

**UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA**

bakalářské kombinované studium

2012 – 2013

**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

**Monika Macháčová, DiS.**

**Administrativní spolupráce České daňové správy s daňovými správami  
ostatních členských států EU**

**Praha 2013**

**Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Zdeněk Fiala**

**JAN AMOS KOMENSKÝ UNIVERSITY PRAGUE**

Bachelor Combined (Part time) Studies

2012-2013

**BACHELOR THESIS**

**Monika Macháčová, DiS.**

**International Co-operation of The Czech Tax Administration with Tax  
Administrations into The EU**

**Prague 2013**

**The Bachelor Thesis Work Supervisor: JUDr. Zdeněk Fiala**

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem při zpracování čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně.

V Mladé Boleslavi dne ..... Monika Macháčová, DiS. ....

## **Anotace**

Bakalářská práce se zabývá jednotlivými formami administrativní spolupráce daňových správ v rámci Evropské unie. Je zde popsán legislativní rámec této spolupráce a obecné postupy při provádění šetření v rámci administrativní spolupráce. V části praktické se pak bakalářská práce zabývá statistickým přehledem provedených šetření na konkrétním finančním úřadě s vyvozením důsledků pro správný a efektivní výběr daní a pro zamezení daňových podvodů.

## **Klíčové pojmy**

Administrativní spolupráce, automatická výměna informací, daně nepřímé, daně přímé, daně z příjmů, daňová správa, daňové podvody, daňové přiznání, daň z přidané hodnoty, Eurofisc, identifikovaná osoba, intrakomunitární transakce, karuselový podvod, osoba povinná k dani, osoba registrovaná k dani, plátce daně, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, příkaz k ověření pořízeného zboží a služeb, souběžné (multilaterální) kontroly, souhrnné hlášení, spontánní výměna informací, výměna informací na žádost.

## **Annotation**

The Bachelor Thesis deals with the international co-operation of tax administrations into the European Union. Within its theoretical part it describes several forms of cooperation's and their support in legislative documents. The practical part analyses cooperation and inquiries realized in Tax Office in Mladá Boleslav. The main purpose of cooperation of tax administration is to prevent tax evasions and frauds within the European Union.

## **Keywords**

Automatic exchange of information, carousel fraud, cooperation tax administrations, direct taxes, Eurofisc, exchange of information on request, income taxes, indirect taxes, information spontaneously, intracomunity transactions, international treaties for the avoidance of double taxation, multilateral tax audits, recapitulative statement, tax administrations, tax frauds, taxpayer, tax return, value added tax.

## **OBSAH**

ÚVOD .....	8
1 Daňová správa v ČR .....	9
2 Administrativní spolupráce daňových správ .....	11
3 Spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty.....	13
3.1 DPH u přeshraničních plnění .....	13
3.1.1 Pořízení zboží z jiného členského státu .....	15
3.1.2 Dodání zboží do jiného členského státu .....	17
3.1.3 Přijetí služby od osoby registrované v jiném členském státu .....	18
3.1.4 Poskytnutí služby osobě registrované v jiném členském státě .....	20
3.2 Spolupráce daňových správ v oblasti DPH.....	20
3.2.1 Systém VIES .....	21
3.2.2 Příkazy k ověření pořízeného zboží a služeb.....	21
3.2.3 Ověřování chybných VAT ID uvedených v souhrnném hlášení .....	22
3.2.4 Žádosti o poskytnutí informací L3.....	24
3.2.5 Multilaterální kontroly .....	26
3.2.6 Eurofisc .....	26
4 Spolupráce v oblasti přímých daní.....	28
4.1 Daně z příjmů a smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....	28
4.2 Spolupráce v oblasti přímých daní.....	29
5 Šetření provedená na FÚ v Mladé Boleslavi v oblasti DPH.....	32
5.1 Příkazy k ověření pořízeného zboží a služeb .....	32
5.2 Ověřování chybných VAT ID uvedených v souhrnném hlášení .....	35
5.3 Žádosti o poskytnutí informací L3.....	38

6	Šetření provedená na FÚ v Mladé Boleslavi v oblasti přímých daní.....	41
6.1	Automatická výměna v oblasti úrokových příjmů .....	41
6.2	Ostatní automatické výměny informací .....	43
6.3	Spontánní výměna informací .....	44
6.4	Žádosti o poskytnutí informací .....	44
7	Nejzávažnější a často opakující se problémy zjištěné u danění přeshraničních plnění.....	46
7.1	Pořízení zboží přes call-off sklady.....	46
7.2	Opravné daňové doklady u přeshraničních plnění.....	47
7.3	Pořízení ojetých automobilů .....	49
7.4	Daňové podvody související s intrakomunitárními plněními .....	51
7.4.1	Fiktivní intrakomunitární transakce.....	51
7.4.2	Prodej zboží na černém trhu .....	51
7.4.3	Karuselový podvod .....	52
8	Vyhodnocení provedených zjištění a návrhy na zlepšení v oblasti administrativní spolupráce .....	55
	ZÁVĚR .....	58
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ .....	60
	SEZNAM OBRÁZKŮ, GRAFŮ A TABULEK.....	62
	SEZNAM ZKRATEK .....	63
	SEZNAM PŘÍLOH.....	64

## ÚVOD

Daně jsou největším příjmem státního rozpočtu, proto je třeba klást veliký důraz na jejich správné vybírání. Daně lze charakterizovat jako zákonem stanovené povinné částky odvodu do veřejného rozpočtu státu. Jejich základním znakem je neekvivalentnost a neúčelovost. Znamená to, že plátce daně nemůže žádat od státu žádné protiplnění, zároveň nemůže ovlivnit, na jaké účely bude jím zaplacená částka využita.

Daňová soustava České republiky (dále jen ČR), v podobě, jak ji známe, byla zavedena k 1. 1. 1993. Je tvořena dvěma základními skupinami daní, daněmi přímými a daněmi nepřímými.

Po vstupu ČR do Evropské unie (dále jen EU) a odstranění hraničních kontrol mezi jednotlivými státy EU vzniká velký prostor pro daňové úniky. Administrativní spolupráce v oblasti daňové správy napříč hranicemi států EU je jedním z velmi důležitých nástrojů, který napomáhá správnému výběru daní.

Hlavním cílem této bakalářské práce bude stanovit návrh postupu, jak nejlépe využít všech možností administrativní spolupráce v oblasti daňové správy. Zároveň bude proveden návrh, na jaké problémy při intrakomunitárních transakcích se v oblasti daní zaměřit.

K dosažení tohoto cíle bude v teoretické části bakalářské práce provedena analýza obecných postupů při jednotlivých typech mezinárodní administrativní spolupráce. V části praktické pak bude využito dat z provedených šetření v rámci mezinárodní administrativní spolupráce na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi k tomu, aby bylo provedeno statistické srovnání počtů a výsledků z jednotlivých typů šetření. Zároveň budou analyzována nejzávažnější zjištění z provedených šetření tak, aby jejich výsledky mohly být využity k zefektivnění správného výběru daní.

Veškerá pravidla popisovaná v bakalářské práci budou zpracována dle legislativy platné k 1. 1. 2013.



# 1 Daňová správa v ČR

Výběr daní do veřejného rozpočtu ČR zajišťuje česká daňová správa. Do konce roku 2012 byla česká daňová správa řízena zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, ve kterém byla stanovena struktura daňové správy, její činnost a pravomoci jednotlivých složek. Dle tohoto zákona byla zřízena soustava územních finančních orgánů jako soustava správních úřadů pro výkon správy daní a pro výkon dalších působností. Součástí této soustavy územních finančních orgánů byly zřízeny Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady.<sup>1</sup>

V roce 2011 byl schválen zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dle tohoto zákona se počínaje lednem roku 2013 mění struktura české daňové správy, zároveň nabytím účinnosti dochází ke zrušení zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Soustava správních orgánů pro výkon správy daní je tedy v současné době tvořena Generálním finančním ředitelstvím, Odvolacím finančním ředitelstvím a finančními úřady, přičemž *„Generální finanční ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí. Odvolací finanční ředitelství je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství. Finanční úřady jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství.“*<sup>2</sup>

Dle uvedeného zákona došlo k reorganizaci stávajících orgánů daňové správy na čtrnáct krajských finančních úřadů a na jejich územní pracoviště. Územní působnost krajského finančního úřadu je shodná s územím vyššího samosprávného celku. Jednotlivá územní pracoviště krajského finančního úřadu jsou až na některé změny vesměs shodná se stávajícími finančními úřady dle zákona 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, přesně jsou však vymezena vyhláškou Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech. Zde je uveden přesný výčet všech územních pracovišť.

---

<sup>1</sup> Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. § 1.

<sup>2</sup> Zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. § 1.

Věcná působnost finančních úřadů je vymezena v ustanovení § 10 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, dle kterého provádí finanční úřad vedle správy daní např. řízení o správních deliktech, dozor nad loteriemi a jinými podobnými hrami či finanční a cenovou kontrolu. Správa daní je však tou nejrozsáhlejší činností vykonávanou finančními úřady. Tato činnost v sobě zahrnuje řadu úkonů a řízení od registrace daňových subjektů, výběr daní od daňových subjektů, jejich správu, ale také kontrolu správnosti odvodu daní v souladu s legislativou platnou v ČR, ale i v EU a nakonec i vymáhání případných daňových nedoplatků.

## 2 Administrativní spolupráce daňových správ

Od vstupu do EU musí ČR uplatňovat pravidla jednotného vnitřního trhu, která byla zavedena v EU od roku 1993.

Volný pohyb zboží, osob a kapitálu uvnitř EU, vyloučení hraniční kontroly spolu s odlišnými daňovými režimy při dodání zboží v rámci EU s sebou nese zvýšené riziko daňových úniků, které svým rozsahem přesahují hranice jednotlivých členských států. „*Celková výše daňových úniků v Evropské unii bývá odhadována na 2 – 2,5 % HDP.*“<sup>3</sup>

Jedním z nástrojů v boji proti daňovým únikům je mezinárodní administrativní spolupráce daňových správ jednotlivých členských států EU. Pod tímto pojmem se skrývá rozsáhlá činnost příslušných orgánů státní správy v jednotlivých členských státech EU, která spočívá zejména ve výměně informací o daňových subjektech.

Tato činnost orgánů daňové správy není založena na pouhé dobrovolnosti. Povinnost spolupráce je pro členské státy závazná a je zakotvena v předpisech EU. „*Již v roce 1975 Rada přijala usnesení o opatření k potírání mezinárodních úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem. Bylo třeba posílit spolupráci členských států na nadnárodní úrovni – na úrovni Společenství, protože k potírání daňových úniků, které přesahovaly hranice jednotlivých států, již nebylo možno aplikovat pouze vnitrostátní ustanovení.*“<sup>4</sup>

Od roku 1977 byla spolupráce daňových správ jednotlivých členských států upravena směrnicí č. 77/799/EEC. Byla zde definována společná pravidla a postupy v boji proti daňovým únikům, a to nejprve pouze v oblasti přímých daní. Tato směrnice byla implementována do legislativy ČR v podobě zákona č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní.

V současné době je spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty upravena nařízením Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty; v oblasti spotřebních daní pak nařízením Rady č. 389/2012 ze dne 2. května 2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a

---

<sup>3</sup> NERUDOVI D., *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 3. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. str. 139.

<sup>4</sup> Tamtéž, str. 140

směrnicí č. 2004/106/EC. V oblasti přímých daní je spolupráce daňových správ zakotvena ve směrnici č. 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní, která nahradila původní směrnici 77/799/EEC. Nad rámec jednotlivých daní mohou daňové správy spolupracovat též v oblasti vymáhání pohledávek. Tato spolupráce je upravena směrnicí č. 2010/24/EU.

Ať už se jedná o spolupráci v oblasti přímých či nepřímých daní, úroveň spolupráce spočívá ve třech různých stupních výměny informací. V první řadě je to tzv. automatická výměna informací, při které si daňové správy členských států navzájem vyměňují pravidelně bez předchozího vyžádání určité informace či skupiny informací. Oproti tomu výměna informací na žádost je prováděna již v jednotlivých případech u konkrétních daňových subjektů, kdy jsou na žádost správce daně jednoho členského státu prověřovány konkrétní transakce mezi dvěma daňovými subjekty z různých členských států. Dvě výše uvedené formy spolupráce doplňují tzv. spontánní výměny informací, kdy bez předchozího vyžádání poskytne správce daně konkrétní informace jinému příslušnému správci daně, o kterých předpokládá, že by mohly podstatně ovlivnit správnou výši odvedené daně v příslušném členském státě EU.

Procesní normou, která upravuje průběh daňového řízení a práva a povinnosti jednotlivých účastníků daňového řízení, je zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. I při provádění úkonů v rámci mezinárodní spolupráce je třeba dbát na přísné dodržování zásad zakotvených v této normě, zejména je pak důležité apelovat na dodržování povinnosti zachovávat mlčenlivost o všem, co se účastníci v průběhu řízení dozvěděli. Kromě dodržování základních zásad daňového řízení využívá správce daně při provádění mezinárodní spolupráce veškeré procesní nástroje upravené tímto zákonem, jako je místní šetření, daňová kontrola a podobně. Vše je prováděno s cílem, který je stanoven hned úvodu tohoto zákona, a to: „*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. §1, odst. 2.

## 3 Spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty

### 3.1 DPH u přeshraničních plnění

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je nejvýznamnější daní ze skupiny nepřímých daní. „*Daň z přidané hodnoty byla poprvé v Evropě zavedena v roce 1954 ve Francii. V roce 1967 se členské státy tehdejšího Evropského hospodářského společenství dohodly na nahrazení národních systémů daně z obratu společným systémem daně z přidané hodnoty. Od té doby byla DPH zavedena ve zhruba 140 zemích na celém světě.*“<sup>6</sup>

V České republice DPH nahradila daň z obratu od 1. 1. 1993. Přesné podmínky pro uplatňování DPH ČR jsou řízeny zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH). Ve všech členských státech EU je jednotný systém DPH harmonizován směrnicí Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice je implementována do zákonů o DPH v jednotlivých členských státech EU.

DPH tvoří zákonem danou část hodnoty všech produktů, tedy výrobků, zboží a služeb, které si konečný jako zákazník nakupuje každý z nás. Je vybírána postupně při prodeji, kdy každý, kdo poskytuje svůj produkt, přidal určitou hodnotu, ze které platí daň. Prakticky je to zajištěno tak, že každý plátce DPH v podaném přiznání za příslušné zdaňovací období přiznává daň z celé hodnoty všech poskytnutých plnění, které jsou předmětem daně, na druhé straně si může uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých plnění, tedy u nákupů produktů a služeb, které použije k uskutečňování své ekonomické činnosti. Rozdíl mezi přiznanou daní a uplatněným nárokem na odpočet daně tvoří daňovou povinnost, kterou je plátce daně povinen přiznat a uhradit do veřejného rozpočtu. Pokud uplatněný nárok na odpočet daně převýší přiznanou daň, vzniká tzv. nadměrný odpočet, který je plátcí daně vyplacen za zákonem stanovených podmínek příslušným finančním úřadem.

---

<sup>6</sup>EVROPSKÁ KOMISE. Zelená kniha o budoucnosti DPH pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH. Dokument KOM (2010) 695.[online]. [cit. 2012-12-01]. Dostupné z: <http://europa.eu/documentation/official-docs/green-papers/>. str. 3.

Kdo se povinně stává plátcem DPH a jaké mu z plátcovství vyplývají povinnosti, je vymezeno v ZDPH.

Aby bylo možné popsat spolupráci daňových správ v oblasti DPH, je nutné si uvědomit specifika zdaňování přeshraničních plnění, která jsou uskutečňována jednotlivými podnikatelskými subjekty v rámci EU. Zdaňování přeshraničních plnění je z hlediska DPH odlišné od plnění tuzemských. Zatímco u tuzemských plnění odvádí daň do veřejného rozpočtu až na zákonem stanovené výjimky dodavatel, u plnění, která jsou poskytována přes hranice ČR, platí vesměs pravidlo, že DPH je přiznána a placena až odběratelem ve státě spotřeby. Je mnoho variant a specifík při danění přeshraničních plnění, proto by měl každý plátec před uskutečněním konkrétního plnění nejprve prověřit, zda se konkrétní plnění shoduje se základními pravidly. Pro správné stanovení daňové povinnosti u přeshraničních plnění je třeba sledovat hned několik aspektů. Za prvé je důležité určit místo plnění, protože pouze transakce s místem plnění v tuzemsku jsou předmětem daně v ČR. Druhým neméně důležitým aspektem je určení osoby odběratele a dodavatele ve smyslu toho, zda má přidělené daňové identifikační číslo pro intrakomunitární plnění (dále jen VAT ID)<sup>7</sup>. Jiný režim totiž zaujímá dodání plátcem neplátcí (míněno osobě, které nebylo přiděleno výše zmiňované VAT ID), plátcem plátcí či dodání uskutečněná neplátcem daně. Dále je nutné specifikovat, o jaký typ plnění se jedná.<sup>8</sup> Obchodní transakce uskutečněné v rámci EU můžeme rozlišit na čtyři základní typy plnění, a to pořízení zboží z jiného členského státu, přijetí služby od osoby registrované v jiném členském státu, dodání zboží do jiného členského státu a poskytnutí služby plátcem registrovaným v ČR s místem plnění mimo tuzemsko. Pro podmínky výkladu administrativní spolupráce daňových správ bude následující výklad jednotlivých typů přeshraničních plnění zaměřen pouze na transakce mezi osobami s platným VAT ID.

---

<sup>7</sup> VAT ID představuje daňové identifikační číslo, které bylo daňovému subjektu přiděleno k uskutečňování intrakomunitárních transakcí. V některých členských státech EU (např. v Německu) je přidělováno zvláštní identifikační číslo pro vnitrostátní transakce a zvláštní pro transakce intrakomunitární.

<sup>8</sup> MACHAČOVÁ M., *Daň z přidané hodnoty u přeshraničních plnění*, Absolventská práce - Vyšší odborná škola ekonomická v Mladé Boleslavi, Mladá Boleslav, 2012, str. 11, rkp.

Od 1. 1. 2013 byl do ZDPH nově zaveden pojem identifikovaná osoba. V ustanovení § 6g ZDPH je stanoveno, že „osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořízují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží.“<sup>9</sup> Nutno ještě doplnit, že v souladu s ustanovením § 2a ZDPH je stanovena hranice hodnoty pořízeného zboží za rok na 326 000 Kč, od kdy se toto pořízení osobou povinnou k dani, která není plátcem, stává předmětem daně.

Dle ustanovení § 6h se pak identifikovanou osobou stává osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, a to „ode dne přijetí zdanitelného plnění s místem v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o a) poskytnutí služby, b) dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo c) dodání zboží soustavami nebo sítěmi.“<sup>10</sup>

Třetí varianta, kdy se osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, stane identifikovanou osobou, je situace, kdy tato osoba poskytne službu s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1 ZDPH.

Jak je z výše uvedených definic patrné, identifikovaná osoba bude od roku 2013 hrát určitou roli právě při transakcích s obchodními partnery z jiných členských států EU. Význam tohoto nového pojmu a povinnosti identifikované osoby ve vztahu k daňovým povinnostem budou popsány v následujících kapitolách.

### **3.1.1 Pořízení zboží z jiného členského státu**

V souladu s § 16, odst. 1 ZDPH se pořízením zboží z jiného členského státu rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě EU. Podmínkou je, že je zboží odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která uskutečňuje dodání zboží, pořizovatelem zboží nebo zmocněnou třetí osobou.

---

<sup>9</sup>Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, §6g

<sup>10</sup>Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, § 6h

Jak uvádí Ing. Václav Benda ve své publikaci věnované přeshraničním plněním, „Níže popsaný, základní postup se tedy uplatní za následujících podmínek:

- *kupujícím je osoba registrovaná k DPH v České republice;*
- *prodávajícím je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě;*
- *zboží je fyzicky přemístěno z jiného členského státu do České republiky*
- *nejedná se o vícestranný obchod“<sup>11</sup>*

Osobou povinnou přiznat a zaplatit DPH v tomto případě je plátce, který uskutečnil pořízení z jiného členského státu EU (tedy odběratel v ČR). Tento plátce přizná daň z pořízení zboží v daňovém přiznání k DPH na řádku č. 3, eventuálně na řádku č. 4 v případě, že se jedná o zboží, které podléhá snížené sazbě daně. Dnem vzniku daňové povinnosti přiznat daň na výstupu z příslušného pořízení zboží uvedenému plátcí zároveň vzniká nárok na odpočet daně. Ten si plátce uplatní na řádku č. 43 daňového přiznání resp. na řádku č. 44 v případě snížené sazby daně.

Nově je od 1. 1. 2013 osobou povinnou přiznat daň při pořízení zboží i identifikovaná osoba ve smyslu § 6g ZDPH. Této osobě vzniká povinnost podat daňové přiznání do 25 dnů od vzniku daňové povinnosti z titulu pořízení zboží z jiného členského státu. V daňovém přiznání přizná daň při pořízení zboží na řádku č. 3 nebo č. 4 (podle příslušné sazby daně pořízeného zboží), nárok na odpočet daně jí však na rozdíl od plátce daně nevzniká. Identifikovaná osoba podává přiznání k dani z přidané hodnoty pouze v případě, že jí vznikla povinnost přiznat daň, v ostatních zdaňovacích obdobích daňové přiznání nepodává.

V jednotlivých ustanoveních ZDPH jsou dále specifikovány náležitosti daňového dokladu při pořízení zboží, den, kdy přesně vzniká plátcí povinnost přiznat daň na výstupu při pořízení zboží, tyto údaje však nejsou pro účely této bakalářské práce podstatné.

Pokud je zboží od dodavatele z EU dodáno včetně instalace nebo montáže, je místem plnění místo, kde bylo zboží instalováno nebo smontováno. Samotná povinnost přiznat

---

<sup>11</sup>BENDA V., TOMÍČEK M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 4. vyd., Praha: BOVA POLYGON, 2010. str. 12



daň při pořízení zboží s montáží je zakotvena v § 24, odst. 4 ZDPH, takovéto transakci se přistupuje obdobně jako k přijetí služby od osoby registrované k dani v EU.

### **3.1.2 Dodání zboží do jiného členského státu**

Dodání zboží plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě je v souladu s ustanovením § 64, odst. 1 ZDPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Jak uvádí JUDr. Svatopluk Galočík v publikaci k výkladu ZDPH, „*Takové dodání je osvobozeno od daně za předpokladu, že dochází k naplnění dodání zboží do jiného členského státu. Musí dojít ke splnění dvou podmínek stanovených v § 13 ZDPH, což znamená, že musí dojít alespoň k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a k přepravě nebo odeslání dodávaného zboží do jiného členského státu. Přepravu může zajistit dodavatel, pořizovatel nebo zmocněná osoba, což bývá nejčastěji dopravce nebo spediční firma. Dodání zboží není osvobozeno od daně, jestliže je zboží dodáváno osobě, která není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.*“<sup>12</sup>

Dle uvedeného by si dodavatel měl před uskutečněním dodání ověřit registraci VAT ID obchodního partnera, kterému zboží dodává, protože pouze dodání osobě registrované k dani v jiném členském státu je osvobozeno od daně na výstupu. Pokud by odběratel k dani registrován nebyl, musel by náš plátce dodání předmětného zboží zdanit obdobně, jako každé jiné uskutečněné plnění v tuzemsku. Dále je pro dodavatele velmi důležité, aby byl správci daně schopen doložit, že bylo zboží skutečně přepraveno do jiného členského státu. K tomuto účelu lze použít přepravní listy, potvrzené dodací listy či předávací protokoly, nebo jiné důkazní prostředky.

Pokud plátce splňuje výše uvedené podmínky osvobození u dodání zboží do jiného členského státu, uvede hodnotu poskytnutého plnění na řádku 20 daňového přiznání k DPH za příslušné zdaňovací období, které je přesně specifikováno v § 22 ZDPH. Kromě uvedení příslušné hodnoty v daňovém přiznání je plátce, který uskutečnil dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu, podat souhrnné hlášení. Souhrnné hlášení je od 1. 1. 2010 možné podat správci daně pouze elektronicky

---

<sup>12</sup> GALOČÍK S. a PAIKERT O., *DPH 2011 výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2011. str. 160 - 161

ve formě datové zprávy, formát a struktura je stanovena Ministerstvem financí. Formulář včetně pokynů k vyplnění nalezne plátce daně na stránkách <http://adisepo.mfcr.cz>.

Plátce daně si může uplatnit nárok na odpočet daně u plnění, která použije k uskutečnění osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně. Dodání zboží do jiného členského státu k takovýmto plněním patří, tudíž lze nárok na odpočet daně u plnění použitých k dodání zboží do EU uplatnit.

### **3.1.3 Přijetí služby od osoby registrované v jiném členském státu**

Pravidla pro uplatňování DPH u poskytování služeb přes hranice ČR se změnila novelou ZDPH s účinností od 1. 1. 2010. Tato novela byla provedena v návaznosti na Směrnici Rady č. 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou byla změněna směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.

Právě správné určení místa plnění u poskytnutí služeb je klíčové k určení toho, kdo je povinen přiznat DPH u poskytování služeb. Základní pravidlo, jak určit místo plnění u poskytování služeb, je zakotveno v § 9 ZDPH. V odstavci 1 je stanoveno, že místem plnění u poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání.<sup>13</sup> Toto základní pravidlo platí všude tam, kde není v ZDPH vymezen postup odlišný.

Dle výše uvedeného je ke správnému určení místa plnění u služeb ještě vymežit pojem „osoba povinná k dani“. Jak uvádí JUDr. Svatopluk Galočík ve svém výkladu k uvedenému ustanovení „*Osoby povinné k dani jsou definovány v § 5 a dá se jednoduše říci, že jsou to osoby uskutečňující ekonomickou činnost, tedy podnikatelské osoby. Za osoby povinné k dani je nutné považovat podnikatelské subjekty, které nejsou registrovány k dani, protože např. nepřekročily stanovenou hranici obrátu pro registraci, ale i plátce, čili osoby povinné k dani, které naopak překročením hranice obrátu nebo dobrovolně, jsou registrovány k dani.*“<sup>14</sup> Vedle podnikatelských subjektů se za osobu povinnou k dani považuje i právnická osoba, která nebyla založena nebo

---

<sup>13</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. §9, odst. 1.

<sup>14</sup> GALOČÍK S. a PAIKERT O. *DPH 2011: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2011. str. 33.

zřízena za účelem podnikání (např. stát, kraje, obce a jejich organizační složky), pokud uskutečňuje ekonomické činnosti, tedy činnosti vykonávané nad rámec výkonu působnosti v oblasti veřejné správy.

Pro určení místa plnění není tedy rozhodující, zda je příjemce služeb registrován k DPH, ale jestli je osobou uskutečňující ekonomickou činnost. Pokud je příjemcem podnikající osoba a to ať v ČR, EU či za hranicemi EU, je místem plnění sídlo této osoby. V případě, že je služba poskytnuta nepodnikající osobě, je místo plnění u poskytovatele služby.

Jestliže je služba poskytnuta podle ustanovení § 9, odst. 1 ZDPH osobou registrovanou k dani v jiném členském státě tuzemské osobě povinné k dani, je tuzemská osoba povinná k dani osobou, které vzniká povinnost přiznat daň z přijaté služby s místem plnění v tuzemsku. Pokud tuzemský příjemce – podnikatel není registrován k DPH v tuzemsku, stává se ke dni přijetí této služby identifikovanou osobou ve smyslu ustanovení § 6 h a musí přiznat daň z přijaté služby stejně jako plátce daně. I zde platí stejně jako u pořízení zboží identifikovanou osobou, že tato osoba podává přiznání pouze v případě, že ji vznikne povinnost přiznat daň z titulu výše definované přijaté služby.

Příjemce služby uvede přiznanou daň ve svém daňovém přiznání k DPH na řádek č. 5 v případě základní sazby daně nebo na řádek č. 6, pokud se jedná o službu se sníženou sazbou daně. Plátcí daně vzniká zároveň s povinností přiznat daň také nárok na odpočet daně, tento nárok uplatní plátce v daňovém přiznání na řádku č. 43 nebo č. 44 (podle příslušné sazby daně). Identifikované osobě nárok na odpočet daně nevzniká.

Nutno ještě dodat, že ne všechny služby podléhají základnímu pravidlu určení místa plnění dle § 9. V ustanoveních § 10 až § 10k ZDPH jsou vymezena speciální pravidla pro určení místa plnění u konkrétních služeb. Tato ustanovení definují např. určení místa plnění u služeb vztahujících se k nemovitosti, služeb kulturních, sportovních a vzdělávacích, služeb přepravních a mnoho dalších. Pro správné uplatnění DPH u služeb je tedy nutné, aby se český plátce seznámil s výše uvedenými ustanoveními ZDPH, ať už je na straně příjemce či poskytovatele konkrétní služby přes hranice ČR.

### **3.1.4 Poskytnutí služby osobě registrované v jiném členském státě**

Pokud poskytuje služby český dodavatel, určujeme místo plnění obdobným způsobem, jako je popsáno v kapitole 3.1.3.

Poskytne-li tedy plátce daně se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku nebo identifikovaná osoba dle ustanovení § 6i ZDPH službu osobě povinné k dani se sídlem nebo místem podnikání v jiném členském státě, je v souladu s ustanovením § 9, odst. 1 ZDPH místo plnění ve státě odběratele. Toto plnění není předmětem české DPH, českému plátcovi daně a identifikované osobě vzniká v souladu s § 24a povinnost přiznat tuto transakci ke dni uskutečnění plnění. Hodnotu plnění uvede poskytovatel služby na řádku 21 daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Při poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě osobě registrované k dani jsou navíc český plátce i identifikovaná osoba povinni uvést toto plnění do souhrnného hlášení za příslušné zdaňovací období, kdy došlo k uskutečnění plnění. Poskytnutí služby se uvádí do stejného souhrnného hlášení jako u dodání zboží, u plnění se uvede kód 3.

Stejně jako v případech popsaných v předchozích kapitolách, podává identifikovaná osoba daňové přiznání pouze v případě, že jí vznikne povinnost plnění přiznat, tedy v případě že poskytne výše definovanou službu s místem plnění v jiném členském státě EU.

## **3.2 Spolupráce daňových správ v oblasti DPH**

Jak již bylo uvedeno v kapitole 2, povinnost spolupracovat v oblasti DPH je stanovena v nařízení Rady č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Toto nařízení je v současné době nejdůležitějším normativním předpisem v uvedené oblasti. Vymezuje zejména základní nástroje spolupráce a s tím související práva a povinnosti jednotlivých členských států EU.

Tato norma člení výměnu informací v rámci mezinárodní spolupráce na výměnu informací bez předchozí žádosti a výměnu informací na žádost, výměnu bez předchozí žádosti pak na automatickou a spontánní. Dále je zde zakotvena možnost podání žádosti o doručení prostřednictvím správních orgánů, možnost provádění souběžných kontrol

v několika členských státech EU najednou a samostatný mechanismus rychlého varování pro boj proti podvodům v oblasti DPH nazývaný „Eurofisc“.

### **3.2.1 Systém VIES**

Systém VIES (Value Tax Information Exchange System) je elektronický systém sloužící správcům daně k uchování a automatické výměně konkrétních, nařízením Rady č. 904/2010 přesně specifikovaných informací mezi členskými státy EU.

Systém VIES je využíván ke zjištění dvou typů základních informací. V první řadě je možné jeho prostřednictvím ověřit registraci k DPH v jednotlivých členských státech EU u obchodních partnerů kontrolovaného daňového subjektu. Systém VIES poskytne správci daně přesnou informaci o tom, od kdy byl konkrétní daňový subjekt v EU registrován k DPH, přesněji, od kdy bylo jeho VAT ID registrováno v daném členském státě, popř. kdy platnost registrace konkrétního VAT ID skončila. Tento údaj je velice důležitý k ověření oprávněnosti uplatněného osvobození od DPH při dodání zboží odběratelům v jiném členském státě a pro správné určení místa plnění při poskytování služeb mezi obchodními partnery v EU.

Druhým neméně důležitým údajem, který je v systému VIES možné ověřit, jsou hodnoty zboží dodaného českému plátcí daně dodavatelem registrovaným k DPH v jiném členském státě EU a hodnoty služeb s místem plnění dle ustanovení § 9, odst. 1 ZDPH v ČR, poskytnuté českému plátcí daně osobou registrovanou k dani v jiném členském státě EU. V obou případech se jedná o údaje, které vyplnili jednotliví dodavatelé z jiných členských států do souhrnných hlášení podávaných v souladu s legislativou platnou v celé EU. Našemu plátcí vzniká v tomto případě povinnost přiznat daň z pořízení zboží, resp. z přijatých služeb na příslušných řádcích daňového přiznání.

### **3.2.2 Příkazy k ověření pořízeného zboží a služeb**

Příkazy k ověření pořízeného zboží a služeb slouží k upozornění správce daně na již vzniklé rozdíly mezi hodnotami dodaného zboží a služeb, které uvedly osoby registrované k dani v jiném členském státě EU ve svých souhrnných hlášeních a hodnotami pořízeného zboží a přijatých služeb, které přiznávají tuzemští plátcí daně na příslušných řádkách svých daňových přiznání k DPH. Vzniklé rozdíly musí být

na základě těchto příkazů správcem daně prověřeny a zdůvodněny tak, aby byla splněna daňová povinnost při pořízení zboží a přijetí služeb dle legislativy platné v celé EU.

Příkazy za období do roku 2009 byly generovány ze systému na Ministerstvu financí ČR na základě nesrovnalostí v hodnotách přiznaného pořízeného zboží v daňových přiznáních k DPH našeho plátce a v souhrnných hodnotách dodaného zboží, které deklarovali plátcí z jiných členských států EU v podaných souhrnných hlášeních. Ministerstvem byly tyto příkazy postoupeny příslušnému správci daně k prověření. Od roku 2005 byly tyto příkazy přenášeny na příslušné finanční úřady prostřednictvím úlohy ADIS - VIES<sup>15</sup>.

Od roku 2010 se v souladu se směrnicí Rady 2008/8/ES změnila pravidla pro uplatňování DPH u intrakomunitárních dodání, zejm. pravidla pro určení místa plnění u služeb. Zároveň vznikla nově i povinnost plátců, kteří poskytují služby osobám povinným k dani v jiném členském státě, u kterých je místo plnění v jiném členském státě, zahrnout poskytnutí těchto služeb do souhrnných hlášení podávaných za příslušná zdaňovací období. V návaznosti na tyto změny musely být provedeny úpravy v úlohách systému ADIS – VIES. Po provedení potřebných změn byl systém příkazů k ověření obnoven počátkem roku 2012. Příkazy jsou v současné době na základě údajů zahrnutých v systému VIES a na základě tímto systémem zjištěných nesrovnalostí generovány přímo na příslušném finančním úřadě a prověřují se zde navíc i rozdíly v hodnotách přijatých služeb.

### **3.2.3 Ověřování chybných VAT ID uvedených v souhrnném hlášení**

Šetření spočívající v ověřování chybných VAT ID uvedených v souhrnných hlášeních českých plátců daně má velký význam k ověření správné výše daňové povinnosti daňového subjektu, zejm. pak při ověření správného uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně při dodání zboží dle § 64 ZDPH, protože pouze dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě splňuje podmínku osvobození od daně s nárokem na odpočet daně.

---

<sup>15</sup> Systém ADIS představuje automatizovaný daňový informační systém, který je používán ke zpracování daňové agendy v ČR. Na tento systém je napojen systém VIES, který poskytuje konkrétní vybrané údaje v rámci EU.

Do souhrnného hlášení uvádí každý daňový subjekt, který dodá zboží jinému plátcovi registrovanému v EU, VAT ID odběratele, počet poskytnutých plnění a hodnotu poskytnutých plnění v národní měně, tedy v Kč. Obdobným způsobem se od ledna roku 2010 do souhrnného hlášení uvádí i služby poskytnuté jiným osobám registrovaným k dani v jiném členském státě EU, s místem plnění dle ustanovení § 9, odst. 1 ZDPH.

Po podání souhrnných hlášení a jejich zpracování dojde v rámci systému VIES k automatickému porovnání VAT ID uvedených v souhrnných hlášeních na registry plátců v jednotlivých členských státech. Pokud je zjištěna nesrovnalost při tomto porovnání, je na příslušný finanční úřad zasláno tzv. Oznámení o pochybnosti k VAT ID. Rozlišujeme čtyři typy chyb, které se mohou u VAT ID uvedeného v souhrnném hlášení vyskytnout:

- Formálně chybné VAT ID – tato chyba se v uvedených oznámeních o pochybnostech k VATID téměř nevyskytuje. Formální chyba by měla být systémem odhalena již při samotném zpracování souhrnného hlášení.
- Registrace ukončena v průběhu čtvrtletí – v průběhu čtvrtletí ukončilo dané VAT ID svou registraci k DPH. V takovém případě je třeba ověřit, zda plátce poskytl plnění v době, kdy bylo VAT ID registrováno a zda bylo tudíž plnění uskutečněno plátcem či nikoliv.
- VAT ID nenalezeno v členském státě – uvedené VAT ID je sice formálně správné, v daném členském státě však nikdy nebylo přiděleno.
- VAT ID neaktivní v daném období – uvedené VAT ID sice bylo přiděleno, ale v daném období nebylo registrováno k DPH (mohlo být registrováno před i po tomto období).

V případě, že správce daně obdrží uvedené Oznámení o pochybnostech k VAT ID, je třeba provést šetření a zdůvodnění, proč k výše uvedeným chybám došlo, zároveň je třeba provést případnou následnou opravu v souhrnném hlášení. Pokud má uvedená chyba dopad do daňové povinnosti daňového subjektu, je třeba provést opravu i v daňovém přiznání ať již podáním dodatečného daňového přiznání nebo v rámci daňové kontroly.

### 3.2.4 Žádosti o poskytnutí informací L3

V případě, že nestačí údaje z výše popsané automatické výměny informací prostřednictvím systému VIES, je často nutné přistoupit na tzv. elektronickou výměnu informací na úrovni L3<sup>16</sup>. Tato výměna probíhá prostřednictvím speciální aplikace, tzv. CCN mailu<sup>17</sup>. Prostřednictvím této aplikace lze získat konkrétní informace a důkazní prostředky, které se vztahují k jednotlivým transakcím, o kterých má správce daně pochybnosti. Od příslušných správců daně v dožádaných členských státech lze obdržet důkazy pro zjištění skutečného stavu transakce, např. účetní doklady, smlouvy, přepravní dokumenty od obchodního partnera dané transakce. Samotná výměna informací probíhá na speciálních tzv. SCAC formulářích<sup>18</sup>, kde jsou vyplňovány potřebné údaje, požadavky a odpovědi na ně, písemné dokumenty jako faktury, smlouvy, přepravní dokumenty a další písemné materiály vztahující se k ověřované transakci jsou pak zasílány přílohou většinou v elektronické podobě.

Rozlišujeme dva základní typy této formy elektronické komunikace – žádosti o poskytnutí informací a tzv. spontánní informace. Žádosti o poskytnutí informací zasílá správce daně do jiných členských států z důvodu zajištění potřebných důkazních prostředků ke správnému stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Potřeba získání důkazních prostředků ke správnému stanovení daňové povinnosti může vzniknout při řešení již výše zmiňovaných příkazů k ověření pořízeného zboží a služeb či prověřování chybných VAT ID uvedených v souhrnných hlášeních, žádosti o poskytnutí informací na úrovni L3 mohou být samozřejmě zaslány do jiných členských států i v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou či jiným daňovým řízením.

---

<sup>16</sup> Výměna informací v oblasti DPH je prováděna na třech základních úrovních. Úroveň L<sub>1</sub> a L<sub>2</sub> představuje automatickou výměnu informací, která je prováděna pomocí systému VIES, úroveň L<sub>3</sub> již představuje výměny konkrétních informací mimo systém VIES.

<sup>17</sup> CCN mail představuje speciální zabezpečenou aplikaci k sloužící k výměně informací mezi daňovými správami EU.

<sup>18</sup> SCAC formulářem je nazýván formulář, který je využívám k výměně informací mezi správci daně v jednotlivých členských státech EU. Správce daně zde vyplní potřebné údaje o daňovém subjektu, kterého se prověřovaná transakce týká a požadavky na daňovou správu v EU. Příslušná daňová správa pak svou odpověď vyplní do toho samého formuláře.



Pokud má správce daně z daňového řízení u vedeného tuzemského daňového subjektu k dispozici informace, které by mohly být podstatné a důležité pro daňovou správu v jiném členském státě EU, zasílá prostřednictvím elektronické výměny informací na úrovni L3 tzv. spontánní informaci. Tato informace je jednostranná, to znamená, že na ni není očekávána žádná odpověď. Od 1. 1. 2011 však nařízení rady č. 904/2010 ustanovilo tzv. institut zpětné vazby, o kterou může požádat příslušný orgán, který informace poskytuje.

Spontánní informace jsou často zasílány v případě, že při prošetřování rozdílů u příkazů k ověření pořízeného zboží a služeb je zjištěno, že náš plátce pořídil zboží či služby od dodavatele z jiného členského státu EU, tento dodavatel však dodání našemu plátcovi nevykazuje nebo vykazuje v podstatně nižší hodnotě, než byla dodávka uskutečněna. Přestože tato informace nemá dopad do daňové povinnosti k DPH u dodavatele, je pro daňovou správu dodavatele důležitá z důvodu správného určení obrátu a výše výnosů uvedeného dodavatele. Jedná se o informace, které mohou mít dopad do jiných daní tohoto dodavatele.

Tak jako české správce daně zasílá žádosti o poskytnutí informací na úrovni L3, jsou samozřejmě zasílány i žádosti opačným směrem, tzn. z jiných členských států do ČR. Pro vyřizování těchto žádostí jsou stanovena přesná pravidla a lhůty k vyřízení, přičemž celková lhůta k vyřízení je stanovena na tři měsíce od data přijetí žádosti. Z této lhůty připadá na vyřízení na úrovni příslušného územního pracoviště 46 dní. Pokud je šetření u našeho daňového subjektu složitější a již dopředu je zřejmé, že žádost nebude vyřízena ve stanoveném termínu, je zasílána tzv. částečná odpověď, ve které správce daně informuje příslušný zahraniční kompetentní orgán, že lhůta nebude dodržena, popřípadě předá tu část informace, kterou již má k dispozici.

I výše popsané spontánní informace jsou zasílány z jiných členských států EU daňovým správám v ČR. Vzhledem ke skutečnosti, že při spontánní výměně informací není nutná odpověď druhého členského státu, nejsou pro ni stanoveny ani lhůty k vyřízení. I tak je třeba u daňového subjektu, kterého se spontánní informace týká, poskytnuté informace prošetřit. Pokud následně správce daně zjistí, že na straně našeho plátce došlo k chybnému uvedení daňové povinnosti, je třeba tuto chybu napravit. To lze provést dvěma způsoby, buď opravu provede daňový subjekt sám prostřednictvím dodatečného

daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. V případě, že takto daňový subjekt neučiní, je správcem daně zahájena daňová kontrola, v rámci které je opravena daňová povinnost na správnou hodnotu.

### **3.2.5 Multilaterální kontroly**

Souběžné kontroly, nazývané též kontrolami multilaterálními, jsou nejvyšší formou spolupráce v oblasti daňové správy prováděné v souladu s nařízením Rady č. 904/2010. Jedná se o daňové kontroly prováděné současně ve dvou či více státech EU. Tyto kontroly jsou prováděny v případech, kdy s ohledem na termíny vyřízení není komunikace prostřednictvím systému VIES a žádostí na úrovni L3 dostatečně flexibilní. Cílem multilaterálních kontrol je ověřit správnost daňových povinností jednoho nebo více daňových subjektů podnikajících v zapojených zemích. Jedná se buď o jeden daňový subjekt s provozovny ve dvou nebo více členských státech EU nebo několik různých daňových subjektů, které jsou finančně, majetkově či organizačně propojeny. V poslední době se multilaterální kontroly zaměřují především na oblast velkých daňových úniků u DPH u tzv. karuselových podvodů.

### **3.2.6 Eurofisc**

Jak uvádí Hana Skalická, byla v nařízení č. 904/2010, které je tzv. recastem nařízení č. 1798/2003/ES, ustanovena nová forma spolupráce, a to zavedení decentralizované sítě bez právní subjektivity nazvaná Eurofisc, jež má v zúčastněných státech podporovat a usnadňovat mnohostrannou spolupráci v boji proti konkrétním typům podvodů.<sup>19</sup> Před zavedením Eurofiscu probíhala obdobná mezinárodní spolupráce, která byla zahrnuta pod tzv. spontánní výměnu informací. Eurofisc je v nařízení č. 904/2010 definován jako síť pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy EU. *„V rámci Eurofiscu členské státy: a) zavedou mnohostranný mechanismus včasného varování pro boj proti podvodům v oblasti DPH; b) koordinují rychlou mnohostrannou výměnu cílených informací v tematických okruzích, v jejichž rámci Eurofisc vyvíjí*

---

<sup>19</sup> SKALICKÁ H., *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. str. 144.

*činnost; c) koordinují práci kontaktních úředníků Eurofiscu zúčastněných členských států při reakci na varování.*<sup>20</sup>

Přestože je účast jednotlivých členských států v Eurofiscu založena na dobrovolnosti, v případě, že se již členský stát do konkrétní pracovní oblasti Eurofiscu zapojí, je v souladu s výše citovaným nařízením povinen aktivně se účastnit mnohostranné výměny informací, a to nejen informace ze systému přijímat, ale i zadávat vlastní data a poskytovat zpětnou vazbu do jiných členských států.

---

<sup>20</sup> Nařízení Rady č.904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. článek 33.

## 4 Spolupráce v oblasti přímých daní

### 4.1 Daně z příjmů a smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Přestože by se mohlo laické veřejnosti zdát, že větší důraz je kladen na jednotný systém a spolupráci v oblasti nepřímých daní, zejm. v oblasti daně z přidané hodnoty, ani oblast daní přímých není nijak opomíjena.

Mezi nejrozšířenější přímou daň patří bezesporu daň z příjmů ať již fyzických či právnických osob. Oblast těchto daní je v ČR upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Přestože byl tento zákon za doby své existence již nesčetněkrát novelizován, podstata zůstává nezměněna. Velmi zjednodušeně by se dalo říci, že daňová povinnost vzniká jak z příjmů plynoucích ze zdrojů na území ČR, tak i z příjmů plynoucích ze zdrojů v zahraničí, a to jak fyzickým osobám, které mají bydliště na území ČR nebo se zde obvykle zdržují, tak i právnickým osobám, které mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení. Ostatním poplatníkům, tedy těm, kteří nemají na území ČR své bydliště, sídlo ani se zde obvykle nezdržují, vzniká daňová povinnost pouze z příjmů plynoucích ze zdrojů na území ČR.<sup>21</sup>

Aby nedošlo ke kolizi právních úprav v jednotlivých státech a z důvodu toho nebyl jeden příjem zdaněn ve více státech, jsou uzavírány tzv. smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou nadřazeny národním zákonům. Jedná se o smlouvy bilaterální, které jsou uzavírány podle modelu vytvořeného Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD)<sup>22</sup>. Modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění přijalo OECD v roce 1963.

ČR uzavřela do 1. 8. 2012 celkem 79 mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, jejich přesný výčet je možno nalézt na [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled\\_smluv\\_3762.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html).

---

<sup>21</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. § 2 a § 17.

<sup>22</sup> Jedná se o organizaci složenou jak ze států Evropské unie, tak i dalších ekonomicky vyspělých států světa jako je Kanada, USA, Švýcarsko, Chile a další. V současné době má 34 členů; zdroj: [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

Jak uvádí Hana Skalická ve své publikaci věnované problematice mezinárodních daňových vztahů, „V současné době stále více nabývá významu globalizace, a tím i multilaterální smlouvy. Na tuto tendenci v roce 2002 zareagovala i EU, a to vlastním návrhem vzorové smlouvy, jedná se o tzv. EU Model Tax Convention neboli Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Na základě tohoto modelu by měly členské státy EU podepsat jedinou multilaterální smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která by nahrazovala veškeré, do této doby platné bilaterální smlouvy.“<sup>23</sup> Tento model evropské smlouvy doposud nebyl přijat, proto se problematika zamezení dvojího zdanění řídí doposud platnými jednotlivými smlouvami uzavřenými dle modelu OECD.

Jednotlivé uzavřené smlouvy řeší zdaňování hned několika oblastí příjmů a to např. příjmy tzv. rezidentů daného státu, problematiku stálých provozoven či danění zisků nadnárodních podniků. Dále postihuje oblast danění dividend, úroků, příjmů ze zaměstnání, penzí či příjmů studentů a mnoho dalších oblastí. Smlouvy se vztahují jak na daně z příjmů fyzických a právnických osob, tak i na daň z nemovitostí.

*„Dvojití zdanění se podle ustanovení mezinárodních smluv vylučuje tím, že se jednotlivé druhy příjmů vyhražují ke zdanění buď ve státu bydliště či sídla příjemce (tzv. stát domicilu), nebo ve státu zdroje příjmu (tzv. stát zdroje), případně se právo ke zdanění určitého příjmu rozděluje mezi oba státy.“*<sup>24</sup>

## **4.2 Spolupráce v oblasti přímých daní**

Jak již bylo uvedeno výše, mezinárodní výměna informací v oblasti přímých daní je v ČR upravena zákonem č. 253/2000 Sb., mezinárodní pomoc při správě daní, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon vychází z předpisů EU. Vznikl na základě Směrnice Rady č. 77/799/EHS, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného. Uvedená směrnice byla nahrazena Směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, která vstoupila v platnost od 1. 1. 2013.

---

<sup>23</sup> SKALICKÁ H., *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. str. 12

<sup>24</sup> Tamtéž, str. 12

Ustanovení o výměně informací je zakotveno také ve čl. 26 již výše zmiňovaných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Dalším důležitým nástrojem pro mezinárodní daňovou spolupráci jsou pracovní ujednání, tzv. Memoranda o porozumění a vzájemné administrativní spolupráci daňových správ. „*Memoranda o porozumění upřesňují praktické provádění forem mezinárodní spolupráce, jednak v oblasti tzv. automatické výměny daňových informací mezi příslušnými daňovými správami, kdy se jedná o jednorázové zasílání velkého objemu dat za účelem jejich ověření (automatická výměna informací), dále pak přítomnost daňových úředníků jednoho státu na území státu druhého, provádění tzv. simultánních daňových kontrol, případně přímou spolupráci daňových úředníků příhraničních finančních orgánů.*“<sup>25</sup> Přehled jednotlivých uzavřených memorand je uveřejněn na internetových stránkách České daňové správy dostupný na <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/169.html?year=0>.

Stejně jako při spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, je spolupráce v oblasti přímých daní členěna do tří základních forem. První z nich, výměna informací na dožádání se vztahuje vždy ke konkrétnímu danému případu. Tento nástroj se používá obdobně jako u DPH v případě, že správce daně při své kontrolní činnosti zjistí určité pochybnosti týkající se konkrétní transakce konkrétních daňových subjektů. Prostřednictvím mezinárodní žádosti požádá příslušný úřad smluvního státu o získání a poskytnutí informací, které přispějí k objasnění této transakce. Tyto žádosti jsou zasílány obousměrně, tzn. českými správci daně do jiných států, ale i z jiných států do ČR, pokud požadují tamní daňové správy o prověření konkrétních informací u našich daňových subjektů. V případě, že český správce daně obdrží mezinárodní žádost, musí co nejdříve provést šetření u daňového subjektu, popř. nashromáždit potřebné informace tak, aby mohl na žádost odpovědět, jak je uvedeno ve směrnici 2011/16/EU „*co nejrychleji a v každém případě do šesti měsíců ode dne obdržení žádosti.*“<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup>FINANČNÍ SPRÁVA. Mezinárodní výměna informací: Přehled uzavřených memorand .[online]. [cit. 2013-02-03]. dostupné na <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/169.html?year=0>

<sup>26</sup> Směrnice Rady 2011/16/EU, o správní spolupráci v oblasti daní, článek 7

Prostřednictvím tzv. automatické výměny informací jsou pravidelně automaticky zasílány správci daně informace týkající se určitých druhů příjmů, jako např. příjmy ze zaměstnání, úroky, dividendy, licenční poplatky, důchody apod., a to všech daňových subjektů, které takovéto příjmy deklarovaly. Na základě těchto automatických výměn správce daně zjišťuje a ověřuje, zda byly tyto prostředky v ČR řádně zdaněny, popř. zjišťuje, které daňové subjekty svou daňovou povinnost nesplnily.

Třetí formou jsou i v oblasti přímých daní tzv. spontánní informace neboli výměna informací z vlastního podnětu. Jedná se o aktivní jednostranné poskytnutí informací, které by mohly mít podstatný vliv na výši zdanění v daném státě.

Od roku 2011 jsou žádosti a informace z vlastního podnětu zasílány na speciálních elektronických formulářích, které jsou zasílány prostřednictvím zabezpečeného komunikačního kanálu, tzv. CCN mailu.

V citované směrnici č. 2011/16/EU jsou dále řešeny další formy správní spolupráce jako problematika souběžných kontrol prováděných najednou na území dvou či více členských států, možnost podat žádost o doručení prostřednictvím správních orgánů nebo podmínky využití možnosti přítomnosti v prostorách správních úřadů a účasti na správních šetřeních jiných daňových správ. Přestože se jedná i v těchto případech o velmi důležité nástroje při spolupráci mezi daňovými správami napříč celé EU, výše uvedené tři základní formy spolupráce jsou přece jen častěji využívány.

## **5 Šetření provedená na FÚ v Mladé Boleslavi v oblasti DPH**

V následujících přehledech se bude bakalářská práce věnovat konkrétním číslům vypovídajícím o tom, kolik bylo provedeno od přistoupení ČR k EU jednotlivých typů šetření na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi, resp. Územním pracovišti v Mladé Boleslavi Finančního úřadu pro Středočeský kraj a výsledkům z těchto šetření plynoucích.

### **5.1 Příkazy k ověření pořízeného zboží a služeb**

Za období 2. čtvrtletí 2004 až 4. čtvrtletí 2009 bylo na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi řešeno celkem 386 příkazů k ověření pořízeného zboží, přehled počtů členěných na jednotlivá období je zřejmý z grafu č. 1. K uvedenému počtu je však nutno doplnit, že kompetentní pracovníci úřadu nemohli žádným svým rozhodnutím tyto počty řešených příkazů ovlivnit. Případy nesrovnalostí k prověření byly vybírány na úrovni Ministerstva financí ČR.

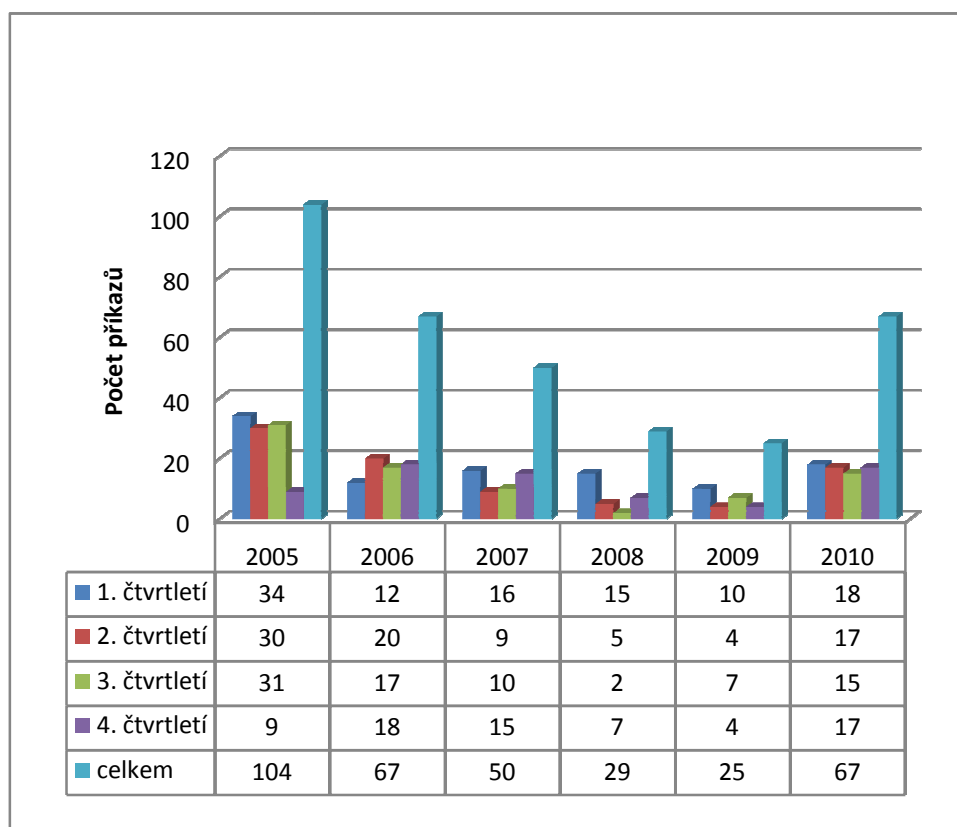
Po změně legislativy, kdy byly do ověřování vedle pořízeného zboží z jiného členského státu zařazeny i přijaté služby poskytnuté osobami registrovanými k dani v jiném členském státu, se změnil zároveň i způsob vybírání případů k prověření. Po provedení potřebných technických změn souvisejících právě se změnou způsobu vykazování přijatých služeb z EU byl celý systém obnoven počátkem roku 2012. Kompetence výběru případů k prověření byla přenesena přímo na pracovníky daného finančního úřadu. V systému VIES mohou nově pracovníci vytvořit sestavu nesrovnalostí mezi hodnotou přiznaných pořízení naším plátcem a souhrnnou hodnotou uvedenou jednotlivými dodavateli v podaných souhrnných hlášeních za jednotlivá čtvrtletí. Vnitřními předpisy je pak stanovena minimální hodnota rozdílu, od které by měly být nesrovnalosti prověřovány a minimální počet příkazů k ověření, které by za jednotlivá čtvrtletí měly být zpracovány a prověřeny.

Pracovníci správce daně tedy zhruba od poloviny roku 2012 začali provádět ověření zjištěných rozdílů zpětně za jednotlivá čtvrtletí od počátku roku 2010. Vzhledem k velkému množství zpracovávaných údajů a časté nutnosti ověřit si konkrétní rozdíly prostřednictvím žádostí na úrovni L3, není ověřování rozdílů v řadě případů ještě



ukončeno. Za období od 1. čtvrtletí roku 2010 do 4. čtvrtletí roku 2012 bylo prozatím vygenerováno 95 příkazů k ověření pořízeného zboží a služeb, tento počet ale není zdaleka konečný. Zejména za období 2011 a 2012 byly prověřovány pouze případy, které měly souvislost s rokem 2010, plošně bude výběr případů nutných k prověření za tato období dokončen v nejbližších dnech. I z tohoto důvodu jsou do grafu č. 1 zaneseny počty příkazů pouze za období roku 2010.

Graf č. 1: Počet příkazů k ověření pořízeného zboží, resp. zboží a služeb



Zdroj: autor práce

Výsledky ověření příkazu jsou rozčleněny do několika základních kategorií označených číselným kódem. Tyto kódy jsou po ukončení příkazu zaneseny do systému a automaticky přenášeny na Generální finanční ředitelství.

Kódem „odstraněno před ověřováním“ jsou uzavírány příkazy, kdy správce daně před samotným ověřováním zjistí, že údaje v systému VIES byly změněny a rozdíl v celkových hodnotách na příslušných řádcích daňových přiznání v porovnání s údaji

v systému VIES dále nepřetrává. K této situaci může dojít po podání dodatečného přiznání našeho plátce či podání následných souhrnných hlášení dodavateli v EU.

Výsledek šetření „neshody ve způsobu vykazování“ je přiřazován v případě, že jak český plátce, tak dodavatel z EU vykázal příslušná plnění v souladu s platnou legislativou v daném členském státě, rozdíl v částkách je způsoben pouze odlišnými způsoby vykazování transakce v daném členském státě. K rozdílnému vykazování může dojít např. u vykazování záloh či u leasingu.

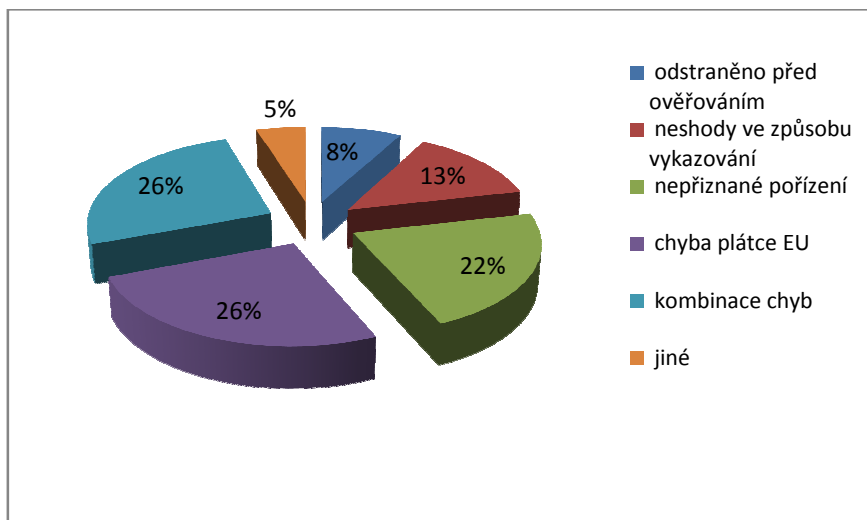
„Nepřiznaným pořízením v ČR“ je označována jak situace, kdy prověřovaný plátce v ČR přiznal pořízení zboží v jiném zdaňovacím období, než vykazuje dodávku dodavatel, tak i v případě, kdy daňový subjekt nepřiznal pořízení zboží vůbec, a při prověřování bylo zjištěno, že mu vznikla povinnost přiznat daň při pořízení zboží či přijetí služeb. Tuto chybu napraví buď plátce dobrovolně sám prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání, popř. může správce daně z uvedeného důvodu zahájit daňovou kontrolu a nepřiznanou daň doměřit.

„Chyba plátce EU“ se vyskytuje v případě, že došlo k chybnému vykázání dodávek subjektem v EU. Tato skutečnost musí být ověřena prostřednictvím zaslané žádosti v rámci mezinárodní výměny informací.

Dále může při prověřování vzniknout situace, kdy jsou zjištěny kombinace již výše uvedených příčin. Tato situace nastává většinou u velkých daňových subjektů s velkým množstvím dodavatelů z EU.

Přehled zastoupení jednotlivých výsledků ověření v příkazech řešených správcem daně v Mladé Boleslavi za období 1. Čtvrtletí 2005 až 4. Čtvrtletí 2009 je uveden v grafu č. 2.

Graf č. 2: Přehled zastoupení jednotlivých typů výsledků ověření



Zdroj: autor práce

Jak je z uvedeného grafu patrné, chybují při vykazování intrakomunitárních plnění plátců v EU stejně, ne-li více, než tuzemští plátcové. Často se však na obou stranách jedná pouze o administrativní pochybení, které nemá dopad do daňových povinností jednotlivých obchodních partnerů. I přes toto však bylo při provedených šetření podchyceno řada případů, kdy plátcové ať už úmyslně, či pouhým špatným pochopením ZDPH obchodní transakci vykázanou dodavateli z jiných členských států nepřiznal a tím do značné míry ovlivnil svou daňovou povinnost. Toto bylo zjištěno zejména při pořizování použitých vozů z EU, kdy byla v konečném důsledku dodatečně doměřena správcem daně daň celkem v řádech statisíců Kč.

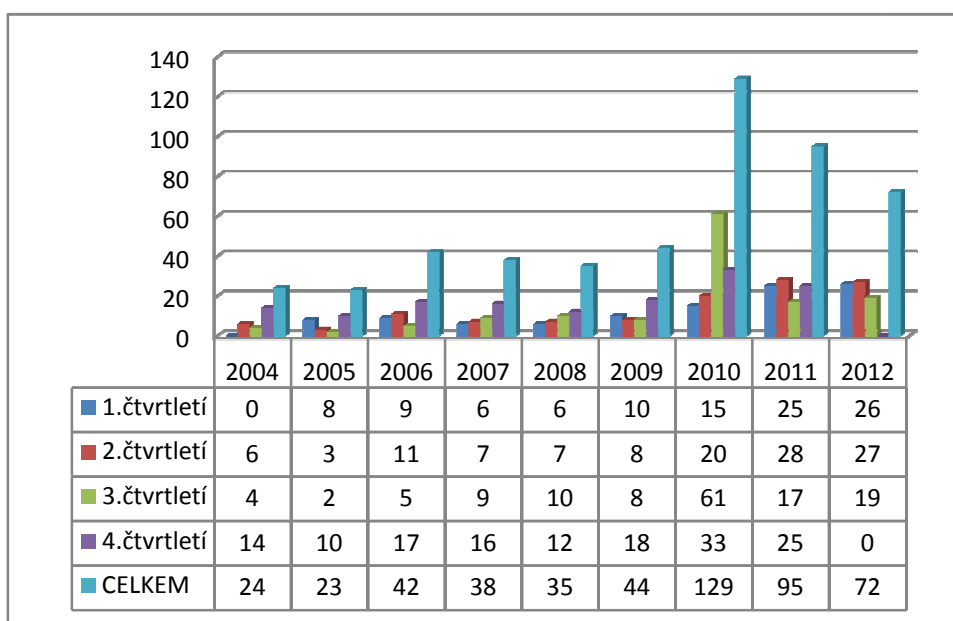
## 5.2 Ověřování chybných VAT ID uvedených v souhrnném hlášení

Za zdaňovací období od 2. čtvrtletí roku 2004 do 4. čtvrtletí roku 2009 bylo na Finanční úřad v Mladé Boleslavi doručeno 206 oznámení o pochybnostech k VAT ID uvedených v souhrnných hlášeních podaných tuzemskými plátcovy. Stejně jako u příkazů k ověření došlo po změně v legislativě, kdy se od roku 2010 začalo uvádět i poskytnutí služeb, k pozastavení zasílání oznámení o pochybnostech z důvodů nutnosti provedení změn v systému. Systém zasílání oznámení o pochybnostech byl obnoven počátkem roku

2012, celkem bylo po obnovení systému na Finanční úřad v Mladé Boleslavi doručeno celkem 296 oznámení, které jsou v současné době postupně prověřována.

Přesné počty hlášení dle jednotlivých období jsou zřejmé z grafu č. 3. K uvedeným počtům je nutné dodat, že jsou pouze orientační. Při sestavování statistiky bylo vycházeno z údajů v systému ADIS ke dni 31. 12. 2012, nejsou zde zahrnuty údaje daňových subjektů, u kterých bylo prováděno v předchozích obdobích ověření chybných VAT ID, u kterých byla ale před tímto datem změněna místní příslušnost a jejich spis byla tudíž odstěhována. Právě v první polovině roku 2012 došlo ke stěhování několika velkých daňových subjektů s rozsáhlou mezinárodní spoluprací na Specializovaný finanční úřad.

Graf č. 3: Počet oznámení o chybných VAT ID



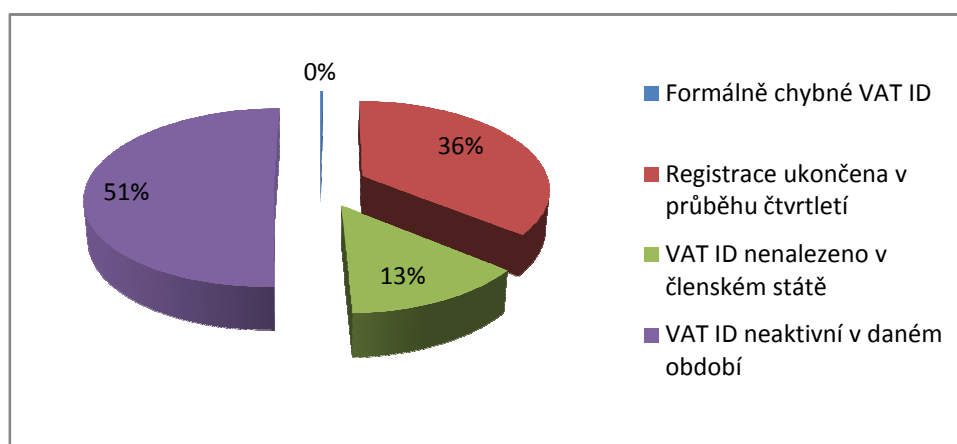
Zdroj: *autor práce*

Již na první pohled je z uvedených počtů zřejmé, že od zdaňovacích období roku 2010 došlo k výraznému nárůstu počtu obdržených oznámení o pochybnostech VAT ID. Tato skutečnost souvisí právě se změnou legislativy, kdy od ledna roku 2010 daňové subjekty začaly uvádět do svých souhrnných hlášení VAT ID odběratelů i u poskytnutých služeb s místem plnění mimo tuzemsko dle ustanovení § 9, odst. 1 ZDPH. Navíc od uvedeného data vznikla měsíčním plátcům povinnost

podávat souhrnná hlášení každý měsíc, což také vedlo k nárůstu počtu uvedených oznámení. Často se ale v několika souhrnných hlášeních za zdaňovacích období jdoucí po sobě u jednoho plátce vyskytuje stejné tzv. „chybné“ VAT ID, které je nutno prověřit. Chybu pak lze ověřit a vyřešit najednou jedním šetřením.

Přehled zastoupení jednotlivých typů chyb v oznámení o pochybnostech k VAT ID doručených na Finanční úřad v Mladé Boleslavi je uveden v grafu č. 4.

Graf č. 4: Zastoupení jednotlivých typů chyb v hlášeních o chybných VAT ID



Zdroj: autor práce

Prostřednictvím provedených šetření z důvodů oznámení o pochybnostech k VAT ID bylo zjištěno, že uvedené chyby často vznikají pouze z důvodů administrativních, kdy má odběratel z nějakého důvodu od určitého data nové VAT ID (např. při fúzi odběratele s jiným daňovým subjektem). V případě, že si náš plátce opomene toto nové VAT ID zanést do systému a do souhrnného hlášení uvede VAT ID původní, je třeba tuto chybu napravit podáním následného souhrnného hlášení. V případě, že bylo nové VAT ID v okamžiku uskutečnění dodávky již registrováno, osvobození s nárokem na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 64 ZDPH zůstává zachováno.

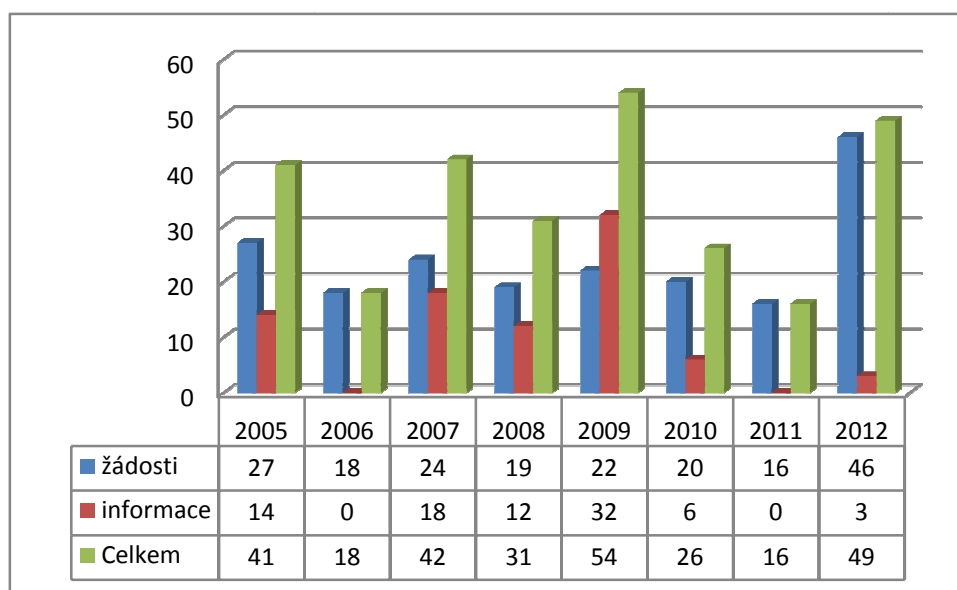
Pokud však je při prošetření zjištěno, že dodávka zboží byla uskutečněna odběrateli, který v daném období neměl platnou registraci k DPH v příslušném členském státě, bylo osvobození od daně uplatněno neoprávněně. V tomto případě je pak nutné provést opravu nejen v souhrnném hlášení, kde se provede storno chybně vykázané dodávky, hlavně je ale třeba přiznat svou daňovou povinnost z uskutečněné transakce podáním

dodatečného daňového přiznání, popř. v rámci daňové kontroly vedené správcem daně. Přesnou evidenci podaných dodatečných daňových přiznání, které byly podány plátcí z výše uvedených důvodů, nemá správce daně k dispozici, stejně tak ani částku, která byla těmito daňovými přiznáními „dopřiznána“. Daňová kontrola z důvodu neoprávněného uplatnění osvobození dle § 64 ZDPH nebyla ve sledovaném období zahájena žádná.

### 5.3 Žádosti o poskytnutí informací L3

Za období od roku 2005 do roku 2012 bylo z Finančního úřadu v Mladé Boleslavi odesláno 277 výměn informací na úrovni L3, z toho 192 žádostí o informace a 85 spontánních informací. V grafu č. 5 je znázorněn počet žádostí a spontánních informací odeslaných v jednotlivých letech od vstupu ČR do EU.

Graf č. 5: Počet odeslaných L3



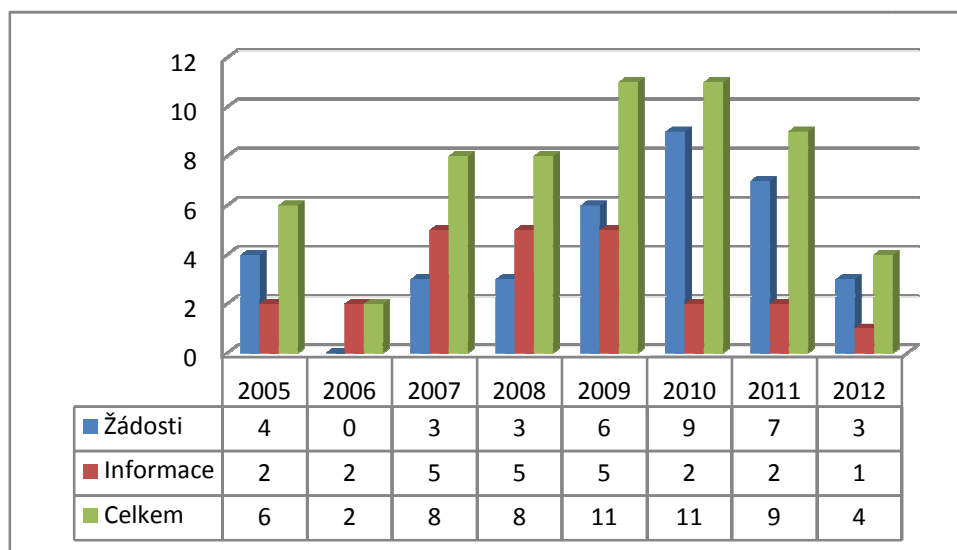
Zdroj: autor práce

Jak je z výše uvedeného grafu zřejmé, v letech 2010 a 2011 došlo k poklesu počtu odeslaných žádostí, naopak velký nárůst počtu odeslaných žádostí je zaznamenán v roce 2012. Tato skutečnost souvisí s pozastavením a následným znovuobnovením prošetřování příkazů k ověření pořízeného zboží a služeb a oznámení o chybných

VAT ID. Tímto porovnáním vyplynula skutečnost, že žádosti o poskytnutí informací a spontánní informace jsou zasílány v převážné většině v souvislosti s uvedenými šetřeními, přestože mohou a naopak měli by být zasílány v případě vzniklých pochybností v rámci běžné daňové kontroly. Přesné informace o tom, kolik zaslaných žádostí vyplynulo z běžné kontrolní činnosti, není z uvedených přehledů patrné, bylo to ale pouze několik ojedinělých případů. Proto na tomto místě je nutno zdůraznit, že i v běžných daňových kontrolách by se kontrolní pracovníci měli více zaměřit na problematiku mezinárodního zdaňování a případné pochybnosti ověřovat prostřednictvím tohoto nástroje.

Příchozích žádostí o poskytnutí informací a spontánních informací bylo na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi za celé sledované období vyřizováno podstatně méně, než bylo za toto období odesláno. Celkem bylo doručeno a vyřizováno 56 příchozích výměn informací na úrovni L3, z toho 33 žádostí a 23 spontánních informací. Počty připadající na jednotlivé roky jsou patrné z grafu č. 6.

Graf č. 6: Počet příchozích L3



Zdroj: autor práce

Zatímco u odchozích žádostí byl zaznamenán v roce 2012 prudký nárůst, u příchozích je naopak patrný pokles počtu žádostí a spontánních informací. Toto je do jisté míry způsobeno skutečností, že v roce 2012 vznikl Specializovaný finanční úřad, pod jehož

působnost bylo odstěhováno několik velkých daňových subjektů s rozsáhlou mezinárodní spoluprací.

Počet příchozích žádostí svým rozhodnutím pracovníci správce daně neovlivní, co je však ovlivnitelné, je dodržování předepsaných postupů zejm. termínů k vyřízení. Proto byla provedena ještě jedna statistická analýza týkající se právě délky vyřizování jednotlivých příchozích žádostí o poskytnutí informací. Na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi byly příchozí žádosti vyřizovány v průměru za 25 pracovních dní, nejkratší trvala 3 pracovní dny, nejdelší naopak 70 pracovních dní. Jednalo se o případ, kdy muselo být v ČR provedeno rozsáhlejší šetření, které spočívalo jak v samotném šetření u daňového subjektu, kterého se žádost týkala, tak i v zaslání žádostí o prověření na jiné finanční úřady a další instituce. V tomto případě byla příslušná daňová správa upozorněna prostřednictvím tzv. částečné odpovědi, že termín nebude z uvedených důvodů dodržen.



## 6 Šetření provedená na FÚ v Mladé Boleslavi v oblasti přímých daní

### 6.1 Automatická výměna v oblasti úrokových příjmů

Od přistoupení ČR do EU se mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní postupně vyvíjela a rozšiřovala. První hlášení automatické výměny informací (dále jen AVI) týkající se let příjmů předchozích let začaly na FÚ v Mladé Boleslavi docházet až koncem roku 2008.

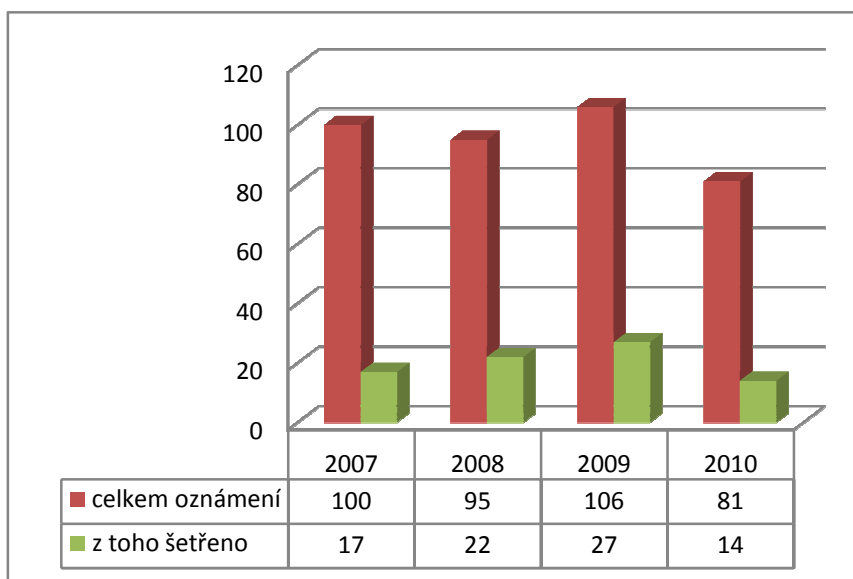
Nejrozšířenější formou mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní, která byla a je na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi zpracovávána, je AVI v oblasti úrokových příjmů. Přestože je mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní řízena již v předchozích kapitolách zmiňovanou směrnicí Rady č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní, která nahradila směrnicí 77/799/EHS, pro oblast danění úrokových příjmů vydala Rada Evropské unie navíc samostatnou směrnicí č. 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Jednotlivá ustanovení této směrnice byla implementována do příslušné české legislativy, zejm. do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů tak, aby ustanovení směrnice mohla být přímo aplikována v ČR. „Účelem směrnice je umožnit, aby příjmy z úspor v podobě úrokových plateb vyplacených v jednom členském státě jejich skutečným vlastníkům – fyzickým osobám, které mají bydliště pro daňové účely v jiném členském státu – podléhaly účinnému zdanění v souladu s právními předpisy uvedeného jiného státu.“<sup>27</sup>

V souladu s vnitřními předpisy správce daně jsou z obdržených hlášení o výši úrokových příjmů dále prověřovány pouze příjmy ve výši nad 10 000 Kč. Z grafu č. 7 je patrné, kolik oznámení o výši úrokových příjmů v jednotlivých letech správce daně v Mladé Boleslavi obdržel a kolik oznámení z tohoto počtu bylo dále prověřováno.

---

<sup>27</sup> Směrnice Rady 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. článek 1.

Graf č. 7: AVI v oblasti úrokových příjmů



Zdroj: autor práce

V tabulce č. 1 je následně rozebráno, jaká celková výše úrokových příjmů plynoucích ze zahraničí byla správcem daně prověřována, u jaké výše úrokových příjmů byla poplatníky daňová povinnost splněna bez „zásahu“ pracovníků daňové správy a jaká výše úrokových příjmů musela být doměřena dodatečně.

Tabulka č. 1: Výše prověřovaných úrokových příjmů

rok	výše prověřovaných příjmů	z toho splněná povinnost	z toho nesplněná povinnost	
			výše příjmu	doměřená daň
2007	1 568 168,00 Kč	není evidováno	není evidováno	není evidováno
2008	2 430 888,00 Kč	1 285 389,00 Kč	1 145 499,00 Kč	22 665,00 Kč
2009	1 453 497,00 Kč	1 103 333,00 Kč	350 164,00 Kč	12 015,00 Kč
2010	1 095 182,00 Kč	1 095 182,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč

Zdroj: autor práce

Samotný postup správce daně po obdržení oznámení AVI o úrokových příjmech spočívá v tom, že nejprve ověří, zda uvedený poplatník podal daňové přiznání a v něm přiznal daň z oznámených úrokových příjmů. V případě, že nebyla daňová povinnost splněna, je daňový subjekt vyzván k dodatečnému podání řádného nebo dodatečného přiznání za příslušné zdaňovací období. V případě, že by poplatník na tuto výzvu

nereagoval, může správce daně příslušnou daň doměřit prostřednictvím daňové kontroly.

K dodatečně doměřeným částkám daně, uvedeným v tabulce č. 1, je nutno dodat, že uvedené částky byly u jednotlivých poplatníků doměřeny na základě dodatečně podaných daňových přiznání, ani v jednom případě nemusel správce daně přistoupit k institutu daňové kontroly.

## 6.2 Ostatní automatické výměny informací

I když jsou přijímané a dále prověřované AVI v oblasti úrokových příjmů nejčastější, nelze pominout ani ostatní druhy příjmů, které jsou správci daně prostřednictvím AVI hlášeny. Jedná se např. o příjmy z krátkodobého či dlouhodobého zaměstnání občanů ČR v zahraničí, příjmy lidí, kteří dlouhodobě žili v zahraničí a po návratu do ČR pobírají ze zahraničí starobní či výsluhový důchod či příjmy podnikatelů obchodujících se zahraničím. V tabulce č. 2 jsou uvedeny počty obdržených ostatních hlášení o příjmech prostřednictvím AVI v členění dle jednotlivých let a členských států EU.

Tabulka č. 2: Počet ostatních přijatých oznámení v rámci AVI z EU

rok	Be	Es	Fi	Hu	Se	Si	Dk	Nl	Pl	Lt	celkem
2006	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	2
2007	3	0	0	0	0	0	1	1	3	1	9
2008	2	0	1	0	1	1	0	0	3	0	8
2009	2	4	0	3	1	0	0	0	0	0	10
2010	8	2	2	2	1	0	1	0	3	3	22
2011	0	0	0	0	0	0	0	0	3	2	5

Zdroj: *autor práce*

Také v případě těchto přijatých oznámení správce daně prověřil, zda dotyčná osoba přiznala příslušný příjem, v opačném případě vyzval k dodatečnému přiznání příslušné výše příjmu. Ani v jednom případě nebylo nutné k dodatečnému doměření daně z důvodu příjmů hlášených prostřednictvím AVI zahájit daňovou kontrolu.

K AVI v oblasti přímých daní je ještě nutné dodat, že hlášení o příjmech ať už z úrokových příjmů, tak i u příjmů ostatních docházejí do ČR nejen z členských států EU, ale i ze třetích zemí, jako např. USA, Kanada, Norsko, Švýcarsko apod.

### 6.3 Spontánní výměna informací

Zatímco prostřednictvím AVI jsou správci daně zasílány najednou hromadně údaje týkající se většího počtu daňových subjektů, informace zasílané prostřednictvím spontánní výměny informací už se týkají většinou jednoho daňového subjektu a jeho konkrétního příjmu. Často se tato oznámení týkají konkrétních případů, kdy nám přichází ze zahraničí oznámení o tom, že zahraniční osoba, která zde pracuje, by měla mít v ČR předpokládanou výši příjmu.

Počty přijatých spontánních informací jsou patrné z níže uvedené tabulky č. 3.

Tabulka č. 3: Počet přijatých spontánních informací

rok	2008	2009	2010	2011
počet oznámení	4	3	1	7

Zdroj: *autor práce*

Obdobně jako u oznámení AVI, i u přijatých spontánních informací je správcem daně prošetřeno, zda konkrétní nahlášený příjem byl daňovým subjektem zdaněn v souladu s legislativou v ČR, popř. je tento daňový subjekt vyzván k dodatečnému podání daňového přiznání. Ze strany daňové správy v EU je u spontánních informací většinou vyžadována tzv. zpětná vazba, tedy oznámení, jak byla jejich poskytnutá informace využita českou daňovou správou.

### 6.4 Žádosti o poskytnutí informací

Stejně jako v oblasti DPH jsou žádosti o poskytnutí informací na vyžádání zasílány správcem daně v případě, že v rámci zahájeného daňového řízení, popř. v rámci vyhledávací činnosti u konkrétního daňového subjektu správce daně zjistí údaje o obchodních transakcích, které potřebuje ověřit u obchodního partnera dané transakce.

Na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi byly od přistoupení ČR do EU odeslány pouze čtyři žádosti o poskytnutí informací, a to dvě na Slovensko a dvě do Velké Británie. Mohlo by se zdát, že v této oblasti je na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi vyvíjena velmi malá aktivita. Toto zdání je však možné vyvrátit počty odeslaných žádostí v oblasti DPH. Daňové kontroly jsou totiž na tomto pracovišti správce daně prováděny současně u všech daní, proto je často k získání informací a konkrétních důkazních prostředků využíván právě institut žádostí zasílaných v oblasti DPH. Duplicitní zasílání žádostí o poskytnutí informací v oblasti přímých daní by ve většině případů bylo nadbytečné.

O tom, že je tomu obdobně i v jiných členských státech EU svědčí skutečnost, že zatímco přijatých žádostí o poskytnutí informací v oblasti DPH bylo na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi vyřizováno od vstupu ČR do EU v řádu okolo deseti za rok, samostatná žádost o poskytnutí informací v oblasti přímých daní nebyla za stejné období přijata a vyřizována žádná.

## 7 Nejzávažnější a často opakující se problémy zjištěné u danění přeshraničních plnění

### 7.1 Pořízení zboží přes call-off sklady

Konsignačním skladem se nazývají skladovací prostory v ČR, do kterých dodavatel z EU přemístí zboží, stále však zůstává vlastníkem přemístěného zboží. Skladovací prostory mohou být umístěny u třetí osoby za úplatu, např. u logistické společnosti, odkud je zboží následně dodáváno jednotlivým odběratelům. Přemístění zboží z jiného členského státu do konsignačního skladu je považováno v souladu s ustanovením § 16, odst. 5, za pořízení zboží, místem plnění je místo ukončení přepravy, tzn. ČR. Osobou povinnou přiznat daň při přemístění zboží je dodavatel, který přemístění zboží do konsignačního skladu uskutečnil, ten se stává plátcem v ČR dnem uskutečnění tohoto plnění. Následné dodání zboží jednotlivým českým odběratelům je již tuzemským plněním v rámci ČR, dodavatel je povinen přiznat DPH z uskutečněného dodání v ČR.<sup>28</sup>

Tzv. call-off sklad je specifickým druhem konsignačního skladu. Tento typ konsignačního skladu je určen pouze pro jednoho odběratele. Bývá umístěn přímo v provozovně odběratele, který si ze skladu odebírá zboží dle potřeby, za určité časové období je pak odběr zboží dodavatelem fakturován dle skutečného odebraného množství. Pro zjednodušení administrativy v rámci EU je legislativou umožněno, že DPH při přemístění zboží v tomto specifickém případě přiznává odběratel, a to v okamžiku naskladnění do call-off skladu, přestože ještě v okamžiku přemístění není skutečným vlastníkem zboží. V okamžiku fakturace skutečně odebraného zboží již odběratel pořízení zboží od jiného plátce z EU nepřiznává, jelikož již bylo přiznáno při přemístění do call-off skladu.

A právě shodnout se na okamžiku, kdy je třeba přiznat dodání zboží ze strany dodavatele a pořízení zboží ze strany odběratele se ukázalo jako veliký problém. Často se při prověřování příkazů k ověření pořízeného zboží vyskytuje situace, kdy náš

---

<sup>28</sup> MACHAČOVÁ M., *Daň z přidané hodnoty u přeshraničních plnění*, Absolventská práce - Vyšší odborná škola ekonomická v Mladé Boleslavi, Mladá Boleslav, 2012, str. 13 - 14, rkp.

daňový subjekt přiznává pořízení zboží dle dokladů vztahujících se již k naskladnění call-off skladu, po prověření rozdílných hodnot prostřednictvím žádosti o poskytnutí informací L3 je ale zjištěno, že dodavatel zahrne do svého souhrnného hlášení dodání zboží našemu plátcí až na základě dokladů vztahujících se k odběru zboží z call-off skladu, tedy při fyzickém přechodu vlastnictví odebraného zboží.

Skutečnost, že jednotlivé strany tohoto typu obchodních transakcí vykazují přemístění zboží přes hranice členských států v EU v rozdílném okamžiku a v rozdílných hodnotách, do značné míry zbytečně zatěžuje administrativní spolupráci v rámci EU. Ve většině případů je nakonec zjištěno, že jde opravdu jen o rozdíly ve vykazování jednotlivých partnerů, DPH při přemístění zboží je v konečné fázi přiznána, jen okamžik vykazování jednotlivých stran se liší.

I přes to musí správce daně jako prevenci při odhalování daňových úniků řešit i tuto popsanou situaci zasláním žádosti o poskytnutí informací L3.

## **7.2 Opravné daňové doklady u přeshraničních plnění**

Opravné daňové doklady vystavuje plátcé daně v případě, že po uskutečnění zdanitelného plnění došlo k opravě k základu daně a výše daně, popř. k opravě výše daně z jiných, zákonem vymezených důvodů. To, jak má vypadat opravný daňový doklad, je řešeno v § 45 ZDPH, ať už se jedná o plnění tuzemská či příhraniční. Opravné daňové doklady u přeshraničních plnění mohou být vystavovány stejně jako u tuzemských plnění z různých důvodů. Nejčastěji se s nimi setkáváme v případě poskytnutí různých slev, bonusů či skont po odebrání určitého množství zboží, včasném zaplacení a podobně. Druhou častou variantou je změna ceny či zrušení celé dodávky v případě reklamace dodaného zboží.

V praxi není neobvyklá situace, že tzv. opravný daňový doklad, který je povinen vystavit dodavatel do 15 dnů od zjištění skutečností pro opravu, vystaví odběratel na základě dohody v systému tzv. self-billingu. Někdy dle dokladu vystaveného odběratelem vyhotoví dodavatel opravný daňový doklad, který zaúčtuje a zahrne do evidence pro účely DPH. V jiných případech je dodavatelem účtováno přímo dle opravného dokladu, který místo něj vystavil odběratel.

Při účtování o tomto „přijatém“ dokladu je třeba vycházet ze samotné podstaty prováděné opravy. V případě dodavatele se jedná o změny na straně uskutečněných zdanitelných plnění, proto musí být opravný daňový doklad zahrnutý do stejného řádku daňového přiznání, jako bylo zařazeno původní plnění, které je tímto opravným daňovým dokladem opravováno. U odběratele platí to samé pravidlo. Protože bylo původní plnění zahrnuto do daňového přiznání na příslušné řádky pro přijatá plnění, je třeba opravný doklad zahrnout taktéž do stejného řádku jako plnění opravované.

Stejný systém je třeba zachovat i při členění nákladů a výnosů z hlediska daně z příjmu. Pokud se tedy vystavený opravný daňový doklad týká opravy poskytnutých a uskutečněných plnění, je třeba o příslušnou částku snížit příslušný výnosový účet společnosti. Jen tak je zachována skutečná proporcionalita mezi náklady a výnosy společnosti.

Při šetřeních prováděných správcem daně byly zjištěny chyby právě v tomto správném zařazení opravných dokladů, které jsou vystavovány právě v systému self-billingu. Opravný daňový doklad, který za dodavatele vystavil odběratel, byl často daňovým subjektem chybně zařazován na příslušné řádky pro přijatá zdanitelná plnění. V případě, že se jednalo o opravu dodání zboží do jiného členského státu EU, dodavatel místo aby snížil hodnotu na řádku č. 20 daňového přiznání, navýšil hodnotu pořízeného zboží na řádku č. 3, zároveň ve stejné hodnotě uplatnil nárok na odpočet daně na řádku č. 43 daňového přiznání k DPH.

Vzhledem ke skutečnosti, že tato kombinace nesprávného zařazení daňového dokladu neovlivní výši daňové povinnosti daňového subjektu v příslušném zdaňovacím období, kdy je oprava prováděna, mohlo by se zdát, že chybné zařazení opravného dokladu nevádí. Opak je ale pravdou, a to hned z několika důvodů. První řadě je problém s uplatněním nároku na odpočet daně. Dle ustanovení § 72, odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro uskutečňování tímto ustanovením blíže vymezených plnění. Ve výše popsaném případě se nejedná o přijaté zdanitelné plnění využité k ekonomické činnosti plátce, tudíž plátcí nevzniká nárok na odpočet daně. Navíc k uplatnění nároku na odpočet daně nemá plátce příslušný daňový doklad, na základě kterého by byl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně. Jak je uvedeno již výše,



od roku 2011 je povinen plátce provést opravu svých uskutečněných plnění a to i v případě přeshraničních plnění, kdy se jedná o osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně. Neprovedením opravy tedy plátce porušil ustanovení § 42 ZDPH. Třetím důvodem, proč nelze akceptovat takto chybně vykázané opravné daňové doklady, je skutečnost, že neopravením svých uskutečněných plnění daňový subjekt zkresluje skutečnou výši svého obratu za příslušná období, v případě, že zároveň uvede příslušnou částku kladnou hodnotou do nákladů společnosti, místo ponížení výnosů, dochází ke zkreslení skutečné výše nákladů a výnosů společnosti.

### **7.3 Pořízení ojetých automobilů**

„Ojeté“ nebo taky jinak řečeno použité automobily mohou být nakupovány ve dvou odlišných režimech, které mají zásadní dopad do daňové povinnosti daňového subjektu.

První způsob vychází ze základního pravidla pro intrakomunitární pořízení zboží. DPH při pořízení zboží, v tomto případě použitého automobilu, přizná plátce jako u každého jiného pořízené zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě.

Druhý způsob vychází z tzv. režimu pro obchodníky s použitým zbožím, který je podrobně popsán v ustanovení § 90 ZDPH. V tomto ustanovení je vymezeno, u jakého zboží smí být tento režim použit a kdo jej smí použít. Podstata použití zvláštního režimu spočívá ve skutečnosti, že plátce, který použije tento režim, přiznává daň na výstupu při prodeji tohoto zboží pouze z přírážky nad úroveň vstupní ceny, neboli z marže. Pokud plátce pořídí zboží od jiného plátce z EU, který u tohoto konkrétního zboží použil zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, není toto pořízení zboží předmětem daně z přidané hodnoty.

Jak píše JUDr. Svatopluk Galočík, „zvláštní režim může plátce použít, ale záleží na jeho rozhodnutí, protože zákonná úprava DPH mu toto použití nepřikazuje. Jestliže se plátce rozhodne, že použije zvláštní režim u nakoupených ojetých dopravních prostředků z jiného členského státu, je nutné, aby, aby tato vozidla byla nakoupena od osob se sídlem v jiném členském státě, které nejsou registrovány k dani v žádném členském státě, nebo od osob, které jsou registrovány v jiném členském státě, ale tato osoba již musí uplatnit vůči tuzemskému autobazaru zvláštní režim podle úpravy v členském státě

*prodávajícího.*<sup>29</sup> O jaký režim se jedná, musí vyznačit dodavatel z jiného členského státu na dokladu. Do svého souhrnného hlášení zahrnuje dodavatel pouze prodeje v režimu intrakomunitárního dodání, ve zvláštním režimu nikoliv.

Správné určení režimu, ve kterém byl ojetý vůz pořízen, má podstatný dopad do daňové povinnosti při následném prodeji pořízeného vozu. V prvním případě, tedy při pořízení vozu v režimu intrakomunitárního pořízení, musí plátce při následném prodeji vozu přiznat daň na výstupu z celé prodejní ceny. V případě pořízení vozu ve zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím přiznává plátce při prodeji tohoto vozu daň na výstupu pouze z obchodní přírážky.

Na první pohled je patrné, že zatímco ve dvou předchozích případech možných chyb ve vykazování pořízeného zboží nemá přímý dopad do celkové daňové povinnosti daňového subjektu, nesprávné určení režimu při pořízení ojetých vozů od jiných plátců z EU může výrazně ovlivnit celkovou daňovou povinnost našeho plátce.

Chybné určení režimu při pořízení není však jedinou často se opakující chybou při pořízení použitých vozů. Velmi často se setkáváme s případem, že dodavatel vykazuje dodání vozu ve svém souhrnném hlášení, plátce, který je na straně odběratele nepřiznává ani pořízení vozu ani jeho následný prodej. Plátce totiž tzv. „zapůjčil“ své DIČ soukromé osobě - neplátcí, aby při pořízení vozu z EU tato osoba měla pořizovací cenu nižší o DPH, kterou by dodavatel musel přiznat v případě, že by vůz prodal neplátcí. V tomto případě by měl správně plátce, který poskytl své DIČ pro pořízení zboží z EU toto pořízení přiznat a pořízený vůz vyfakturovat konečnému zákazníkovi v ČR. Z tohoto prodeje je pak nutné přiznat daň na výstupu jako u kteréhokoliv jiného tuzemského plnění.

Zatímco chybné určení režimu při pořízení a následném prodeji vozu nemá výrazný vliv na výši daně z příjmů obchodníka s použitými vozy, nezahrnutí pořízeného vozu do účetnictví vůbec ovlivní výrazně celkovou výši nákladů a výnosů tohoto obchodníka

---

<sup>29</sup>GALOČÍK, S., LOUŠA, F. *DPH a účtování – přeprava, dovoz, vývoz, služby*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011. Str. 156

s použitými vozy, podle výše marže pak i výši daně z příjmů přiznané za příslušné zdaňovací období.

V tomto popsaném případě už se ale plynule posouváme do kapitoly rozebírající daňové podvody.

## **7.4 Daňové podvody související s intrakomunitárními plněními**

Z důvodu zrušení hraničních kontrol na hranicích mezi členskými státy EU se značně zvýšilo nebezpečí uskutečňování podvodných jednání některých daňových subjektů v rámci intrakomunitárních plnění. To, zda má konkrétní podvodné jednání dopad pouze do DPH nebo i do výše daně z příjmů, se ovíjí od toho, zda je v konkrétním případě „obchodní transakce“ přiznána, ale je zde využit institut osvobození v oblasti DPH u přeshraničního dodání, či zda je určitá obchodní transakce provedena tzv. načerno a v účetnictví společnosti se nezachytí vůbec.

### **7.4.1 Fiktivní intrakomunitární transakce**

Nejjednodušším podvodem v rámci intrakomunitárních transakcí bývá situace, kdy společnost v ČR deklaruje dodání zboží či poskytnutí služeb osobě registrované k dani v jiném členském státě a uplatňuje nárok na osvobození této transakce od daně. Uvedená intrakomunitární transakce však není realizována, zboží může být ve skutečnosti prodáno jinému plátcí na tuzemském trhu, dodavatel však v daňovém přiznání tento prodej nepřizná a popírá jeho uskutečnění.

### **7.4.2 Prodej zboží na černém trhu**

Další typ podvodu může být uskutečněn tak, že plátce jednoho členského státu dodává zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě, využije reálné VAT ID a uplatní nárok na osvobození u této transakce. Odběratel zboží prodá na maloobchodním trhu v jiném členském státě, ve kterém je registrován, svou daňovou povinnost na výstupu vzniklou z uskutečněného prodeje však nepřizná a neuradí, často následně přestane komunikovat se správcem daně a stane se pro správce daně nekontaktní.

### 7.4.3 Karuselový podvod

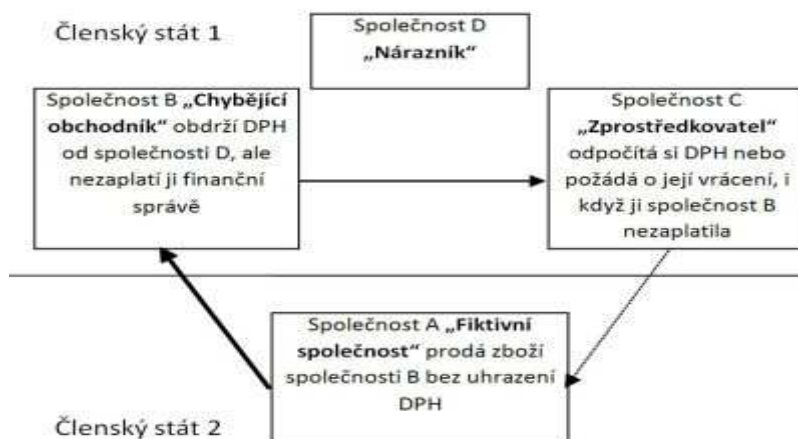
Tzv. karuselové, nebo taky kolotočové podvody představují organizované podvody v řetězci několika daňových subjektů s využitím osvobození od DPH u intrakomunitárního dodání. Podstatou je, že některý ze článků v řetězci nesplní svou daňovou povinnost a tím přeruší kontinuitu odvodu daně a uplatňování nároku na odpočet daně u jednotlivých článků řetězce.

Cílem karuselových podvodů není zpravidla reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem následované inkasem nadměrného odpočtu některým z následujících článků řetězce. Pohyb zboží v řetězci subjektů může být pouze fiktivní, někdy však bývá i skutečný, kdy některé zásilky mohou popsáním způsobem překročit státní hranici i několikrát tam a zpět. K fyzické přepravě bývá často využíváno zboží malé velikosti a váhy, které má vyšší hodnotu. Zisk z daňového podvodu může být rozdělován mezi jednotlivé účastníky. Následující schéma znázorňuje nejjednodušší formu karuselového podvodu, subjektů zapojených v řetězci však může být daleko více. Obecně platí, že čím více subjektů je v řetězci zapojeno, stává se transakce méně přehledná a pro správce daně hůře dohledatelná. Jak uvedl Ing. Alexej Sato, CSc. na 10. mezinárodní vědecké konferenci „Česká republika a Slovensko v mezinárodním obchodě a podnikání“: *„Probíhá-li několik karuselových obchodních operací se stejným nebo podobným zbožím současně a zapojí-li se do karuselové operace i další subjekty z nečlenských zemí, stávají se daňové úniky nezřetelnými a téměř neprůkaznými. Celou věc navíc komplikuje skutečnost, že se v některých případech může kombinovat i obchod s hmotnými i nehmotnými statky, např. licence či software, nebo zbožím, zatíženým v různých zemích různými, např. sníženými sazbami DPH, nebo dokonce od platby DPH osvobozeným.“*<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup>SATO, Alexej. Daňové úniky z karuselových obchodních operací. In: *ČESKÁ REPUBLIKA A SLOVENSKO V MEZINÁRODNÍM OBCHODĚ A PODNIKÁNÍ: Vliv finanční krize na mezinárodním podnikání*. Praha: Oeconomia, 2010, 73 s. [online]. [cit. 2013-01-28]. Dostupné z: <http://kmo.vse.cz/wp-content/uploads/2008/03/SbornikKMO11.pdf>

Obrázek č. 1: Zjednodušené schéma karuselového podvodu



Zdroj: Komise<sup>31</sup>

K základním znakům karuselového podvodu patří:

- Mezinárodní charakter obchodu, intrakomunitární dodání a pořízení zboží
- Obchod zahrnuje více subjektů
- Neobvyklý rychlý pohyb zboží (někdy i skutečný)
- Nelogické trasy pohybu zboží
- Neobvyklé ceny – prudké navýšení nebo naopak snížení ceny
- Počet zaměstnanců společnosti neodpovídá objemu činnosti společnosti, někdy nejsou i žádní zaměstnanci
- Neobvyklé způsoby platby – v hotovosti, vzájemné zápočty pohledávek, bankovní účty v nejrůznějších zemích

Odhalování podvodů při daňových řízeních není snadné, proto je třeba prověřit každý náznak toho, že by mohlo jít o podvodné jednání. Na druhou stranu přítomnost výše popsaných znaků samy o sobě ještě nemusí znamenat, že se o podvod ve skutečnosti jedná. K účelu prověření a správnému stanovení výše daně slouží mimo jiné v předchozích kapitolách popsaný systém mezinárodní spolupráce daňových správ.

---

<sup>31</sup>EUROSCOP. Omezení „karuselových“ podvodů s DPH. In: *Euroscop.cz* [online]. 2009 [cit. 2013-01-30]. Dostupné z: <https://www.euroscop.cz/8439/14280/clanek/omezeni-karuselovych-podvodu-s-dph>

K omezení karuselových podvodů a podvodného jednání v DPH vůbec by měly přispět nové mechanismy, které byly v posledních letech v ZDPH zavedeny. Jedním z těchto mechanismů je zavedení tzv. reverse charge mechanismu, neboli režimu přenesení daňové povinnosti, ve vztahu k dodávkám zboží a služeb, které jsou náchylné k podvodu. V ČR byl postupně v letech 2011 a 2012 zaveden tento způsob danění u odpadů, emisních povolenek, stavebních a montážních prací. U těchto komodit je daňová povinnost přiznat a zaplatit DPH přenesena na odběratele.

Od 1. 1. 2013 byl v ZDPH zaveden institut tzv. nespolehlivého plátce, který by měl správci daně výrazně pomoci v boji s daňovými podvody. Kdo se stává nespolehlivým plátcem je vymezeno v § 106a ZDPH, mělo by se ale jednat o takové plátce, kteří závažným způsobem poruší své povinnosti vůči správci daně. O tom, že byl konkrétní plátač označen správcem daně za nespolehlivého, bude uveden záznam v registru plátců DPH. Návaznost na toto ustanovení je následně v § 109 ZDPH, ve kterém jsou vymezeny případy, kdy příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z přijatého zdanitelného plnění. Samotný institut ručení příjemce zdanitelného plnění je v ZDPH zaveden již od roku 2011, nově se od roku 2013 ale rozšiřuje o případy, kdy plátač přijme zdanitelné plnění právě od nespolehlivého plátce. Oba instituty, jak ručení příjemce zdanitelného plnění, tak nespolehlivý plátač, jsou zakotveny v ZDPH velice krátce, než aby bylo možné zhodnotit jejich přínos v boji proti daňovým podvodům. I když se tato opatření týkají pouze zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku, měly by ve svém důsledku pomoci i v boji proti karuselovým podvodům uskutečněným i přes hranice ČR.

Na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi se správce daně při své kontrolní činnosti mnohokrát setkal s transakcemi, které vykazovaly znaky podvodného jednání, často i s náznaky nákupu a následného prodeje zboží v řetězci daňových subjektů. Samotné prokázání, že se opravdu jedná o daňový podvod, je však pro správce daně úkon velice náročný, proto je řada takových případů v současné době zatím ve fázi prověřování. K tomuto jsou využívány samozřejmě všechny legálně dostupné prostředky získané jak v rámci šetření v tuzemsku, tak prostřednictvím výše popsané mezinárodní výměny informací.

## **8 Vyhodnocení provedených zjištění a návrhy na zlepšení v oblasti administrativní spolupráce**

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo stanovit návrh postupu, jak nejlépe využít všech možností administrativní spolupráce v oblasti daňové správy, zhodnotit, jak jsou nástroje mezinárodní spolupráce využívány při správě daní na konkrétním finančním úřadě a provést návrh, na jaké problémy a na jaké poplatníky se při intrakomunitárních transakcích se v oblasti daní zaměřit.

Po zhodnocení všech provedených analýz je patrné, že pracovníci Finančního úřadu v Mladé Boleslavi se aktivně zapojují do administrativní spolupráce s daňovými správami ostatních členských států EU, dodržují předepsané lhůty pro vyřízení i ostatní pokyny v textu uvedených nařízení Rady EU. Přesto je možné po zhodnocení všech výsledků dát určitá doporučení, která by mohla zlepšit tuto administrativní spolupráci a tím i zkvalitnit výběr daní u tuzemských daňových subjektů.

**V oblasti zasílaných žádostí a spontánních informací jak v oblasti DPH, tak v oblasti přímých daní,** z provedených analýz vyplynulo, že z Finančního úřadu v Mladé Boleslavi bylo zasláno mnohem víc žádostí o informace než spontánních informací. Mohlo by se tedy zdát, že pracovníci správce daně pomíjejí povinnost informovat a upozorňovat ostatní správce daně v celé EU na podezřelé obchodní transakce, které zjistí u tuzemských daňových subjektů. Opak je ale pravdou. Tato povinnost informovat je částečně schována i pod zaslané žádosti o informace, kdy správce daně sice zažádá o poskytnutí konkrétních údajů k určité obchodní transakci, zároveň ale touto žádostí správce daně v EU upozorní, že by u této konkrétní transakce nemuselo být vše v pořádku. Přesto je nutné apelovat na to, aby pracovníci správce daně na tuto povinnost poskytovat aktivně informace ostatním daňovým správám v EU nezapomínali a v případě zjištění nějakých důležitých poznatků spontánní informace zasílali.

Další doporučení v oblasti zasílané mezinárodní výměny již vyplynulo z textu samotného. Většina žádostí a spontánních informací byla zasílána v souvislosti se speciálními šetřeními v oblasti DPH zaměřenými na přeshraniční transakce. Je tedy nutno upozornit i ostatní pracovníky kontrolního oddělení, kteří se nezabývají přímo

prováděním šetření v rámci intrakomunitárních plnění, aby v případě nesrovnalostí a odůvodněných pochybností zjištěných v rámci běžných daňových kontrol ve větší míře přistupovali k ověření konkrétních transakcí prostřednictvím mezinárodních žádostí a to jak zasílaných žádostí v oblasti DPH, tak i v oblasti přímých daní.

Při **řešení příkazů k ověření pořízeného zboží** se velice osvědčilo, že byla kompetence výběru případů k prověření přenesena přímo na příslušný finanční úřad. Správce daně tak může při tomto výběru vycházet ze zkušeností z jiných šetření u konkrétních daňových subjektů a přednostně vybírat k prověření rozdíly u daňových subjektů správci daně neznámých či více problémových. Tímto nelze dát doporučení neprověřovat vzniklé rozdíly u daňových subjektů, kde byla šetření prováděna opakovaně a doposud nebyly zjištěny problémy nepřiznané daně, lze však v odůvodněných případech snížit intenzitu prověřování a šetření provést např. pouze jednou za rok, aby si správce daně ověřil, že se situace u tohoto daňového subjektu nezměnila.

Zvláštní zřetel při výběru případů k prověření z důvodů zjištěných nesrovnalostí v oblasti pořízeného zboží z EU je naopak třeba brát na obchodníky s použitými automobily. Opakovaně byly při prověřování těchto daňových subjektů zjištěny chyby při vykazování pořízených automobilů, buď týkající se režimu, ve kterém byl automobil pořízen, tak i při vykazování konkrétních nákupů vůbec.

V oblasti **prověřování chybných VAT ID uvedených v souhrnných hlášeních** byly při prověřování zjištěny chyby převážně administrativního charakteru. Tyto chyby byly vyřešeny v součinnosti s daňovými subjekty podáním následných souhrnných hlášení a v případě, že chyba zasahovala i do daňové povinnosti prověřovaných daňových subjektů, i podáním dodatečných daňových přiznání. Přesto je třeba tomuto typu prověřování věnovat velikou pozornost. Správce daně se nesmí spokojit s tím, že mu prověřovaný daňový subjekt doloží místo chybného VAT ID nové a správné. Je třeba aktivně ověřit na všech dostupných dokumentech, že příjemcem zboží byl právě plátce s nově uvedeným VAT ID. V případě pochybností raději počkat se závěrem prověřování a informace poskytnuté daňovým subjektem si ověřit prostřednictvím zaslané mezinárodní žádosti o poskytnutí informací na úrovni L3, tak aby byla potvrzena správnost uplatněného osvobození ve smyslu § 64 ZDPH.



Při vyhodnocení prověřování **oznámení AVI v oblasti přímých daní** nebyly zjištěny vážné chyby. Nedostatky v přiznané dani byly vždy odstraněny v součinnosti s jednotlivými poplatníky. O tom, že se jedná o chyby vzniklé spíše z nevědomosti, než úmyslného zatajení příjmů, svědčí i skutečnost, že výše dodatečně doměřené daně z nepřiznaných úrokových příjmů měla rok od roku klesající tendenci. V této oblasti mezinárodní spolupráce tedy nelze jinak než doporučit pokračovat v pečlivém prověřování na základě přijatých oznámení.

Další specifickou oblastí jsou tzv. **multilaterální kontroly**. Jak již bylo řečeno v příslušné kapitole, jedná se o daňové kontroly prováděné souběžně ve více státech EU najednou u spolupracujících či jinak spřízněných daňových subjektů. Tyto kontroly mohou být prováděny jak u DPH, tak i u daně z příjmu. Na Finančním úřadě v Mladé Boleslavi nebyl žádný daňový subjekt zařazen do tohoto systému kontrol. Protože ale při běžné kontrolní činnosti bývají často zjištěny náznaky daňových podvodů s přesahem hranic ČR, bylo by na místě zvážit podání aktivního návrhu na provedení multilaterální kontroly u všech daňových subjektů zainteresovaných na podezřelé transakci.

**Další doporučení k mezinárodní administrativní spolupráci** a šetření s ní spojená nelze vyčíst z provedených analýz. Vyplývá přímo ze zkušeností z praxe. Šetření spojená s mezinárodní administrativní spoluprací jsou často prováděna u větších daňových subjektů s velkým počtem obchodních partnerů. Zpracování údajů z účetnictví těchto daňových subjektů a jejich porovnání s výstupy ze systému VIES je velice náročné a bez použití výpočetní techniky velice zdlouhavé, chybové, dalo by se říct, že často až nemožné. Proto bych na tomto místě apelovala na využívání výpočetní techniky, zejm. pak na využití analytického systému IDEA, který byl pro účel vyvinut speciálně pro účely daňových kontrol. Za jeho pomoci lze analyzovat výstupy z účetnictví daňového subjektu a porovnávat je s výstupy ze systému VIES. Pokud si pracovník správce daně vyžádá si kompletní výstupy z účetnictví v elektronické podobě na nosiči, lze provést alespoň část prověřování pomocí tohoto analytického systému přímo na finančním úřadě bez zbytečného zatěžování daňového subjektu, navíc se celý proces šetření významně urychlí.

## ZÁVĚR

Administrativní spolupráce s daňovými správami v rámci celé EU, kterou provádějí pracovníci daňové správy, je nesmírně náročná a obsáhlá. Náročnost spočívá jak v nutnosti vědomostních znalostí a schopnosti orientace v dané legislativě, která by měla být u těchto pracovníků samozřejmostí, tak hlavně v nutnosti neustále zpracovávat velké množství údajů. Případy šetření u přeshraničních plnění jsou často prováděny u velkých daňových subjektů, které mají velké množství obchodních partnerů v EU.

Po provedení analýzy výsledků šetření by se popisovaná administrativní spolupráce mohla v mnoha případech zdát nadbytečná. Ve skutečnosti tomu ale tak není. V mnoha případech dojde sice pouze k odhalení administrativních chyb bez dopadu do daňové povinnosti daných daňových subjektů, toto však s určitostí nemůže nikdy správce daně dopředu vědět. Je tedy třeba se řídit pokyny všech v textu uvedených nařízeních Rady EU, které ukládají daňovým správám všech členských států, aby aktivně spolupracovali napříč všemi členskými státy EU.

Vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států mohou vést k rozpočtovým ztrátám a k porušování zásady spravedlivého zdanění. V konečném důsledku mohou způsobit narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže. Proto je třeba, aby správce daně využil všech možných dostupných prostředků k odhalování podvodů a daňových úniků, aby bylo v co největší míře těmto daňovým únikům zamezováno. Neodmyslitelným nástrojem v boji proti daňovým únikům je právě úzká spolupráce mezi příslušnými orgány v jednotlivých státech EU.

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo stanovit návrh postupu, jak nejlépe využít všech možností administrativní spolupráce v oblasti daňové správy a zhodnotit, jak jsou nástroje mezinárodní spolupráce využívány při správě daní na konkrétním finančním úřadě. Přestože má správce daně na úrovni nejnižšího článku v podobě konkrétního územního pracoviště malé rozhodovací pravomoci k tomu, aby mohl systém mezinárodní administrativní spolupráce nějak měnit, jednotlivými dílčími kroky, pečlivým dodržováním pokynů nadřízených orgánů a samostatným aktivním přístupem

k celé problematice lze právě na této úrovni přispět k efektivnějšímu výběru daní a zamezování daňových úniků a podvodů.

Po zhodnocení všech provedených analýz a po vyhodnocení výsledků a zkušeností ze samotné praxe byla v této bakalářské práci vypracována konkrétní doporučení, která by měla zlepšit administrativní spolupráci s daňovými správami v ostatních členských státech EU a tím výrazně zkvalitnit výběr daní u tuzemských daňových subjektů.

# SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

## Česká literatura

1. GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2011 výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2011, 288 s. ISBN 978-80-247-3618-1.
2. GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. Vyd. 5. Aktualizované. Praha: Grada Publishing, 2011. Účetnictví a daně., 160 s. ISBN 978-80-247-3804-8.
3. BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. Vyd. 4. aktualizované. Praha: Bova Polygon, 2010, 341 s. ISBN 978-807-2731-640.
4. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. ISBN 978-807-3576-950.
5. SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2., aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 185 s. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-677-6.
6. JANKŮ, Martin a Linda JANKŮ. *Vybrané kapitoly z práva EU*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2009, 233 s. Právo (Key Publishing). ISBN 978-807-4180-491.
7. TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropských společenství pro ekonomy*. 1. vyd. Praha: Linde, 1999, 242 s. ISBN 80-720-1148-0.

## Legislativní dokumenty

8. Nařízení Rady č. 904/2010: o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2010. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>
9. Směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2003. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>
10. Směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2011. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>
11. Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 2004. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu>
12. Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 2000. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu>
13. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 2009. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu>

14. Zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 2011. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu>
15. Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 1990. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu>
16. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 1992.

## **Internetové a ostatní zdroje**

17. EUROSCOP. Omezení „karuselových“ podvodů s DPH. In: *Euroscop.cz* [online]. 2009 [cit. 2013-01-30]. Dostupné z: <https://www.euroscop.cz/8439/14280/clanek/omezeni-karuselovych-podvodu-s-dph>
18. EVROPSKÁ KOMISE. Zelená kniha o budoucnosti DPH pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH. Dokument KOM (2010)695.[online]. [cit. 2012-12-01]. Dostupné z <http://europa.eu/documentation/official-docs/green-papers/>
19. SATO, Alexej. Daňové úniky z karuselových obchodních operací. In: *ČESKÁ REPUBLIKA A SLOVENSKO V MEZINÁRODNÍM OBCHODĚ A PODNIKÁNÍ: Vliv finanční krize na mezinárodním podnikání*. Praha: Oeconomia, 2010, 64-76 s. ISBN 978-80-245-1583-0. [online]. [cit. 2013-01-28]. Dostupné z: <http://kmo.vse.cz/wp-content/uploads/2008/03/SbornikKMO11.pdf>
20. OECD. Aboutthe OECD. In: *OECD.org* [online]. 2011 [cit. 2013-01-12]. Dostupné z: <http://www.oecd.org>
21. FINANČNÍ SPRÁVA. Mezinárodní výměna informací: Přehled uzavřených memorand, [online]. [cit. 2013-02-03]. Dostupné z: <http://cde.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cde/xsl/169.html?year=0>
22. MACHAČOVÁ M., *Daň z přidané hodnoty u přeshraničních plnění*, Absolventská práce - Vyšší odborná škola ekonomická v Mladé Boleslavi, Mladá Boleslav, 2012, 73 s. rkp.

# **SEZNAM OBRÁZKŮ, GRAFŮ A TABULEK**

## **Seznam obrázků**

Obrázek č. 1: Zjednodušené schéma karuselového podvodu

## **Seznam grafů**

Graf č. 1: Počet příkazů k ověření pořízeného zboží, resp. zboží a služeb

Graf č. 2: Přehled zastoupení jednotlivých typů výsledků ověření

Graf č. 3: Počet oznámení o chybných VAT ID

Graf č. 4: Zastoupení jednotlivých typů chyb v hlášeních o chybných VAT ID

Graf č. 5: Počet odeslaných L3

Graf č. 6: Počet příchozích L3

Graf č. 7: AVI v oblasti úrokových příjmů

## **Seznam tabulek**

Tabulka č. 1: Výše prověřovaných úrokových příjmů

Tabulka č. 2: Počet ostatních přijatých oznámení v rámci AVI z EU

Tabulka č. 3: Počet přijatých spontánních informací

## SEZNAM ZKRATEK

DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
ČR	Česká republika
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
VIES	elektronický systém sloužící k výměně informací mezi členskými státy EU
ADIS	automatizovaný daňový informační systém, který je používán ke zpracování daňové agendy
VAT ID	daňové identifikační číslo, které osvědčuje registraci k DPH v členských státech Evropské unie
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
AVI	automatizovaná výměna informací

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha A – str. 2 přiznání k DPH vyplněná plátcem v případě pořízení zboží z EU

Příloha B – str. 2 přiznání k DPH vyplněná plátcem v případě přijetí služeb z EU

Příloha C – str. 2 přiznání k DPH vyplněná plátcem v případě dodání zboží do EU

Příloha D – str. 2 přiznání k DPH vyplněná plátcem v případě poskytnutí služeb do EU

Příloha E – tiskopis souhrnného hlášení



Příloha A – str. 2 přiznání k DPH vyplněná plátcem v případě pořízení zboží z EU

**C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty**

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3	2000000	420000	
	snížená	4	100000	21000	
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátcem při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				<b>Hodnota</b>	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)				20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2				21	
Vývoz zboží (§ 66)				22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)				24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb				25	
Ostatní skutečná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 88, § 90, § 92)				26	
<b>III. Doplňující údaje</b>					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třistranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad					
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	2000000	420000	
	snížená	44	100000	21000	
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c					
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)				441000	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)					
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně			50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)			<b>S nárokem na odpočet</b>		<b>Bez nároku na odpočet</b>
Část odpočtu daně v krácené výši			52	Koeficient (%)	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)			53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)			62		441000
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		441000
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)			64		0
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		0
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		0

Příloha B – str. 2 přiznání k DPH vyplněná plátcem v případě přijetí služeb z EU

**C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty**

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	1000000	210000	
	snížená	6	10000	2100	
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátcem při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				<b>Hodnota</b>	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)				20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2				21	
Vývoz zboží (§ 66)				22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)				23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)				24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb				25	
Ostatní skutečná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 88, § 90, § 92)				26	
<b>III. Doplňující údaje</b>					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třistranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	1000000	210000	
	snížená	44	10000	2100	
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		212100	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47			
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	0
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)		60			
Vrácení daně (§ 84)		61			
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)		62			212100
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)		63			212100
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)		64			0
Nadměrný odpočet (63 – 62)		65			0
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)		66			0

**C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty**

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátcem při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				<b>Hodnota</b>	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	1125000	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21		
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zaslání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
<b>III. Doplnující údaje</b>					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třistranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30			
	Dodání zboží	31			
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g		32			
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)	Věřitel	33			
	Dlužník	34			
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		0	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47			
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet		
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	0
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)		60			
Vrácení daně (§ 84)		61			
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)		62			0
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)		63			0
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)		64			0
Nadměrný odpočet (63 – 62)		65			0
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)		66			0

**C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty**

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 – 5)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátcce při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
<b>II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně</b>				<b>Hodnota</b>	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21	222000	
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zaslání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
<b>III. Doplnující údaje</b>					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třistranného obchodu (§ 17) prostřední osobou	Pořízení zboží	30			
	Dodání zboží	31			
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g		32			
Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 44)	Věřitel	33			
	Dlužník	34			
<b>IV. Nárok na odpočet daně</b>			<b>Základ daně</b>	<b>V plné výši</b>	<b>Krácený odpočet</b>
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		0	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 3 písm. d) a e)		47			
<b>V. Krácení nároku na odpočet daně</b>					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet			Bez nároku na odpočet	
		51			
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	0
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu	
<b>VI. Výpočet daňové povinnosti</b>					
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d)		60			
Vrácení daně (§ 84)		61			
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13 – 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i)		62			0
Odpočet daně (46 v plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)		63			0
Vlastní daňová povinnost (62 – 63)		64			0
Nadměrný odpočet (63 – 62)		65			0
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)		66			0

Příloha E – tiskopis souhrnného hlášení

Vytištěno aplikací **EPO**

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran  /

**A. ODDÍL**

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

Daňové identifikační číslo

**C** **Z**

otisk podacího razítka finančního úřadu

## SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

k dani z přidané hodnoty

podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

za kalendářní měsíc  za kalendářní čtvrtletí  rok

**Právnícká osoba:**  
Obchodní jméno

**Fyzická osoba:**  
Příjmení  Jméno  Titul

**Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby:**  
Obec  PSČ

Ulice, část obce (číslo popisné / číslem orientačním)

Stát

**B. ODDÍL**

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	AT	U123456	0	3	1000000
2	DE	87654321	0	1	125000
3	FR	123456789	3	2	222000
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1–20:					1347000

V případě dodání zboží uvádí dodavatel kód plnění 0, v případě poskytnutí služeb kód 3.

## **BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE**

**Jméno autora: Monika Macháčová, DiS.**

**Obor: Evropská hospodářskosprávní studia**

**Forma studia: kombinovaná**

**Název práce: Administrativní spolupráce České daňové správy s daňovými správami ostatních členských států EU**

**Rok: 2013**

**Počet stran textu bez příloh: 52**

**Celkový počet stran příloh: 5**

**Počet titulů české literatury a pramenů: 7**

**Počet titulů zahraniční literatury a pramenů: 0**

**Počet zdrojů – legislativních dokumentů: 9**

**Počet internetových a ostatních zdrojů: 6**

**Vedoucí práce: JUDr. Zdeněk Fiala**