálně o 1,08 %. Zvýšení daňové sazby tedy nevedlo k zvýšení daňového inkasa, ale k celkovému utlumení spotřeby domácností.

Podle finanční správy má pozitivní dopad na daňové inkaso ČR režim přenesené daňové povinnosti zejména v oblasti stavebních a montážních prací a také nová opatření v platnosti od 1.1.2013, a to institut nespolehlivého plátce a zveřejňování účtů v registru plátců DPH.

V následující tabulce je uveden výpočet inkasa DPH v letech 2009 – 2013.

Tab. 4 Výpočet inkasa DPH

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Předepsáno	469 655	507 763	541 462	533 605	595 833
Daňové inkaso	470 240	500 446	532 438	544 411	571 726
Výtěžnost	100 %	98,60 %	98,30 %	98,30 %	96 %
Nadměrný odpočet	-216 777	-230 865	-257 250	-266 359	-263 426
CELKEM	253 463	269 581	275 188	278 052	308 300

Zdroj: Finanční správa, vlastní zpracování

Výtěžnost DPH nebo-li úspěšnost Finanční správy při výběru daní se pohybuje v každém roce nad hranicí 95 %. V roce 2013 byla výtěžnost DPH nejmenší ze všech sledovaných let. Naopak v roce 2009 dosahovala výtěžnost DPH 100 %.

4.2.1 Kontrolní činnost daňové správy

Na výsledky kontrolní činnosti v posledních letech mají vliv organizační i legislativní změny, které jsou nepřetržitě realizovány od roku 2010. Provedené změny zvyšují nároky na organizaci, technické i personální zajištění činnosti správy daní. Dopad změn se projevila především ve výsledcích kontrolní činnosti za rok 2013, kdy se podle Finanční správy zvýšila celková efektivita kontrol.

Následující tabulka zobrazuje celkový počet daňových subjektů registrovaných v České republice a počet daňových subjektů registrovaných k dani z přidané hodnoty za vybrané období.

Tab. 5 Přehled o počtu daňových subjektů

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Počet daňových subjektů registrovaných k DPH	531 750	532 055	534 904	534 880	534 643
Celkový počet daňových subjektů	9 393 050	8 938 745	8 919 174	8 407 299	8 544 518
Podíl DS registrovaných k DPH z celkového počtu DS	5,66 %	5,95 %	6,00 %	6,36 %	6,26 %

Zdroj: Finanční správa, vlastní zpracování

Počet daňových subjektů registrovaných k DPH rostl do roku 2011, od roku 2012 se snižuje. Celkový počet daňových subjektů evidovaný v agendách správců daní České republiky od roku 2009 až 2013 klesá. Z tabulky lze říci, že průměrný počet daňových subjektů registrovaných k DPH činí 6 % na celkovém počtu daňových subjektů.

Tabulka č. 6 udává přehled o celkovém počtu daňových kontrol ve vybraných letech a počet daňových kontrol na dani z přidané hodnoty.

Tab. 6 Přehled o počtu daňových kontrol

Rok	2009	2010	2011	2012	2013
Počet daňových kontrol na DPH	18 281	17 144	13 710	13 466	10 228
Celkový počet daňových kontrol	79 614	69 820	47 472	42 466	33 549
Podíl daňových kontrol na DPH z celkového počtu kontrol	23 %	25 %	29 %	32 %	30 %

Zdroj: Finanční správa, vlastní zpracování

Celkový počet daňových kontrol má od roku 2009 jasně klesající charakter, taktéž počet daňových kontrol na DPH má klesající tendenci, která není tak výrazná jako u celkového počtu daňových kontrol. Podíl daňových kontrol na DPH z celkového

počtu kontrol má však naopak stoupající charakter, neboť i když počet daňových kontrol na DPH klesá, neklesá tak strmě jako počet celkových kontrol. V roce 2012 byl podíl daňových kontrol na DPH z celkového počtu kontrol nejvyšší.

Z uvedených tabulek vyplývá, že pokud by se rozhodla Finanční správa kontrolovat všechny subjekty registrované k DPH, trvalo by jí to přibližně 53 let za předpokladu dosavadního tempa prováděných kontrol. Jako výchozí byl použit rok 2013, kdy počet daňových subjektů registrovaných k dani z přidané hodnoty činil 534 643 a počet kontrol na DPH byl 10 228. Procentuálně vyjádřeno, daňová kontrola byla provedena u 1,91 % subjektů registrovaných k dani z přidané hodnoty.

V informacích o Finanční správě České republiky za rok 2013 však Finanční správa uvádí, že kontroly daně z přidané hodnoty se staly prioritní. Kontrolovány byly především subjekty vykazující opakovaně vysoké nadměrné odpočty a subjekty vykazující minimální rozdíl mezi základem daně na vstupu a výstupu. Jako nejrozsáhlejší daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty byly vyhodnoceny podvody v podobě vysoce organizovaných karuselových obchodů. Z tohoto důvodu se Finanční správa v roce 2013 cíleně zaměřila na kontrolu daňových subjektů obchodujících s rizikovými komoditami, které jsou pro karuselové obchodní operace charakteristické. Mezi tyto komodity patří nejen pohonné hmoty, ale také např. řepkový olej, minerální oleje, betonářská ocel, šroty, barevné kovy, mobilní telefony, výpočetní technika. Daňové subjekty spolupracující na karuselových podvodech využívají systém daně z přidané hodnoty v rámci EU ke svému prospěchu, zneužívají velkého rozsahu přeshraničních obchodních operací a svojí krátké životnosti.

Z výše uvedeného je zřejmé, že Finanční správa se zaměřuje prioritně na kontroly na DPH, avšak z kapacitních možností není možné zkontrolovat všechny subjekty registrované k DPH. Pro Finanční správu je nezbytné využívat efektivní vyhodnocovací postupy pro výběr daňových subjektů určených ke kontrole.

4.2.2 Struktura finanční správy

Zásadní změna ve struktuře a organizaci české daňové správy nastala 1.1.2013, kdy vstoupil v platnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Nový zákon zásadním způsobem změnil strukturu daňové správy, která platila do konce roku 2012. Hlavním důvodem změn byla snaha o zvýšení výkonu, akceschopnosti a efektivity daňové správy. Od 1.1.2013 nahrazuje soustavu územních finančních orgánů Finanční správa České republiky.

Soustava územních finančních orgánů platná do 31. 12.2012

- Generální finanční ředitelství
- 8 finančních ředitelství
- 199 finančních úřadů
- Specializovaný finanční úřad

Orgány Finanční správy ČR od 1.1.2013

- Generální finanční ředitelství
- Odvolací finanční ředitelství
- 14 finančních úřadů
- Specializovaný finanční úřad

Vznik Odvolacího finančního ředitelství s působností pro celou Českou republiku je odůvodněn snahou o jednotnost v postupech odvolacího řízení. Do konce roku 2012 tuto funkci plnilo osm finančních ředitelství. Sídlo Odvolacího finančního ředitelství se nachází v Brně.

Specializovaný finanční úřad, kromě stávajících pravomocí, dostal nově přidělenou funkci cenové kontroly, kontroly hazardu a kompetence spojené s vedením Centrálního registru smluv.

Finanční úřady mají od 1.1.2013 krajskou územní působnost. Jednotlivé finanční úřady sídlí přímo v krajských městech a v hlavním městě Praze. Nedílnou součástí finančních úřadů jsou jeho územní pracoviště, které jsou zřízena na všech místech, kde do roku 2012 měli sídlo zanikající finanční úřady.

4.2.3 Daňová Kobra

Od 15. června 2014 byla v České republice spuštěna tzv. Daňová Kobra, jejímž hlavním cílem je účinnější boj proti velkým daňovým únikům a daňové kriminalitě především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Daňovou kobru tvoří společný tým specialistů z Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, specialistů z Generálního finančního ředitelství a specialistů z Generálního ředitelství cel. Český tým Kobra vznikl na základě zkušeností ze Slovenska, kde již tým Kobra funguje.

Zástupci daňové Kobry pracují na vzájemné výměně informací, díky kterým tipují kauzy daňových úniků a koordinují jednotlivá řízení. Spolupráce mezi jednotlivými složkami daňové Kobry umožňuje zavčas identifikovat, odhalovat a potírat daňové úniky. Nedílnou součástí práce daňové Kobry je zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů.

Od svého vzniku daňová Kobra již několikrát zasahovala v boji proti daňovým únikům a na svém webu uvádí, že zabránila škodám ve výši 1,298 miliardy korun. V tiskových zprávách uvádí daňová Kobra nejenom tyto zásahy svého týmu:

- Poprvé daňová Kobra zasahovala začátkem července 2014, kdy se členům týmu podařilo zabránit škodě v odhadované výši 270 milionů korun. Výsledkem akce jsou nejen zachráněné finanční prostředky daňových poplatníků, ale také 4 obviněné osoby z pokusu o trestný čin zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby. Jednalo se o vytvoření fiktivního obchodního řetězce, ve kterém bylo předmětem plnění zboží tzv. nanodisk, který v popsané podobě neexistuje a byl ve fázi výzkumu. Úsilím obviněných bylo získání finančního prospěchu ve formě neoprávněného vyplaceného nadměrného odpočtu DPH. Na základě fiktivních dokladů deklarujících dodání zboží (na-

nodisků) v hodnotě vyšší než 1 miliarda korun na Kypr, žádaly obviněné osoby vrácení částky 270 milionů korun ze státního rozpočtu.

- V září 2014 Kobra vyšetřovala další daňové únik. Zabavila zboží podnikateli z Uherského Hradiště v celkové hodnotě 25 milionů korun, jednalo se o nespočetné zásoby toaletního papíru, papírových ubrousků a utěrek. Příčinou rozhodnutí o zabavení zboží bylo účelové jednání podnikatele, které směřovalo k tomu, že daň nebude řádně zaplácena. Na základě celostátní kontrolně exekuční akce finanční a celní správy byl na slovensko-českém hraničním přechodu zjištěn nadměrný pohyb toaletního zboží mezi českými a slovenskými firmami. Český finanční úřad z tohoto důvodu provedl daňovou kontrolu u dvou českých firem, kterým bylo zboží dodavatelem ze Slovenské republiky dodáváno. Výsledky šetření finančního úřadu prokázaly, že toaletní papír byl pořizován dvěma firmami z Uherského Hradiště. Tyto firmy zboží obratem dodávaly zpět na Slovensko firmě, jejímž jednatelem je stejná osoba jako u obou firem z Uherského Hradiště. Dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno, avšak plátce DPH je povinen tyto skutečnosti doložit. Během daňové kontroly přestaly obě české firmy se správcem daně spolupracovat a povinné doklady k prokázání osvobození nedoložily. Současně kontrola odhalila, že prodávaly zboží zároveň v tuzemsku, ale DPH správci daně neodvedly. Zabavené zboží v hodnotě 25 milionů korun bude prodáno a peníze budou použity na úhradu nedoplatků na DPH.
- Další případ daňového úniku odhalila daňová Kobra v říjnu 2014. Jednalo se o organizovanou skupinu, která fiktivně dodávala tabákové výrobky a alkohol na Slovensko, do Polska a do Maďarska. Zboží však ve skutečnosti Českou republiku neopustilo a bylo prodáváno na území České republiky. Celkem šest osob bylo obviněno z krácení daní ve výši téměř 253 milionů korun. Obviněné osoby dle Kobry založily několik tuzemských a zahraničních obchodních společností, které ovládaly buď samy, nebo pomocí bílých koní.

4.2.4 Odhadovaná výše úniků na DPH

Martin Janeček, současný ředitel Generálního finančního ředitelství uvádí, že úniky na dani z přidané hodnoty v roce 2012 činily 80 – 100 miliard korun. Údaje z roku 2013 a 2014 nemá k dispozici, ale předpokládá, že se hodnoty budou pohybovat v podobných mezích či snad s mírným zlepšením. Předpokládá, že 2/3 daňových úniků tvoří karuselové podvody a 1/3 tvoří daňové úniky krácením tržeb.

4.3 Příklad karuselového podvodu

V následujícím textu je popsán příklad karuselového podvodu, ve kterém jsou zapojeny 4 společnosti – společnost A, B, C, D. Všechny společnosti jsou měsíční plátcí

DPH. Společnost A sídlí v Německu, ostatní společnosti mají sídlo v České republice. Předmětem obchodu jednotlivých společností je elektronika.

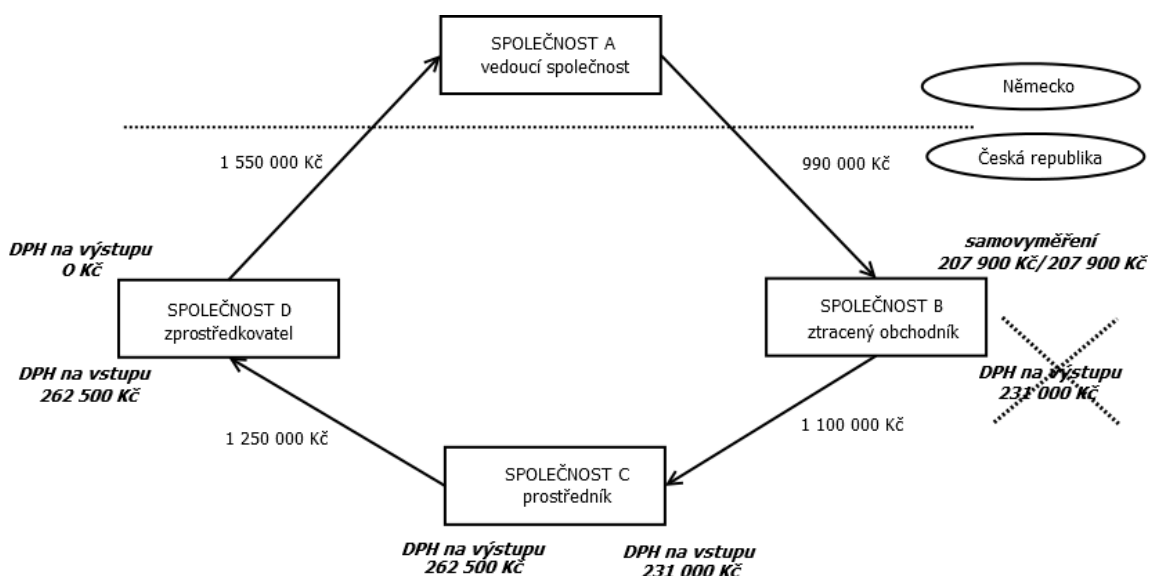
Společnost A se sídlem v Německu dodala společnosti B se sídlem v České republice zboží v hodnotě 990 000 Kč bez DPH. Společnost sídlící v Německu provede tzv. intrakomunitární zdanitelné plnění, kdy je tohle dodání zboží osvobozené od daně s plným nárokem na odpočet daně.

Společnost B provede samovyměření, tzn. sama si vyměří DPH na vstupu s 21% sazbou daně pro Českou republiku, a současně si uplatní nárok na odpočet na vstupu. DPH na vstupu a současně nárok na odpočet na vstupu z přijatého zdanitelného plnění jsou ve stejné výši, a to 207 900 Kč. Společnost B následně prodává zboží tuzemské společnosti C, jelikož je tato transakce vnitrostátní dodávkou, společnost B prodává zboží včetně DPH. Na daňovém dokladu je uveden základ daně ve výši 1 100 000 Kč a DPH je ve výši 231 000 Kč. Daň na výstupu ve výši 231 000 Kč však společnost B neodvede, současně ale uplatní nárok na odpočet ve výši 207 900 Kč a následně zmizí. Velikost daňového úniku je výše daně, kterou společnost C zaplatila společnosti B.

Společnost C nakoupila zboží za cenu 1 331 000 Kč včetně daně a následně jej prodala společnosti D za cenu 1 515 500 Kč, základ daně činil 1 250 000 Kč a DPH 262 500 Kč. Společnost C za daný měsíc, ve kterém obchod proběhl, uplatnila DPH na vstupu ve výši 231 000 Kč a DPH na výstupu ve výši 262 500 Kč, výsledná daňová povinnost činila 31 500 Kč a společnost C ji řádně odvedla finančnímu úřadu.

Společnost D tedy nakoupila zboží za 1 515 500 Kč včetně DPH od společnosti C a prodala je do Německa společnosti A za 1 550 000 Kč. Jelikož jde o dodání zboží do jiného členského státu, je tohle dodání osvobozené od DPH s nárokem na odpočet, který si může uplatnit společnost A v Německu. Následně může společnost D provést opět intrakomunitární plnění a podvod na DPH se opakuje.

Následující obrázek znázorňuje výše popsany karuselový podvod, do kterého jsou zapojeny společnosti A, B, C, D.



Obr. 7 Příklad karuselového podvodu

Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka popisuje výpočet daňové povinnosti v případě řádného odvedení DPH společností B. Druhá tabulka znázorňuje daňové povinnosti jednotlivých společností v případě neodvedení DPH společností B.

Tab. 7 Výpočet daňové povinnosti – řádné odvedení DPH

	Společnost		
	B	C	D
DPH na vstupu	207900 / 207900	231 000	262 500
DPH na výstupu	231 000	262 500	0
Daňová povinnost	231 000	31 500	-262 500

Zdroj: vlastní zpracování

V případě řádného odvedení DPH společností B, je výsledek obchodních operací mezi společnostmi B, C, D pro český finanční úřad neutrální. Společnost B a C odvede finančnímu úřadu daň ve výši 265 000 Kč. Společnost D si nárokuje od finančního úřadu nadměrný odpočet ve výši 262 500 Kč, neboť zboží nakoupila s daní, ale prodala je do jiného členského státu, tudíž je dodání tohoto zboží osvobozené od DPH.

Tab. 8 Výpočet daňové povinnosti – neodvedení DPH

	Společnost		
	B	C	D
DPH na vstupu	207900 / 207900	231 000	262 500
DPH na výstupu	0	262 500	0
Daňová povinnost	0	31 500	-262 500

Zdroj: vlastní zpracování

V případě, že společnost B daň na výstupu finančnímu úřadu neodvede, přichází český finanční úřad o 231 000 Kč. Obchodní operace mezi společnostmi v tomto případě pro finanční úřad nebudou neutrální. Finanční úřad vybere od společnosti C 31 500 Kč, společnosti D vyplatí zpět 262 500 Kč.

4.3.1 Rozsudky soudního dvora Evropské unie

V oblasti vývoje a posuzování karuselových obchodů existuje velké množství rozhodnutí Evropského soudního dvora. Následují dvě rozhodnutí Evropského soudního dvora vymezující rámec, ve kterém se členské státy mohou při boji s karuselovými podvody pohybovat.

Případ Optigen

V případě Optigen se jednalo o položení otázky Evropskému soudnímu dvoru soudem Spojeného království, která směřovala na posouzení celé obchodní operace, a to z důvodu zpochybnění nároku na odpočet u daňových subjektů zapojených v podvodném řetězci karuselových podvodů, které jednaly v dobré víře. Úkolem soudu mělo být rozhodnutí, zda-li má být na karuselový podvod nahlíženo jako na jeden celek či má být každé plnění posuzováno odděleně, čímž by soud nestíhal všechny zapojené společnosti do řetězce jako celek, ale stíhal by pouze ty společnosti, které neodvedly daň z přidané hodnoty a zmizely.

Za předpokladu, že by byl karuselový obchod posuzován odděleně, zůstaly by nepotrestané společnosti, které nárok na daň na vstupu uplatnily avšak s neprokazatelným úmyslem krátiť stát na dani, kterou měla odvést chybějící společnost. Spojené království argumentovalo ve prospěch posuzování karuselového obchodu jako celku tím, že bez úmyslu provést karuselový obchod, by se jednotlivá zdanitelná plnění neuskutečnila.

Generální advokát Poiares Maduro však výroku Spojeného království oponuje. Karuselový obchod je specifický tím, že jednotlivá plnění na sebe navazují oproti tomu společný systém daně z přidané hodnoty dle šesté směrnice č. 77/388/EHS jež upravovala úpravu jednotného systému DPH předtím, než byla nahrazena směrnicí 2006/112/EC, funguje na samotném posuzování každého plnění daně z přidané hodnoty odděleně a je nepodstatné, jaká byla povaha plnění předcházejícího a plnění následného. V případě porušení tohoto principu by nebyly respektovány zásady neutrality daně z přidané hodnoty a zásada právní jistoty.

Dalším argumentem Spojeného království byla skutečnost, že musí být sledován cíl samotného plnění. Pokud je však cílem a účelem plnění daňový podvod, nespadá plnění dle směrnice do hospodářské činnosti. Podle generálního advokáta v souladu s konstantní judikaturou ESD nezle z důvodu zachování daňové neutrality rozlišovat mezi plněním legálním a nelegálním. Kvůli této skutečnosti patří takováto plnění do pojmu hospodářská činnost a spadají pod jednotný systém daně z přidané hodnoty.

Generální advokát dodává, že tyto případy nelze vyřadit z okruhu úpravy pouze z důvodu domněnky, že nejde o hospodářskou činnost či nejde o samostatné obchody. Navrhuje přijmout úpravu k omezení těchto obchodů, kterou je zavedení odpovědnosti za přiznání DPH společně a nerozdílně s daňovým subjektem, jenž dotyčné plnění uskutečnil.

V případě Optigen Evropský soudní dvůr akceptoval argumenty generálního advokáta a rozhodl se, že nárok na daň na vstupu zůstává zachován u společností zapojených do řetězce karuselového obchodu za předpokladu, že o podvodném jednání nevěděli či nemohli vědět. K tomu Evropský soudní dvůr dodal výrok, že skutečnosti se musí posuzovat u každého případu zvlášť a nikoli jako celek.

Případ Federation of Technological Industries

Další rozhodnutí Evropského soudního dvora v oblasti kolotočových podvodů se zabývá otázkou položenou taktéž soudem Spojeného království. Do sporu s daňovou správou se dostala organizace Federation of Technological Industries, kterou tvoří obchodníci s mobilními telefony a elektronikou. Příčinou sporu bylo ustanovení britského zákona o DPH, přijaté proti podvodnému zneužívání DPH, které ve vybraných případech stanovuje odpovědnou osobou za odvod daně i odběratele plátce daně, který zdanitelné plnění uskutečnil.

Zástupci Federation of Technological Industries se domnívali, že Spojené království překročilo zavedením uvedených opatření své pravomoci, které členským státům uděluje šestá směrnice. Stanovisko k uvedené situaci zpracovával stejně jako v předchozím případě generální advokát Poiares Maduro. Ten v šesté směrnici neshledal žádnou překážku, která by členskému státu omezovala pravomoc stanovit odběratele jako osobu, jež je odpovědná společně a nerozdílně za zaplacení daně spolu s dodavatelem. Zdůraznil však, že je nutné při aplikaci tohoto ustanovení brát na zřetel základní právní zásady Společenství, a to především zásadu právní jistoty a proporcionality.

Evropský soudní dvůr se ve svém usnesení na základě Šesté směrnice shodl s Generálním advokátem, že povinnost zajištění daně nemůže uložit osobám jež nejsou povinny platit daň. Stát však může uložit povinnost platit či ručit za daň jiné osobě než je plátce daně, která plnění uskutečnila a může jí být uložena i povinnost daň zajistit.

4.3.2 Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky

Stejně jako v Evropské unii musí také v České republice správní soud zasahovat do vztahů daňových poplatníků a finanční správy. Nejčastěji soudy řeší spornou otáz-

ku nadměrných odpočtů. Nadměrné odpočty finanční správa vyplácí za předpokladu, že daňové orgány nepochybuji o správné výši daně na vstupu. Často však o důkazu přijatého zdanitelného plnění vyvstávají pochybnosti.

Názorným příkladem je případ rozsudku ze dne 28.12.2009, ve kterém daňový subjekt P. Š. zažaloval Finanční ředitelství v Hradci králové. Správce daně (Finanční úřad v Novém Bydžově) v roce 2009 doměřil daňovému subjektu doměrky na dani za období květen, červen, červenec, říjen a listopad roku 2004. Správce daně odmítl uznat nárok na odpočet daňovému subjektu za nákup kovového šrotu od společnosti INTOZ Kadaň, s.r.o., neboť daňovému subjektu se nepodařilo prokázat, že skutečně došlo ke zdanitelnému plnění od deklarovaného plátce.

Rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové napadl daňový subjekt žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. Daňový subjekt tvrdil, že řádně doložil doklady o přijetí zdanitelného plnění na základě faktur, inventurních soupisu a také výpovědí jednatele společnosti INTOZ. Prokázal rovněž prodej zboží třetím osobám, které bylo řádně zdaněno. Jelikož daňový subjekt předložil všechny důkazy o prokázání přijetí zdanitelného plnění, přešlo důkazní břemeno na Finanční úřad v Hradci Králové.

Finanční úřad rozhodnutí napadl a podal kasační stížnost na základě faktury neprokazující přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce a také dodacích listů, které nebyly nikdy předloženy. Během řešení případu se vyskytly dvě podstatné skutečnosti. První skutečností je fakt, že svědek uvedl, že platby probíhaly v hotovosti, přičemž mu daňový subjekt někdy poskytl zálohy na zboží. V účetnictví žalobce však o neuhrazených zálohách nebylo účtováno. Tyto skutečnosti označil Finanční úřad za vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost záznamů v evidenci daňového subjektu. Druhou skutečností bylo nevyjádření se daňového subjektu ohledně dotazů konkrétních podrobností týkající se dodávek kovového odpadu. Daňový subjekt nebyl schopen odpovédět, jakými vozidly byla zajištěna přeprava zboží, sdělit jména řidičů a poznávacích značek vozidel. Odpovédět na tyto otázky daňový subjekt nebyl schopen podat písemně ani ústně. Svědek daňového subjektu uvedl, že dopravu zajišťovali jeho dodavatelé, přitom v písemném prohlášení v roce 2007 bylo uvedeno, že je materiál dodáván firmou INTOZ vlastní dopravou. V roce 2004 však svědek uvedl, že INTOZ neměl dopravní prostředky pro nákladní dopravu.

Nejvyšší správní soud prozkoumal kasační stížnost a uznal, že je důvodná. Z tohoto důvodu rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nejsou pro uznání nároku na odpočet DPH rozhodné pouze formální náležitosti daňového dokladu, ale stav faktický, tzn. skutečné přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce.

4.4 Současná legislativa v boji s karuselovými obchody

4.4.1 Opatření proti daňovým únikům v rámci EU

Spolupráce mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie v oblasti správy daní a potírání daňových úniků má neopominutelný význam. Daňové úniky zabraňují hladkému fungování jednotného trhu a deformují hospodářskou soutěž, neboť subjekty nemají rovné podmínky. Z tohoto důvodu se snaží Evropská komise podporovat vzájemnou spolupráci daňových správ členských států. Potřeba spolupráce v oblasti daňové správy stoupla se zavedením jednotného trhu, volným pohybem zboží, osob a kapitálu a růstem globalizace.

S cílem usnadnění vzájemného obchodu a kontroly EU byly podle Širokého (2010) aplikovány nástroje jako je daňové identifikační číslo, daňový systém VIES a kontrolní statistický systém intrastat.

Daňové identifikační číslo

Zpočátku bylo používání daňového identifikačního čísla pouze dobrovolné, po zavedení jednotného vnitřního trhu se stalo povinným. Daňové identifikační číslo je složeno s dvoumístného alfabetského kódu, který je přidělen jednotlivým členským státům a samotným kódem daňového subjektu. Díky tomuto systému lze ihned rozpoznat zemi, ve které je subjekt registrován k dani.

Daňový systém VIES

Datový systém VIES – nebo-li VAT Information Exchange System. Přes datový systém VIES je možné ověřit správnost údajů o registraci subjektu k dani z přidané hodnoty a to buď prostřednictvím finančního orgánu či přes internet. Do systému je nutné zadat příslušnou členskou zemi, ve které je hledán registrovaný subjekt a daňové identifikační číslo zkoumaného subjektu. Pomocí systému VIES mohou daňové správy jednotlivých členských států sledovat výměnu informací o intrakomunitárním dodání zboží a od 1.1.2010 také poskytnutí služeb. Data jsou porížena z tzv. Souhrnných hlášení k dani z přidané hodnoty, ve kterých subjekty vykazují intrakomunitární dodání a poskytnutí služeb osobám registrovaným k dani v jiném členském státě bez ohledu na výši uskutečněného plnění.

Kontrolní statistický systém intrastat

Z důvodu neexistující celní kontroly pohybu zboží přes státní hranice členských zemí EU a potřeby monitorovat pohyb zboží v intrakomunitárním obchodě, byl zaveden kontrolní systém Intrastat. V tomto systému je nutné vyplňovat statistická měsíční hlášení zachycující pohyb zboží, příjem a odeslání intrakomunitárních plnění.

Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF)

OLAF nebo-li Office de la Lutte Anti-Fraude byl založen v roce 1999 se záměrem rozšířit rozsah a zvýšit účinnost boje proti podvodům a jiným protiprávním čin-

nostem poškozujícím finanční zájmy Společenství. Úřad OLAF nese odpovědnost za ochranu finančních a ekonomických zájmů Evropské unie.

Eurofisc

V rámci boje s daňovými úniky rozhodla komise o zavedení systému Eurofisc, který vznikl 1.1.2012 nařízením Rady o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (č. 904/2010), samotný návrh na vznik sítě byl přijat již v srpnu 2009. Eurofisc je elektronická síť pro rychlou a cílenou výměnu informací mezi členskými státy s cílem detekce intrakomunitárních daňových podvodů u daně z přidané hodnoty. Česká republika je do systému plně zapojena.

Fiscalis

Již v roce 2002 schválil Evropský parlament rozhodnutí č. 2235/2002/EC tzv. akční program společenství Fiscalis 2003 – 2007, který měl za cíl zlepšit fungování daňových systémů na jednotném trhu nejen v oblasti daně z přidané hodnoty, ale i v oblasti spotřebních daní, přímého zdanění a zdanění pojistného. Záměrem programu bylo zajistit správné fungování daňových systémů na jednotném trhu prostřednictvím zvýšené administrativní spolupráce daňových správ členských zemí.

V roce 2006 předkládá Evropská komise Návrh rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady, kterým se zavádí program Společenství ke zlepšení fungování systému zdanění na vnitřním trhu – Fiscalis 2008 – 2013. Cílem je opět zlepšení fungování systému zdanění na vnitřním trhu.

V roce 2012 je předložen návrh nařízení Evropského parlamentu a rady, kterým se zavádí akční program pro oblast daní v Evropské unii – Fiscalis 2014 – 2020. Program přímo navazuje na Fiscalis 2013 a dále plní poslání podpory spolupráce daňových orgánů států Evropské unie.

Akční plán pro posílení boje proti daňovým únikům a podvodům

Kromě výše uvedených opatření vypracovala Evropská komise akční plán pro posílení boje proti daňovým únikům a podvodům, který zveřejnila Evropskému parlamentu a radě dne 6.12.2012 v Bruselu. Tento akční plán Komise vypracovala na základě výzvy od Evropského parlamentu a rady za účelem zlepšení boje proti daňovým podvodům a únikům, a to i ve vztahu k třetím zemím. Akční plán obsahuje konkrétní doporučení, která by měla členskými státy pomoci daňové úniky snížit, a to v krátkodobém, střednědobém i dlouhodobém horizontu. Plán navrhuje v oblasti DPH zavést následující kroky:

1. *Nový rámec správní spolupráce* – daňové úniky nejsou pouze záležitostí jednotlivých států, nýbrž mají významný přeshraniční rozměr. Řešení tohoto problému spočívá ve vzájemné spolupráci jednotlivých členských států. Cílem strategie Komise je zlepšit správní spolupráci mezi správci daně jednotlivých členských států. Vzájemnou spolupráci jednotlivých členských států je myšlena zejména intenzivnější výměna informací.
2. *Návrh dohody o daňové spolupráci a boji proti podvodům* – Evropská komise vyzvala Evropskou radu k podpisu a uzavření návrhu dohody o daňové spolu-

- práci a boji proti podvodům mezi EU a jejími členskými státy a Lichtenštejnskem z roku 2009. Tento podpis umožní Komisi vyjednat dohodu, díky které budou mít všechny členské státy k dispozici stejné nástroje pro boj proti podvodům a splní vysoký standard transparentnosti a míru výměny informací.
3. *Mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH* – přiděluje Evropské komisi kompetenci, díky které může oprávnit členský stát k přijetí dočasných odchýlných opatření s cílem zakročit proti případům náhlých a rozsáhlých podvodů s podstatným finančním dopadem.
 4. *Volitelné uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti k DPH* – již v roce 2009 Komise předložila návrh na volitelné uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti týkající se DPH ve vztahu k dodání určitého zboží a poskytnutí určitých služeb s vysokým rizikem podvodu. V břenu 2010 byla akceptována pouze část návrhu, týkající se emisních povolenek. Za předpokladu přijetí zbývajících částí návrhu by členské státy mohly libovolně využívat mechanismu přenesení daňové povinnosti za stejných podmínek v odvětvích s vysokou pravděpodobností výskytu karuselových obchodů.
 5. *Fórum EU pro DPH* – nejen podnikatelské subjekty, ale také finanční úřady se shodnou na náročnosti systému DPH a k jeho náchylnosti k daňovým podvodům. V rámci tohoto fóra si mohou zástupci podnikatelských subjektů vyměňovat s finančními úřady názory ohledně praktických přeshraničních aspektů správy DPH, jakož i definovat a konzultovat osvědčené postupy.
 6. *Správní spolupráce v oblasti DPH* – organizátoři podvodů často zneužívají skutečnosti, že neexistuje efektivní spolupráce finančních úřadů a realizují fiktivní transakce přes třetí země. Členské státy zdůraznily potřebu disponovat nástroji správní spolupráce ve vztahu ke třetím zemím podobné těm, které platí uvnitř EU.
 7. *Evropské daňové identifikační číslo* – Evropská komise navrhuje zavést evropské DIČ, neboť národní DIČ jsou tvořena dle vnitrostátních pravidel a v konečném důsledku se vzájemně značně liší a ztěžují správnou identifikaci daňových subjektů.

4.4.2 Opatření proti daňovým únikům v rámci ČR

Daňové úniky a především karuselové podvody jsou problémem nejen Evropské unie. V České republice se jim snaží správa daně zabránit následujícími opatřeními:

Režim přenesení daňové povinnosti

Tento mechanismus, spočívající v přenesení daňové povinnosti z poskytovatele na příjemce zdanitelného plnění, je součástí kategorie specifických režimů (tzv. reverse charge – obrácené zdanění). Jinak řečeno, zboží nebo služby nejsou zdaněny

obvyklým způsobem jejich dodavatelem či poskytovatelem, ale naopak jejich odběratelem či příjemcem. Postup lze využít pouze za předpokladu, že plnění je uskutečněno mezi subjekty, které jsou plátcí daně z přidané hodnoty. V případě, že jeden ze subjektů je neplátce, je povinností plátce (dodavatele) vypočítat a odvést daň.

Do 1.4.2011 se s tímto mechanismem setkali plátcí jako příjemci plnění pouze u přijatých zdanitelných plnění uskutečněných osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani. Jedná se například o pořízení zboží z jiného členského státu, dodání zboží včetně instalace nebo montáže, přijaté služby.

Od 1.4.2011 se princip přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge v tuzemsku) uplatní nejenom při dodání zlata, ale také při obchodování s emisními povolenkami a při dodání odpadu včetně zpracování mezi dvěma plátcí daně z přidané hodnoty v rámci České republiky.

Od 1.1.2012 se mechanismus přenesení daňové povinnosti využívá taktéž při poskytnutí „vybraných“ stavebních a montážních prací uskutečňovaných v tuzemsku mezi dvěma plátcí daně v rámci České republiky. Vybranými pracemi se rozumí stavební a montážní práce, které dle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43.

V § 92a ZDPH jsou definována obecná pravidla závazná pro poskytovatele i příjemce stavebních nebo montážních prací uskutečněných s místem plnění v tuzemsku v režimu přenesení daňové povinnosti. Uvedená pravidla jsou závazná jak při poskytnutí stavebních a montážních prací, tak v případě dalších zdanitelných plnění zakotvených v § 92b až d ZDPH. Zásadní pravidlo uvedené v § 92a odst. 1 ZDPH ukládá povinnosti přiznat daň plátcí, pro kterého bylo zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. Další pravidla závazná pro příjemce nebo poskytovatele stavebních či montážních prací jsou uvedena v § 92a odst. 2 až 6 ZDPH.

Na praktickém příkladě následuje srovnání způsobu výpočtu DPH pro tuzemská plnění do roku 2012 a od roku 2012 s režimem přenesení daňové povinnosti.

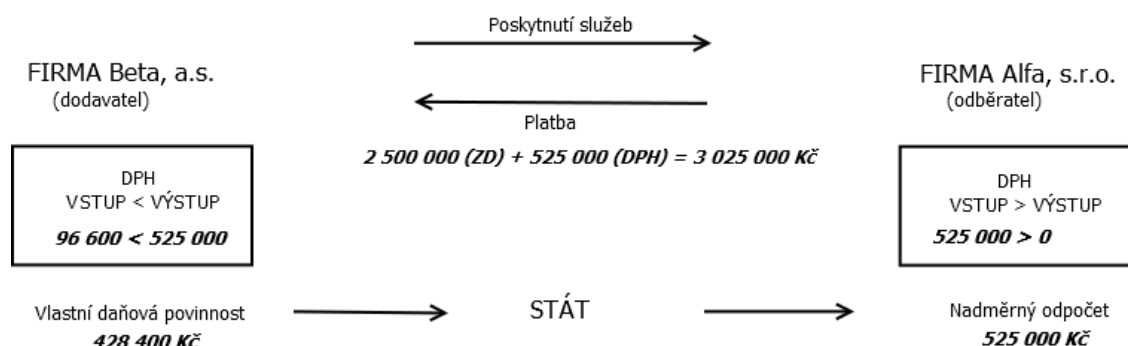
Stavební firma Alfa, s. r. o., plátce daně s měsíčním zdaňovacím obdobím a sídlem v České republice uzavřela smlouvu o dílo s firmou Beta, a.s. na rekonstrukci obchodního sídla, které bude po dokončení poskytnuto k prodeji. Smluvní strany uzavřeli smlouvu, ve které byla stanovena cena díla ve výši 2 500 000 Kč bez DPH. Při rekonstrukci sídla firmy se jednalo o dva druhy stavebně-montážních prací:

- práce zahrnuté ve skupině produkce CZ-CPA 41 až 43 tzv. „vybrané“ práce podléhající přenesení daňové povinnosti ve výši 2 000 000 Kč bez DPH
- jiné práce, které nepatří do skupiny produkce CZ-CPA 41 až 43 ve výši 500 000 Kč bez DPH.

Ke sjednané ceně 2 500 000 Kč bude na základě dohody smluvních stran připočtena sazba daně platná k datu uskutečnění zdanitelného plnění. K předání a převzetí díla, tzn. k datu uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 5 písm. a) ZDPH, došlo k 10.8.2014. K tomuto datu vzniká příjemci zdanitelné plnění, tzn. dodavateli (firmě Beta, a.s.) povinnost priznat daň na výstupu ve výši 21 % ze základu daně.

Způsob výpočtu DPH pro tuzemská plnění do roku 2012

Do 1.1.2012 byly zdaněny oba druhy práce běžným způsobem, povinnost priznat daň vznikla dodavateli (firmě Beta, a.s.) Na následujícím obrázku a v následujících tabulkách je znázorněn postup pro výpočet a priznání daně za předpokladu provedení obchodní transakce do roku 2012. Pro účel co nejvyšší míry srovnatelnosti je abstrahováno od sazeb DPH platných v roce 2012 a jsou použity sazby platné v roce 2014.



Obr. 8 Výpočet daně z přidané hodnoty do r. 2012

Zdroj: vlastní zpracování

Obrázek zobrazuje jednotlivé transakce mezi firmou Alfa, s.r.o., firmou Beta, a.s. a státem. Firma Beta, a.s. poskytuje firmě Alfa s.r.o. služby ve formě stavebních prací. Firma Alfa, s.r.o. za služby odesílá firmě Beta, a.s. platbu. Firma Beta, a.s. eviduje v daném zdaňovacím období nejenom výstup daně z přidané hodnoty ale rovněž vstup. Výstup převyšuje vstup a firmě Beta, a.s. vzniká vlastní daňová povinnost, kterou odvádí státu. Firma Alfa, s.r.o. zaznamenala v daném zdaňovacím období pouze vstup, tudíž vzniká firmě nadměrný odpočet, který ji správce daně bez žádosti vrátí.

Následující tabulka popisuje postup účtování účetních případů u dodavatele do roku 2012 z výše uvedené obchodní operace.

Tab. 9 Účtování u dodavatele do r. 2012

Datum	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
2.8.	FP1	faktura přijatá - nákup materiálu	190 000	501	321
			39 900	343	321
4.8.	FP2	faktura přijatá - nákup materiálu	120 000	501	321

			25 200	343	321
8.8.	FP3	faktura přijatá - nákup materiálu	150 000	501	321
			31 500	343	321
10.8.	FV1	faktura vydaná za provedené práce	2 000 000	311	602
			420 000	311	343
10.8.	FV2	faktura vydaná za provedené práce	500 000	311	602
			105 000	311	343
4.9.	BU	odvod DPH 8/2014 na FÚ	428 400	343.1	221

Zdroj: vlastní zpracování

Firma Beta, a.s. vystavila v měsíci srpnu firmě Alfa, s.r.o. faktury vydané na provedené práce. Celková fakturovaná cena dodavatele činila 3 025 000 Kč včetně daně. Ve stejném měsíci evidovala firma Beta, a.s. rovněž faktury přijaté za nákup materiálu potřebného k rekonstrukci obchodního sídla v celkové výši 556 600 Kč. V daňovém přiznání za měsíc srpen firma Beta, a.s. uvede uskutečněná zdanitelná plnění, kdy základ daně činí 2 500 000 Kč a DPH 21 % 525 000 Kč. Současně uvede přijatá zdanitelná plnění, kdy základ daně činí 460 000 Kč a DPH 21 % 96 600 Kč. V měsíci srpnu vzniká firmě Beta, a.s. daňová povinnost ve výši 428 400 Kč, kterou je povinna odvést finančnímu úřadu nejpozději k 25. dni následujícím po zdaňovacím období. Pro odvod daně na finanční úřad je použit účet 343 s analytikou.

Následující tabulka popisuje postup účtování účetních případů u odběratele do roku 2012 z výše uvedené obchodní operace.

Tab. 10 Účtování u odběratele do r. 2012

Datum	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
15.8.2014	FP1	faktura přijatá - rekonstrukce sídla	2 000 000	042	321
			420 000	343	321
15.8.2014	FP2	faktura přijatá - rekonstrukce sídla	500 000	042	321
			105 000	343	321
30.9.2014	BU	nadměrný odpočet DPH 8/14 od FÚ	525 000	221	343.1

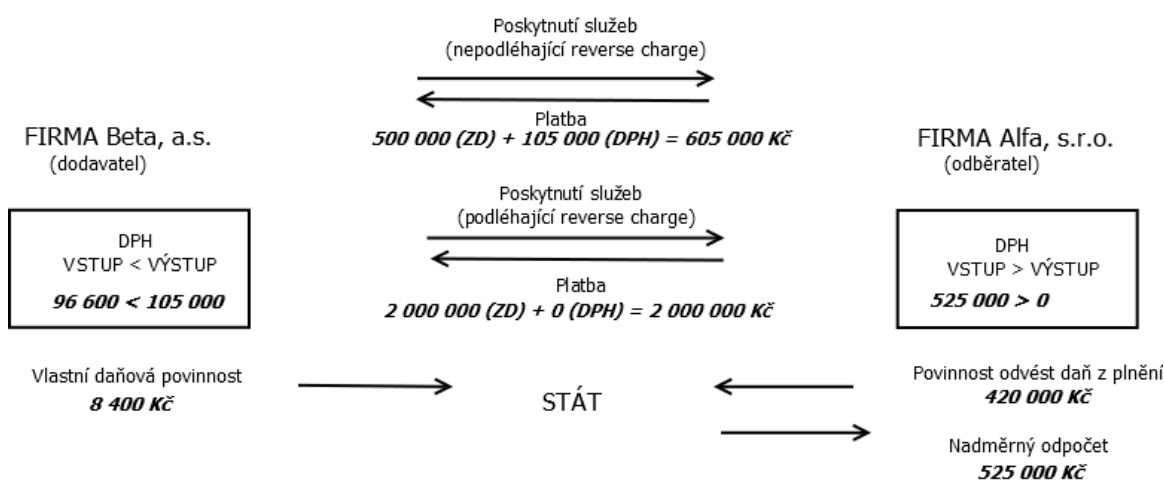
Zdroj: vlastní zpracování

Firma Alfa, s.r.o. přijala faktury za rekonstrukci obchodního sídla od firmy Beta, a.s. v celkové výši 3 025 000 Kč včetně DPH. V daném měsíci firma Alfa, s.r.o. nevystavila žádnou fakturu. V daňovém přiznání za měsíc srpen firma Alfa, s.r.o. uvede přijatá zdanitelná plnění, kdy základ daně činí 2 500 000 Kč a DPH 525 000 Kč.

Uskutečněná zdanitelná plnění nevykazuje, neboť nevystavila žádnou fakturu vydanou a DPH na výstupu je ve výši 0 Kč. V měsíci srpnu vzniká firmě Alfa, s.r.o. nadměrný odpočet ve výši 525 000 Kč, který správce daně vrátí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

Způsob výpočtu DPH v režimu reverse charge

Od 1.1.2012 se výše uvedený postup použije pouze u typu prací, které nepodléhají novému režimu tuzemského reverse charge. Naopak u vybraných prací podléhajících přenesení daňové povinnosti dodavatel uvede na daňový doklad sdělení, že výši daně je povinna doplnit a odvést firma Alfa, s.r.o.



Obr. 9 Výpočet daně z přidané hodnoty u reverse charge

Zdroj: vlastní zpracování

Obrázek opět zachycuje jednotlivé transakce mezi firmou Alfa, s.r.o., firmou Beta, a.s. a státem. Firma Beta, a.s. poskytuje firmě Alfa s.r.o. služby ve formě stavebních prací, které se dělí na stavební práce, které nepatří mezi skupinu produkce CZ-CPA 41 až 43 (nepodléhají reverse charge) a práce, které patří do skupiny produkce CZ-CPA 41 až 43. (podléhají reverse charge). Firma Beta, a.s. vystaví firmě Alfa, s.r.o. daňový doklad, na kterém je uvedeno datum uskutečněného zdanitelného plnění, základ daně, předmět plnění a informaci, že výše daně je povinna doplnit a odvést firma Alfa, s.r.o. Následně firma Alfa, s.r.o. za služby odesílá firmě Beta, a.s. platbu. Platba za služby nepodléhající reverse charge obsahuje DPH a platba za služby, které podléhají reverse charge je bez DPH. Firma Alfa, s.r.o. po přijetí daňového dokladu vypočte daň z plnění, které podléhá principu reverse charge a v termínu pro podání daňového přiznání tuto daň odvádí. Současně je tato zaplacená daň daní na vstupu. Firmě Alfa, s.r.o. tudíž vzniká opět nadměrný odpočet, který ji správce daně bez žádosti vrátí. Firma Beta, a.s. eviduje v daném zdaňovacím období opět nejenom výstup daně z přidané hodnoty ale rovněž vstup. Výstup převyšuje vstup a firmě Beta, a.s. vzniká vlastní daňová povinnost, kterou odvádí státu.

Následující tabulka popisuje postup účtování účetních případů u dodavatele od roku 2012 z výše uvedené obchodní operace.

Tab. 11 Účtování u dodavatele od r. 2012

Datum	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
2.8.2014	FP1	faktura přijatá – nákup materiálu	190 000	501	321
			39 900	343	321
4.8.2014	FP2	faktura přijatá – nákup materiálu	120 000	501	321
			25 200	343	321
8.8.2014	FP3	faktura přijatá – nákup materiálu	150 000	501	321
			31 500	343	321
10.8.2014	FV1	faktura vydaná za provedené práce (podléhající reverse charge)	2 000 000	311	602
10.8.2014	FV2	faktura vydaná za provedené práce (nepodléhající reverse charge)	500 000	311	602
			105 000	311	343
4.9.2014	BU	odvod DPH 8/2014 na FÚ	8 400	343.1	221

Zdroj: vlastní zpracování

Ve firmě Beta, a.s. jsou evidovány stejně jako v předchozím případě faktury přijaté za nákup materiálu potřebného k rekonstrukci obchodního sídla v celkové výši 556 600 Kč. Faktury vydané jsou opět dvě, ale nyní se celková fakturovaná částka liší od předchozího případu. Faktura vydaná na služby, které podléhají systému reverse charge je vystavena bez daně se sdělením, že výši daně je povinen doplnit a odvést odběratel. Faktura vydaná na služby, které nepodléhají systému reverse charge se neliší a je vystavena s daní. V daňovém přiznání za měsíc srpen firma Beta, a.s. uvede uskutečněná zdanitelná plnění, kdy základ daně činí 500 000 Kč a DPH 21 % 105 000 Kč, dále uvede přijatá zdanitelná plnění, kdy základ daně činí 460 000 Kč a DPH 21 % 96 600 Kč. Současně v daňovém přiznání musí také uvést režim přenesení daňové povinnosti, kdy základ daně činí 2 000 000 Kč. V měsíci srpnu vzniká firmě Beta, a.s. daňová povinnost ve výši 8 400 Kč, kterou je povinna odvést finančnímu úřadu nejpozději k 25. dni následujícím po zdaňovacím období.

Následující tabulka popisuje postup účtování účetních případů u odběratele od roku 2012 z výše uvedené obchodní operace.

Tab. 12 Účtování u odběratele od r. 2012

Datum	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
15.8.2014	FP1	faktura přijatá - rekonstrukce sídla (podléhající reverse charge)	2 000 000	042	321
			420 000	343	395
			420 000	395	343
15.8.2014	FP2	faktura přijatá - rekonstrukce sídla (nepodléhající reverse charge)	500 000	042	321
			105 000	343	321
31.8.2014	BU	povinnost přiznat daň z přijatého plnění	420 000	343.1	221
30.9.2014	BU	nadměrný odpočet DPH 8/14 od FÚ	525 000	221	343.1

Zdroj: vlastní zpracování

Firma Alfa, s.r.o. v daném měsíci nevystavila žádnou fakturu. Přijala však faktury za rekonstrukci obchodního sídla od firmy Beta, a.s. v celkové výši 2 605 000 Kč včetně DPH. Na první faktuře bylo sdělení, že má firma Alfa, s.r.o. povinnost doplnit a přiznat daň. Druhá faktura byla vystavena obvyklým způsobem a firma Alfa, s.r.o. si mohla uplatnit daň z přidané hodnoty na vstupu. V daňovém přiznání za měsíc srpen má firma Alfa, s.r.o. povinnost odvést daň z plnění, které podléhá systému reverse charge, a to ve výši 420 000 Kč. Současně těchto 420 000 Kč je pro firmu Alfa daň na vstupu. V daňovém přiznání dále uvede přijatá zdanitelná plnění, kdy základ daně činí 500 000 Kč a DPH 105 000 Kč. Uskutečněná zdanitelná plnění nevykazuje, neboť nevystavila žádnou fakturu vydanou a DPH na výstupu je ve výši 0 Kč. V měsíci srpnu vzniká firmě Alfa, s.r.o. nadměrný odpočet ve výši 525 000 Kč, který správce daně vrátí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

Zhodnocení režimu přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví

Semerád (2012) uvádí, že obor stavebnictví patří mezi specifické oblasti, neboť zhotovení stavebního díla může díky svému rozsahu trvat dlouhou dobu, tzn. pro plátce několik zdaňovacích období. Celou dobu, během které probíhá výstavba, zhotovitel nakupuje materiál a služby od neplátců či plátců, tzn. uplatňuje daň na vstupu. Žádné zdanitelné plnění během této doby zhotovitel neposkytuje, tzn. daň na výstupu je nulová a díky tomu čerpá nadměrné odpočty. Daňová povinnost zhotoviteli vzniká dnem prodeje stavebního díla tedy dnem uskutečnění zdanitelného plnění nebo dnem při přijetí zálohy od objednatele či kupujícího. Po skončení zdaňovacího období musí zhotovitel odvést daň. U uvedeného postupu se vyskytovalo riziko nezaplacení daně. Zhotovitel si během výstavby díla ve svém daňovém přiznání nárokoval nadměrné odpočty a k okamžiku dokončení díla vystavil odběrateli daňový doklad včetně DPH. V tomto momentu uvádí do daňového přiznání ne-

jen přijatá zdanitelná plnění tedy daň na vstupu, ale také uskutečněné zdanitelné plnění tedy daň na výstupu. Při dokončení díla zhotovitel vyinkasuje nemalou částku od odběratele a zhotoviteli tak vzniká vlastní daňová povinnost. V praxi ale mohla nastat situace, kdy se finanční pozice u zhotovitele natolik zhoršila, že nebyl schopný plnit své závazky. Tímto způsobem mohl stát přijít o celou výši DPH. Z tohoto důvodu byl zaveden od 1. ledna 2012 režim přenesené daňové povinnosti u stavebních a montážních prací.

Princip reverse charge zabraňuje odběratelům inkasovat nadměrné odpočty. Aby mohl odběratel nárokovat daň na vstupu a tím případný nadměrný odpočet, musí ji v systému reverse charge nejdříve vypočíst a odvést. Současně má dodavatel i odběratel povinnost vést evidenci pro daňové účely, do které může správce daně nahlédnout.

Ručení příjemce zdanitelného plnění

S účinností od 1. ledna 2014 je v České republice v rámci boje s daňovými úniky uplatňováno ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň z přidané hodnoty při úhradě na nezveřejněný účet. Úprava ručení za nezaplacenou daň byla již součástí novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, konkrétně § 109 odst. 2 písm. c), která vstoupila v platnost již 1. ledna 2013. Aplikaci ručení Finanční správa dvakrát odložila a k úplnému spuštění tohoto typu ručení došlo o rok později 1. ledna 2014. Ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň je aplikováno v případě, pokud v okamžiku jeho uskutečnění příjemce věděl nebo vědět mohl, že:

- daň, která je uvedena na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená;
- se poskytovatel zdanitelného plnění dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit;
- dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody;
- úplata je bez ekonomického opodstatnění odlišná od ceny obvyklé;
- úplata je poskytnuta na jiný než zveřejněný bankovní účet;
- poskytovatel zdanitelného plnění je nespolehlivý plátce;
- poskytovatel PHM není uveden v registru distributorů PHM.

Tento nástroj v boji proti daňovým únikům není aplikován celoplošně. Ručení za nezaplacenou daň je uplatněno pouze v případě, pokud úplata za zdanitelné plnění překročí částku 540 000 Kč. Limit je stanoven z důvodu snahy o nezatěžování plátců při cenově nevýznamných obchodních transakcích, ale se záměrem bojovat s daňovými úniky.

Bankovní účty dodavatelů jsou registrovány ve veřejném seznamu, který zveřejňuje správce daně. V zákoně o DPH § 96 ukládá povinnost při registraci daňového subjektu k dani z přidané hodnoty zveřejnit čísla všech bankovních účtů používaných pro ekonomickou činnost s určením čísel bankovních účtů, která mají být

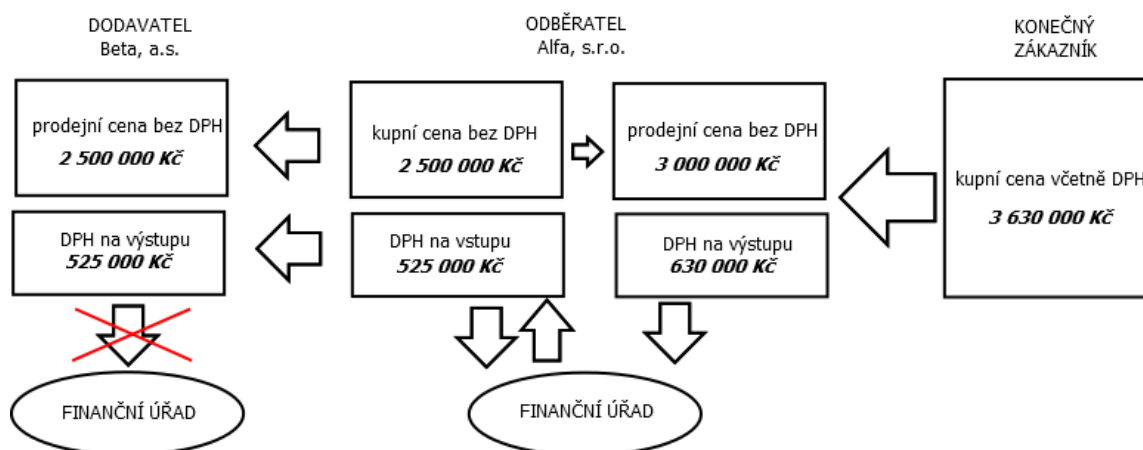
správce daně zveřejněna ve veřejném seznamu. Současní plátcí daně z přidané hodnoty měli povinnost informovat o číslech bankovních účtů svému správci daně.

Jestliže odběratel zaplatí za zdanitelné plnění na nezveřejněný účet dodavatele, dostává se odběratel (příjemce zdanitelného plnění) do pozice ručitele za daň za předpokladu nezaplacení daně dodavatelem a současně překročením limitu plnění. Z pohledu odběratele je vhodné kontrolovat čísla účtů dodavatele při provedení transakce převyšující limit 540 000 Kč. Čísla registrovaných bankovních účtů jednotlivých plátců jsou uvedena v registru plátců DPH na internetových stránkách Finanční správy a Daňovém portále pod daňovým identifikačním čísle dodavatele.

Na následujícím praktickém příkladě je popsáno využití institutu ručení za nezaplacenou daň. Odběratelem je již zmíněná stavební firma Alfa, s. r. o., plátce daně s měsíčním zdaňovacím obdobím a sídlem v České republice a dodavatelem je firma Beta, a.s., která uzavřela s firmou Alfa smlouvu o dílo na rekonstrukci obchodního sídla. Smluvní strany uzavřeli smlouvu, ve které byla stanovena cena díla ve výši 2 500 000 Kč bez DPH.

Jelikož se jedná o transakci převyšující stanovený limit 540 000 Kč, měla by firma Alfa, s.r.o. vyhledat na internetových stránkách Finanční správy bankovní účet firmy Beta, a.s. a odvést finanční prostředky na zveřejněný účet. Pokud tak firma Alfa, s.r.o. neučiní a odvede finanční prostředky na jiný účet firmy Beta, a.s., dostane se do pozice ručitele v případě, pokud firma Beta, a.s. ze zdanitelného plnění daň neodvede.

Předpokládejme, že firma Alfa s.r.o. si nevyhledala bankovní účet firmy Beta, a.s., který je zveřejněný u správce daně a provedla platbu ve výši 3 025 000 Kč na nezveřejněný účet dodavatele. Tímto činem se dostala do pozice ručitele za neodvedenou daň. Obrázek č. 9 zobrazuje situaci, kdy dodavatel DPH ve výši 525 000 Kč finančnímu úřadu neodvedl i přesto, že firma Alfa, s.r.o. fakturovanou cenu řádně zaplatila. Jelikož je firma Alfa v pozici ručitele, má povinnost DPH ve výši 525 000 Kč uhradit Finančnímu úřadu a dostává se do situace, kdy částku DPH musí odvést podruhé.



Obr. 10 Naplnění ručiteléské povinnosti odběratele za DPH neodvedenou dodavatelem
Zdroj: vlastní zpracování

Na obrázku je popsána transakce mezi firmou Beta, a.s., Alfa, s.r.o. a konečným zákazníkem. Firma Beta, a.s. provedla rekonstrukci obchodního sídla pro firmu Alfa s.r.o. Fakturovaná cena firmy Beta, a.s. činila 3 025 000 Kč včetně daně. Firma Alfa s.r.o. prodala zrekonstruované obchodní sídlo konečnému zákazníkovi za cenu 3 630 000 Kč včetně daně.

Zvláštní způsob zajištění daně

Z důvodu vymanit se z nejisté pozice potencionálního ručitele za nezaplacenou daň, umožňuje ZDPH odběrateli (příjemci zdanitelného plnění) eliminovat možnost potenciální hrozby ručení za DPH jeho dodavatelem (poskytovatele zdanitelného plnění). Ručení odběratele za daň není aplikováno v případě, pokud odběratel využije institut tzv. zvláštní zajištění daně. Tento institut je uveden v § 109a ZDPH.

Jedná se o situaci, kdy odběratel (příjemce zdanitelného plnění) bez vyzvání správce daně odvede DPH z přijatého zdanitelného plnění přímo na účet správce daně místo dodavatele (poskytovatele zdanitelného plnění). Úhrada daně musí být připsána na speciální depozitní účet správce daně místně příslušnému poskytovateli zdanitelného plnění. Při úhradě daně musí dle § 109a odst. 2 ZDPH příjemce zdanitelného plnění uvést:

- daň, na kterou je úhrada určena – čímž se rozumí použití předčíslí 80039, které bylo zřízeno pro depozitní účty na úhradu zajišťované DPH,
- identifikaci poskytovatele zdanitelného plnění – jako variabilní symbol platby použít kmenovou část DIČ dodavatele,
- identifikaci příjemce zdanitelného plnění – jako specifický symbol platby uveďte svoji kmenovou část DIČ odběratele,

- den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění – pro splnění tohoto požadavku se využije zprávy pro příjemce, do které je vloženo jednotně stanoveným formátem:
 - DD/MM/RRRR-P pro den uskutečnění zdanitelného plnění
 - DD/MM/RRRR-U pro den přijetí úplaty
- povinným údajem je taktéž konstantní symbol
 - 1148 při bezhotovostní platbě
 - 1149 při hotovostní platbě

Tento preventivní postup zajištění daně může odběratel aplikovat v podstatě kdykoli, kromě situace, kdy byl vyzván k úhradě daně již dříve jako ručitel.

Opět následuje praktický příklad, který navazuje na předchozí příklady a popisuje praxi zajištění DPH za dodavatele. Odběratelem je stavební firma Alfa, s.r.o., plátce daně s měsíčním zdaňovacím obdobím a sídlem v Brně a dodavatelem je firma Beta, a.s. sídlící taktéž v Brně, která uzavřela s firmou Alfa smlouvu o dílo na rekonstrukci obchodního sídla. Smluvní strany uzavřeli smlouvu, ve které byla stanovena cena díla ve výši základu daně 2 500 000 Kč a DPH ve výši 525 000 Kč.

Jelikož si firma Alfa, s.r.o. není jistá solidností firmy Beta, a.s., rozhodne se využít institut zajištění daně, a tím eliminuje riziko ručení za DPH nezaplacenou dodavatelem firmou Beta, a.s. z jejího uskutečnění zdanitelného plnění. K rozhodnutí využít institutu zajištění daně firma Alfa nepotřebuje souhlas poskytovatele zdanitelného plnění tedy firmy Beta.

Firma Alfa, s.r.o. jako příjemce zdanitelného plnění se rozhodne zajištění daně dodavatelem provést při splatnosti tohoto závazku, a to k 31.8.2014. Celkovou platbu ve výši 3 025 000 Kč rozdělí na dvě bezhotovostní úhrady:

- zajištěnou DPH 525 000 Kč zašle FÚ pro Jihomoravský kraj na účet 80039-77628621/0710, jako variabilní symbol uvede DIČ firmy Beta 43543908, specifickým symbolem je DIČ firmy Alfa 12398376, doplní konstantní symbol 1148 a do zprávy pro příjemce napíše 10/08/2014-P
- platbu ve výši základu daně 2 500 000 Kč poukáže firma Alfa, s.r.o. na bankovní účet firmy Beta, a.s. uvedený na faktuře, eventuálně se sdělením ve zprávě pro příjemce, že uplatnil zvláštní způsob zajištění daně podle § 109a ZDPH.

V následujících tabulkách jsou uvedeny účetní operace spojené se zajištěním daně zachycené u odběratele firmy Alfa a dodavatele firmy Beta. Pro zajištění daně je využit klasický syntetický účet pro DPH (343) s analytickým rozlišením DPH – Zvláštní způsob zajištění daně (343.9). Analyticky rozlišen je rovněž účet DPH – ve spojení s finančním úřadem (343.1)

Tab. 13 Účtování o zajištění DPH u odběratele

Datum	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
15.8.2014	FP1	faktura přijatá - rekonstrukce sídla	2 500 000	042	321
			525 000	343	321
31.8.2014	INT	předpis zajištění DPH odběratelem	525 000	321	343.9
31.8.2014	BU	úhrada zajištění DPH odběratelem	525 000	343.9	221
31.8.2014	BU	úhrada faktury vydané za provedené práce bez daně	2 500 000	321	221
25.9.2014	BU	nadměrný odpočet	525 000	221	343.1

Zdroj: vlastní zpracování

Firma Alfa, s.r.o. v přiznání k DPH za srpen 2014 bude nárokovat nadměrný odpočet v celkové výši daně na vstupu 525 000 Kč, neboť v tomto měsíci neprovedla žádné poskytnuté zdanitelné plnění, ze kterého by plynula daň na výstupu. Skutečnost, že firma Alfa provedla zajištění daně ve výši 525 000 Kč, se nijak samostatně v daňovém přiznání neuvádí, vše podstatné bylo sděleno v rámci identifikace této platby.

Následující tabulka popisuje účtování o zajištění daně u dodavatele.

Tab. 14 Účtování o zajištění u dodavatele

Datum	Doklad	Obsah účetního případu	Částka v Kč	MD	D
2.8.2014	FP1	faktura přijatá - nákup materiálu	190 000	501	321
			39 900	343	321
4.8.2014	FP2	faktura přijatá - nákup materiálu	120 000	501	321
			25 200	343	321
8.8.2014	FP3	faktura přijatá - nákup materiálu	150 000	501	321
			31 500	343	321
10.8.2014	FV1	faktura vydaná za provedené práce	2 500 000	311	602
			525 000	311	343
31.8.2014	INT	úhrada zajištěné DPH odběratelem	525 000	343.9	311
31.8.2014	BU	úhrada faktury vydané za provedené práce bez daně	2 500 000	221	311

25.9.2014	INT	započtení zajištění daně na daň za září	525 000	343	343.9
25.9.2014	BU	nadměrný odpočet	96 600	221	343.1

Zdroj: vlastní zpracování

Firma Beta, a.s. v přiznání k DPH za srpen 2014 standardně zahrne do svých uskutečněných zdanitelných plnění DPH na výstupu z provedených prací pro firmu Alfa. Úhradu vlastní daňové povinnosti sníží o zajištěnou daň ve výši 525 000 Kč. V tomto případě firmě Beta vzniká nadměrný odpočet ve výši 96 600 Kč, neboť daň na vstupu převažuje daň na výstupu.

Nespolehlivý plátce

S účinností od 1. ledna 2013 byl do boje s daňovými úniky zařazen nový institut nespolehlivého plátce. V zákoně o dani z přidané hodnoty je institut nespolehlivého plátce zakotven v § 106a zákona č. 235/2004 Sb.

Cílem institutu nespolehlivého plátce je potrestat plátce, kteří závažně porušují povinnosti při správě DPH a negativně působí na výběr reálného inkasa daně, běžný chod správy DPH a taktéž negativně ovlivňují rovné konkurenční prostředí na trhu díky zneužití výhody získané při porušování daňových povinností. Oddělením těchto subjektů od spolehlivých plátců a současně jejich eliminace ve vazbě na ručení za nezaplacenou daň, pomáhá reálně rovným podmínkám pro podnikání a obecnému rozvoji ekonomiky.

Za nespolehlivého plátce je považován subjekt, který závažným způsobem neplní své povinnosti ve vztahu ke správě daně. Vymezení pojmu neplnění povinností se průběžně mění a rozšiřuje. Jednotlivá kritéria nespolehlivosti plátce jsou uvedena v Informaci GFŘ v dodatku č. 1 a dodatku č. 2.

Od roku 2013 jsou kritéria, které mohou vést k označení za nespolehlivého plátce následující:

- plátce daně podá daňové přiznání, ale neodvede daň na účet finančního úřadu a po dobu nejméně 3 kalendářních měsíců po sobě jdoucích je evidován u daňového subjektu kumulativní nedoplatek na DPH ve výši 10 000 000 Kč;
- neuhrazení zajišťovacího příkazu v dané lhůtě ve výši minimálně 500 000 Kč;
- daňový subjekt povinný k dani nepodá přiznání k DPH nebo podá takové daňové přiznání, že v konečném důsledku je daň vyměřena/doměřena podle pomůcek a výsledná daňová povinnost činí 500 000 Kč a více;
- daňový subjekt je zapojen do obchodů, u kterých je oprávněná obava, že z nich nebude odvedena DPH.

S platností od 1.10.2014 jsou zavedena nová přísnější kritéria, které doplňují a upravují stávající kritéria, vedoucí k označení za nespolehlivého plátce:

- daňovému subjektu je z důvodu opakovaného porušení povinností stanovena daň podle pomůcek a to minimálně za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích období;
- daňový subjekt je nekontaktní, tzn. nereaguje na výzvu a nedoložení požadovaných informací;
- snížení limitu kumulativního nedoplatku na DPH z 10 000 000 Kč na hranici 500 000 Kč;
- daňový subjekt opakovaně nepodává povinná přiznání k DPH ani na základě výzvy správce daně.

4.5 Účinnost zákonných opatření v boji s karuselovými obchody v rámci ČR

Ministerstvo financí se v posledních letech snaží zabránit daňovým únikům a především karuselových obchodům aplikací mnoha nástrojů, které neustále rozšiřuje. V současné době je v platnosti režim přenesené daňové povinnosti na vybrané komodity, ručení příjemce zdanitelného plnění, zvláštní způsob zajištění daně a institut nespolehlivého plátce. Uvedenými nástroji však stát mnohdy postihuje plátce, kteří si své povinnosti řádně plní a snaží se vymáhat neodvedené daně po těch, kteří jsou do karuselových obchodů zapojeni nevědomě. Tato opatření následně zatěžují všechny daňové subjekty a zvyšují administrativní náročnost a celkově komplikují už tak složitý systém daně z přidané hodnoty.

Účinnost zavedených opatření tedy spočívá především v tom, že kladou administrativní povinnost plošně na všechny daňové subjekty a neodvedenou daňovou povinnost vymáhá fiskální autorita po plátcích, kteří jsou mnohdy do karuselových obchodů zapojeni nevědomky. Skuteční strůjci karuselových obchodů nejsou postiženi, neboť v pozici missing tradera, který daň neodvede, se stávají nekontaktními. Výsledkem je, že stát daňové inkaso sice naplní, ale většinou je to z finančních prostředků poctivých plátců a organizátorům karuselových podvodů nelegálně získané finanční prostředky zůstávají.

Institut ručení příjemce zdanitelného plnění funguje právě na principu odvedení daně příjemcem v případě, kdy dodavatel daň neodvede. Příjemce zdanitelného plnění se tak může dostat do situace, kdy daň z přidané hodnoty zaplatí dvakrát. Nejdříve dodavateli a následně v pozici ručitele musí daň odvést státu. Současně tento institut zvyšuje daňovým poplatníkům administrativní zátěž, neboť musí kontrolovat čísla bankovních účtů a platbu provést na zveřejněná čísla bankovních účtů jejich dodavatelů u obchodních transakcí, které jsou vyšší než 540 000 Kč.

Institut nespolehlivého plátce umožňuje daňovým subjektům ověřit, zda jejich obchodní partner nepadá do skupiny nespolehlivých plátců a vyhnout se tak nevědomému zapojení do podvodného řetězce. Negativa tohoto institutu spočívají opět v administrativní náročnosti, kdy daňové subjekty musí všechny své obchodní partnery prověřovat, zda nejsou v databázi nespolehlivých plátců. Ověřování musí

být pravidelné, neboť dodavatel, který v určité době nepatřil mezi nespolehlivé plátce, se mohl časem mezi nespolehlivé plátce zařadit. Opatření však podvodům nemusí čelit stoprocentně, neboť organizátoři daňových podvodů jsem velmi vynalézaví. Pokud se jejich společnost mezi nespolehlivé plátce dostane, mohou si založit novou společnost, která prozatím v databázi nespolehlivých plátců nefiguruje.

Režim přenesení daňové povinnosti se v boji s karuselovými podvody jeví jako účinný nástroj, neboť odvést daň je povinností posledního článku v řetězci a průběžné povinnosti jednotlivých článků zapojených do řetězce, jako je odvést daň případně nárokovat odpočet, který je hlavní příčinou karuselových podvodů, nejsou povoleny. Tímto principem jsou podvody s DPH znemožněny a dodržování daňových předpisů se zjednodušuje. Výsledkem stávajících zákonných opatření, je však pouze rozšiřování tohoto režimu na komodity, u kterých se vyskytuje zvýšené riziko karuselových podvodů. Tato situace opět zatěžuje daňové poplatníky vyšší administrativou, kdy musí rozlišovat komodity, u kterých je aplikován režim přenesené daňové povinnosti. Pro organizátory karuselových obchodů to však rozhodně neznamená konec s jejich obchody, neboť si vyberou jinou komoditu, na které budou moci dále karuselové podvody realizovat.

4.6 Chystaná opatření proti karuselovým obchodům

Ministerstvo financí České republiky zveřejnilo 19. března 2014 chystaná opatření proti daňovým únikům, mezi nimiž jsou následující:

4.6.1 Rozšíření režimu reverse-charge mechanismu

Hojně využívaný reverse-charge mechanismus, který přikazuje odvést daň kupujícímu namísto prodávajícího, navrhovaná novela o DPH s platností od 1.1.2015 rozšiřuje o dodání mobilních telefonů, dodání zařízení s integrovanými obvody, dodání herních konzolí, tabletů a laptopů, dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy, dodání surových či polozpracovaných kovů včetně drahých kovů. Jde se o zboží, u kterého existuje potenciální riziko řádného neodvedení daně z přidané hodnoty.

4.6.2 Mechanismus rychlé reakce

Stávající legislativa upravující DPH neumožňuje členským státům rychlou reakci na zjištěné podvody a zavádění preventivních opatření. V rámci eliminace daňových podvodů je nutná intenzivnější a rychlejší spolupráce mezi členskými státy, která by vedla k efektivnějšímu boji s podvody. Návrh novely ZDPH zavádí nový dočasný režim přenesení daňové povinnosti, tzv. mechanismus rychlé reakce, který umožní nařízením vlády na dobu maximálně 9 měsíců aplikovat režim přenesení daňové povinnosti u vybraných plnění, u nichž Evropská komise za účelem boje proti daňovým únikům odsouhlasila, že proti použití reverse charge u tohoto zboží nebo služby nemá námítky. Dodání zboží, které umožňuje aplikaci tohoto režimu, je vy-

jmenovaného v nové příloze. Jde o druh zboží, u kterého je pravděpodobnost podvodného obchodování. Režim přenesení daňové povinnosti u vyjmenovaného zboží nebude použit automaticky, ale až po vydání vládního nařízení.

4.6.3 Rozšíření institutu nespolehlivého plátce

Novela zákona o DPH rozšiřuje a zpřísňuje podmínky pro posouzení, podle kterých se může daňový subjekt stát nespolehlivým plátcem. Od 1.1.2015 se za nespolehlivé plátce považuje daňový subjekt, který uvede nepravdivé údaje týkající se skutečného (reálného) sídla. Nejčastěji tito plátcí sídlí na virtuální adrese.

4.6.4 Zavedení kontrolního výkazu

S účinností od 1.1.2016 usiluje Ministerstvo financí o zavedení elektronického kontrolního výkazu pro účely DPH, který zlepší způsob ověřování a kontroly daňových příznání finančním úřadem. Tento výkaz bude předkládán současně s daňovým příznáním. Ve výkazu budou uvedeny informace o přijatých a poskytnutých zdaniitelných plněních, která jsou zatížena českou DPH nebo podléhají režimu tuzemského reverse-charge.

Vykazované informace musí obsahovat náležitosti daňových dokladů – tzn. daňové identifikační číslo protistrany, evidenční číslo dokladu, den uskutečnění zdaniitelného plnění, základ daně, sazba daně a výše daně. Součástí výkazu nebudou údaje o zjednodušených daňových dokladech.

Po zavedení kontrolního výkazu bude zrušena povinnost podávat elektronický výpis z evidence pro účely přenesení daňové povinnosti. Údaje vykazované v tomto výpisu budou součástí kontrolního výkazu.

4.6.5 Online registrace tržeb

Pomocí tohoto systému chce finanční správa on-line sledovat tržby jednotlivých podnikatelů a efektivním způsobem postihovat nepoctivé podnikatele. Předpokládaný termín zavedení tohoto systému je leden 2016. Systém by měl kontrolovat příjmy ekonomických subjektů realizované v hotovosti, kterou jsou myšleny platby jiným způsobem než bankovním převodem, a to samotná hotovost, platební karty, stravenky a šeky. Elektronická evidence tržeb by neměla pro obchodníky znamenat velkou finanční a administrativní zátěž. Pro evidenci registrace tržeb by měl stačit zařízení s přístupem na internet a software, který se bude starat o odesílání údajů do datového centra. Podle ministerstva financí nebudou povoleny žádné výjimky, neboť deformují systém a vedou ke zneužívání. Samotný systém by měl fungovat následujícím způsobem:

- pokladní systém před tiskem účtenky odešle její obsah formou datové zprávy do datového centra elektronické evidence tržeb Finanční správy ČR

- systém Finanční správy vygeneruje unikátní kód účtenky a zašle jej zpět ekonomickému subjektu
- pokladní systém vytiskne účtenku včetně unikátního kódu účtenky
- zákazník převezme účtenku a prostřednictvím webové aplikace bude moci zkontrolovat, že data na účtence jsou uložena v datovém centru elektronické evidence tržeb

Tento systém chce Ministerstvo financí zavést díky inspiraci ze zahraničí, kde elektronická evidence tržeb funguje. Jedná se o Chorvatsko, Maďarsko a Slovensko. Především v Chorvatsku došlo u mnoha z hotelů a restaurací k navýšení vykazovaných tržeb řádově o stovky procent.

4.7 Zhodnocení rizik pro daňovou teorii a praxi u karuselových obchodů

Daňové úniky jsou nežádoucím jevem, se kterým se potýká každý stát. Cílem každého státu je daňové úniky eliminovat, neboť do ekonomického systému vnášejí nejistotu, nerovnou hospodářskou soutěž a především snižují daňové inkaso státu.

Karuselové podvody mají specifitější dopad pro celý ekonomický systém než je tomu u jiných daňových podvodů. Karuselový obchod funguje na základě vytvoření řetězce daňových subjektů, které mezi sebou provádí obchodní transakce, s jasně stanoveným cílem nesplnění daňové povinnosti u jednoho z daňových subjektů zapojených do transakce. Škoda, která vzniká fiskální autoritě je ve výši daňového inkasa, které neodvede ztracený obchodník (tzv. missing trader) a v případě nadměrného odpočtu daňového subjektu, který odebírá zboží od ztraceného obchodníka dodává fiskální autorita do podvodného řetězce finanční prostředky. Nejen z tohoto důvodu mají tyto daňové podvody fiskálně vyšší negativní dopad, než u běžného daňového podvodu.

Dalším důvodem je makroekonomické hledisko. Za daňový únik většina laiků považuje neodvedení příslušné daně z podnikatelské činnosti fiskální autoritě, případně snížení daňové povinnosti. Podnikatelskou činností je však vytvářen hrubý domácí produkt, ať už ve formě zboží či služeb. Pro větší názornost uvažujeme soukromého podnikatele, který vyrábí dětské dřevěné hračky. Za jeden rok vyrobí 800 ks dětských dřevěných hraček. Následující tabulka uvádí přehled nákladů, výnosů a výsledné daňové povinnosti.

Tab. 15 Výpočet daňové povinnosti

	I. varianta (v Kč)	II. varianta (v Kč)
Náklady Kč/ks	100	100
Σ náklady	80 000	90 000
Prodejní cena Kč/ks	250	250
Σ výnosy	200 000	180 000
základ daně	120 000	90 000
daň	18 000	13 500

Zdroj: vlastní zpracování

V první variantě jsou celkové náklady na výrobu 800 000 Kč, výnosy 200 000 Kč a základ daně činí 120 000 Kč. 15% daň ve výši 18 000 Kč je daňový subjekt povinen odvést finančnímu úřadu.

V druhé variantě je kalkulováno s tím, že soukromý podnikatel fiktivně navýší své náklady na 90 000 Kč, i když náklady na Kč/ks jsou 100 a celkově bylo vyrobeno 800 ks hraček. Výnosy podnikatel fiktivně sníží o 20 000 Kč i přes to, že prodejní cena byla také 250 Kč. Po uvedení těchto hodnot v daňovém přiznání, se podnikateli sníží výsledná daňová povinnost na 13 500 Kč. Popsaný daňový podvod znamená snížení daňového inkasa do státního rozpočtu o 4 500 Kč. Pokud by podnikatel v daném roce nic nevyrobil, neměl by prostor k daňovému úniku. V zmíněných variantách zůstal hrubý domácí produkt nezměněn, neboť bylo vyrobeno 800 ks dřevěných hraček v obou variantách.

V následujícím textu uvažujeme situaci, že se soukromý podnikatel rozhodl dál dřevěné hračky nevyrábět, ale jeho úmyslem je zbohatnout na organizaci karuselového podvodu. Soukromý podnikatel nabídne jinému podnikateli tzv. ztracenému obchodníkovi, značný přívýdělek pokud mu vystaví fakturu a následně zmizí. Ztracený obchodník souhlasí a vystaví soukromému podnikateli fakturu na 900 ks hraček, prodejní cena je stále 250 Kč/ks, celková fakturační cena bez DPH činí 225 000 Kč a DPH ve výši 21 % je 47 250 Kč. Ztracený obchodník pouze vystaví fakturu, uskutečněné zdanitelné plnění nepřizná a zmizí. Soukromý podnikatel za dané zdaňovací období nemá žádné uskutečněné zdanitelné plnění a v daňovém přiznání uvede pouze přijaté zdanitelné plnění ve výši 47 250 Kč. Tuto částku dostane od finančního úřadu jako nadměrný odpočet a se ztraceným obchodníkem si ji rozdělí. Škoda, která fiskální autoritě vzniká, nespočívá ve snížení daňového inkasa od daňových subjektů, v tomto případě fiskální autorita žádné finanční prostředky neinkasuje, ale sama musí organizátorům karuselových obchodů finanční prostředky vyplatit. Uvedené skutečnosti mají nejenom negativní fiskální dopad ve formě odvedení finančních prostředků ze státu podvodníkům, ale také negativní makroekonomické dopady, kdy v případě organizování karuselových podvodů není tvořen hrubý domácí produkt.

Rizika pro daňovou praxi tedy nespočívají pouze v nižším daňovém inkasu, ale také v poklesu hrubého domácího produktu. V první situaci, kdy soukromý podnikatel vyráběl dřevěné hračky, se podílel na tvorbě hrubého domácího produktu.

V druhé situaci při organizaci karuselového podvodu byl vyplacen nadměrný odpočet, ale reálné hodnoty nevznikly a hrubý domácí produkt zůstal nezměněn.

4.8 Doporučení a návrhy pro omezení karuselových obchodů

Při formulování doporučení pro omezení karuselových podvodů je vhodné zamyslet se nad problémy, které mohou vést k daňovým únikům. Prvním problémem je otázka výše daňového zatížení. Přímý vztah mezi výší daňového zatížení a výší daňových úniků neexistuje, ale jistá souvislost s daňovými úniky zde existuje. Čím vyšší je daňové zatížení, tím klesá ochota daňových subjektů daně řádně přiznávat a platit. Tuto skutečnost potvrzuje i samotná Lafferova křivka. Doporučením v oblasti daňového zatížení je najít rozumnou hranici výše daňového zatížení, která nebude daňové subjekty podněcovat k vyhýbání se daňovým povinnostem.

Dalším problémem, který přispívá k existenci daňových úniků a to nejen karuselových obchodů, je velmi často měnící se legislativa a komplikovanost daní, především daně z přidané hodnoty. Institut daně na vstupu, daně na výstupu, osvobození s nárokem na odpočet, osvobození bez nároku na odpočet a další skutečnosti tento příjem státu maximálně stěžují. Za předpokladu zjednodušení tohoto mechanismu by s největší pravděpodobností celkové inkaso plynoucí do státního rozpočtu z této daně vzrostlo. Doporučením v oblasti komplikovanosti daní je optimalizovat a zjednodušit mechanismus výběru daně s cílem minimalizovat prostor pro vyhnutí se některému ze zákonného ustanovení. Bylo by vhodné snížit administrativní zátěž kladenou na podniky v rámci celé evropské unie a zjednodušit legislativu, která díky své složitosti může vést nejen k podvodům, ale i k chybám a nejistotám, a to zejména při přeshraničním prodeji zboží a při poskytování služeb v jiném členském státě.

Další podnět, který vede ke karuselovým obchodům je právě existence mezinárodních transakcí. Mezinárodní obchod je v současné době rutinní záležitostí, avšak spolupráce států v oblasti mezinárodního obchodu je na nesrovnatelné úrovni. Organizátoři karuselových obchodů této skutečnosti využívají a současně vědí, že čím více zahraničních článků bude v podvodném řetězci zapojeno, tím bude menší pravděpodobnost odhalení. Doporučením v této oblasti je efektivnější spolupráce mezi daňovými správami a celními úřady jednotlivých států nejen na formální úrovni mezi nejvyššími finančními orgány, ale i zavedení neformální komunikace mezi všemi stupni finančních orgánů. Případná jazyková bariéra mezi pracovníky finančních úřadů nesmí bránit tomuto záměru.

V boji s daňovými úniky je rovněž podstatná efektivnost daňových kontrol. Počet daňových subjektů registrovaných k dani z přidané hodnoty je velké množství a z kapacitních možností není možné zkontrolovat všechny subjekty. Pro Finanční správu je nezbytné využívat efektivní vyhodnocovací postupy pro výběr daňových subjektů určených ke kontrole. Současně je podstatné docílit u Finanční správy rychlejších reakcí při výměně informací a celkové zefektivnění výkonu.

Neopominutelný význam v boji s daňovými úniky má také elektronizace systému, který Finanční správa využívá. Výměna informací mezi jednotlivými subjekty finanční správy nejen na území České republiky, ale i mezi jednotlivými členskými státy musí být okamžitá. Při hbitosti organizátorů karuselových podvodů je nezbytné výměnu informací zrychlit i mezi jednotlivými subjekty finanční správy.

Nezbytným nástrojem při boji s karuselovými podvody je spolupráce s policií České republiky a především kvalitní trestní právo, kde bude daňový únik automaticky považován za trestný čin. Důležitou součástí je používání efektivních sankcí jako propadnutí majetku, tresty odnětí svobody a především kvalitní soudní systém, který je odborně připravený řešit spory a žaloby, jejichž předmětem je karuselový podvod.

Další návrh pro omezení daňových úniků obecně, spočívá v transparentnosti využití vybraných finančních prostředků. Za předpokladu, že by daňové subjekty věděly kam plynou finanční prostředky odvedené ve formě daní, je možné, že by se snížila jejich neochota platit daně a možná by i poklesl celkový počet daňových úniků.

Všechny výše uvedená opatření jsou nápomocná v boji s karuselovými obchody, ale nikdy nedosáhnou jejich úplné eliminace. Zásadním řešením v boji s karuselovými podvody by byla plošná aplikace režimu přenesení daňové povinnosti v rámci České republiky. Opatření by se netýkalo koncových spotřebitelů, ale pouze firem a podnikatelů. Tento systém v současné době funguje pro transakce mezi členskými státy Evropské unie. V rámci tuzemských transakcí je DPH placena finančnímu úřadu a příjemce plnění pak stejnou DPH nárokuje od finančního úřadu zpět. Návrh na zavedení plošné aplikace reverse charge v rámci České republiky přednesl ministr financí Andrej Babiš Evropské komisi již v červnu 2014. Jeho cílem bylo uplatnit institut režim přenesení daňové povinnosti na veškeré zboží a služby na přechodnou dobu. V tomto období by Evropská unie sledovala náklady a přínosy tohoto principu, a následně zhodnotila, zda by změna měla být zavedena jako obecné pravidlo v rámci Evropské unie. Evropská komise však návrh ministra financí odmítla. Současně ve svém opatření proti daňovým únikům ale Evropská komise usiluje o zavedení mechanismu rychlé reakce, kdy členský stát bude moci uplatnit systém reverse charge na zboží a služby, ke kterým nemá Evropská komise výhrady. Vystává zde tedy otázka, jak dlouho bude trvat, než se mechanismus přenesení daňové povinnosti zavede na všechno zboží a služby díky postupnému rozšiřování a plošná aplikace režim přenesení daňové povinnosti bude realizována.

5 Diskuze

Význam daní je pro každý ekonomický systém neopominutelný. Jejich úkolem je zajistit příjmy do veřejných rozpočtů a na základě těchto finančních prostředků zajistit fungování státu. Fiskální autorita nevybírá daně pouze na financování svých výdajů, ale i na realizaci tří základních funkcí veřejných financí: alokační, redistribuční a stabilizační. Daňová soustava je vymezena příslušnými zákony jednotlivých zemí, které se vzájemně mohou výrazně odlišovat. V České republice daňová soustava rozděluje daně na přímé a nepřímé. Více než polovina finančních prostředků plyne do státního rozpočtu z daní nepřímých, a to z výběru daně z přidané hodnoty, která tvoří přibližně 40 % z celkového inkasa. Celkové inkaso daní však snižují daňové úniky, se kterými se potýká nejenom ekonomický systém České republiky.

Úsilím téměř každého státu je daně spíše zvyšovat a minimalizovat daňové úniky. Je však zřejmé, že s růstem daňové zátěže vstupuje i tendence daňových poplatníků se dani vyhnout a daňové úniky jen porostou. Při výběru daní je proto velice důležité znát tzv. ekonomickou hranici zdanění, která udává přípustnou velikost zdanění, aniž by tato míra zdanění podněcovala daňové poplatníky vyhnout se daňovým povinnostem. Snaha daňových poplatníků o co největší minimalizaci daňového základu, a tím i následné snížení daňové povinnosti souvisí nejen s mírou zdanění, ale i s ekonomickým stavem daného státu. Neodvádění daní či podvodné zkracování představuje pro daňové subjekty určitou konkurenční výhodu ve vztahu k podnikatelům, kteří daňové povinnosti řádně plní a celkově velmi významným způsobem deformuje tržní prostředí.

Daňové úniky jsou vážným problémem, kterému je potřeba věnovat patřičnou pozornost. Následek daňových úniků je nejen snížení daňového inkasa, ale především negativní vliv na stabilitu ekonomiky. Promítají se do vyšších cen, horší kvality zboží, ohrožují konkurenční prostředí firem a v konečném důsledku dochází ke zvýšení daní, které opět platí sami poplatníci. V posledních desetiletích dochází zejména k významnému nárůstu systematických podvodů u daně z přidané hodnoty a jako největší problém lze definovat karuselové podvody.

Karuselový obchod je podvodem na dani z přidané hodnoty, ve kterém organizátoři podvodu vytvoří řetězec daňových subjektů s cílem získání finančních prostředků od fiskální autority formou nadměrného odpočtu, nebo snížením daňové povinnosti z jiných transakcí. Při organizaci karuselového podvodu dochází ke vzniku daňové povinnosti u jednoho z článků řetězce, která není odvedena, ale následující článek řetězce si tuto daňovou povinnost uplatní. Tímto jednáním způsobují organizátoři karuselových obchodů výběr nižšího daňového inkasa, případně si nárokují neoprávněné vratky daně od fiskální autority. Celkový dopad karuselových podvodů není pouze fiskální problém, ale je to také nulová ekonomická podstata, kterou se rozumí nulová hodnota ekonomických transakcí pro tvorbu hrubého domácího produktu a celé národní hospodářství.

Problematika karuselových podvodů se nevyskytuje pouze v České republice, ale postihuje většinu zemí. Žádný daňový systém, který pracuje s daní z přidané hodnoty, není zcela imunní proti karuselovým podvodům. Organizátoři si pro své

karuselové podvody vybírají specifické druhy zboží, které se vyznačují rychlou obrátkovostí, snadnou přemístitelností, obtížnou identifikovatelností a vysokou hodnotou. Nejčastěji se jedná o pohonné hmoty, mobilní telefony, emisní povolenky, zlato. Podvody jsou realizovány také u zboží nebo služeb, u kterých lze snadno simulovat fiktivní plnění či extrémní navýšení ceny díky výjimečnosti a nestandardizovatelnosti například reklamní služby. Vzhledem k vysokým hodnotám u tohoto druhu daňových úniků se staly karuselové podvody jedním z nejdůležitějších problémů daňových správ celé Evropské unie.

Evropská komise a jednotlivé členské státy se snaží karuselové úniky eliminovat zákonnými opatřeními a vzájemnou spoluprací jednotlivých států. Potřeba spolupráce v oblasti daňové vzrostla se zavedením jednotného trhu, volným pohybem zboží, osob, kapitálu a růstem globalizace. V rámci boje s daňovými úniky byl v roce 1999 založen Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF), který má za úkol rozšířit rozsah a zvýšit účinnost boje proti daňovým podvodům v rámci Společenství. V roce 2002 představila Evropská unie program Fiscalis, který měl za cíl zlepšit fungování daňových systémů na jednotném trhu nejen v oblasti DPH. Cílem programu bylo zajistit správné fungování daňových systémů na jednotném trhu prostřednictvím zvýšené administrativní spolupráce daňových správ členských zemí. V roce 2012 vzniká elektronická síť Eurofisc pro rychlou a cílenou výměnu informací mezi členskými státy s cílem detekce intrakomunitárních daňových podvodů u daně z přidané hodnoty. Česká republika je součástí systému. Současně v roce 2012 vypracovala Evropská komise na základě výzvy od Evropského parlamentu Akční plán pro posílení boje proti daňovým únikům a podvodům. Součástí akčního plánu jsou konkrétní doporučení, které by měla členským státům pomoci daňové úniky eliminovat v krátkém, střednědobém i dlouhodobém horizontu. Plán například navrhuje zavést Mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH, jenž spočívá v přidělení kompetence Evropské komisi, která bude moci oprávnit členský stát k přijetí dočasných odchylných opatření s cílem zakročit proti případům náhlých a rozsáhlých podvodů s podstatným finančním dopadem. Dalším významným návrhem je Volitelné uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti k DPH, které by umožnilo členským státům využívat mechanismu přenesení daňové povinnosti libovolně v odvětvích s vysokou pravděpodobností výskytu karuselových podvodů. Součástí akčního plánu je také zavedení Fóra EU pro DPH, které bude sloužit k výměně názorů daňových subjektů s finančními úřady a rovněž návrh na zavedení Evropského daňového identifikačního čísla, které by odstranilo odlišnosti národních daňových identifikačních čísel.

Snaha eliminovat karuselové podvody neřeší pouze Evropská unie, ale taktéž každý členský stát. V České republice správa daně v boji proti karuselovým podvodům zavedla Režim přenesené daňové povinnosti, který ukládá povinnost odvést daň z přidané hodnoty poslednímu článku v řetězci daňových subjektů, tedy odběrateli. Od roku 2012 se princip přenesení daňové povinnosti se používá v České republice nejenom při dodání zlata, obchodování s emisními povolenkami, při dodání odpadu, ale i při poskytnutí vybraných stavebních a montážních prací. Dalším nástrojem, pomocí kterého se snaží česká daňová správa zabránit daňovým úni-

kům je ručení za nezaplacenou daň. V případě, kdy odběratel provede úplatu zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet poskytovatele zdanitelného plnění, než je bankovní účet zveřejněný správcem daně ve veřejném seznamu, ručí za nezaplacenou daň příjemce zdanitelného plnění. Ručení za nezaplacenou daň není aplikováno celoplošně, ale pouze v případech, kdy úplata za zdanitelné plnění překročí částku 540 000 Kč. V případě, že odběratel nechce zaujmout pozici potenciálního ručitele za nezaplacenou daň, umožňuje mu zákon o dani z přidané hodnoty využít institut tzv. zvláštní zajištění daně. Odběratel v této situaci odvede DPH z přijatého zdanitelného plnění přímo na účet správce daně místo dodavatele. Posledním, ze zavedených opatření České republiky v rámci boje s daňovými úniky, je institut nespolehlivého plátce. Za nespolehlivého plátce je považován subjekt, který závažným způsobem neplní své povinnosti ve vztahu ke správě daně. Vymezení pojmu neplnění povinností se průběžně mění a rozšiřuje.

Mezi opatření proti daňovým únikům, které se ministerstvo financí České republiky chystá zavést od roku 2015, patří rozšíření mechanismu přenesení daňové povinnosti. Navrhovaná novela ZDPH rozšiřuje tento mechanismus na zboží, u kterého existuje potenciální riziko řádného neodvedení DPH. Jde především o dodání mobilních telefonů, herních konzolí, tabletů, dodání surových či polozpracovaných kovů včetně drahých kovů. Dále chce ministerstvo financí od roku 2015 rozšířit institut nespolehlivého plátce. Od roku 2016 plánuje zavést elektronický kontrolní výkaz pro účely DPH a online registraci tržeb.

Nástroji, které ČR využívá v boji s karuselovými obchody, však mnohdy postihuje plátce, kteří si své povinnosti řádně plní a snaží se vymáhat neodvedené daně po těch, kteří jsou do řetězových obchodů zapojení nevědomky. Přijatá opatření zatěžují všechny daňové subjekty a zvyšují administrativní náročnost a celkově komplikují už tak složitý systém daně z přidané hodnoty.

Při formulování doporučení a návrhu pro omezení karuselových podvodů je vhodné se zamyslet nad problémy, které mohou vést k daňovým únikům. Jedním z problémů je výše daňového zatížení. Čím vyšší je daňové zatížení, tím klesá ochota daňových subjektů daně řádně přiznávat a platit. Důležité je najít vhodnou hranici výše daňového zatížení, která nebude daňové subjekty podněcovat vyhýbání se daňovým povinnostem. K existenci daňových úniků přispívá také velmi často měnící se legislativa a komplikovanost daně z přidané hodnoty. Optimalizace a zjednodušení mechanismu výběru daně z přidané hodnoty s cílem minimalizovat prostor pro vyhnutí se daňovým povinnostem by mohl být dalším nástroj v boji s daňovými úniky. Za další příčinu daňových podvodů můžeme považovat mezinárodní obchod, který je v současné době běžnou záležitostí. Spolupráce států v oblasti správy daní při mezinárodního obchodu je na nesrovnatelné úrovni, čehož organizátoři karuselových podvodů využívají. Vědí, že čím více zahraničních článků bude v podvodném řetězci zapojeno, tím menší bude pravděpodobnost odhalení. Prioritou členských států by měla být efektivnější spolupráce mezi daňovými správami a celními úřady jednotlivých států. V boji s daňovými úniky je zásadní efektivnost daňových kontrol. Počet daňových subjektů registrovaných k DPH je velké množství a z kapacitních možností není možné zkontrolovat všech-

ny subjekty. Pro Finanční správu je nezbytné využívat efektivní vyhodnocovací postupy pro výběr daňových subjektů určených ke kontrole. Neopominutelný význam v boji s daňovými úniky má i elektronizace systému, který finanční správa využívá. Výměna informací mezi jednotlivými subjekty finanční správy v tuzemsku i zahraničí musí být okamžitá. Nezbytným nástrojem při boji s karuselovými podvody je spolupráce s policií České republiky, kvalitní trestní právo, kde bude daňový únik automaticky považován za trestný čin, používání efektivních sankcí jako propadnutí majetku, tresty odnětí svobody a především kvalitní soudní systém. Zabránění daňovým únikům obecně by mohla pomoci transparentnost využití vybraných finančních prostředků. Za předpokladu, že by daňové subjekty věděly, kam plynou finanční prostředky odvedené ve formě daní, je možné, že by se snížila jejich neochota platit daně a možná by i poklesl celkový počet daňových úniků.

Uvedená opatření jsou zcela jistě nápomocná v boji s karuselovými obchody, ale nikdy nedosáhnou jejich eliminace. Zásadním řešením v boji s daňovými podvody by byla plošná aplikace režimu přenesení daňové povinnosti. Tento režim ukládá povinnost odvést daň poslednímu článku v řetězci. Uplatnění nároků na odpočet, které jsou hlavní příčinou karuselových podvodů, by mezi jednotlivými subjekty v rámci řetězce nebyly možné a tím by se zamezilo podvodům s DPH a dodržování daňových předpisů by se zjednodušilo. Tento návrh přednesl Evropské komisi ministr financí ČR již v červnu 2014, Evropská komise ho však zamítla. Současně ale Evropská komise zavádí mechanismus rychlé reakce, kdy může členský stát uplatnit systém reverse charge na zboží a služby, ke kterému komise nemá výhrady. Vyvstává zde tedy otázka, jak dlouho bude trvat, než se mechanismus přenesení daňové povinnosti díky postupnému rozšiřování zavede na všechno zboží a služby.

6 Závěr

Diplomová práce se zabývala problematikou daňových úniků na daní z přidané hodnoty. Jedním z nejzávažnějších úniků na daní z přidané hodnoty jsou karuselové obchody, které diplomová práce analyzuje. Karuselové obchody považuje nejen Česká republika, ale i Evropská unie za závažný problém, který se snaží řešit a alespoň částečně eliminovat. Cílem práce bylo na základě analýzy karuselových obchodů využívaných k nelegální činnosti posoudit možnosti řešení daňových úniků, které současná legislativa nabízí. Následně zhodnotit účinnost těchto opatření při správě daně a navrhnout možná řešení, jak tato podvodná jednání eliminovat.

Teoretická část práce v úvodu charakterizovala daň z přidané hodnoty, vymezila základní pojmy ze zákona o daní z přidané hodnoty, byly uvedeny vlastnosti, výhody a nevýhody této daně a byl popsán vývoj harmonizace nepřímých daní. Další kapitola teoretické části definovala daňové úniky obecně, zabývala se jejich dělením, charakterem a měřením daňových úniků. Poslední kapitola teoretické části se věnovala obecnému vymezení karuselových obchodů a konstrukci karuselového podvodu.

V praktické části byl nejprve analyzován vývoj sazby DPH od samotného vzniku České republiky. Další kapitola se zabývala daňovým inkasem v České republice, pomocí něhož byly vyčísleny příjmy do státního rozpočtu z jednotlivých daní, dále byla popsána kontrolní činnost daňové správy a její nová struktura. Jako součást této kapitoly byly uvedeny řešené případy Daňové Kobry, která je novým institutem v České republice v boji s daňovými úniky v oblasti daně z přidané hodnoty. V další kapitole byl namodelován případ karuselového podvodu, současně zde byly uvedeny rozsudky soudního dvora Evropské unie a rozsudek nejvyššího správního soudu České republiky, které řeší případy karuselových obchodů. Následující kapitola se zabývala současnou legislativou v boji s karuselovými obchody v rámci EU a v rámci ČR. Z opatření proti daňovým únikům v rámci EU byly uvedeny programy Eurofisc, Fiscalic a Akční plán pro posílení boje proti daňovým únikům a podvodům, který vypracovala Evropská komise. V opatření proti daňovým únikům v rámci ČR byly vymezeny následující instituty: režim přenesené daňové povinnosti, ručení za nezaplacenou daň, zvláštní způsob zajištění daně a institut nespolehlivého plátce. Součástí jsou namodelované příklady, které znázorňují implementaci daných nástrojů. V další kapitole byly popsány chystaná opatření proti daňovým únikům, které chce ministerstvo financí zavést v České republice v nadcházejícím období. Jedná se zejména o rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti, rozšíření institutu nespolehlivého plátce, aplikace mechanismu rychle reakce, zavedení kontrolního výkazu a online registrace tržeb. Následující kapitola zhodnotila rizika, která vyplývají z karuselových podvodů a byla provedena komparace makroekonomických dopadů karuselového podvodu a jiné formy daňového úniku. V poslední kapitole byly popsány doporučení a návrhy pro omezení karuselových obchodů.

Jednotlivé členské státy i Evropská unie si uvědomují závažnost i rozsah karuselových obchodů. Boj s karuselovými podvody se zařadil mezi prioritní a snahou

je co nejvíce tyto podvody eliminovat. Česká i evropská legislativa do svých zákonů neustále implementují nové nástroje a opatření v rámci boje s daňovými úniky. Tyto nástroje však mnohdy zvyšují administrativní náročnost a celkově komplikují už tak složitý systém daně z přidané hodnoty. Nedílnou součástí v boji s daňovými úniky je spolupráce daňových správ, rychlejší reakce spolu s výměnou informací mezi jednotlivými členskými státy a zejména kvalitní soudní systém a trestní právo.

Zásadní řešení v boji s karuselovými podvody spočívá v plošné aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti, které však Evropská komise odmítla. Současně ale Evropská komise zavádí mechanismus rychlé reakce, v rámci kterého se může režim přenesení daňové povinnosti uplatnit na zboží a služby, u kterých nemá Evropská komise výhrady. Je tedy otázkou, jak dlouho bude trvat, než se mechanismus přenesení daňové povinnosti zavede na všechno zboží a služby díky postupnému rozšiřování a plošná aplikace režimu přenesení daňové povinnosti bude realizována.

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
DIČ	daňové identifikační číslo
IČ	identifikační číslo
ES	Evropské společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
FÚ	Finanční úřad
odst.	odstavec
Sb.	Sbírky zákonů
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty

7 Literatura

- BŘEZINA, J. *Daňová teorie a politika*. 1. vyd. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2005. ISBN 978-80-7273-131-9.
- GRAVELLE, J. *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*. Washington: Congressional Research Service, 2010.
- HOLMAN, R. *Makroekonomie: středně pokročilý kurz*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7179-861-3.
- HUBINKOVÁ, Z. A KOLEKTIV *Psychologie a sociologie ekonomického chování*. 3. vyd. Praha: Grada, 2008.
- JUREČKA, V. *Makroekonomie: základní kurs*. 2. vyd. Ostrava: VŠB Technická univerzita Ostrava, 2009. ISBN 978-80-248-2065-1.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: Aspi Publishing, 2003. ISBN: 80-86395-84-7.
- MACHKOVÁ H., ČERNOHLÁVKOVÁ E., *Mezinárodní obchodní operace*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3237-4.
- MARKOVÁ, H. *Daňové zákony v úplném znění k 1.1.2014*. Praha: Grada Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-5171-9.
- NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-695-0.
- HOUSE OF LORDS. *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU* [online]. London: The Stationery Office, 2007 [cit. 2014-12-09]. ISBN 978-0-10-401068-6.
- PIRVU, D. *Corporate Income Tax Harmonization in the European Union*. London: CPI Antony Rowe, 2012. ISBN 978-1-137-0090-3.
- PUCHINGER, Z. *Úvodní kapitoly k daňové teorii: daňová soustava ČR*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006. ISBN 80-244-1298-5.

ŠIROKÝ, J. *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. vyd. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-799-7.

ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2 vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8

TOOMA, R. *Legislating Against Tax Avoidance. Netherlands*. IBFD, 2008. ISBN 978-90-8722-034-1.

Internetové zdroje:

Anobudelip. *Finanční ředitelství povede expert na podvody s DPH* [online]. 2014 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: <http://www.anobudelip.cz/cs/o-nas/aktuality/z-medii/financni-reditelstvi-povede-expert-na-podvody-s-dph-18913.shtml>

BDO TAX NEWSLETTER. *Plánované daňové změny od roku 2015* [online]. Praha, 2014 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: www.bdo.cz/viewfile.asp?file=2623

Businessinfo. EU OFFICE ČS,a.s. *Daň z přidané hodnoty v Evropské unii* [online]. 2013 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-pridane-hodnoty-v-evropske-unii-29141.html>

Daňová kobra [online]. 2014 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: <http://www.danova-kobra.cz/>

DĚRGEL, Martin. *Ucetnikavarna. Ručení v DPH* [online]. 2011 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d36060v4_5_756-ruceni-v-dph/

EVROPSKÁ KOMISE. *Sdělení komise Evropskému parlamentu a radě: Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům* [online]. Brusel, 2012 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf

EUROPEAN COMMISSION. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. 2013 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

- EUROSKOP. *Omezení "karuselových" podvodů s DPH* [online]. 2009 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8439/14280/clanek/omezeni-karuselovych-podvodu-s-dph/>
- Finance. *Inkaso daní v České republice* [online]. 2014 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-cr/inkaso-dani/>
- FINANČNÍ SPRÁVA. *Nespolehlivý plátce* [online]. 2014 [cit. 2014-12-09] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Prezentace-k-NESPP-2014-07-30.pdf>
- FITŘÍKOVÁ, Dagmar a Dagmar PROCHÁZKOVÁ. *Danarionline. Přenesení daňové povinnosti u stavebních nebo montážních prací v roce 2012* [online]. 2012 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36456v46255-prenesení-danove-povinnosti-u-stavebnich-nebo-montaznich-pr/?search_query=
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Informace o činnosti Finanční správy České republiky plátce* [online]. 2013 [cit. 2014-10-09]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf
- HOLUBOVÁ, Olga. *Danarionline. Kolotočové podvody (Carousel Frauds)* [online]. 2006 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=%24issue%3D1121
- Ihned. *Protikorupční policie spouští tým Kobra. Má bojovat proti daňové kriminalitě* [online]. 2014 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: <http://domaci.ihned.cz/c1-62344270-protikorupcni-policie-spousti-tym-kobra-ma-bojovat-proti-danove-kriminalite>
- MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Opatření v daňové oblasti plátce* [online]. 2014 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/predstaveni-navrhu-opatreni-v-danove-obl-17367>
- MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zpráva o činnosti Finančního analytického útvaru - rok 2013*. [online] 2014. [cit. 2014-10-09] Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/boj-proti-prani-penez-a>

financovani-tero/vysledky-cinnosti-financniho-analytickeh/2013/zprava-o-cinnosti-financniho-analytickeh-17323

OLAF. *Anti-fraud policy* [online]. 2013 [cit. 2014-10-06]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/anti_fraud/about-us/mission/index_en.htm

PETLACHOVÁ, Petra. Finanční správa. *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/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/zpriseni-podminek-nespolehliveho-platce-5373>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. dubna 2011: čj. 8 Afs 49/2010-58. [online]. 2011 [cit. 2014-11-19]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0049_8Afs_100_20110506083155_prevedeno.pdf

SEMERÁD, Pavel. Znaleckyportal. *Využití reverse charge jako nástroje proti daňovým únikům ve stavebnictví* [online]. 2012 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: http://www.znaleckyportal.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=203:vyuziti-reverse-charge-jako-nastroje-proti-danovym-unikum-ve-stavebnictvi&catid=144:stavebnictvi-stavebni-odvetvi-ruzna&Itemid=247

TAXUD. *Participating in Customs and Fiscalis cooperation programmes 2013* [online]. 2009 [cit. 2014-11-19]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/brochure.pdf

Tpa-horwath. *Novela zákona o DPH od roku 2015* [online]. 2014 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: <http://www.tpa-horwath.cz/cs/c/publikace-novinky/novinky/novela-zakona-o-dph-od-roku-2015>

TRUHLÁŘOVÁ, Martina. Portal.pohoda. *Novely a aktuální informace k DPH* [online]. 2014 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/novely-a-aktualni-informace-k-dph/>

TŮMA, Ondřej. Peníze. *Očima expertů: Elektronická evidence tržeb. Past na daňové úniky, nebo na podnikatele?* [online]. 2014 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/podnikani/289375-ocima-expertu-elektronicka-evidence-trzeb-past-na-danove-uniky-nebo-na-podnikatele>

LEŽATKA, Radek. Mfcr. *Ministr financí Andrej Babiš navrhl v Lucemburku modernizaci DPH* [online]. 2014 [cit. 2014-12-09]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministr-financi-andrej-babis-navrhl-v-lu-18230>

Právní předpisy

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

