

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

Katedra veřejných financí

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Mechanismus reverse charge u daně z přidané hodnoty

Autor diplomové práce: Bc. Jana Nekovářová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Tomáš Havel

Rok obhajoby: 2015

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Mechanismus reverse charge u daně z přidané hodnoty vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 5. května 2015

.....

Jana Nekovářová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala Ing. Tomášovi Havlovi za odborné vedení diplomové práce a čas, který mi při zpracování práce věnoval, a kpt. Mgr. Davidovi Lánskému za rozhovor na téma daňových podvodů a za poskytnutí statistických údajů o hospodářské kriminalitě.

Dále bych chtěla poděkovat své rodině za veškerou podporu během mého studia na vysoké škole.

Abstrakt

Cílem práce je analyzovat využití mechanismu reverse charge ve společném systému daně z přidané hodnoty a posoudit, zda by bylo vhodné využít jej jako hlavní stavební prvek konečného režimu DPH. Mechanismus reverse charge plní hlavní funkci především v boji proti kolotočovým podvodům, se kterými se v současnosti potýkají všechny členské státy EU, proto je vyžadována úzká spolupráce daňových správ jednotlivých členských států. Mechanismus reverse charge má pozitivní vliv nejen na výši daňových příjmů státu, ale také na peněžní toky plátců daně. Závěrečná část práce porovnává dopad klasického systému odvodu daně a mechanismu reverse charge na peněžní toky podnikatelského subjektu, který působí na území České republiky.

Klíčová slova

daň z přidané hodnoty, mechanismus reverse charge, kolotočový podvod, peněžní toky

Abstract

The aim of the thesis is to analyze the application of reverse charge mechanism in the common system of value added tax and to consider whether or not it would be appropriate to use it as the main element of the final regime of VAT. The main function of reverse charge mechanism is especially the fight against carousel frauds, which all EU member states currently face, therefore the close cooperation among the tax administrations of member states is required. Reverse charge mechanism has a positive influence not only on the amount of tax revenues, but also on cash flows of taxpayers. The final part of the thesis compares the impact of the classical tax collection system and of the reverse charge mechanisms on cash flows of a business entity, which operates in the Czech Republic.

Key words

Value Added Tax, Reverse Charge Mechanism, Carousel Fraud, Cash Flows

Obsah

Úvod	8
1. Daň z přidané hodnoty	10
1.1 Daň z přidané hodnoty v členských státech EU	11
1.1.1 Neutralita daně	11
1.1.2 Harmonizace daně z přidané hodnoty v EU	14
1.1.3 Daň z přidané hodnoty v České republice	17
1.2 Princip fungování systému daně z přidané hodnoty	18
1.2.1 Daňové subjekty	19
1.2.2 Princip země určení a princip země spotřeby	22
2. Mechanismus reverse charge	24
2.1 Výhody a nevýhody mechanismu reverse charge	25
2.2 Mechanismus reverse charge u intrakomunitárních plnění	25
2.2.1 Dodání zboží do jiného členského státu	27
2.2.2 Pořízení zboží z jiného členského státu	29
2.2.3 Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu	31
2.2.4 Poskytnutí služby	33
2.2.5 Dovoz zboží	35
2.3 Mechanismus reverse charge u tuzemských plnění	36
2.3.1 Dodání zlata	38
2.3.2 Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o dani z přidané hodnoty	38
2.3.3 Poskytnutí stavebních nebo montážních prací	39
2.3.4 Aplikace tuzemského mechanismu reverse charge na základě nařízení vlády	40
2.3.5 Dodání nemovité věci	42
3. Boj proti daňovým podvodům v oblasti DPH	43
3.1 Kolotočové podvody	43

3.1.1	Princip kolotočového podvodu.....	43
3.1.2	Uznání nároku na odpočet daně účastníkům daňového podvodu.....	44
3.2	Využití mechanismu reverse charge jako prostředku v boji proti daňovým podvodům	46
3.2.1	Využití tuzemského mechanismu reverse charge na základě udělení výjimky	46
3.2.2	Rozšíření působnosti mechanismu reverse charge	47
3.2.3	Mechanismus rychlé reakce	48
3.2.4	Ručení za neodvedenou daň.....	50
3.3	Krácení daně jako trestný čin	51
3.3.1	Elektronická evidence tržeb.....	55
3.3.2	Kontrolní hlášení	57
4.	Spolupráce členských států v boji proti daňovým podvodům	58
4.1	Souhrnné hlášení.....	59
4.2	Výměna informací mezi členskými státy	60
4.3	Eurofisc.....	62
4.4	Jedno správní místo pro DPH	62
4.4.1	Zavedení zjednodušeného jednoho správního místa pro DPH.....	63
4.4.2	Zavedení jednoho správního místa pro DPH	64
5.	Dopad současného společného systému DPH na peněžní toky podnikatelských subjektů.....	67
5.1	Předmět činnosti společnosti	67
5.2	Přehled poskytnutých a přijatých zdanitelných plnění v roce 2014.....	67
5.3	Obchodní vztahy a jejich dopad na peněžní toky společnosti při aplikaci klasického systému odvodu daně.....	68
5.4	Využití mechanismu reverse charge u tuzemských plnění a jeho dopad na peněžní toky plátce daně.....	72
	Závěr.....	75
	Zdroje	78

Úvod

Přistoupením České republiky do Evropské unie došlo k výrazným změnám nejen na politické scéně, ale i v ekonomické či sociální oblasti. Členství v Evropské unii s sebou přináší nejen práva, ale také povinnosti. Jednou z nich je podrobit národní daňový systém procesu harmonizace, který se neustále přizpůsobuje aktuálním potřebám celé Evropské unie. Sbližování daňových systémů probíhá především v oblasti spotřebních daní a cla. Z hlediska výše daňových příjmů lze za nejvýznamnější spotřební daň jednoznačně označit daň z přidané hodnoty, kterou Česká republika uplatňuje již více jak 20 let.

Ačkoliv je daň z přidané hodnoty založena na jednoduchém principu, nastavit vhodný společný systém pro všechny členské státy Evropské unie trvá již několik desetiletí. Při jeho tvorbě musí být zohledněna různá hlediska, protože daň z přidané hodnoty jako všeobecná daň ze spotřeby ovlivňuje nejen stát a jeho občany, ale také tuzemské či zahraniční podnikatelské subjekty. Současný společný systém daně z přidané hodnoty prozatím funguje na základě tzv. přechodného režimu, který je však s ohledem na široké spektrum nastavených pravidel zbytečně složitý.

Současná podoba systému daně z přidané hodnoty představuje téma k časté diskuzi nejen mezi odborníky, ale také mezi daňovými subjekty, které jsou s daní z přidané hodnoty v každodenním kontaktu. Nedostatky současného systému navíc umožňují šíření daňových podvodů, jejichž počet neustále narůstá. V boji proti daňovým podvodům se jako účinný prostředek osvědčil mechanismus reverse charge, jehož aplikace se stále rozšiřuje.

Cílem práce je analyzovat využití mechanismu reverse charge v současném společném systému daně z přidané hodnoty v Evropské unii, zhodnotit jeho účinnost v boji proti daňovým podvodům, a posoudit, zda by bylo vhodné využít jej jako hlavní stavební prvek konečného režimu daně z přidané hodnoty s cílem zajistit efektivnější výběr daně.

Práce si stanovila hypotézu: „Režim DPH založený na principu země spotřeby, který využívá mechanismus reverse charge, představuje v porovnání s režimem DPH založeným na principu země původu vhodnější variantu pro konečnou podobu společného systému DPH v EU, protože nenarušuje fungování vnitřního trhu EU a zároveň zajišťuje efektivnější výběr daně.“

Práce bude rozdělena do pěti kapitol. První kapitola se bude zabývat daní z přidané hodnoty v obecném pojetí, procesem harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie a postavením systému daně z přidané hodnoty v daňovém systému České republiky.

Druhá kapitola bude věnována mechanismu reverse charge, jeho výhodám a nevýhodám. Mechanismus reverse charge je využíván jak při zdanění plnění uskutečněných mezi tuzemskými plátcí daně, tak při zdanění přeshraničních plnění. První část této kapitoly se bude věnovat využití mechanismu reverse charge u intrakomunitárních plnění, druhá část bude analyzovat plnění, při jejichž zdanění je využíván lokální mechanismus reverse charge v České republice.

Následující kapitola bude zaměřena na kolotočové podvody, princip jejich fungování a využití mechanismu reverse charge jako prostředku v boji proti daňovým podvodům. V neposlední řadě budou v této části práce představeny další možnosti využití mechanismu reverse charge, které nabízí jak směrnice upravující společný systém daně z přidané hodnoty, tak české právní předpisy.

Předposlední kapitola se bude věnovat spolupráci členských států v boji proti daňovým podvodům. Pozornost bude zaměřena na systém VIES, Eurofisc a další možnosti spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty. Zároveň bude představen princip fungování nově zavedeného zjednodušeného jednoho správního místa, které by mohlo v budoucnu v podobě jednoho správního místa zefektivnit výběr daně v členských státech Evropské unie.

Závěrečná část práce bude věnována dopadu klasického odvodu daně a mechanismu reverse charge na peněžní toky podnikatelského subjektu. Předmětem analýzy bude podnikatelská činnost plátce daně, který působí na území České republiky.

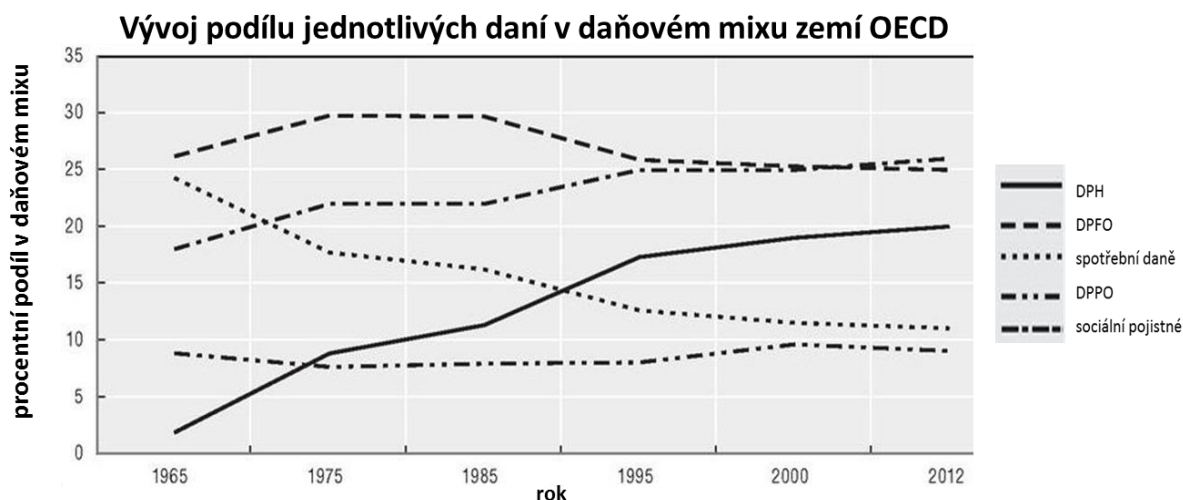
Práce je zaměřena na podnikatelské subjekty, které jako plátcí daně uskutečňují zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně. Hlavními zdroji práce jsou zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Dalšími stěžejními zdroji jsou publikace OECD Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, judikatura Soudního dvora Evropské unie a statistiky Policie České republiky a Finanční správy České republiky. Všechny použité právní předpisy jsou ve znění k 1. 1. 2015, pokud není v textu uvedeno jinak.

1. Daň z přidané hodnoty

Během posledních desetiletí začal světový trh významně měnit svou podobu. Globalizace, technologický pokrok, ale i snaha o úsporu nákladů přispěly ke změně struktury daňového mixu. Ukázalo se, že nejen daňové subjekty, ale i stát se musí neustále přizpůsobovat aktuálním podmínkám globálního trhu. Zatímco některé typy daní pomalu mizí do ústraní, jiné se začínají výrazněji prosazovat. Mezi takové, které v poslední době upevňují svou pozici v daňovém mixu, patří i daň z přidané hodnoty.

Daň z přidané hodnoty (dále také DPH) jako všeobecná daň ze spotřeby je používána ve více než sto šedesáti zemích světa. Zatímco v šedesátých letech minulého století používala tuto daň necelá desítka států, během několika desetiletí se rozšířila po celém světě a stala se významným zdrojem příjmů státního rozpočtu. Dle údajů OECD zaujímala daň z přidané hodnoty v osmdesátých letech minulého století necelých 12 % daňových příjmů států OECD. V současnosti se její podíl pohybuje na úrovni 20 %.¹

Obrázek 1: Vývoj podílu jednotlivých daní v daňovém mixu zemí OECD



Zdroj: *Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues* [online]. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2014. ISBN 978-92-64-22394-3.

Přestože systém DPH funguje ve většině zemí na stejném principu, existují mezi jednotlivými státy rozdíly v jeho praktickém použití. Tyto odlišnosti jsou způsobeny historickými, politickými, sociálními či ekonomickými důvody. Bez ohledu na původ těchto důvodů má existence rozdílů vždy stejný důsledek v podobě narušení neutrality daně. Prozatím neexistuje žádný celosvětový koncept, který

¹ *Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues* [online]. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2014. ISBN 978-92-64-22394-3.

by určoval společná pravidla DPH pro státy, jež systém DPH využívají. OECD však vydala již několik metodických pokynů, jak nastavit pravidla v systému DPH tak, aby byla posílena neutralita daně.

Tvorba daňového systému patří mezi oblasti, které posilují svrchovanost státu, proto země, které v současnosti využívají systém DPH, jeví minimální zájem o sjednocení pravidel pro uplatňování DPH. Výjimku představují členské státy Evropské unie (dále také EU), pro něž je společný systém daně z přidané hodnoty nezbytný k zajištění volného pohybu zboží a služeb v rámci vnitřního trhu EU a k posílení konkurenceschopnosti EU jako celku vůči třetím zemím.

1.1 Daň z přidané hodnoty v členských státech EU

Uzavřením smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství v roce 1957 se členské státy zavázaly zavést vnitřní trh zajišťující volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. V důsledku toho bylo nutné zrušit cla a množstevní omezení dovozu a vývozu mezi jednotlivými členskými státy a zavést takový systém, který poskytne rovné a spravedlivé podmínky konkurence na vnitřním trhu EU. Aby tento systém efektivně fungoval, musely být učiněny určité kroky i v oblasti zdanění spotřeby. V roce 1967 bylo přijetím První směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (67/227/EHS) rozhodnuto o zavedení společného systému daně z přidané hodnoty. Do tohoto okamžiku využívaly některé členské státy kaskádový systém daně z obratu. Tento systém však nevyhovoval potřebám jednotného trhu EU, protože nesplňoval zásadu neutrality.

1.1.1 Neutralita daně

Oproti kaskádovému systému daně z obratu se systém DPH vyznačuje vysokou úrovní neutrality. Pokud je daň neutrální, nepředstavuje zdanění překážku, která by daňový subjekt odrazovala od uskutečňování určité ekonomické činnosti, případně která by vedla k přerušení obchodních vztahů s určitou skupinou daňových subjektů. Zásah státu ve formě zdanění tedy minimálně ovlivňuje volbu daňového subjektu.

Hlavní faktor, který oslabuje neutralitu daně z obratu, představuje duplicitní účinek této daně. Při aplikaci kaskádového systému daně z obratu je daň odváděna z celého výstupu na každém stupni výrobně-distribučního řetězce, proto je část výkonu vícenásobně zdaněna. Čím více stupňů daný řetězec obsahuje, tím vyšší je daňové zatížení. V důsledku toho dochází ke snížení konkurenceschopnosti dodávaného zboží a poskytovaných služeb na tuzemském i zahraničním trhu.

Nadměrné daňové zatížení konečných výkonů v kaskádovém systému daně z obratu lze snížit sjednocením několika výrobních stupňů do působnosti jednoho podniku. Toto řešení sice účinně

eliminuje výši daňového zatížení konečného výkonu, zároveň však negativně ovlivňuje ekonomiku z jiného směru. Zastřešování mnoha činností do působnosti jednoho daňového subjektu vede ke vzniku holdingů, které disponují větší tržní silou v porovnání s malými, samostatnými podniky. Menší podniky nemohou holdingům cenově konkurovat, proto není možné, aby z dlouhodobého hlediska efektivně fungovaly. Vzhledem k tomu, že kaskádový systém daně z obratu narušuje hospodářskou soutěž a negativně ovlivňuje mezinárodní obchod, nemohl tento daňový systém zajistit efektivní fungování vnitřního trhu EU.

Systém daně z přidané hodnoty je také založen na principu, kdy se daň odvádí na každém stupni výrobně-distribučního řetězce, ale oproti kaskádovému systému daně z obratu je daň zatížena pouze přidaná hodnota. Nedochozí tedy k duplicitnímu zdanění daného výkonu. Výše daně odpovídá rozdílu daně na výstupu, tj. daně z poskytnutých plnění, a daně na vstupu, tj. daně z přijatých plnění. Daň je sice odváděna na každém stupni výrobně-distribučního řetězce prostřednictvím podnikatelských subjektů, ale daňové břemeno dopadá v celé výši na konečného spotřebitele.

Dle čl. 1 odst. 2 směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je princip DPH „založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.“² Díky tomu společný systém DPH nemá negativní vliv na hospodářskou soutěž a daň se v mezinárodním obchodě chová neutrálně. Následující příklad porovnává kaskádový systém daně z obratu a systém daně z přidané hodnoty a poukazuje na neutrální charakter daně z přidané hodnoty.

Příklad 1: Srovnání úrovně neutrality daně z obratu a daně z přidané hodnoty

Předmětem ekonomické činnosti společnosti Tavolo s.r.o. je prodej dřevěných stolů, které společnost odkupuje přímo od výrobce. Následující tabulka porovnává, jaký dopad má systém daně z obratu a systém daně z přidané hodnoty na konečnou cenu pro zákazníka, jestliže je marže z prodeje na jednotlivých stupních zachována ve stejné výši. Sazba daně pro oba typy zdanění je 21 %.

² Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. 1, odst. 2.

Daň z obratu	Pila	Truhlářství	Tavolo s.r.o.	Zákazník	Celkem
Vstup	0	1 210	3 400	5 566	-
Výstup	1 000	2 810	4 600	-	-
Marže z prodeje	1 000	1 600	1 200	-	3 800
Vlastní daň	210	590	966	-	1 766

Daň z přidané hodnoty	Pila	Truhlářství	Tavolo s.r.o.	Zákazník	Celkem
Vstup	0	1 000	2 600	4 052	-
Výstup	1 000	2 600	3 800	-	-
Marže z prodeje	1 000	1 600	1 200	-	3 800
Vlastní daň	210	336	252	-	798

Rozdíl ve výši daně	0	254	714	-	968
----------------------------	----------	------------	------------	----------	------------

V kaskádovém systému daně z obratu podléhá zdanění celý výkon, proto je určitá část výkonu zdaněna několikrát. Naopak v systému daně z přidané hodnoty je daní zatížena pouze přidaná hodnota. V systému daně z obratu je tak na dani odvedeno o 968 Kč více než při aplikaci daně z přidané hodnoty.

Zatímco konečná výše daně z přidané hodnoty by měla být zachována při jakémkoli počtu stupňů ve výrobně-distribučním řetězci, daň z obratu společně se zvyšujícím se počtem stupňů postupně narůstá. Následující tabulka ukazuje, jaký vliv má zvýšený počet stupňů ve výrobně-distribučním řetězci na konečnou daňovou povinnost při zachování celkové výše marže z prodeje.

Daň z obratu	Pila	Truhlářství	Lakýrnictví	Tavolo s.r.o.	Zákazník	Celkem
Vstup	0	1 210	2 674	3 962	6 246	-
Výstup	1 000	2 210	3 274	5 162	-	-
Marže z prodeje	1 000	1 000	600	1 200	-	3 800
Vlastní daň	210	464	688	1 084	-	2 446

Daň z přidané hodnoty	Pila	Truhlářství	Lakýrnictví	Tavolo s.r.o.	Zákazník	Celkem
Vstup	0	1 000	2 000	2 600	4 052	-
Výstup	1 000	2 000	2 600	3 800	-	-
Marže z prodeje	1 000	1 000	600	1 200	-	3 800
Vlastní daň	210	210	126	252	-	798

Rozdíl ve výši daně	0	254	562	832	-	1 648
----------------------------	----------	------------	------------	------------	----------	--------------

Zvýšením počtu stupňů ve výrobně-distribučním řetězci dochází v kaskádovém systému daně z obratu ke zvýšení daňového zatížení konečného výkonu, kdy konečný zákazník zaplatí o 680 Kč více než v předchozím případě. Naopak v systému daně z přidané hodnoty se konečná cena pro zákazníka, a tedy ani celková výše odvedené daně, oproti předchozí variantě nemění - daň se chová neutrálně.

Dle OECD je neutralita DPH zajištěna, pokud jsou v systému DPH splněny všechny tyto charakteristické rysy:

- DPH jako daň ze spotřeby odvádí správci daně podnikatelské subjekty, ale ve skutečnosti ji hradí koneční spotřebitelé,
- zdanění podléhá široké spektrum statků,
- daňové břemeno nedopadá na podnikatelské subjekty, proto mají nárok na odpočet daně,
- daň je vybírána na každém stupni výrobně-distribučního řetězce ve výši odpovídající přidané hodnotě,
- zdanění přeshraničních transakcí je založeno na principu země spotřeby.³

Dle Bergera lze neutralitu daně rozdělit na neutralitu vnitřní a neutralitu vnější. Vnitřní neutralita se vyznačuje stejným daňovým zatížením pro stejný druh zboží nebo služeb. Vnější neutralita znamená stejné daňové zatížení zboží a služeb při přeshraničním obchodování.⁴ Daň z přidané hodnoty neznevýhodňuje zboží a služby s delším cyklem výroby a distribuce, proto nemá negativní vliv na prodejnost zboží a služeb v tuzemsku, ani v zahraničí.

1.1.2 Harmonizace daně z přidané hodnoty v EU

S ohledem na vysokou úroveň neutrality a jednoduchost byla daň z přidané hodnoty zvolena jako nejvhodnější varianta zdanění konečné spotřeby pro účely efektivního fungování vnitřního trhu EU. Společný systém daně z přidané hodnoty měl být členskými státy zaveden nejpozději k 1. lednu 1970. Vzhledem k tomu, že ne všechny členské státy byly schopny jej zavést do stanoveného data, byla lhůta pro jeho implementaci prodloužena o další dva roky. V roce 1977 byla vydána Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), jejímž prostřednictvím byla podrobněji nastavena pravidla společného systému daně z přidané hodnoty pro všechny členské státy EU. Současný systém daně z přidané hodnoty upravuje Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále také směrnice o DPH).

Hlavním nástrojem pro harmonizaci daňových systémů členských států EU je implementace sekundárního práva Evropské unie do vnitrostátního práva. Směrnice jako pramen sekundárního práva EU je závazná pro každý stát, kterému je určena. Členské státy mají povinnost zakomponovat

³ OECD International VAT/GST GUIDELINES: Guidelines on Neutrality - approved by the Committee on Fiscal Affairs on 28 June 2011, <http://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>.

⁴ BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Překlad Kristýna Šimáčková. Praha: 1. Vox, 2010, 736 s. ISBN 978-808-6324-838, str. 78.

ustanovení směrnice do národní úpravy. Způsob, jakým tuto povinnost splní, je plně v jejich kompetenci. Jediným omezujícím faktorem je časové období, během něhož musí být implementace dokončena.

Směrnice nabízí členským státům v některých oblastech právo volby. Dle Žárové „*právo volby umožňuje při transpozici směrnice do národních legislativ určitou obsahovou volnost a umožňuje tudíž respektování a zachování národních specifik. Právo volby může příslušet členským státům nebo jde o odvozené právo volby, popřípadě přímé právo volby podniků.*“⁵ Ve vybraných případech mohou členské státy navíc požádat o udělení výjimky, která umožňuje odchýlit se od ustanovení směrnice. Jednou z podmínek pro její získání je její nediskriminační charakter vůči ostatním členským státům. Udělená výjimka je navíc zpravidla časově omezena.

V oblasti harmonizace daní ze spotřeby hraje významnou roli Rada EU, která má dle Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost přijímat „(...) *ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.*“⁶ Daňovou harmonizací lze rozumět jak proces sbližování daňových soustav států, tak výsledek tohoto procesu. Dle Nerudové existují čtyři stupně harmonizace, ve kterých se mohou daňové systémy nacházet:

- 1) žádná harmonizace, kdy daňový systém podléhá pravidlům stanoveným pouze na národní úrovni;
- 2) mírná harmonizace, která se vyznačuje především administrativní spoluprací;
- 3) dílčí harmonizace, kdy jsou harmonizovány jen některé typy daní; pravidla pro ostatní daně jsou plně v kompetenci příslušných států;
- 4) celková harmonizace, v jejímž důsledku jsou vedle struktury daňových systémů harmonizovány také daňové sazby.⁷

Harmonizace daňových systémů členských států Evropské unie se doposud nachází na dílčím stupni. Předmětem harmonizace jsou především spotřební daně a clo. Přestože pro oblast daní z příjmů bylo vydáno již několik směrnic, zůstává tento typ daní z velké části v kompetenci členských států. V oblasti zdanění příjmů mají větší význam smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které mezi sebou uzavírají jednotlivé státy. Problematiku dvojího zdanění je pro zajištění bezproblémového fungování

⁵ ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. ISBN 80-245-1046-4, str. 38.

⁶ Smlouva o fungování Evropské unie, čl. 113.

⁷ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. Daňová řada. ISBN 978-807-3576-950, str. 15.

mezinárodního obchodu nutné řešit i na úrovni spotřebních daní. Pro oblast DPH však prozatím neexistuje žádná mezinárodní metodika, která by státům napomohla nastavit vhodné podmínky pro zdanění přeshraničních transakcí. OECD však v dubnu 2014 přijala v rámci OECD Global Forum on VAT první standard zabývající se přeshraničními transakcemi, který představuje zásadní krok pro celosvětovou harmonizaci DPH. Vzhledem k tomu, že většina členských států EU je členy OECD, lze očekávat, že se konečná podoba společného systému DPH bude přiklánět k ustanovením tohoto metodického pokynu.

Proces harmonizace daně lze dle Širokého rozdělit na tři fáze. První fázi představuje určení daně, která bude předmětem harmonizace, následované harmonizací základu daně a sazby daně.⁸ Harmonizace daně z přidané hodnoty byla započata přijetím První směrnice Rady⁹, která nahradila dosavadní systém daně z obratu společným systémem daně z přidané hodnoty. Harmonizační proces pokračuje sjednocením daňového základu, kdy je nezbytné určit předmět daně, možnosti osvobození od daně a další pravidla pro stanovení základu daně. Ačkoliv je základ daně z přidané hodnoty z velké části harmonizován, mezi členskými státy existují stále odlišnosti. Pravidla pro stanovení základu daně se rozcházejí v důsledku vyloučení z předmětu daně, osvobození od daně či vlivem výjimek udělených členskými státy. Osvobození od daně existuje nejen ze sociálních či politických důvodů, ale také proto, že u některých typů plnění nelze přesně určit přidanou hodnotu, např. ve finančním sektoru.

Dle směrnice o DPH je vedle sjednocení základu daně nezbytné stanovit počet daňových sazeb a snažit se o jejich sblížení mezi členskými státy, aby nebyla narušena hospodářská soutěž.¹⁰ Harmonizace sazeb představuje poslední fázi procesu harmonizace. Daňové sazby jsou v současnosti harmonizovány jen částečně. Členské státy EU mohou využívat dva typy daňových sazeb, u nichž je zároveň určena i jejich minimální výše. První typ představuje základní sazba daně. Každý členský stát smí používat pouze jednu základní sazbu, jejíž výše nesmí klesnout pod 15 %. Druhým typem je snížená sazba daně. Členské státy mohou využívat maximálně dvě snížené sazby daně. Stejně jako vyšší základní sazby daně, tak i vyšší snížené sazby daně si může každý členský stát stanovit individuálně; její výše však nesmí být nižší než 5 %.

⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU, včetně zpracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2010, sv. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-799-7, str. 29.

⁹ První směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (67/227/EHS).

¹⁰ Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, preambule, odst. 28.

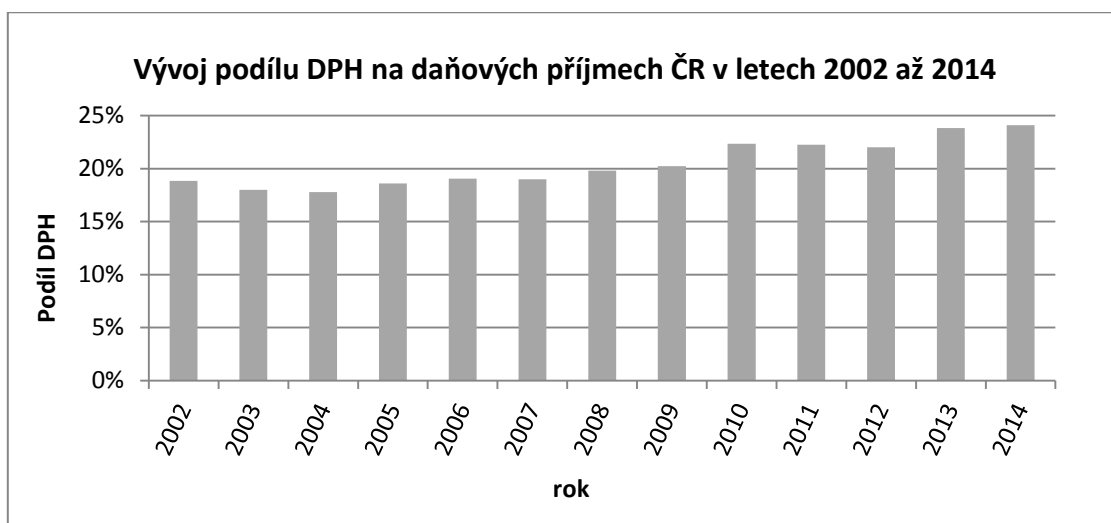
Ačkoliv je přesný počet sazeb daně včetně jejich minimální výše stanoven, některé státy mají v této oblasti udělenou výjimku. Na začátku roku 2015 byly ve dvou členských státech používány tři snížené sazby daně, u pěti členských států je jedna ze snížených sazeb nižší než 5 %. Nejnižší základní sazbu daně 17 % používá Lucembursko, naopak nejvyšší základní sazba daně 27 % je stanovena v Maďarsku. U většiny členských států se základní sazba daně pohybuje na úrovni 20 % a více. Dánsko jako jediný členský stát používá pouze základní sazbu daně, a to ve výši 25 %.

Nejvhodnější řešení pro posílení neutrality daně z přidané hodnoty představuje existence pouze jedné daňové sazby, jejíž výše by byla stanovena jednotně pro všechny členské státy Evropské unie. Tomuto kroku se prozatím členské státy brání. Proces harmonizace daně má totiž dopad nejen na rozpočtovou politiku státu, ale výrazně ovlivňuje také hospodářskou a sociální oblast.¹¹

1.1.3 Daň z přidané hodnoty v České republice

Česká republika používá systém daně z přidané hodnoty již od svého vzniku. Od roku 2004, kdy se stala členem Evropské unie, je tento systém plně podřízen procesu harmonizace EU. Současné výnosy z DPH představují pro Českou republiku jeden z nejvýznamnějších zdrojů daňových příjmů.

Obrázek 2: Vývoj podílu DPH na daňových příjmech ČR v letech 2002 až 2014



Zdroj: ČNB¹², ČSSZ¹³, Ministerstvo zdravotnictví ČR¹⁴

¹¹ Ibidem, preambule, odst. 6.

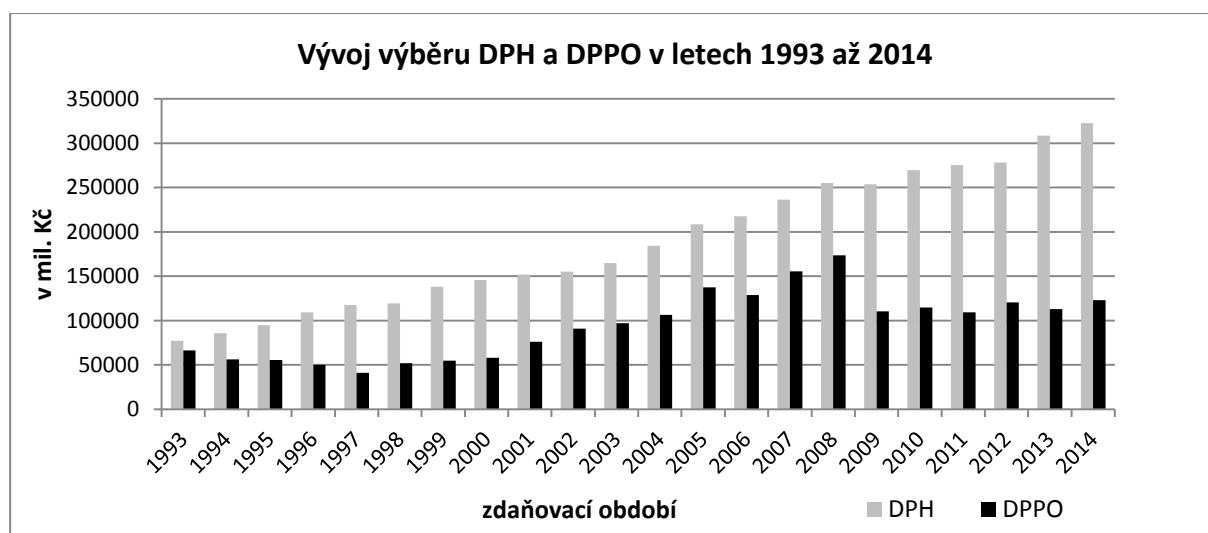
¹²

https://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.VYSTUP?p_period=1&p_sort=2&p_des=50&p_sestuid=1410&p_uka=1%2C2%2C3%2C4%2C5%2C6%2C7%2C8%2C9%2C10%2C11%2C12%2C13%2C14&p_strid=ABA&p_od=200201&p_do=201412&p_lang=CS&p_format=0&p_decsep=%2C

¹³ <http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/81EDDC85-E61C-4729-9406-A941D705942A/0/2014webk122014VYVOJPRIJMUUVLETECH19932014.pdf>

Daň z přidané hodnoty zaujímá v současnosti více jak pětinový podíl na daňových příjmech ČR.¹⁵ Od roku 2010 dochází k postupnému navyšování podílu DPH v daňovém mixu. Tento mírný nárůst odkazuje na dopad světové hospodářské krize, která značně zasáhla i českou ekonomiku. V tomto období se výrazně propadly zisky obchodních korporací, které do té doby představovaly významný zdroj daňových příjmů.

Obrázek 3: Vývoj výběru daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob v letech 1993 až 2014



Zdroj: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Největší propad byl zaznamenán v roce 2009, kdy bylo na dani z příjmů právnických osob (DPPO) vybráno o 63 mld. Kč méně než v předchozím roce. Bohužel ani v následujících letech nedošlo k výraznější změně této situace. Současným trendem, a to nejen v České republice, ale i v dalších evropských zemích, je přesun od zdanění příjmů ke zdanění spotřeby, protože výše spotřeby není tolik náchylná na vývoj hospodářského cyklu, a tak spotřební daně představují poměrně stabilní příjem pro státní rozpočet.

1.2 Princip fungování systému daně z přidané hodnoty

Ačkoliv by se z názvu daně z přidané hodnoty mohlo zdát, že daní je zatížena podnikatelská činnost, je tomu právě naopak. Daň z přidané hodnoty je všeobecnou daní ze spotřeby, která postihuje konečnou spotřebu. Přestože je daň odváděna na každém stupni výrobně-distribučního řetězce, celková výše daňového zatížení dopadá na konečného spotřebitele. V oblasti DPH, stejně jako u jiných typů daní, však existují různá osvobození, proto v některých případech konečná spotřeba

¹⁴ Údaje na vyžádání.

¹⁵ Do daňových příjmů je zahrnuto také pojistné na sociální zabezpečení a pojistné na zdravotní pojištění (bez pojistného hrazeného za státní pojištěnce).

nepodléhá zdanění. Stejně tak může nastat situace, kdy část daňového zatížení dopadá na podnikatelské subjekty.

V systému daně z přidané hodnoty je nezbytné rozlišovat, kdo dané plnění poskytuje a kdo jej přijímá. Na základě toho lze určit, zda je plnění předmětem daně a který z daňových subjektů je povinen daň přiznat a odvést správci daně.

1.2.1 Daňové subjekty

Pro správnou aplikaci pravidel DPH je nezbytné rozdělit daňové subjekty do dvou základních skupin:

- první skupinu představují osoby nepovinné k dani,
- druhou skupinou jsou osoby povinné k dani.

Osobou povinnou k dani se rozumí fyzická nebo právnická osoba, která samostatně vykonává ekonomickou činnost, tj. soustavou „*činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.*“¹⁶ Ekonomickou činností se dále rozumí soustavné využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání příjmu z něj. Pokud právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, uskutečňuje ekonomickou činnost, je pro účely DPH považována také za osobu povinnou k dani.

Osoby povinné k dani lze dále rozdělit na plátce a neplátce. Dle statistik Finanční správy České republiky bylo v tuzemsku za plátce daně registrováno ke konci roku 2014 více jak 512 tisíc subjektů, z toho přibližně třetina byla měsíčními plátcí daně. Plátcem daně se v České republice povinně stává osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, pokud její obrat přesáhne za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. Takto se za plátce daně registrovalo 16 % ze současného počtu plátců registrovaných v ČR. Osoba povinná k dani se může registrovat za plátce daně také dobrovolně. Tito plátcí tvoří 68 % všech registrovaných plátců. Dobrovolná registrace je ekonomicky výhodná především pro ty daňové subjekty, které udržují obchodní styk s dalšími plátcí. Třetí nejvýznamnější skupinu plátců daně (cca 4 %) představují osoby povinné k dani, které jsou společníky ve společnosti a splnily zákonem stanovené podmínky pro registraci dle § 6a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále také ZDPH). Osoby nepovinné k dani jsou zpravidla neplátcí; ovšem existují i výjimky, kdy osoba nepovinná k dani je povinna daň přiznat a odvést správci daně.

¹⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 5, odst. 2.

Dle § 2 odst. 1 ZDPH je předmětem daně z přidané hodnoty:

- dodání zboží,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z jiného členského státu,

a to za úplatu osobou povinnou k dani v rámci ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.

Předmětem daně je dále:

- pořízení zboží z jiného členského státu právnickou osobou nepovinnou k dani,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu osobou nepovinnou k dani a
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.¹⁷

Jakmile je identifikován předmět daně, je nutné stanovit výši daně z uskutečněné transakce - daň je rovna násobku základu daně a příslušné sazby daně. Takto vypočtená daň je pro poskytovatele zdanitelného plnění daní na výstupu a zároveň pro příjemce zdanitelného plnění daní na vstupu. Systém daně z přidané hodnoty funguje na principu, kdy je porovnáním daně na výstupu a daně na vstupu zjištěna konečná daňová povinnost. Pokud je daň na výstupu vyšší než daň na vstupu, jedná se o vlastní daň, tj. částku, která má být plátcem daně odvedena správci daně. Pokud je daň na výstupu nižší než daň na vstupu, jedná se o nadměrný odpočet, tj. částku, jejíž vrácení je daňový subjekt oprávněn nárokovat po správci daně.

Jestliže jsou všechny daňové subjekty ve výrobně-distribučním řetězci plátcí daně, daň se chová neutrálně a celkové daňové zatížení dopadá na konečného spotřebitele. Jakmile je na některém stupni uvnitř řetězce zastoupen neplátce, neutralita daně je narušena. Obchodování s dodavatelem-neplátcem navíc není pro plátce ekonomicky výhodné. Výrobně-distribuční řetězec zastoupený pouze plátcí může nabídnout výhodnější cenu než řetězec, v němž je zastoupen neplátce, protože jeho působením často dochází k navýšení prodejních cen. Jelikož neplátce nemá nárok na odpočet daně, musí výši daně odvedené na vstupu zohlednit při kalkulaci prodejních cen, aby nepřišel o část své prodejní marže. V důsledku toho se jeho odběrateli zvýší cena vstupu. Pokud i on chce zachovat výši své prodejní marže, musí zvýšit cenu prodávaného výkonu. Růst prodejních cen ve výrobně-distribučním řetězci vede jak ke zvýšení cen pro konečné spotřebitele, tak ke zvýšení celkové částky odvedené daně. Daň se v tomto případě nechová neutrálně, protože konečná cena za identické zboží je rozdílná. Následující příklad objasňuje problematiku narušení neutrality daně způsobené účastí neplátce uprostřed výrobně-distribučního řetězce.

¹⁷ Ibidem, § 2, odst. 1.

Příklad 2: Narušení neutrality daně v důsledku postavení neplátce uprostřed výrobně-distribučního řetězce

a) Ve výrobně-distribučním řetězci se nachází pouze plátcí (sazba daně = 21 %)

	Plátce A	Plátce B	Plátce C	Neplátce D	Celkem
Vstup	0	700	1 500	2 541	-
Výstup	700	1 500	2 100	-	-
Marže z prodeje	700	800	600	-	2 100
Daň na vstupu	0	147	315	-	-
Daň na výstupu	147	315	441	-	-
Vlastní daň	147	168	126	-	441

Pokud mezi sebou obchodují pouze plátcí daně, daň z přidané hodnoty se chová neutrálně a daňové břemeno se přesouvá na konečného spotřebitele. V uvedeném případě je na dani odvedeno celkem 441 Kč, což odpovídá násobku celkové přidané hodnoty a sazby daně. Neutralita daně není narušena.

b) Uprostřed výrobně-distribučního řetězce se nachází neplátce (sazba daně = 21 %)

- jsou zachovány prodejní ceny

	Plátce A	Neplátce B	Plátce C	Neplátce D	Celkem
Vstup	0	847	1 500	2 541	-
Výstup	700	1 500	2 100	-	-
Marže z prodeje	700	653	600	-	1 953
Daň na vstupu	0	-	0	-	-
Daň na výstupu	147	-	441	-	-
Vlastní daň	147	-	441	-	588

Pokud neplátce nakupuje od plátce, zvyšuje se pořizovací cena vstupů neplátce o výši DPH, protože neplátce nemá nárok na odpočet daně. Pokud neplátce nemůže zvýšit prodejní cenu poskytnutých plnění kvůli konkurenci, musí obětovat část své marže z prodeje. V porovnání s plátcem ve stejné situaci přichází neplátce na marži o 147 Kč. Neutralita daně je v tomto případě narušena, protože celková odvedená daň neodpovídá násobku přidané hodnoty a sazby daně.

- jsou zachovány marže z prodeje

	Plátce A	Neplátce B	Plátce C	Neplátce D	Celkem
Vstup	0	847	1 647	2 719	-
Výstup	700	1 647	2 247	-	-
Marže z prodeje	700	800	600	-	2 100
Daň na vstupu	0	-	0	-	-
Daň na výstupu	147	-	472	-	-
Vlastní daň	147	-	472	-	619

V předchozím případě již bylo uvedeno, že nákup od plátce vede u neplátce ke zvýšení pořizovací ceny vstupů o výši daně. Pokud neplátce nechce snížit marži z prodeje, musí zvýšit svou prodejní cenu. To vede ke zvýšení pořizovacích nákladů u jeho odběratelů, kteří se musí rozhodnout, zda ponechat prodejní cenu na úkor nižší marže z prodeje, nebo prodejní cenu zvýšit na úkor své

konkurenceschopnosti. Pokud se tito odběratelé rozhodnou pro zvýšení prodejní ceny, doplatí na to především konečný zákazník. V uvedeném případě zaplatí konečný zákazník o 178 Kč více než v případě, kdy jsou ve výrobně-distribučním řetězci zastoupeni pouze plátcí daně. Neutralita daně je obdobně jako v předchozím případě narušena, proto celková výše odvedené daně neodpovídá násobku přidané hodnoty a sazby daně.

Osoba povinná k dani může být za určité situace povinna odvést daň správci daně, přestože není plátcem daně. V takovém případě se stává tzv. osobou identifikovanou k dani. Dle ZDPH se osobou identifikovanou k dani stává osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem:

1) přijetím zdanitelného plnění

- poskytnutí služby,
- dodání zboží s instalací nebo montáží,
- dodání zboží soustavami nebo sítěmi

s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku;

2) poskytnutím služby s místem plnění v jiném členském státě, pokud není dané plnění osvobozeno od daně;

3) pořízením zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně.¹⁸

Osobou identifikovanou k dani se může stát i osoba nepovinná k dani, např. pokud pořídí nový dopravní prostředek z jiného členského státu.

1.2.2 Princip země určení a princip země spotřeby

Současný systém daně z přidané hodnoty aplikovaný v členských státech EU funguje na základě dvou principů, které určují místo, kde bude uskutečněné přeshraniční plnění zdaněno. S ohledem na správné fungování jednotného evropského trhu bylo původní myšlenkou společného systému daně z přidané hodnoty zdaňovat přeshraniční plnění na základě principu země původu, kdy plnění podléhá zdanění v té zemi, kde byla přidána hodnota. Systém zdanění založený pouze na tomto principu však doposud nebylo možné zavést. Zelená kniha o budoucnosti DPH pro to uvádí hned několik důvodů:

¹⁸ Ibidem, §6g, § 6h a § 6i.

- Rozdílné sazby daně v jednotlivých členských státech ovlivňují rozhodování konečných spotřebitelů, kteří upřednostňují nákup za nižší cenu, i výrobců a dodavatelů, u nichž povinnost odvést daň ovlivňuje především peněžní toky.
- Musela by existovat vzájemná důvěra jednotlivých států v oblasti výběru a přerozdělení daně, jelikož by členské státy odpovídaly za vybrání daně, která je daňovým příjmem zcela jiného státu.
- V současné době neexistuje žádný zúčtovací systém, který by přerozdělil příjmy z DPH do státu spotřeby.¹⁹ Zavedení tohoto systému by vyžadovalo vedle vhodných informačních technologií pravděpodobně i výraznější finanční investici ze strany členských států.

S ohledem na výše uvedené argumenty byl navržen přechodný systém zdanění intrakomunitárních plnění, jež je z velké části založen na principu země spotřeby. Smyslem tohoto principu je zdanění v té zemi, kam je plnění poskytováno, tj. kde dochází ke spotřebě. Výhodou tohoto způsobu zdanění je odvod daně přímo tomu státu, pro nějž je zároveň i daňovým příjmem, proto není potřeba žádného zúčtovacího centra pro přerozdělení daně. Využívání tohoto principu je navíc logické, protože daň z přidané hodnoty je spotřební daň. Daň by tedy měla být příjmem toho státu, kde dochází ke skutečné spotřebě.

Pro zajištění volného pohybu zboží a služeb v rámci jednotného trhu EU je nezbytné zajistit stejné zacházení jak na úrovni jednotlivých členských států, tak na úrovni Společenství. Poskytovatel ani příjemce plnění nesmí být v rámci uskutečňování ekonomické činnosti diskriminován, a to ani v pozitivním směru. Konečná podoba společného systému DPH by měla nastavit rovnocenné podmínky pro tuzemská i intrakomunitární plnění, proto by se způsob zdanění měl zakládat pouze na jednom z uvedených principů. Současný systém DPH je v tomto směru nevyhovující. Rozdílný přístup ke zdanění tuzemských a přeshraničních plnění ovlivňuje rozhodování daňových subjektů a narušuje tak neutralitu daně.

Ačkoliv směrnice o DPH považuje za základní princip, na němž je společný systém daně z přidané hodnoty založen, princip země původu, současné praktické zkušenosti společně s metodickým pokynem OECD ke zdanění přeshraničních transakcí se přiklání k aplikaci principu země spotřeby. Při zdanění přeshraničních transakcí založeném na principu země spotřeby je často využíván tzv. mechanismus reverse charge. Jedná se o mechanismus, kdy daň neodvádí správci daně poskytovatel plnění, ale příjemce plnění. Mechanismus reverse charge však není využíván pouze v rámci přeshraničních transakcí. V poslední době se jeho využití rozšiřuje i na tuzemská plnění.

¹⁹ Zelená kniha o budoucnosti DPH: Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH, KOM(2010) 695 v konečném znění, str. 6.

2. Mechanismus reverse charge

Mechanismus reverse charge, nazývaný také jako režim přenesení daňové povinnosti, je využíván v souvislosti se zdaněním založeným na principu země spotřeby. Zatímco v klasickém systému odvodu daně odvádí daň poskytovatel plnění, při aplikaci mechanismu reverse charge je to přesně naopak – povinnost přiznat a odvést daň se přenáší na příjemce plnění.

Klasický systém odvodu daně je v současnosti využíván u většiny tuzemských plnění. Plátce DPH, který poskytuje zdanitelné plnění, fakturuje příjemci plnění cenu včetně DPH. Poskytovatel plnění má povinnost přiznat příslušnou výši DPH správci daně jako daň na výstupu. Příjemci plnění naopak vzniká nárok na odpočet této daně. Zatímco vlastní daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu je stanovena na 30 dní od jeho vyměření.

Příklad 3: Klasický systém odvodu daně

Zadání: Plátce A prodal plátci B zboží v hodnotě 100 000 Kč bez DPH. Na toto tuzemské plnění se vztahuje klasický systém DPH, sazba daně je 21 %. Prodej daného zboží je pro oba plátce jediným uskutečněným plněním za příslušné zdaňovací období.

Řešení: Plátce A fakturuje za dodání zboží plátci B cenu včetně DPH, tedy 121 000 Kč. Plátce A přizná daň ve výši 21 000 Kč a odvede ji správci daně. Plátci B vzniká nadměrný odpočet ve výši 21 000 Kč, který mu bude vrácen správcem daně do 30 dnů od podání daňového přiznání.

Při využití mechanismu reverse charge je proces zdanění řešen odlišně. Poskytovatel plnění fakturuje příjemci plnění částku bez DPH. Zároveň musí na daňový doklad uvést, že daň odvádí příjemce plnění. Příjemce plnění má povinnost nejen daň přiznat, ale také doplnit její výši do evidence vedené pro účely DPH. Příjemci plnění současně vzniká nárok na odpočet daně. Pokud má příjemce plnění plný nárok na odpočet daně, vlastní daňová povinnost je rovna nule.

Příklad 4: Mechanismus reverse charge

Zadání: Plátce A prodal plátci B zboží v hodnotě 100 000 Kč bez DPH. Na toto tuzemské plnění se vztahuje mechanismus reverse charge, sazba daně je 21 %. Prodej daného zboží bylo pro oba plátce jediným uskutečněným plněním za příslušné zdaňovací období.

Řešení: Plátce A fakturuje za dodání zboží plátci B částku bez DPH, tedy 100 000 Kč, s dodatkem, že daň odvádí příjemce plnění. Plátce B jako příjemce plnění přizná daň ve výši 21 000 Kč,

zároveň uplatní nárok na odpočet daně ve stejné výši. Výsledná výše daňové povinnosti plátce B je rovna nule.

Přestože je mechanismus reverse charge uplatňován také u vybraných tuzemských plnění, svou hlavní roli hraje především při zdanění intrakomunitárních plnění. Problémovou oblastí přeshraničních plnění je stanovení místa, kde bude uskutečněné plnění podléhat zdanění. Jelikož se přeshraničního obchodu účastní vždy dva subjekty ze dvou různých členských států, daň by si mohly nárokovat oba tyto státy. Základní pravidlo říká, že plnění by nemělo být zdaněno dvakrát, zároveň ale nesmí uniknout zdanění. Pro jednotné uplatňování DPH u přeshraničních plnění bylo nezbytné stanovit pravidla, která by tuto zásadu splňovala. Zdanění založené na principu země původu nebylo možné pro tento účel použít, proto byl zaveden přechodný režim, se kterým je mechanismus reverse charge úzce spojen.

2.1 Výhody a nevýhody mechanismu reverse charge

Aplikace mechanismu reverse charge řeší nejen nedostatky zdanění založeného na principu země původu, ale přispívá i ke snížení administrativních nákladů, které vyvolává klasický systém odvodu daně v režimu DPH založeném na principu země spotřeby. Při uskutečnění přeshraničního plnění s místem plnění v zemi spotřeby se musí poskytovatel plnění v daném státě registrovat, aby odvedl daň z tohoto plnění tamnímu správci daně.

Povinnost registrace k dani v každém takovém státě může pro některé daňové subjekty představovat výraznou překážku v jejich podnikání, v jejímž důsledku může dojít k omezení, případně k úplnému přerušení obchodních styků se subjekty z jiných členských států. Týká se to především menších podniků, u nichž mohou vznikat obavy z neznámé právní úpravy DPH, která se ve státě spotřeby užívá. Ke splnění povinností vzniklých v důsledku registrace by navíc musely vynaložit dodatečné náklady, jejichž vznik snižuje efektivnost podnikání.

Při aplikaci mechanismu reverse charge se povinnost přiznat a odvést daň přenáší na příjemce plnění. Ten je v daném státě spotřeby již registrován, proto není nutná registrace poskytovatele plnění. V porovnání s klasickým systémem odvodu daně dochází při aplikaci mechanismu reverse charge k eliminaci administrativních nákladů jak na straně poskytovatele plnění, tak na straně správce daně.

Ačkoliv má mechanismus reverse charge řadu pozitivních vlastností, jeho použití s sebou přináší i jednu nevýhodu v podobě jednorázového výpadku peněžních příjmů státu. Daňový subjekt je povinen přiznat a odvést daň ve lhůtě pro podání daňového přiznání, ale při nadměrném odpočtu má správce daně na vrácení lhůtu 30 dní od jeho vyměření. Stát má tak zajištěn pravidelný peněžní

příjem, díky němuž disponuje vhodnou úrovní likvidity. Naopak peněžní toky daňového subjektu jsou tímto systémem ovlivněny negativně, protože během tohoto období nejsou nijak úročeny. Daňový subjekt tak přichází o alternativní výnos, který by mohl získat např. úročením příslušné částky na bankovním účtu.

Povinnost přiznat a odvést daň představuje pro podniky značnou zátěž, protože vedle výdajů souvisejících s evidencí DPH musí navíc disponovat dostatečným objemem finančních prostředků, které použijí na odvod daně. Vzhledem k tomu, že splatnost daně nezávisí na tom, zda poskytovatel plnění skutečně obdržel úhradu daně od svého obchodního partnera, musí podniky udržovat rezervní zdroje, z nichž daň případně odvedou. Pokud příjemce plnění zaplatí své závazky se zpožděním, nebo je dokonce vůbec neuhradí, může se poskytovatel plnění snadno dostat do platební neschopnosti.

Úhrada po splatnosti se nejčastěji týká plátců daně, kteří časový posun využívají ve svůj prospěch. Pokud pro svého dodavatele představují silného obchodního partnera, spoléhají se na to, že s nimi dodavatel své obchodní vztahy nepřeruší. Mohou si tak dovolit provést platbu svých závazků i o několik týdnů později. Naproti tomu neplátcí nemají moc příležitostí, jak by své závazky uhradili s časovým prodlením. Při nákupu v obchodech hradí koupené zboží na místě, stejně tak služby jsou hrazeny buď před jejich poskytnutím (jízda autobusem, návštěva kina), či ihned po jejich poskytnutí (řemeslné práce, návštěva kadeřnického salonu). Provozovatelé e-shopů se často brání proti potenciálnímu neuhrazení svých pohledávek tím, že vyžadují platbu předem, případně zasílají zboží na dobírku.

Při zavedení mechanismu reverse charge na všechna zdanitelná plnění nemusí plátce daně, který obchoduje s jinými plátcí daně, udržovat finanční rezervy, protože z jím poskytnutých plnění odvádí daň jeho odběratelé. To ovšem automaticky neznamená, že tento plátce daně nebude odvádět žádnou daň. Povinnost přiznat a odvést daň zůstává u plátce zachována při poskytnutí zdanitelného plnění neplátcí daně.

V rámci zdanění přijatých plnění vykazuje plátce daně nulovou daňovou povinnost pouze při uplatnění plného nároku na odpočet daně. Pokud plátce uplatňuje částečný nárok na odpočet daně, musí být odpovídající část daně odvedena správci daně. Povinnost přiznat a odvést daň z přijatých plnění může plátcí daně vzniknout i v případě, že uplatňuje plný nárok na odpočet daně. Dle § 73 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, pokud má k dispozici daňový doklad.²⁰ Pokud plátce daně neobdrží včas daňový doklad od svého dodavatele, nemůže

²⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 73, odst. 1.

za příslušné zdaňovací období uplatnit nárok na odpočet daně a musí tak odvést daň z tohoto plnění správci daně.

Pokud by plátcí uplatňovali nárok na odpočet daně v plné výši a vždy za zdaňovací období, v němž bylo plnění uskutečněno, při aplikaci mechanismu reverse charge na všechna zdanitelná plnění by byla odváděna daň až na posledním stupni výrobně-distribučního řetězce. Stát by se tak musel vypořádat s jednorázovým výpadkem peněžních příjmů, který by nastal v důsledku změny pravidel pro odvod daně.

2.2 Mechanismus reverse charge u intrakomunitárních plnění

Současný systém DPH využívá mechanismus reverse charge především při zdanění intrakomunitárních plnění. Povinnost priznat a odvést daň se na příjemce plnění přenáší v případě:

- pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty osobou povinnou k dani v rámci ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu osobou nepovinnou k dani,
- poskytnutí služby za úplaty osobou povinnou k dani v rámci ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- dovozu zboží s místem plnění v tuzemsku.

2.2.1 Dodání zboží do jiného členského státu

Obchodování se zbožím představuje transakci mezi dvěma subjekty – na straně dodavatele se prodej zboží pro účely DPH označuje jako dodání zboží, na straně odběratele se jedná o pořízení zboží z jiného členského státu.

Dle § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH je předmětem daně „*dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.*“²¹ Aby mohlo být poskytnuté plnění považováno za dodání zboží do jiného členského státu, musí být zboží přemístěno do jiného členského státu. Dle obecného pravidla je místem plnění stát, „*kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná.*“²² Místo plnění pro dodání zboží do jiného členského státu je tedy stanoveno na základě principu země původu.

Předmětem daně z přidané hodnoty je společně s dodáním zboží i pořízení zboží z jiného členského státu. Dle § 11 odst. 1 ZDPH je při pořízení zboží z jiného členského státu místem plnění stát, kde je

²¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 2, odst. 1, písm. a).

²² Ibidem, § 7, odst. 2.

přeprava zboží ukončena.²³ Místo plnění je v tomto případě stanoveno na základě principu země spotřeby.

Při určování místa plnění, a tím souvisejícího způsobu zdanění, dochází u tohoto typu intrakomunitárního plnění k rozporu. Obecné pravidlo pro dodání zboží do jiného členského státu stanovuje jako místo plnění stát, kde je přeprava zahájena. Naopak při pořízení zboží z jiného členského státu je místem plnění stát, kde je přeprava ukončena. Pokud by byla obě tato pravidla akceptována, podléhalo by intrakomunitární plnění zdanění hned dvakrát.

Riziko dvojího zdanění je v oblasti přímého zdanění eliminováno uzavíráním bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy jsou uzavírány s každým státem zvlášť, proto se od sebe mohou obsahově odlišovat. Systém daně z přidané hodnoty je však vysoce harmonizovaný, proto byl zvolen jednodušší způsob, jak dvojímu zdanění zabránit. Dle směrnice o DPH by měla být „*plnění uskutečňovaná uvnitř Společenství osobami povinnými k dani neosvobozenými od uplatňování daně zdaňována v členském státě určení za použití sazeb a podmínek stanovených tímto členským státem.*“²⁴ S ohledem na toto ustanovení se pořízení zboží z jiného členského státu považuje za zdanitelné plnění. Dodání zboží zůstává stále předmětem daně, ale aby bylo zabráněno dvojímu zdanění, je toto plnění osvobozeno od daně s nárokem na odpočet.

Zavedením přechodného režimu je na jedné straně eliminováno riziko dvojího zdanění, na straně druhé však roste riziko nezdanění. Pokud by se dodání zboží do jiného členského státu považovalo automaticky za plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, mohla by nastat situace, kdy ke zdanění nedojde vůbec. Z tohoto důvodu byly stanoveny podmínky, které musí být při dodání zboží do jiného členského státu splněny, aby mohlo být toto plnění osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. Splněním těchto podmínek:

- plnění je poskytnuto plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska dodavatelem zboží, pořizovatelem zboží nebo zmocněnou třetí osobou,
- pro pořizovatele zboží je pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně,

je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně s nárokem na odpočet.²⁵

²³ Ibidem, § 11, odst. 1.

²⁴ Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, preambule, odst. 10.

²⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 64, odst. 1.

Dodavatel zboží má povinnost přiznat takto osvobozené plnění k patnáctému dni následujícího měsíce po odeslání nebo přepravě zboží do jiného členského státu, případně ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl vystaven před tímto dnem. Stejná lhůta platí pro přiznání daně příjemcem plnění, čímž je potvrzena vazba mezi dodáním zboží a pořízením zboží z jiného členského státu.

2.2.2 Pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízení zboží z jiného členského státu představuje zrcadlovou transakci k dodání zboží. Dle § 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, která není osvobozenou osobou, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno z tohoto jiného členského státu (...).*“²⁶ Aby se jednalo o pořízení zboží z jiného členského státu, musí být zboží odesláno nebo přepraveno dodavatelem zboží, pořizovatelem zboží nebo třetí osobou, která je k tomuto úkonu zmocněna.

Místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je dle § 11 odst. 1 ZDPH „*místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.*“²⁷ Pokud je tedy zboží přepraveno do jiného členského státu, ve kterém je pořizovatel zboží registrován k dani, pak místem plnění je tento členský stát. Může ovšem nastat situace, kdy je zboží přepraveno do státu odlišného od státu, ve kterém je pořizovatel registrován k dani. V takovém případě by podle obecného pravidla mělo být místo plnění tam, kde je přeprava ukončena. Pořizovatel však musí prokázat, že pořízení zboží z jiného členského státu je předmětem daně ve státě, ve kterém byla ukončena přeprava zboží. Pokud tak neprokáže, místem plnění je stát, ve kterém je pořizovatel registrován k dani. Důvodem zavedení této povinnosti pro pořizovatele zboží je snížení rizika nezdanění uskutečněného plnění.

Přechodný režim považuje dodání zboží do jiného členského státu za osvobozené plnění s nárokem na odpočet, pokud jsou splněny zákonem stanovené požadavky. Obdobně při pořízení zboží z jiného členského státu musí být splněny podmínky, které určují, zda se jedná o zdanitelné plnění s nárokem na odpočet. S ohledem na to, že pořízení zboží z jiného členského státu je zrcadlovou transakcí k dodání zboží, tak i podmínky pro zdanění tohoto plnění korespondují s podmínkami, které jsou nastavené pro uznání osvobození u dodání zboží. Při splnění těchto podmínek:

- zboží je přepraveno nebo odesláno do jiného členského státu,
- dodavatel zboží je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě,

²⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 16, odst. 1.

²⁷ Ibidem, § 11, odst. 1.

- pořizovatel je plátcem,

je pořízení zboží z jiného členského státu považováno za zdanitelné plnění s nárokem na odpočet.

Pokud jsou splněny všechny výše uvedené podmínky, ale pořizovatelem zboží je osoba identifikovaná k dani, jedná se také o zdanitelné plnění, ale pořizovatel zboží nemá nárok na odpočet daně. Osobou identifikovanou k dani se dle § 6g ZDPH rozumí osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, „pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně (...) ode dne prvního pořízení tohoto zboží.“²⁸

Pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně, pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročí částku 326 000 Kč za kalendářní rok, a to pokud je zboží pořízeno:

- „osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- osvobozenou osobou, která není plátcem,
- osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,
- osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo
- právnickou osobou nepovinnou k dani.“²⁹

Při překročení limitu 326 000 Kč v aktuálním a zároveň i v předešlém kalendářním roce, se výše uvedené osoby stávají osobami identifikovanými k dani. Do limitu nejsou zahrnovány některé transakce jako např. pořízení nového dopravního prostředku nebo pořízení zboží podléhajícího spotřební dani, protože při přijetí těchto plnění vzniká výše uvedeným daňovým subjektům povinnost identifikace k dani vždy, bez ohledu na hodnotu pořízeného zboží. Stanovení limitu pro vynětí z předmětu daně představuje určitou daňovou úlevu zaměřenou na osoby, které podnikají v malém rozsahu nebo u nichž pořízení zboží představuje pouze jednorázový úkon, který se již v dalším období neopakuje. Pro takové osoby by povinnosti spojené s plátcovstvím mohly představovat nepřiměřenou administrativní zátěž.

Osoba identifikovaná k dani odvádí DPH správci daně pouze z takových plnění, jejichž uskutečněním se kvalifikuje na osobu identifikovanou k dani. Přestože má osoba identifikovaná k dani povinnost přiznat a odvést daň správci daně, nemá nárok na odpočet daně. Dle § 25 odst. 1 ZDPH plátce nebo osoba identifikovaná k dani přizná daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu „k patnáctému

²⁸ Ibidem, § 6g.

²⁹ Ibidem, § 2a, odst. 2, písm. b).

dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno,³⁰ nebo ke dni vystavení daňového dokladu, pokud byl daňový doklad vystaven dříve.

Při obchodování se zbožím může nastat situace, kdy osoba registrovaná k dani v jiném členském státě formálně dodá zboží plátcí usazenému v tuzemsku, avšak zboží skutečně přepraví zcela jiné osobě registrované k dani v dalším členském státě. V tomto případě se jedná o tzv. třístranný obchod, kdy osoba registrovaná k dani v jiném členském státě (dodavatel) dodá zboží plátcí usazenému v tuzemsku (tzv. prostřední osoba), který následně dodá toto zboží další osobě registrované k dani ve zcela jiném členském státě, případně osobě identifikované k dani (odběratel). Skutečná přeprava zboží je však uskutečněna mezi dodavatelem a odběratelem.

Obrázek 4: Třístranný obchod



Na tento typ plnění lze aplikovat tzv. zjednodušený postup v třístranném obchodu, kdy pořízení zboží z jiného členského státu představuje pro prostřední osobu osvobozené plnění. Pro ostatní zúčastněné subjekty se nic nemění; prostřední osoba je však musí informovat o tom, že se jedná o třístranný obchod.

2.2.3 Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu

Vedle pořízení zboží z jiného členského státu je předmětem daně i pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu. Pro účely DPH je pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu odděleno od pořízení zboží z jiného členského státu z důvodu stanovení odlišných podmínek pro zdanění. Aby bylo pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně, musí se jednat o transakci mezi osobou registrovanou k dani a osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani. Naopak pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu se stává předmětem daně i v případě, že pořizovatelem je fyzická osoba nepovinná k dani.

³⁰ Ibidem, § 25, odst. 1.

Směrnice o DPH uvádí, že „(...) *dobání nových dopravních prostředků uvnitř Společenství jednotlivcům nebo subjektům osvobozeným od uplatňování daně nebo nepovinným k dani by měla být po dobu tohoto přechodného období rovněž zdaňována v členském státě určení za použití sazeb a podmínek jím stanovených, pokud by tato plnění při neexistenci zvláštních ustanovení mohla vyvolat významná narušení hospodářské soutěže mezi členskými státy.*“³¹ Způsob zdanění dobání a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu je obdobný tomu, který se používá u intrakomunitárního plnění dobání zboží a pořízení zboží z jiného členského státu.

V případě pořízení dopravních prostředků z jiného členského státu může dojít ke třem různým situacím, kdy se daná transakce stává pro pořizovatele předmětem daně:

- 1) dodavatel je osobou registrovanou k dani, pořizovatel je plátcem;
- 2) dodavatel je osobou registrovanou k dani, pořizovatel je osobou povinnou k dani, která není plátcem, nebo osobou nepovinnou k dani;
- 3) dodavatel není osobou registrovanou k dani, pořizovatel je plátcem.

Pokud osoba registrovaná k dani v jiném členském státě dodá plátcovi nový dopravní prostředek, platí obdobná pravidla jako u dobání zboží, tj. dodavatel uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet. Pro pořizovatele se naopak jedná o zdanitelné plnění s nárokem na odpočet.

Trochu odlišná situace nastává, pokud osoba registrovaná k dani v jiném členském státě dodává nový dopravní prostředek osobě povinné k dani, která není plátcem, nebo osobě nepovinné k dani. Dodavatel i v tomto případě uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, ale dle § 19 odst. 4 ZDPH má povinnost předložit společně s pořizovatelem „*místně příslušnému správci daně hlášení o dobání nového dopravního prostředku do jiného členského státu ve lhůtě pro podání daňového přiznání, ke kterému přiloží kopii vystaveného daňového dokladu.*“³² Pořizovatel nového dopravního prostředku, který je osobou povinnou k dani, která není plátcem, nebo osobou nepovinnou k dani, se z titulu pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu stává osobou identifikovanou k dani. Uskutečněním tohoto plnění tedy vzniká povinnost přiznat a odvést daň dokonce i fyzické osobě nepovinné k dani.

Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu představuje pro osobu identifikovanou k dani zdanitelné plnění bez nároku na odpočet. Dle § 19 odst. 6 ZDPH je pořizovatel povinen předložit daňové přiznání společně s kopií daňového dokladu a s hlášením o pořízení nového

³¹ Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, preambule, odst. 11.

³² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 19, odst. 4.

dopravního prostředku do 10 dnů ode dne pořízení. Oproti jiným zdanitelným plněním se liší také splatnost daně. Ta je stanovena do 25 dnů od vyměření daně správcem daně.³³

Třetí možnost, kdy je pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu předmětem daně, nastává v situaci, kdy osoba, která není registrovaná k dani v jiném členském státě, dodává nový dopravní prostředek plátcí. Na straně pořizovatele se jedná o zdanitelné plnění s nárokem na odpočet. Zároveň mu vzniká povinnost přiložit k daňovému přiznání hlášení o pořízení nového dopravního prostředku společně s kopií daňového dokladu od dodavatele.³⁴

2.2.4 Poskytnutí služby

Poskytnutí služby je předmětem daně, pokud je služba poskytnuta „za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku.“³⁵ Dle obecného pravidla pro poskytování služby může být místo plnění jak ve státě původu, tak ve státě spotřeby. Záleží pouze na tom, komu je služba poskytována.³⁶ Pokud je služba poskytována osobě povinné k dani, místem plnění je stát, kde je usazen příjemce služby. Pokud je příjemcem služby osoba nepovinná k dani, místem plnění je stát, kde je usazen poskytovatel služby.

Osoba povinná k dani může poskytovat službu také prostřednictvím své provozovny. Stejně tak příjemcem služby může být provozovna osoby povinné k dani. Provozovnou se pro účely DPH rozumí „organizační složka osoby povinné k dani, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.“³⁷ Pokud je provozovna poskytovatelem či příjemcem služby, pro stanovení místa plnění se vychází z umístění příslušné provozovny, nikoliv ze sídla osoby povinné k dani. Organizační složku osoby povinné k dani nelze považovat za provozovnu, pokud nedisponuje dostatečným personálním či technickým vybavením nebo nesplňuje určitý stupeň stálosti. Pokud nejsou tyto podmínky splněny, místo plnění je stanoveno dle sídla osoby povinné k dani.

V důsledku rozdílných pravidel pro zdanění tuzemského a intrakomunitárního plnění poskytnutí služby dochází k narušení neutrality daně. V případě, že je v rámci dvou členských států poskytována tatáž služba za stejnou cenu, neplátce daně se rozhodne pro poskytovatele z toho členského státu,

³³ ibidem, § 19, odst. 6.

³⁴ ibidem, § 19, odst. 4.

³⁵ ibidem, § 2, odst. 1, písm. b).

³⁶ Z tohoto pravidla existuje několik výjimek, např. v případě poskytnutí stravovací služby, služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy aj.

³⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 9, odst. 1.

kde je používána nižší sazba daně, protože je to pro něj ekonomicky výhodnější.³⁸ Pokud je příjemcem služby plátce daně, sazba daně neovlivní rozhodování příjemce plnění, protože jak v případě tuzemského plnění, tak v případě intrakomunitárního plnění bude použita sazba daně toho členského státu, kde je příjemce plnění usazen. Rozdíl však spočívá v tom, který z daňových subjektů přizná a odvede daň správci daně. Plátce daně, který využívá pozdních úhrad svých závazků k řízení peněžních toků, bude pravděpodobně upřednostňovat tuzemské plnění. Při uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v rámci intrakomunitárního plnění existuje pro plátce riziko, že v důsledku pozdního předání daňového dokladu poskytovatelem služby nebude plátcem umožněno uplatnit nárok na odpočet daně za aktuální zdaňovací období. V takovém případě by plátce daně musel z přijatého plnění odvést daň, což by mělo negativní dopad na jeho peněžní toky. V rámci tuzemského plnění může příjemce plnění zaplatit svému dodavateli se zpožděním bez jakékoliv sankce ze strany správce daně, protože daň odvádí poskytovatel plnění.

Oproti dodání zboží, jehož zrcadlovou transakci představuje pořízení zboží z jiného členského státu, nemá poskytnutí služby svůj odraz na straně příjemce služby; není tedy potřeba řešit riziko dvojího zdanění. Při poskytování služby osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě je místo plnění stanoveno ve státě, kde sídlí příjemce služby. Aby se poskytovatel služby nemusel registrovat k dani v každém státě, kam službu poskytuje, přenáší se daňová povinnost na příjemce služby. Režim přenesení daňové povinnosti při poskytování služby lze využít pouze v případě, že příjemce služby je plátcem nebo osobou povinnou k dani, která není plátcem.

Osoba povinná k dani, která není plátcem, se přijetím služby od osoby neusazené v tuzemsku stává osobou identifikovanou k dani a vzniká jí povinnost přiznat a odvést daň. Osobou neusazenou v tuzemsku se dle § 4 odst. 1 písm. m) ZDPH rozumí osoba povinná k dani, jež nemá sídlo v tuzemsku a jež poskytuje službu, která je zdanitelným plněním s místem plnění v tuzemsku. Osoba neusazená v tuzemsku může mít v tuzemsku provozovnu, ta se ovšem nesmí účastnit poskytování služby, která je v tuzemsku zdanitelným plněním.³⁹ Pokud by službu poskytovala tato provozovna, bylo by na uskutečněné plnění pohlíženo jako na tuzemské plnění, u něhož by byl použit klasický režim plátcovství, kdy daň přizná a odvede poskytovatel služby.

³⁸ Za předpokladu, že příjemci plnění nevznikají žádné jiné náklady související s daným plněním.

³⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 4, odst. 1, písm. m).

Dle § 24 ZDPH musí být daň přiznána ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, případně k poslednímu dni kalendářního roku, pokud je služba poskytována déle než 12 kalendářních měsíců. Pokud dojde k poskytnutí úplaty před těmito termíny, musí být daň přiznána ke dni přijetí úplaty.⁴⁰

2.2.5 Dovoz zboží

Dovoz zboží lze chápat jako obdobu pořízení zboží z jiného členského státu s tím rozdílem, že zboží není pořizováno z jiného členského státu, ale je dováženo ze třetích zemí, tj. z území mimo EU. Třetí zemí se však rozumí i některá vyjmenovaná území, která jsou součástí území EU jako např. španělské exklávy Ceuta a Melilla, Kanárské ostrovy nebo hora Athos, která se nachází na řeckém poloostrově Chalkidiki.

Předmětem daně je dle § 2 odst. 1 písm. d) ZDPH „*dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku*“.⁴¹ Dovoz zboží je předmětem daně pro všechny osoby, tedy jak osoby povinné k dani, tak osoby nepovinné k dani. V oblasti dovozu zboží však existuje široká škála osvobození. Ta se vztahuje např. na dovoz zboží nepatrné hodnoty nebo na dovoz zboží, které je osvobozeno od dovozního cla, tj. zboží určené na charitativní účely, osobní majetek fyzických osob nabytý děděním, zboží dovážené ke zkouškám nebo analýzám apod.

Dle § 12 odst. 1 ZDPH je při dovozu zboží místem plnění „*členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropské unie*“.⁴² Pokud je však zboží při dovozu uvedeno do jednoho z těchto celních režimů:

- dočasně uskladněné zboží,
- umístění do svobodného pásma nebo do svobodného skladu,
- celní režim uskladnění v celním skladu,
- aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému,
- dočasné použití s úplným osvobozením od cla,
- vnější tranzit,

je místem plnění stát, v němž je příslušný režim ukončen.⁴³ V obou případech je na dovoz zboží aplikován princip země spotřeby.

⁴⁰ Ibidem, § 24.

⁴¹ Ibidem, § 2, odst. 1, písm. d).

⁴² Ibidem, § 12, odst. 1.

⁴³ Ibidem, § 12, odst. 2.

Povinnost přiznat nebo zaplatit daň vzniká dovozci zboží při propuštění zboží do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navracení nebo do celního režimu dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Dovozeč vzniká daňová povinnost také v případě porušení podmínek vyplývajících z dočasně uskladněného zboží, nezákonným dovozem zboží aj.

Pokud je zboží propuštěno do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navracení nebo dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla, je správcem daně finanční úřad. Vedle finančního úřadu je při dovozu zboží správcem daně také celní úřad. Ten působí jako správce daně v ostatních případech dovozu zboží.

2.3 Mechanismus reverse charge u tuzemských plnění

Nevýhodou současného systému DPH je rozdílné zacházení s intrakomunitárním a tuzemským plněním. Zatímco při zdanění přeshraničních transakcí je převážně využíván mechanismus reverse charge, pro tuzemská plnění je stále stěžejní klasický systém odvodu daně. Výjimku tvoří tuzemská plnění, u nichž existuje zvýšené riziko daňových podvodů. V těchto případech umožňuje směrnice o DPH použít režim přenesení daňové povinnosti, který napomáhá daňové podvody eliminovat. Rozšíření mechanismu reverse charge na tuzemská plnění poukazuje na nedostatky, které s sebou klasický systém plátcovství přináší.

Směrnice o DPH umožňuje členským státům v určitých případech určit pořizovatele zboží nebo příjemce služby za osobu povinnou odvést daň. Vedle boje proti daňovým podvodům je účelem daného ustanovení zjednodušit pravidla pro výběr daně. Členské státy mohou využít této možnosti pouze pro určité typy plnění a pro vybraná odvětví ekonomiky. Dle směrnice o DPH mohou členské státy aplikovat mechanismus reverse charge mimo jiné na tato plnění:

- stavební práce včetně oprav, úklidu, přestavby a demolice, které se týkají nemovitostí a poskytnutí pracovníků na tyto činnosti;
- předání stavebních prací, které jsou v daném členském státě považovány za dodání zboží;
- směrnici vyjmenovaná dodání nemovitosti,
- dodání použitého materiálu, šrotu, odpadu a dalšího zboží dle přílohy VI směrnice o DPH.⁴⁴

Existují i další tuzemská plnění, u nichž může být pořizovatel zboží nebo příjemce služby určen za osobu povinnou odvést daň. Členské státy mohou na základě svého vlastního rozhodnutí začít využívat mechanismus reverse charge například v případě převodu povolenek na emise skleníkových plynů, dodání mobilních telefonů, herních konzolí, tabletů a laptopů, nebo dodání plynu a elektřiny

⁴⁴ Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. 199, odst. 1.

obchodníkovi povinnému k dani. Směrnice o DPH však tuto možnost časově omezuje do konce roku 2018. Členské státy navíc musí daný mechanismus využívat u zvoleného typu plnění alespoň po dobu dvou let.⁴⁵

Při aplikaci tuzemského mechanismu reverse charge v České republice se daňová povinnost přenáší na příjemce zdanitelného plnění pouze v případě, že příjemce plnění je plátcem. U plnění, jehož příjemce není plátcem, zůstává povinnost přiznat daň na poskytovateli plnění. Pokud je uskutečněno zdanitelné plnění, které podléhá mechanismu reverse charge, příjemce plnění je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění tohoto plnění. Zároveň má povinnost evidovat informace o přijatém plnění za každé zdaňovací období, jako je *„daňové identifikační číslo plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, den uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění,*“⁴⁶ a doplnit evidenci o výši příslušné daně, za jejíž správnost je příjemce plnění odpovědný.

Obdobnou evidenci o zdanitelném plnění vede i poskytovatel plnění, s výjimkou údaje o výši daně. Výpis z této evidence jsou plátcí povinni zasílat správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání přes aplikaci EPO (Elektronická podání pro finanční správu) prostřednictvím elektronického formuláře “Výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH“, který je k dispozici na webových stránkách Finanční správy České republiky, nebo prostřednictvím datové schránky v předepsaném formátu. S účinností od 1. 1. 2016 by měl být výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o DPH nahrazen kontrolním hlášením, které bude oproti výpisu z evidence obsahovat navíc původní číslo daňového dokladu. Zavedení povinnosti podávat kontrolní hlášení reaguje na stále se navyšující počet případů krácení daně v rámci kolotočových podvodů.

Při poskytování plnění existuje možnost, že osoba povinná k dani, která není plátcem, překročí poskytnutím tohoto plnění výši obratu, která představuje hranici pro povinnost registrovat se za plátce daně. V případě, že:

- poskytovatel plnění je povinen registrovat se k dani kvůli překročení obratu v důsledku poskytnutí daného plnění,
- příjemcem plnění je plátce daně a
- dané plnění patří mezi ty, na něž se aplikuje mechanismus reverse charge,

měla by být daňová povinnost přenesena na příjemce plnění. Dle § 92a odst. 6 ZDPH však mechanismus reverse charge lze použít až ode dne, kdy rozhodnutí o registraci poskytovatele plnění

⁴⁵ Ibidem, čl. 199a, odst. 1.

⁴⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 92a, odst. 4.

za plátce nabývá právní moci.⁴⁷ Z toho vyplývá, že příjemci plnění, jehož obchodní partner není v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění oficiálně registrovaný k dani, nemůže vzniknout povinnost přiznat a odvést daň.

V České republice byl do konce roku 2014 zaveden režim přenesení daňové povinnosti pro taková tuzemská plnění, u nichž existuje zvýšené riziko daňových úniků. Jedná se o tato plnění:

- dodání zlata,
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 ZDPH,
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

Od 1. 1. 2015 byl seznam tuzemských plnění, u nichž je využíván mechanismus reverse charge, rozšířen o další plnění. Jedná se o dodání vybraného zboží, kdy se povinnost přiznat a odvést daň přenáší na příjemce zboží, pokud základ daně příslušného plnění překročí částku 100 000 Kč. Od roku 2016 je plánováno zavést mechanismus reverse charge i na dodání nemovité věci ve vyjmenovaných případech.

2.3.1 Dodání zlata

Dle směrnice o DPH by u dodání zlata mělo být členským státům umožněno přenést daňovou povinnost na kupujícího, „aby se zamezilo daňovým únikům a současně ulehčily finanční náklady související s dodáním zlata (...)“.⁴⁸ Česká republika využila této možnosti a od 1. 1. 2006 používá režim přenesení daňové povinnosti u dodání zlata, kdy povinnost odvést daň má příjemce plnění, s výjimkou České národní banky. Dle § 92b odst. 1 písm. a) se zlatem rozumí „zlato o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší, s výjimkou investičního zlata, v podobě neopracované, zejména slitku, cihly, prutu, valounu, zrna, granule, granálie, lístku, drátu, prášku, zlomků, smetků nebo odpadu.“⁴⁹ Dodáním zlata lze rozumět také dodání investičního zlata, které plátce vyrobí nebo přemění ze zlata a jehož dodání se plátce rozhodne zdanit.

2.3.2 Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o dani z přidané hodnoty

Mechanismus reverse charge je aplikován od dubna 2011 na dodání zboží vyjmenované v příloze č. 5 ZDPH „včetně dodání tohoto zboží po zpracování v podobě čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení,

⁴⁷ Ibidem, § 92a, odst. 6.

⁴⁸ Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, preambule, odst. 55.

⁴⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 92b, odst. 1, písm. a).

*lisování nebo odlévání do ingotů.*⁵⁰ Příloha č. 5 ZDPH vyjmenovává jednotlivé druhy zboží, jejichž pořízení představuje pro plátce daně povinnost přiznat a odvést daň. Jednotlivé skupiny zboží jsou označeny názvem a číselným kódem v souladu s Harmonizovaným systémem popisu a číselného označování zboží. Mezi zboží uvedené v příslušné příloze ZDPH patří rozličné druhy odpadu kovů, skla, plastů, papíru, bavlny a dalších, jako jsou:

- odpady, úlomky a odřezky z plastů,
- granulovaná struska z výroby železa nebo oceli,
- hedvábný odpad,
- skleněné střeby a jiné skleněné odpady,
- měděný odpad a šrot.

2.3.3 Poskytnutí stavebních nebo montážních prací

Od začátku roku 2012 je režim přenesení daňové povinnosti používán také při poskytnutí stavebních a montážních prací, které jsou dle Klasifikace produkce CZ-CPA zařazeny do jednoho z těchto tří oddílů:

- budovy a jejich výstavba, označené kódem CZ-CPA 41,
- inženýrské stavby a jejich výstavba, označené kódem CZ-CPA 42,
- specializované stavební práce, označené kódem CZ-CPA 43.

U stavebních a montážních prací se musí důkladně zvážit, zda lze uskutečněné plnění zařadit do výše uvedených oddílů či nikoliv. Vzhledem k velkému množství dotazů ohledně této problematiky vydalo Generální finanční ředitelství ve spolupráci s Českým statistickým úřadem dokument, který doplňuje dříve vydané materiály a který by měl pomoci vysvětlit nejčastější dotazy daňových subjektů. Dle tohoto dokumentu je jednou z nejvíce problémových oblastí zatřídování prací, které svým charakterem mohou patřit do dvou oddílů Klasifikace produkce CZ-CPA, z nichž pouze jeden patří mezi oddíly, na něž se vztahuje mechanismus reverse charge. Plnění spadající do druhého oddílu podléhají klasickému systému odvodu daně. Jedná se o instalaci, opravu a údržbu zařízení pevně připojeného k budově, které mohou patřit jak do oddílu CZ-CPA 33 Opravy, údržba a instalace strojů a zařízení, tak do oddílu CZ-CPA 43 Specializované stavební práce.

Ačkoliv se zatřídování do statistických klasifikací může jevit jednoduché, v některých případech tápají i odborníci, kteří se touto oblastí zabývají. Pro správné zatřídění je potřeba disponovat dostatečným množstvím informací týkajících se předmětu zatřídění. Klasifikace produkce (CZ-CPA) je tvořena šesti

⁵⁰ Ibidem, § 92c.

úrovněmi, které produkci detailně rozlišují. Poslední úroveň představují subkategorie označené šestimístným číselným kódem. Platí tedy, že čím jsou dostupné informace podrobnější, tím snadněji lze produkci zatřídit.

Další problémovou oblastí při zařďování stavebních a montážních prací je zařďení vedlejší služby, která nepatří do CZ-CPA 41 až 43, ale je nezbytná pro poskytnutí hlavní služby. V takovém případě se poskytnutí vedlejší služby řídí daňovým režimem hlavní služby. Pokud se na hlavní službu vztahuje režim přenesení daňové povinnosti, pak je i vedlejší služba podřizena tomuto režimu. Stejný princip se používá v situaci, kdy hlavní službu nelze zařadit do žádného ze tří výše uvedených oddílů Klasifikace produkce CZ-CPA. I v tomto případě se poskytnutí vedlejší služby považuje za součást jednoho celku, a tak vedlejší služba následuje osud hlavní služby, přestože by její samostatné poskytnutí podléhalo mechanismu reverse charge.

2.3.4 Aplikace tuzemského mechanismu reverse charge na základě nařízení vlády

Další zdanitelné plnění, které podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, pokud je uskutečněno mezi dvěma tuzemskými plátcí, představuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Dle zákona č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, ve znění pozdějších předpisů, může povolenky převádět provozovatel zařízení nebo provozovatel letadla, který má povolenky na svém účtu s tím, že převod nastává k okamžiku připsání povolenky na účet nabyvatele povolenky v příslušném rejstříku.⁵¹

Problémy s daňovými podvody při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů nejsou jen problémem České republiky, ale i ostatních členských zemí. Dle Europolu dosahovaly daňové úniky v oblasti obchodování s povolenkami v Evropské unii v minulosti přibližně 5 mld. eur ročně.⁵²

Režim přenesení daňové povinnosti vztahující se na obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů byl v České republice zaveden v dubnu 2011. Od 1. 1. 2015 je obchodování s povolenkami přesunuto do skupiny zdanitelných plnění, u nichž je pro aplikaci lokálního mechanismu reverse charge nezbytné, aby vláda vydala příslušné nařízení. Nařízení vlády č. 361/2014, o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti ukládá povinnost aplikace mechanismu reverse charge dále na dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně tohoto vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč.

⁵¹ Zákon č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, § 8, odst. 2.

⁵² OCTA 2011: EU ORGANIZED CRIME THREAT ASSESSMENT. European Police Office, 2011. ISBN 978-92-95018-94-5, str. 29.

Dle současného znění nařízení vlády se za vybrané zboží považují:

- obiloviny a technické plodiny,
- kovy, včetně drahých kovů,
- mobilní telefony,
- integrované obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky,
- přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat,
- videoherní konzole,⁵³

kteří jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku vyjmenovanými tímto nařízením.

V důsledku tiskové chyby ve Sbírce zákonů byla účinnost části nařízení, která se vztahuje na dodání vybraného zboží, posunuta z 1. ledna 2015 na 1. dubna 2015. Výjimku představuje cukrová řepa, jejíž dodání bude při překročení stanovené výše základu daně podléhat mechanismu reverse charge až od 1. září 2015.

Pro stanovení základu daně při dodání vybraného zboží je určující celková částka základu daně za veškeré dodávané zboží uvedené na daňovém dokladu, které splňuje definici vybraného zboží. Pokud je na daňovém dokladu uvedeno více druhů vybraného zboží, základy daně za jednotlivé druhy zboží se sčítají. V případě, že při dodání určitého druhu zboží není překročen stanovený limit, ale v součtu za jednotlivé druhy zboží je limit základu daně překročen, povinnost přiznat a odvést daň se přenáší na příjemce zboží.

Plátcí však mohou tuto povinnost lehce obejít, protože pokud by na každý druh zboží vystavili samostatný daňový doklad, případně by dodání jednoho druhu zboží rozdělili do více plnění se samostatnými daňovými doklady, kdy by základ daně na každém daňovém dokladu byl nižší než 100 000 Kč, mechanismus reverse charge by se na tato plnění nevztahoval. S ohledem na to, že záměrem aplikace lokálního mechanismu reverse charge na dodání vybraného zboží je především omezení daňových podvodů, současná pravidla tomuto záměru zcela nevyhovují. Dle Generálního finančního ředitelství může správce daně při podezření, že plátce jednal s cílem vyhnout se aplikaci mechanismu reverse charge, danou situaci vyhodnotit a případně posoudit oprávněnost souvisejícího nároku na odpočet daně odběratele.⁵⁴ Přestože záměrem zavedení mechanismu reverse charge na tato plnění je omezit daňové podvody a zefektivnit výběr daně, nastavení limitu u základu daně vytváří prostor pro další daňové podvody. V důsledku rizika, že plátcí budou obcházet zákon, budou

⁵³ Nařízení vlády č. 361/2014, o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, § 2, odst. 3.

⁵⁴ <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-k-aplikaci-rezimu-prenesení-danove-povinnosti-2015-2016.pdf>.

zvýšeny náklady správce daně na kontrolu těchto plnění. Navíc se jedná o další výjimku v systému DPH, která stejně jako jiné výjimky narušuje neutralitu daně. Aby byl nastavený systém účinnější, měl by být mechanismus reverse charge aplikován na všechna vybraná plnění bez ohledu na výši základu daně.

S ohledem na to, že mechanismu reverse charge podléhá pouze dodání takového zboží, které lze zařadit do kódů nomenklatury celního sazebníku vyjmenovaných v příslušném nařízení vlády, mohou u plátců vzniknout pochybnosti, zda uskutečněné plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, či nikoliv. Pokud se obě strany shodnou na tom, že se jedná o plnění, které podléhá mechanismu reverse charge, mohou plátcí využít této právní fikce a plnění takto zdanit.

Další možností je požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení, zda příslušné plnění patří mezi ta plnění, která podléhají mechanismu reverse charge. Žádost o závazné posouzení se vztahuje vždy jen na jedno zdanitelné plnění a musí obsahovat popis plnění a návrh výroku.

2.3.5 Dodání nemovité věci

S účinností od 1. 1. 2016 bude zaveden mechanismu reverse charge na dodání nemovité věci, pokud se bude jednat o zdanitelné plnění. Dodáním nemovité věci se dle § 56 odst. 1 ZDPH rozumí „*dodání pozemku, práva stavby, stavby, podzemní stavby se samostatným účelovým určením, inženýrské sítě, jednotky.*“⁵⁵ Dodání nemovité věci, s výjimkami vyjmenovanými zákonem, je osvobozeno od daně, pokud uplynulo alespoň pět let od prvního kolaudačního souhlasu, případně ode dne prvního užívání stavby.⁵⁶ Ačkoliv je dodání nemovité věci po uplynutí této lhůty osvobozeným plněním, plátce se bude moci rozhodnout dané plnění zdanit. Pokud se tak rozhodne a příjemce plnění by byl také plátcem daně, povinnost přiznat a odvést daň bude přenesena na příjemce plnění.

⁵⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 56, odst. 1.

⁵⁶ Ibidem, § 56, odst. 3.

3. Boj proti daňovým podvodům v oblasti DPH

Daň z přidané hodnoty je nejefektivnější v případě, že je uvalována na veškerou konečnou spotřebu a ke zdanění je používána pouze jedna sazba daně.⁵⁷ V praxi je ovšem využívána řada osvobození, existuje více než jedna sazba daně a mezi členskými státy se objevují i další rozdíly v pravidlech pro aplikaci DPH. Nejen to přispívá k nárůstu daňových podvodů, se kterými se potýkají všechny členské státy EU. Vedle daňových podvodů, které jsou uskutečňovány v rámci jednoho členského státu, jsou velmi rozšířené i ty, do kterých jsou zapojeny subjekty z několika členských států současně. Především takové podvody jsou předmětem diskuze na úrovni Evropské unie. V současném globalizovaném světě nelze přeshraniční daňové úniky řešit pouze na národní úrovni. Nezbytná je spolupráce všech členských států, která působí proti daňovým podvodům mnohem účinněji.

3.1 Kolotočové podvody

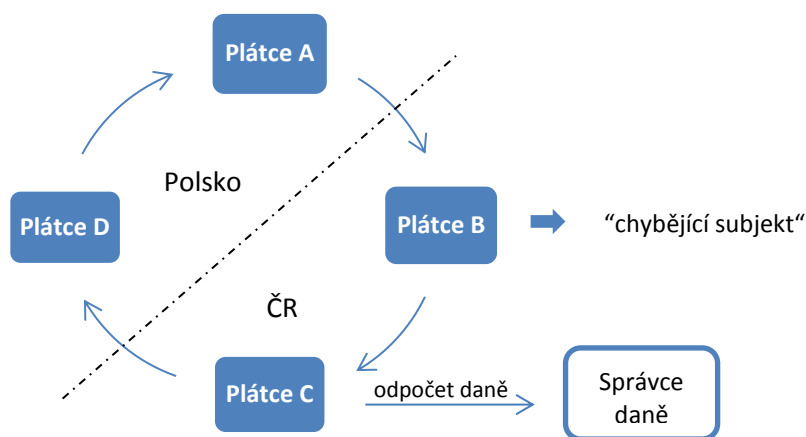
Zavedení jednotného vnitřního trhu vyžadovalo zrušení vnitřních celních hranic, aby byl umožněn volný pohyb zboží a služeb mezi členskými státy EU. V důsledku toho členské státy ztratily přehled o objemu uskutečňovaných intrakomunitárních plnění. Přestože bylo zavedeno několik mechanismů pro sledování objemu uskutečněných plnění mezi členskými státy, snížená možnost kontroly ze strany členských států nahrává daňovým subjektům v páchání trestné činnosti. Velmi rozšířeným typem daňového podvodu v oblasti DPH se staly tzv. kolotočové podvody.

3.1.1 Princip kolotočového podvodu

Kolotočové podvody, obdobně též řetězové podvody, využívají nedostatků společného systému daně z přidané hodnoty. Tento typ podvodu může probíhat jak v rámci jedné země, tak se může přenášet i do dalších členských států. Do kolotočového podvodu je zapojeno několik daňových subjektů, ovšem ne všechny si musí být vědomy toho, že jsou jeho součástí. Princip, na kterém jsou kolotočové podvody založeny, je možné vysvětlit na uvedeném schématu.

⁵⁷ *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* [online]. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2012, ISBN 978-926-4182-189, str. 106.

Obrázek 5: Princip kolotočového podvodu



Plátce A z Polska dodává zboží plátcí B do ČR. Dodání zboží do jiného členského státu je pro plátce A osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. Naopak pořízení zboží z jiného členského státu je pro plátce B zdanitelným plněním s nárokem na odpočet. „Subjekt B je povinen přiznat nákup a uhradit daň z nákupu ve svém vlastním členském státě a, pokud hodlá toto zboží použít za účelem dalšího zdanitelného plnění, požádat poté o vrácení stejné částky jako daň odvedené na vstupu. Pokud se jedná o účastníka kolotočového podvodu, obvykle neučiní ani jeden z těchto kroků.“⁵⁸

Plátce B dále prodá zboží plátcí C, který sídlí také v ČR. Jelikož se jedná o tuzemské plnění, plátce B jako poskytovatel plnění je povinen přiznat a odvést daň na výstupu. Plátce B tuto daň však nikdy neodvede a zmizí - stane se z něj tzv. chybějící subjekt. Plátce C, označovaný jako zprostředkovatel, následně prodá zboží plátcí D, který je usazen v Polsku. Jedná se o intrakomunitární plnění, které je pro plátce C osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. Plátce C požaduje po správci daně vrácení daně, kterou však správce daně nikdy neobdržel. Obchod se zbožím takto může pokračovat do jiných členských států, ve kterých se obdobná situace může opakovat. V takovém případě lze daný podvod označit za řetězový podvod. Pokud zboží skončí u plátce A, u nějž daný řetězec transakcí začal, jedná se o skutečný „kolotočový“ podvod.

3.1.2 Uznání nároku na odpočet daně účastníkům daňového podvodu

Při odhalení kolotočového podvodu vzniká otázka, zda má správce daně uznat nárok na odpočet daně osobám povinným k dani, které sice byly součástí kolotočového podvodu, ale nebyly jeho vědomými účastníky. Vzhledem k nedostatečnému výkladu práva EU bylo v této oblasti zahájeno řízení o předběžné otázce. Evropský soudní dvůr byl požádán o radu, jak postupovat v případě uplatnění

⁵⁸ Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese přednesené dne 16. února 2005 ve věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

nároku na odpočet osobou povinnou k dani, která nebyla vědomým účastníkem kolotočového podvodu, a plnění, které uskutečnila, nebylo podvodným jednáním zasaženo.

Jeden z průlomových judikátů v této oblasti řeší spor mezi správcem daně Spojeného království a obchodními korporacemi Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03). Všechny tyto společnosti se zabývaly nákupem mikroprocesorů od společností usazených ve Spojeném království a jejich následným prodejem zákazníkům z jiných členských států EU. Společnosti byly součástí řetězce, v němž působil chybějící subjekt nebo subjekt, který neoprávněně používal daňové identifikační číslo. Plnění, která tyto společnosti uskutečňovaly, však nebyla nijak dotčena podvodným jednáním.

Evropský soudní dvůr uznal společnostem nárok na odpočet daně a v uvedené věci vynesl tento rozsudek: *„Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.“*⁵⁹ Z toho vyplývá, že osoba povinná k dani, jejíž plnění bylo součástí kolotočového podvodu, ale nebylo daným podvodným jednáním zasaženo, má dle rozsudku nárok na odpočet daně, pokud o daném podvodu nevěděla nebo nemohla vědět.

Předmětem dalšího řízení o předběžné otázce bylo uznání nároku na odpočet daně osobě povinné k dani, jejíž plnění naopak bylo zasaženo podvodným jednáním, a to ze strany příjemce plnění. Evropský soudní dvůr se zabýval sporem mezi správcem daně Spojeného království na straně jedné a Teleos plc a dalšími obchodními korporacemi na straně druhé (C-409/04). Předmětem sporu bylo uznání nároku na odpočet daně osobě povinné k dani, která poskytla plnění dodání zboží do jiného členského státu. Společnost Teleos plc a další společnosti jako prodejci mobilních telefonů splnily veškeré povinnosti, které jim z titulu dodání zboží do jiného členského státu vznikly. Dodavatelé zboží předali zboží ze skladu k přepravě a následně obdrželi dodací list, který sloužil jako potvrzení o ukončení přepravy. Jelikož se jednalo o intrakomunitární plnění, bylo dodání zboží osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. Dodavatelé tedy uplatnili nárok na odpočet, jež správce daně uznal. Později však bylo odhaleno, že přepravní doklady byly zfalšované. Jelikož zboží neopustilo stát dodavatele, bylo dané plnění překvalifikováno na tuzemské plnění. V důsledku toho začal správce daně vymáhat daň po dodavatelích zboží, přestože o podvodu nevěděli. Evropský soudní dvůr rozhodl ve prospěch dodavatelů zboží s tím, že osoba povinná k dani, která jednala v dobré víře

⁵⁹ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. ledna 2006, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

a zároveň učinila veškerá opatření vedoucí k zabránění podvodu, není povinna doplácet daň z titulu dodání zboží.⁶⁰

Tento judikát poukazuje na problematiku rozdílného zacházení s tuzemským a intrakomunitárním plněním. Pokud by byla pravidla pro oba typy plnění nastavena stejně, tj. v obou případech by daň odváděl pouze poskytovatel, popř. pouze příjemce plnění, nevznikl by žádný soudní spor. Při aplikaci mechanismu reverse charge na oba typy plnění by povinnost přiznat a odvést daň plnil příjemce plnění bez ohledu na to, o jaký typ plnění šlo. Pokud by přeshraniční plnění s místem plnění v zemi spotřeby, kdy daň odvádí příjemce plnění, bylo přehodnoceno na tuzemské plnění, osobou povinnou přiznat a odvést daň by byl stále příjemce plnění.

3.2 Využití mechanismu reverse charge jako prostředku v boji proti daňovým podvodům

Evropská unie se snaží kolotočové podvody eliminovat především prostřednictvím prozatímních opatření, dokud nebude nalezeno konečné řešení, jež nebude přispívat ke složitosti systému DPH a které zároveň nebude představovat překážku jednotného evropského trhu. Jedno z možných řešení kolotočových podvodů, které současný systém DPH nabízí, představuje aplikace mechanismu reverse charge na taková tuzemská plnění, která jsou náchylná k podvodům. Jedná se například o poskytování stavebních prací či dodání použitého materiálu, šrotu nebo průmyslového a neprůmyslového odpadu. Členský stát, jenž se rozhodne pro aplikaci mechanismu reverse charge u některého z vyjmenovaných tuzemských plnění, musí o jeho zavedení informovat výbor pro DPH.⁶¹

3.2.1 Využití tuzemského mechanismu reverse charge na základě udělení výjimky

Pokud se členské státy potýkají s daňovými podvody v oblastech odlišných od těch, u nichž je dle ustanovení směrnice o DPH možné použít režim přenesení daňové povinnosti, existuje pro členské státy možnost požádat o udělení výjimky. Rada EU může členským státům povolit zavedení zvláštního opatření, které se odchyluje od pravidel DPH za účelem zabránění určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Pokud se členský stát rozhodne využít této možnosti, požádá o povolení Komise EU a poskytne jí veškeré potřebné informace. Komise předá žádost i ostatním členským státům a svůj návrh výroku k podané žádosti předloží Radě EU.

⁶⁰ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 27. září 2007 ve věci C-409/04.

⁶¹ Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. 199, odst. 4.

Ta poté může žadateli povolit zavedení zvláštního opatření. Konečný verdikt by se měl členský stát dozvědět nejpozději do osmi měsíců od podání žádosti Komisi EU.

Osm měsíců je však dlouhá doba a čas je v boji s daňovými podvody klíčovým prvkem. Daný postup bohužel není schopen zajistit dostatečně rychlou reakci na žádosti členských států, a proto bylo potřeba začít jednat o dalších možnostech boje proti daňovým podvodům. Udělování výjimek navíc narušuje rovnocenné postavení členských států a stejně jako jiné odchylky přispívá ke složitosti systému DPH. Další nevýhodou tohoto postupu je, že žádost podaná členským státem musí být schválena Radou EU jednomyslně. Musí tedy získat souhlas všech členských zemí s výjimkou těch, které se zdržely hlasování. A to, vzhledem k počtu členských států, nemusí být vůbec snadné. S neúspěchem v této oblasti se setkala i Česká republika, která podala žádost o povolení lokálního mechanismu reverse charge u dodání pohonných hmot.

Před několika lety se v České republice začaly objevovat signály o daňových únicích souvisejících s dodáním pohonných hmot. Společenství čerpacích stanic poprvé oficiálně upozornilo Ministerstvo financí ČR na tuto problematiku v roce 2008. O dva roky později zažádala Česká republika o udělení výjimky na zavedení mechanismu reverse charge na pohonné hmoty, která jí ovšem nebyla udělena. Jedním z důvodů pro zamítnutí žádosti bylo riziko přesunutí kolotočových podvodů do jiných členských států, případně na jinou komoditu.

Zavedení mechanismu reverse charge na pohonné hmoty podporovala i Unie nezávislých evropských petrolejářů (UPEI), která působí jako hlavní organizace nezávislého petrolejářského trhu v Evropě. Zároveň ovšem kritizovala Českou republiku za opatření, které zavedla v rámci boje proti daňovým podvodům namísto lokálního mechanismu reverse charge. Česká republika zavedla povinnost všech distributorů pohonných hmot složit kauci ve výši 20 mil. Kč na účet celní správy a tuto částku tam ponechat po celou dobu registrace distributora pohonných hmot.⁶² Dle UPEI vede zavedení tohoto opatření k vytlačení menších obchodníků z trhu, což narušuje hospodářskou soutěž a omezuje volný pohyb zboží a služeb.⁶³

3.2.2 Rozšíření působnosti mechanismu reverse charge

Vzhledem k tomu, že se daňové podvody šířily na další typy zboží a služeb a podvodné daňové subjekty postupně přesunuly svou aktivitu i do dalších zemí, začala se daná situace řešit nejen v jednotlivých členských státech, ale i na evropské úrovni. Významným krokem se stalo přijetí

⁶² Zákon č. 311/2006, o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, § 6i, odst. 1, písm. a).

⁶³ http://www.scs.cz/docs/files/tiskova_zprava_upei_cz.pdf.

směrnice Rady 2013/43/EU, která rozšířila seznam zboží a služeb, na které lze dočasně použít mechanismus reverse charge, pokud se jedná o tuzemské plnění. Do té doby bylo možné zavést dané opatření pouze na převod emisních povolenek. Od srpna 2013 jej lze použít také u dodání mobilních telefonů, zařízení s integrovanými obvody nebo herních konzolí, tabletů a laptopů. Seznam byl rozšířen dále o dodání plynu a elektřiny obchodníkovi povinnému k dani či dodání obilovin a technických plodin. Aby byla zajištěna účinnost tohoto mechanismu, je nezbytné dané opatření využívat alespoň po dobu dvou let.

Použití tohoto mechanismu má sloužit jako dočasné opatření, než budou přijata „*dlouhodobější legislativní řešení zaměřená na zvýšení odolnosti systému DPH vůči daňovým podvodům*“,⁶⁴ proto je jeho zavedení časově omezeno do konce roku 2018. Komise EU má za úkol do konce roku 2017 vyhodnotit účinnost mechanismu na základě obdržených hodnocení od členských států, které mechanismus reverse charge na některou z komodit zavedly, a celkovou hodnotící zprávu předložit Evropskému parlamentu a Radě EU.

Novela ZDPH s účinností od 1. 1. 2015 rozšířila v České republice možnost využívat mechanismus reverse charge u dalších tuzemských plnění v souladu s výše uvedenou směrnicí Rady 2013/43/EU. Tato plnění podléhají režimu přenesení daňové povinnosti pouze v případě, kdy tak rozhodne vláda vydáním příslušného nařízení. Vedle dodání mobilních telefonů, videoherních konzolí nebo dodání obilovin a technických plodin je tato skupina plnění doplněna o převod povolenek na emise skleníkových plynů, u něhož se mechanismus reverse charge využívá v ČR již několik let.

Výhodou rozšíření seznamu zboží a služeb, na které lze použít tuzemský mechanismus reverse charge v souladu se směrnicí Rady 2013/43/EU, je, že jej mohou využít všechny členské státy. Není se tedy třeba obávat přenesení daňových podvodů do ostatních členských států. Naopak jeho nevýhodou je orientace pouze na určité komodity, přestože se členské státy potýkají s podvody i v jiných oblastech. Nejen z tohoto důvodu byla přijata směrnice Rady 2013/42/EU, která zavádí tzv. mechanismus rychlé reakce (Quick Reaction Mechanism).

3.2.3 Mechanismus rychlé reakce

Zavedení dalšího mechanismu reaguje na nedostatečně rychlý postup potřebný pro schválení žádosti o udělení výjimky, která umožňuje členským státům odchýlit se od ustanovení směrnice o DPH za účelem zabránění daňovým podvodům. Jak již bylo uvedeno, vyřízení žádosti o udělení výjimky může trvat až osm měsíců, což znemožňuje členským státům ihned reagovat na nově se vyskytující

⁶⁴ Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH, odst. 8.

typ podvodných jednání daňových subjektů. Zavedením mechanismu rychlé reakce se členským státům otevřela další cesta, jak bojovat proti daňovým podvodům na svém území.

Odlišností mechanismu rychlé reakce od ostatních přijatých opatření je účel jeho zavedení. Směrnice o DPH uvádí, že tento mechanismus může být v členském státě zaveden pouze „*v naléhavě nutných případech (...) za účelem boje proti náhlým a rozsáhlým podvodům, které mohou vést ke značným a nenapravitelným finančním ztrátám.*“⁶⁵ Mechanismus rychlé reakce, obdobně jako ostatní výše uvedená opatření proti daňovým podvodům, využívá režimu přenesení daňové povinnosti. Členské státy tedy mohou určit příjemce služby nebo pořizovatele zboží za osobu povinnou přiznat a odvést daň. Toto opatření lze však používat maximálně po dobu devíti měsíců.

Již z názvu daného mechanismu vyplývá, že jeho zavedením členské státy reagují na problémy, se kterými se aktuálně potýkají. S ohledem na účel mechanismu rychlé reakce a na dobu, po kterou může být mechanismus používán, je i proces pro jeho schválení časově limitován. Členský stát, který se rozhodne pro zavedení mechanismu rychlé reakce, musí svůj záměr oznámit Komisi EU i všem ostatním členským státům formou standardizovaného formuláře. Komise EU zohlední při svém rozhodování námitky ostatních členských států a do jednoho měsíce od obdržení veškerých potřebných podkladů informuje dotýčný členský stát a výbor pro DPH o svém stanovisku v dané věci. Pokud je stanovisko Komise EU pozitivní, může členský stát zavést mechanismus rychlé reakce ode dne jeho potvrzení Komisí EU.⁶⁶ Výhodou tohoto schvalovacího procesu je, že pro schválení žádosti není potřeba souhlasu všech členských států, protože hlavní slovo má v tomto případě Komise EU, která zastupuje zájmy Evropské unie jako celku, nikoliv zájmy jednotlivých členských států.

Obdobně jako opatření týkající se vybraných komodit je i možnost využití mechanismu rychlé reakce časově omezena. Aby mohl být účinek mechanismu vyhodnocen, jsou členské státy povinny do poloviny roku 2017 předložit Komisi EU zprávu hodnotící tento mechanismus. Komise EU musí zároveň informovat Evropský parlament a Radu EU o celkovém dopadu mechanismu rychlé reakce a jeho účinnosti v boji proti náhlým a rozsáhlým podvodům. Zhodnocení účinnosti mechanismu by mělo napomoci k tvorbě stabilního systému DPH odolného vůči daňovým únikům na území Evropské unie.

Od 1. 1. 2015 je možné využívat mechanismu rychlé reakce i v ČR. Jeho použití je plánováno na taková plnění, na která bude vydáno nařízení vlády s tím, že daný mechanismus může být v souladu s ustanovením směrnice o DPH používán nejdéle devět měsíců.

⁶⁵ Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. 199b, odst. 1.

⁶⁶ Ibidem, čl. 199b, odst. 3.

3.2.4 Ručení za neodvedenou daň

Od dubna 2011 byl v České republice zaveden institut ručení za nezaplacenou daň, jehož úkolem je předcházet daňovým podvodům. Ručení za neodvedenou daň se vztahuje na plátce, kteří přijmou zdanitelné plnění od jiného plátce s místem plnění v tuzemsku nebo poskytnou poskytovateli plnění úplatu. Příjemce plnění se může stát ručitelem za nezaplacenou daň hned z několika titulů. Dle § 109 odst. 1 ZDPH se příjemce plnění stává ručitelem za neodvedenou daň v okamžiku, kdy věděl nebo vědět měl a mohl, že nastane některá z těchto situací:

- poskytovatel plnění daň záměrně neodvede;
- poskytovatel plnění se úmyslně dostane do takové situace, kdy není schopen daň zaplatit;
- dojde ke zkrácení daně nebo k vylákání daňové výhody.⁶⁷

Dle § 109 odst. 2 ZDPH ručí příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň dále v případě, že je platba provedena bezhotovostním převodem na tuzemský nezveřejněný účet a současně úplata přesáhne dvojnásobek částky dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů.⁶⁸ Pro rok 2015 se jedná o platbu ve výši 540 000 Kč. Obdobně se přistupuje i k platbě na zahraniční účet, a to bez omezení výše platby. Příjemce plnění ručí za neodvedenou daň také v případě, že poskytovatel plnění je považován za nespolehlivého plátce. Za nespolehlivého plátce je označen takový plátce, který poruší závažným způsobem své povinnosti vůči správci daně a ohrozí tak veřejný zájem na řádném výběru daně. Nespolehlivý plátce v důsledku svého chování nejenže negativně ovlivňuje správu daně, ale zároveň využívá konkurenční výhody, kterou získává neplněním svých daňových povinností. Od října 2014 byl rozšířen seznam podmínek, za nichž se daňový subjekt může stát nespolehlivým plátcem, proto se očekával nárůst počtu nespolehlivých plátců zaznamenaných ve veřejně přístupném seznamu spravovaném Ministerstvem financí ČR, který ke dni 24. 9. 2014 evidoval 139 nespolehlivých plátců. Na začátku května 2015 bylo evidováno již 320 nespolehlivých plátců.

Nevýhodou institutu ručení za neodvedenou daň jako prostředku v boji proti daňovým podvodům je pro příjemce plnění nejistota, kterou s sebou tento institut přináší. Pokud příjemce plnění nechce dané riziko podstupovat, může využít tzv. zvláštního zajištění daně, kdy příjemce plnění uhradí daň sám přímo správci daně namísto poskytovatele plnění. Podmínkou pro odvedení daně tímto způsobem je zaslání příslušné výše daně správci daně poskytovatele plnění, a to na bankovní účet, který je speciálně zřízen pro tento účel. Zároveň musí být k této platbě připojeny identifikační údaje

⁶⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 109, odst. 1.

⁶⁸ Ibidem, § 109, odst. 2.

o poskytovateli a příjemci plnění, den vzniku daňové povinnosti a identifikace daně, na kterou je platba určena. Zavedení institutu ručení za neodvedenou daň přispívá k rozšíření aplikace mechanismu reverse charge na tuzemská plnění, která vykazují zvýšené riziko vzniku daňového podvodu.

3.3 Krácení daně jako trestný čin

Daňové podvody a ostatní daňové trestné činy tvoří značnou část hospodářské kriminality. V České republice se jimi vedle Celní správy České republiky a Finanční správy České republiky zabývá také Útvar odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování Policie České republiky.

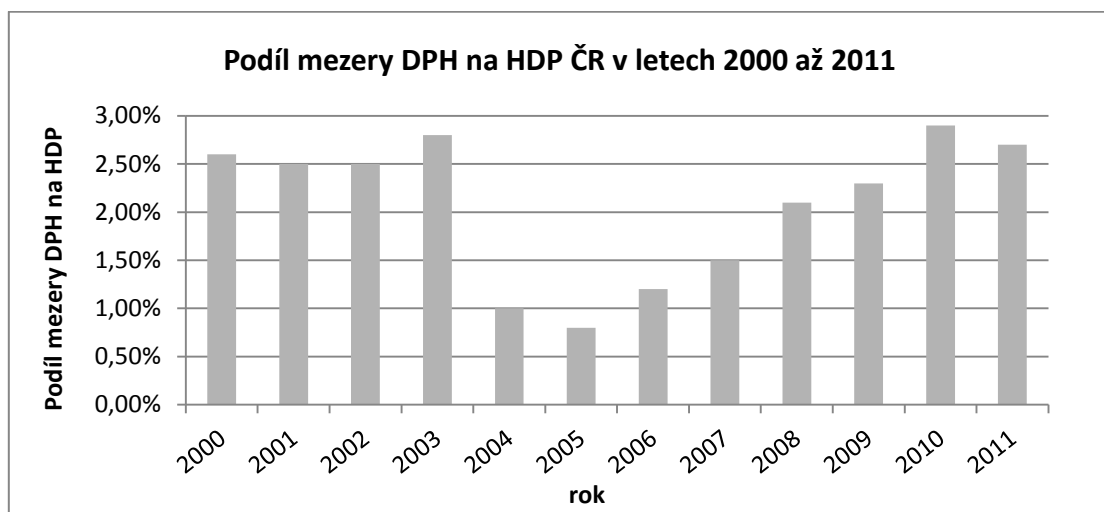
V roce 2014 byl z těchto úřadů sestaven speciální tým odborníků nazvaný „Kobra“, jehož hlavním úkolem je boj proti daňové kriminalitě v oblasti DPH a dalších spotřebních daní „s primárním cílem zajistit řádný výběr daní a navrátit nelegálně získané prostředky do státního rozpočtu.“⁶⁹ Činnost Kobry byla zahájena v polovině června 2014. Během prvního měsíce svého působení odhalila kolotočový podvod související s prodejem nanodisků, kdy daňové subjekty neoprávněně požadovaly po státu odpočet daně ve výši 270 milionů Kč. Spolupráce všech těchto institucí je pro efektivní boj proti daňovým podvodům nezbytná. „Za prvních devět měsíců své činnosti zabránil specializovaný tým daňovým podvodům ve výši 1,7 miliardy korun.“⁷⁰

Dle studie zpracované pro Evropskou komisi dosáhla v roce 2011 mezera DPH (VAT Gap) úrovně 2,7 % HDP, tj. více než 100 mld. Kč. Za období 2000 až 2011 zaujímala VAT Gap průměrně 2,1 % HDP, čímž se Česká republika společně s Itálií umístila na 7. pozici s největším podílem VAT Gap na HDP v porovnání s dalšími státy, které v té době byly členy Evropské unie.

⁶⁹ <http://www.policie.cz/clanek/danova-kobra-startuje.aspx>

⁷⁰ <http://www.policie.cz/clanek/vyhodnoceni-cinnosti-tymu-kobra.aspx>

Obrázek 6: Podíl mezey DPH na HDP ČR v letech 2000 až 2011



Zdroj: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen trestní zákoník) kvalifikuje krácení daně ve větším rozsahu jako trestný čin. Obdobně se pohlíží i na vylákání daňové výhody. Při uplatňování nároku na odpočet daně je nutné rozlišovat, zda se jedná o úmyslné snížení daně v důsledku neoprávněně uplatněného nároku na odpočet, nebo vylákání výhody ve formě nadměrného odpočtu, jehož výši stát vyplácí plátcí daně. Dle usnesení Nejvyššího soudu ČR č. j. 6 Tdo 528/2005 se neoprávněně uplatněný nárok na odpočet, z jehož titulu nevzniká nadměrný odpočet daně, považuje za trestný čin krácení daně. Naopak neoprávněně uplatněný nárok na odpočet daně, v jehož důsledku vzniká nadměrný odpočet, je kvalifikován jako vylákání výhody na dani.⁷¹ Pachateli trestného činu krácení daně hrozí trest odnětí svobody na šest měsíců až tři roky. Pokud byl čin spáchán ve spolupráci alespoň se dvěma dalšími pachateli, případně byl čin spáchán ve značném rozsahu, hrozí pachateli trest odnětí svobody na dva roky až osm let. Škodou ve značném rozsahu se rozumí „škoda dosahující částky nejméně 500 tis. Kč.“⁷² Jestliže byl čin spáchán ve velkém rozsahu, tj. výše škody dosáhla nejméně 5 mil. Kč, pachatele čeká trest odnětí svobody na pět až deset let.⁷³

Dle policejních statistik⁷⁴ počet trestných činů krácení daně stále narůstá. V roce 2013 jich bylo odhaleno 1 114, což představuje téměř dvojnásobek počtu trestných činů krácení daně zjištěných

⁷¹ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 18. 5. 2005, sp. zn./č. j. 6 Tdo 528/2005.

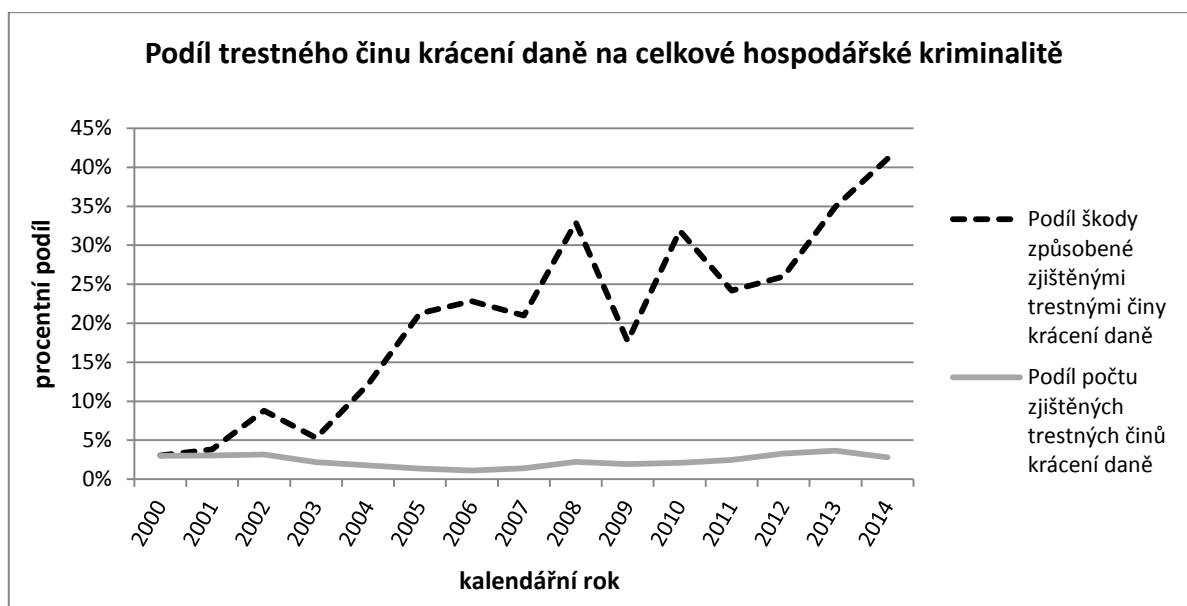
⁷² Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, § 138, odst. 1.

⁷³ Ibidem, § 240.

⁷⁴ www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx; www.policie.cz/clanek/archiv-statistiky-statisticke-prehledy-kriminality.aspx

během předchozích let. Podíl počtu trestných činů kráčení daně na celkové hospodářské kriminalitě se udržuje průměrně kolem 2,5 %.

Obrázek 7: Podíl trestného činu kráčení daně na celkové hospodářské kriminalitě



Zdroje: www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx; www.policie.cz/clanek/archiv-statistiky-statisticke-prehledy-kriminality.aspx

Ačkoliv podíl počtu zjištěných trestných činů na hospodářské kriminalitě je relativně stabilní, podíl škody způsobené těmito trestnými činy se navyšuje. Zatímco v roce 2004 dosáhla způsobená škoda pouze 12 % z celkové škody způsobené hospodářskou kriminalitou, o deset let později se podíl této škody pohyboval na úrovni 41 %. Výše škody v nominální hodnotě se v jednotlivých letech odlišuje, od roku 2012 však stále narůstá. Výše nákladů vynaložených na odhalení trestného činu kráčení daně není přímo úměrná tomu, kolik činí škoda způsobená příslušným podvodem. Velmi záleží na spletnosti daného případu, proto i co do škody malý, ale složitý podvod může znamenat vynaložení vysokých nákladů na jeho vyřešení.

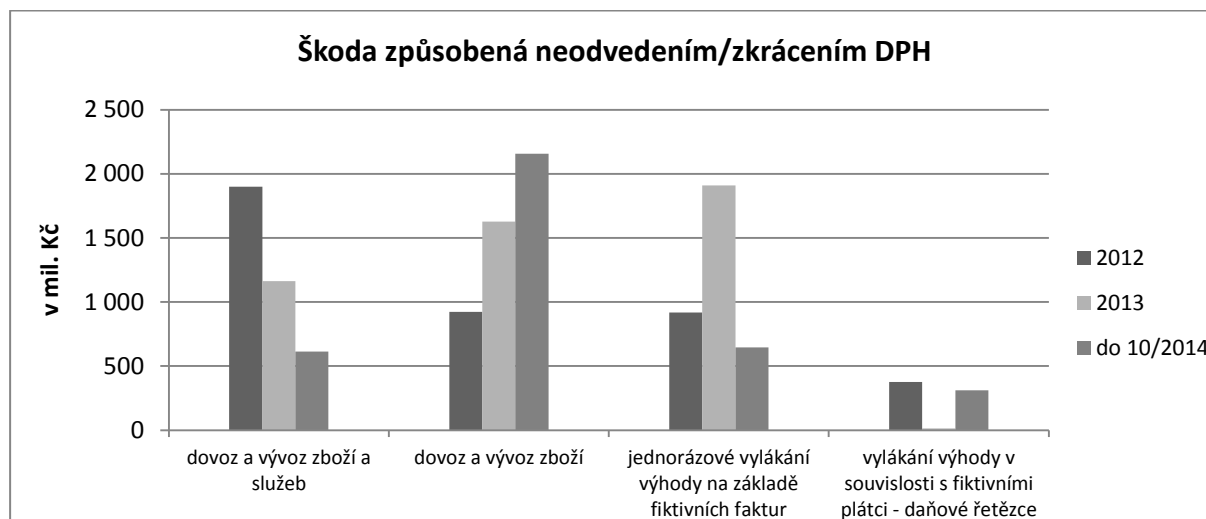
Obrázek 8: Škoda způsobená zjištěnými trestnými činy krácení daně



Zdroje: www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx; www.policie.cz/clanek/archiv-statistiky-statisticke-prehledy-kriminality.aspx

Policejní statistiky bohužel nesledují, v rámci jakých komodit jsou daňové podvody v oblasti DPH nejčastěji odhalovány. Stejně tak nejsou k dispozici záznamy o tom, jaká část daňových podvodů v oblasti DPH byla součástí podvodů zasahujících i další státy EU. Od roku 2012 je však sledováno, z jakého titulu byl trestný čin krácení daně spáchán.

Obrázek 9: Škoda způsobená neodvedením/zkrácením DPH



Zdroj: Útvar odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování Policie České republiky – údaje na vyžádání

Ze statistik je patrné, že stát utrpěl největší škodu na DPH při dovozu a vývozu. Takto způsobená škoda dosahuje za poslední necelé tři roky výše cca 2 800 mil. Kč ročně. V porovnání s tím je škoda způsobená podvody z titulu vylákání výhody v souvislosti s fiktivními plátcí relativně nízká, přesto není zanedbatelná. Daňové podvody nelze úplně eliminovat v žádné oblasti ekonomiky. Nalezením

optimálního řešení je však lze omezit. Nejen sjednocení pravidel systému DPH, ale i jejich zjednodušení může napomoci v účinném boji proti daňovým podvodům. Nesourodost a složitost pravidel současného systému DPH výrazně přispívá k šíření daňových podvodů.

Mezi daňové trestné činy se vedle krácení daně řadí také nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. V případě, že nesplnění této povinnosti ohrozí řádné stanovení daně jinému subjektu nebo její vymáhání, dle trestního zákoníku hrozí pachateli trest odnětí svobody až na dva roky nebo zákaz činnosti, pokud byl čin spáchán ve větším rozsahu. Byl-li čin spáchán ve značném rozsahu, může být pachatel potrestán odnětím svobody až na 4 roky.⁷⁵ Tento typ trestného činu se však objevuje jen v ojedinělých případech.

Od začátku roku 2012 jsou trestně odpovědné také právnické osoby. V případě spáchání trestné činu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby nebo nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení lze právnické osobě uložit pouze tresty vyjmenované zákonem č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se například o zrušení právnické osoby, propadnutí majetku, zákaz činnosti nebo peněžitý trest.

Spáchání daňového podvodu v oblasti DPH obvykle souvisí s krácením i jiných daní. Propojenost daní způsobuje navyšování částky, o kterou stát přichází v důsledku daňového podvodu. Pokud se daňový podvod týká např. zboží podléhajícího spotřební dani, stát přichází nejen o daň z přidané hodnoty, ale také o spotřební daň. V důsledku podvodu na DPH nepřízná daňový subjekt ani výnos z prodeje zboží či poskytnutí služby pro účely daně z příjmů, čímž se zvyšuje celková částka daně, o kterou stát přichází v důsledku daňového podvodu. Zamlčení provedených transakcí, které podléhají zdanění, vede vedle neodvedení daně také ke zkreslení účetních výkazů, které slouží jako podklad pro důležitá rozhodnutí mnoha subjektů, ať se jedná o investory, obchodní partnery, banky či státní instituce.

3.3.1 Elektronická evidence tržeb

Daňové podvody představují téma k časté diskuzi nejen na politické scéně, ale i na úrovni samotných plátců daně. Přispívají k tomu nejen média v podobě novinových článků či televizních diskuzních pořadů, ale také změny, které od roku 2016 plánuje zavést Ministerstvo financí ČR. Řeč je o zavedení elektronické evidence hotovostních tržeb, která má být po vzoru některých evropských zemí zavedena i v ČR. Ministerstvo financí ČR uvádí, že dle odhadů Statistického úřadu přesahuje výše nevykázaných příjmů 160 mld. Kč ročně, což odpovídá dvojnásobku schodku státního rozpočtu.⁷⁶

⁷⁵ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, § 243.

⁷⁶ <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/EET-v-kostce.pdf>

Elektronická evidence tržeb by měla zajistit lepší výběr daní a účinnější finanční správu. Vedle snahy o eliminaci daňových podvodů by měla přispět k zajištění rovných podmínek na trhu díky odhalení nepoctivých podnikatelů, kteří neodváděním daní získávají konkurenční výhodu. Povinnost vést elektronickou evidenci tržeb bude zavedena jak pro právnické osoby, tak pro fyzické osoby, které podnikají na území ČR.

Jelikož se jedná o zcela nový systém, který v ČR zatím nebyl nikdy aplikován, plánuje se jeho implementace po částech. V první fázi budou do systému zahrnuty pouze osoby poskytující stravovací a ubytovací služby. Poté by se povinnost vést elektronickou evidenci tržeb měla rozšířit na osoby podnikající v maloobchodě a velkoobchodě. Na základě poznatků z fungování systému budou zahrnuty další skupiny podnikatelů, kteří od svých zákazníků přijímají platby v hotovosti. Platbami v hotovosti se pro účely elektronické evidence tržeb rozumí také platby kartou, stravenkami či kupony. Do evidence elektronických tržeb nebudou zahrnuty platby provedené prostřednictvím inkasa nebo převodem z bankovního účtu.

Dle webových stránek Finanční správy ČR by elektronická evidence tržeb měla fungovat na základě jednoduchého principu, kdy podnikatel zašle při přijetí hotovostní platby datovou zprávu ve formátu XML finanční správě, která mu vzápětí odešle potvrzení o přijetí zprávy s unikátním kódem účtenky. Podnikatel účtenku včetně tohoto kódu vytiskne a předá svému zákazníkovi. Zákazník si pak prostřednictvím webové aplikace může ověřit, že informace o uskutečněné transakci byly skutečně odeslány správci daně.⁷⁷ Odebrání účtenky od prodejce by však pro zákazníky nemělo být povinné.

V případě, že se podnikateli nezdaří zaslat informace o uskutečněné transakci, mohou být správci daně zaslány později, nejpozději však do 48 hodin od přijetí hotovostní platby. Dle návrhu zákona o evidenci tržeb je pro určité situace plánován zjednodušený režim, který podnikateli umožní zasílat informace o tržbách ve lhůtě 5 dnů od uskutečnění transakce. Zjednodušený režim evidence tržeb by se zatím měl týkat prodeje zboží a služeb na palubě vozidel veřejné linkové a drážní dopravy. Dále je jeho použití plánováno pro případ, že evidence tržeb by neumožnila, popř. ztížila plynulý a hospodárný výkon podnikatelské činnosti.⁷⁸

Finanční správa tímto způsobem získá informace o všech hotovostních transakcích, které následně vyhodnotí. Výhodou tohoto systému je rychlý přístup k aktuálním informacím. Nevýhodou tohoto systému představuje povinnost pro podnikatele mít k dispozici připojení na internet a vlastnit, popř. si pronajmout pokladní zařízení včetně pokladního softwaru. To může být především pro menší

⁷⁷ <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet/zakladni-informace-o-projektu/jak-to-funguje>

⁷⁸ <https://apps.odok.cz/attachment/-/down/KORN9V8K6K8B>

podnikatele nejen finančně, ale především technicky náročné. Podnikatelé se navíc obávají, aby data, která finanční správa obdrží prostřednictvím elektronické evidence tržeb, nemohla být zneužita třetí stranou. Dle vyjádření Ministerstva financí ČR nebudou prostřednictvím elektronické evidence tržeb získávána jiná data, než která byla finanční správě předávána doposud. Pouze se urychlí přístup finanční správy k těmto údajům. Zároveň ujišťuje drobné podnikatele, že jejich zapojení do nového systému se v dohledné době neplánuje.⁷⁹

3.3.2 Kontrolní hlášení

S účinností od 1. 1. 2016 bude v České republice zavedena povinnost podávat kontrolní hlášení. Dle § 101c odst. 1 ZDPH, ve znění k 1. 1. 2016, bude kontrolní hlášení podávat plátce, který poskytl nebo přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, případně který přijal nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění.⁸⁰ Kontrolní hlášení zároveň nahradí výpis z evidence pro účely DPH dle § 92a. Oproti němu bude kontrolní hlášení obsahovat navíc původní číslo daňového dokladu, aby byl správce daně schopen přiřadit poskytnuté plnění na straně dodavatele k přijatému plnění na straně odběratele.

Kontrolní hlášení bude podáváno měsíčně bez ohledu na to, zda se jedná o měsíčního či čtvrtletního plátce, a to vždy ve lhůtě 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Stejná lhůta pro všechny plátce umožní správci daně okamžité spárování transakcí. Takto získané informace mohou být efektivněji využity v boji proti daňovým podvodům, protože zde nevzniká časový nesoulad mezi přiznáním plnění na vstupu a plnění na výstupu. Kontrolní hlášení bude možné podávat správci daně pouze elektronicky.

Zavedení povinnosti podávat kontrolní hlášení reaguje na stále narůstající počet daňových podvodů. Dle Ministerstva financí ČR nejsou problémem pouze kolotočové podvody. Ke krácení daně dochází také v důsledku zatajování uskutečněných plnění nebo uplatnění fiktivních odpočtů daně na vstupu. Cílem kontrolního hlášení je umožnění rychlejšího přístupu správce daně k informacím o uskutečněných transakcích mezi daňovými subjekty, který by měl napomoci ke včasnému odhalení daňových podvodů, případně vazeb mezi subjekty, které jsou do daňových podvodů zapojeny. Povinnost podávat kontrolní hlášení by současně měla omezit podvody, které se do České republiky přesouvají z jiných států.⁸¹

⁷⁹ <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/EET-7-nejvetsich-pover.pdf>

⁸⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění k 1. 1. 2016, § 101c, odst. 1.

⁸¹ <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>

4. Spolupráce členských států v boji proti daňovým podvodům

Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH vyžaduje úzkou spolupráci daňových správ jednotlivých členských států EU, jelikož „*vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám a k porušování zásady spravedlivého zdanění.*“⁸² Klíčový prvek pro správné fungování společného systému daně z přidané hodnoty představuje výměna informací mezi členskými státy. Zajištění výměny informací by však nemělo představovat nepřiměřené zvýšení nákladů nebo přesouvání administrativní zátěže na jiné členské státy.

Spolupráce daňových správ by měla zajistit správné a včasné vyměření daně především u intrakomunitárních plnění. Členské státy by měly nejen zajišťovat výběr daně na svém území, ale měly by v této činnosti napomáhat i dalším členským státům „*za účelem zajištění správného uplatňování daně spojené s činností vykonávanou na jejich území, která je splatná v jiném členském státě.*“⁸³ Pravidla zdanění přeshraničního obchodu jsou nyní nastavena tak, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění. Zároveň je potřeba kontrolovat, aby dané plnění neuniklo zdanění. V mnoha případech dochází při uskutečnění přeshraničního plnění k přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění. Kontrola správného uplatnění daně ze strany členského státu spotřeby je tak často závislá na informacích ze strany členského státu původu.

Odlišnosti mezi členskými státy v postupu pro výběr daně a v podmínkách pro splnění povinností uložených daňovým subjektům způsobují zvýšení nákladů osob povinných k dani, které v rámci své podnikatelské činnosti působí v několika členských státech současně. Neúměrná administrativní zátěž může v konečném důsledku vést až k přerušení obchodního styku se zahraničními subjekty. V takovém případě je narušena neutralita daně, protože zdanění ovlivňuje rozhodování daňových subjektů a neumožňuje tak efektivní fungování vnitřního trhu EU. Posílená spolupráce členských států by měla podpořit přeshraniční obchod a tím i posílit neutralitu daně.

Snahy o zefektivnění činnosti daňových správ a zlepšení jejich spolupráce je možné pozorovat již několik let. Na konci roku 2008 bylo vydáno Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a Sociálnímu výboru o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii, které představilo krátkodobý akční plán a časový rozvrh opatření, jejichž zavedení bylo shledáno jako nezbytné. „*Jedním z účelů tohoto sdělení je podnítit úvahy*

⁸² Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, preambule, odst. 3.

⁸³ Ibidem, preambule, odst. 7.

*o dlouhodobějším výhledu, zejména o vztahu mezi daňovými poplatníky a daňovými správami a o příležitostech, které v této souvislosti nabízí informační technologie.*⁸⁴ S ohledem na současnou situaci společného systému DPH se nezadržitelně přibližuje okamžik, kdy bude potřeba nalézt konečné řešení pro Evropskou unii jako celek.

4.1 Souhrnné hlášení

Výměna informací mezi členskými státy je klíčovou oblastí pro zdanění intrakomunitárních plnění. Aby byla umožněna kontrola zdanění těchto plnění, je daňovým subjektům stanovena povinnost podávat tzv. souhrnné hlášení. Souhrnné hlášení je dle § 102 odst. 1 ZDPH povinen podávat plátce, který uskutečnil některé z těchto plnění:

- *„dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,*
- *přemístění obchodního majetku do jiného členského státu,*
- *dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu (...) třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu, nebo*
- *poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě (...) osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby.*⁸⁵

Souhrnné hlášení podává také osoba identifikovaná k dani, která poskytla službu osobě registrované k dani v jiném členském státě a tato osoba jako příjemce služby je povinna přiznat daň. Naopak jej nepodává plátce ani osoba identifikovaná k dani, pokud poskytne službu osobě registrované k dani v jiném členském státě, která je osvobozena od daně.

Obsahem souhrnného hlášení je daňové identifikační číslo pořizovatele zboží nebo příjemce služby, typ přeshraničního plnění a celková hodnota poskytnutých plnění v členění dle příjemců plnění v české měně. Lhůta pro podání souhrnného hlášení byla směrnicí o DPH původně stanovena na čtvrtletí. Vzhledem k potřebě rychlejšího přístupu k informacím v důsledku stále se rozšiřujících daňových podvodů v oblasti DPH byla tato lhůta zkrácena. V České republice byla čtvrtletní lhůta ponechána pro plátce, kteří poskytují pouze služby osobě registrované k dani v jiném členském státě. V ostatních případech se souhrnná hlášení podávají do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.

Směrnice o DPH stanovuje povinnost podávat souhrnné hlášení i v případě pořízení zboží z jiného členského státu. Zároveň umožňuje členským státům zprostit osoby povinné k dani této povinnosti,

⁸⁴ Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii, KOM(2008) 807, str. 3.

⁸⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 102, odst. 1.

čehož využila i Česká republika. Na jednu stranu byla díky tomuto rozhodnutí snížena administrativní zátěž některých daňových subjektů, na druhou stranu je členský stát pořizovatele zboží odkázaný pouze na informace, které mu poskytne členský stát dodavatele zboží. Pokud má být kontrola intrakomunitárních plnění efektivní, je poskytnutí dostatečných informací nezbytné.

4.2 Výměna informací mezi členskými státy

Informace obsažené v souhrnném hlášení předává daňová správa do databáze elektronického systému VAT Information Exchange System (VIES), který slouží jako podpora pro spolupráci daňových správ všech členských států v oblasti přeshraničního obchodu. I z tohoto důvodu se souhrnné hlášení podává v elektronické podobě.

Systém VIES má i další účel. Jeho prostřednictvím lze ověřit platnost daňového identifikačního čísla (DIČ), které je přidělováno daňovým subjektům při registraci k DPH. Vedle platného DIČ se může zobrazit také název a adresa ověřovaného daňového subjektu. Dle Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii z roku 2008 bylo dosaženo dohody o zveřejnění jmen a adres daňových subjektů při ověřování jejich DIČ.⁸⁶ Doposud však povinnost zveřejňovat tyto informace nebyla zavedena, přestože by přístup k těmto údajům měl zaručit větší právní jistotu osobám ověřujícím daňové identifikační číslo svých obchodních partnerů. V současné době tak záleží na rozhodnutí členského státu, zda povolí zobrazení těchto údajů o daňových subjektech registrovaných v příslušné zemi. Pokud členský stát nepovolí zobrazení těchto údajů, při ověřování DIČ se zobrazí pouze oznámení o jeho platnosti.

Systém VIES není jediným nástrojem využívaným k výměně informací mezi členskými státy. Další možnosti správní spolupráce mezi členskými státy a Komisí a mezi členskými státy navzájem jsou upraveny nařízením Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Každý členský stát může požádat jiný členský stát o poskytnutí informací, případně o zahájení správního šetření, kterým se rozumí „*všechny kontroly, проверки a jiné kroky, které provádějí členské státy při výkonu svých funkcí, aby zajistily správné uplatnění právních předpisů týkajících se DPH.*“⁸⁷ Dožadující členský stát podává svou žádost zpravidla prostřednictvím vzorového formuláře. Lhůta pro vyřízení žádosti nesmí překročit dobu tří měsíců

⁸⁶ Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii, KOM(2008) 807, str. 5.

⁸⁷ Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, čl. 2, odst. 1, písm. k).

od obdržení žádosti. Pokud dožádaný členský stát již disponuje příslušnými informacemi a nemusí je pracně vyhledávat, zkracuje se tato lhůta na třetinu. S ohledem na účel systému výměny informací a účinnost spolupráce členských států je preferováno poskytnutí informací bez velké časové prodlevy od obdržení žádosti. Příslušné orgány dožádaného členského státu by se při získávání informací měly chovat tak, jako kdyby jednaly samy za sebe. Získávání informací pro ně ovšem nesmí představovat nadměrnou administrativní zátěž, jinak by žádost mohla být dožádaným členským státem odmítnuta. Žádost může být zamítnuta i v dalších případech, např. pokud dožadující členský stát doposud nevyužil všechny jemu běžně dostupné zdroje informací, nebo pokud by poskytnutí informací bylo v rozporu s právními předpisy dožádaného členského státu.

Členské státy poskytují některé informace automaticky bez přijetí žádosti od jiného členského státu prostřednictvím vzorových formulářů. Musí ovšem nastat některá z těchto situací:

- informace poskytované členským státem původu jsou nezbytné pro účinnost kontrolního systému členského státu určení, ve kterém došlo ke zdanění určitého plnění,
- existují odůvodněné obavy z porušení právních předpisů týkajících se DPH v jiném členském státě,
- existuje nebezpečí daňové ztráty v jiném členském státě.⁸⁸

V takovém případě se jedná o tzv. automatickou výměnu informací. Členské státy si ovšem mohou předávat informace i na základě tzv. spontánní výměny informací, kterou se rozumí „*jiné než systematické sdělování informací jinému členskému státu v jakýkoli okamžik a bez předchozí žádosti.*“⁸⁹ Jedná se tedy o takové informace, které nebyly předmětem automatické výměny. Pro předání informací mezi jednotlivými členskými státy je preferována elektronická komunikace, která není finančně ani časově náročná.

V současném globalizovaném světě je vzájemná pomoc členských států nezbytná. Neustále se navyšující počet přeshraničních plnění vyžaduje rychlou výměnu informací a automatizovaný přístup k informacím, což vede ke zvýšenému využívání moderních technologií. Komise odpovídá za vývoj síť CCN/CSI (Common Communications Network/ Common Systems Interface), která slouží k výměně informací mezi členskými státy. Členské státy naopak odpovídají za kompatibilitu svých systémů s touto sítí. Přednostmi využívání sítě CCN/CSI jsou spolehlivost, dostupnost a bezpečnost dané sítě. CCN/CSI navíc nevyužívají jen členské státy EU, ale postupně se rozšiřuje i do dalších zemí světa. Zlepšení spolupráce mezi daňovými správami není však jen otázkou včasného předání

⁸⁸ Ibidem, čl. 13, odst. 1.

⁸⁹ Ibidem, čl. 2, odst. 1, písm. m).

informací jinému členskému státu, ale i jejich optimálního využití. Jen tak může být postup proti daňovým podvodům zdokonalován.

4.3 Eurofisc

Spolupráce členských států není založena jen na výměně informací potřebných pro správné vyměření daně, ale také na sdílení svých zkušeností s bojem proti daňovým podvodům. Pro tento účel byla zřízena decentralizovaná síť Eurofisc, která podporuje spolupráci členských států v boji proti podvodům v oblasti DPH. V rámci Eurofiscu mají členské státy povinnost zavést mnohostranný mechanismus včasného varování pro boj proti podvodům v oblasti DPH. Spolupráce členských států by měla dosáhnout takové úrovně, kdy budou členské státy schopny zjistit daňové podvody již v jejich rané fázi.

Každý členský stát zastupuje v rámci Eurofiscu alespoň jeden kontaktní úředník, kterého si členské státy zvolí samy. Členské státy si dále dle svého uvážení volí pracovní oblasti Eurofiscu, kterých se chtějí účastnit. Dle posledních údajů Eurofiscu z roku 2012 existují čtyři pracovní oblasti, mezi něž patří i téma kolotočových podvodů. V rámci každé takové pracovní oblasti si zúčastněné státy aktivně vyměňují mezi sebou cíleně zaměřené informace. Kontaktní úředníci určí pro každou pracovní oblast koordinátora, který shromažďuje informace od jednotlivých kontaktních úředníků. Zároveň má povinnost tyto informace předat ostatním účastníkům dané pracovní oblasti a poskytnout zpětnou vazbu. Ačkoliv Komise EU nemá přístup k těmto informacím, zajišťuje Eurofiscu technickou a logistickou podporu.⁹⁰

4.4 Jedno správní místo pro DPH

Přestože se spolupráce členských států postupem času stále zdokonaluje, současná situace doposud neumožnila zřídit zúčtovací centrum sloužící k přerozdělení daně, odvedené v rámci uskutečnění přeshraničního plnění, mezi členským státem poskytovatele plnění a členským státem příjemce plnění. Jeho neexistence představuje jednu z překážek pro zajištění stabilnějšího systému DPH. Ačkoliv doposud nebyl žádný zúčtovací systém mezi členskými státy zaveden, od ledna 2015 byla zřízena alespoň jeho zjednodušená forma.

⁹⁰ Ibidem, čl. 35.

4.4.1 Zavedení zjednodušeného jednoho správního místa pro DPH

V souvislosti se změnou pravidel pro stanovení místa plnění při poskytování telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb bylo zavedeno tzv. zjednodušené jedno správní místo pro DPH (VAT mini One Stop Shop). Do konce roku 2014 bylo při poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb stanoveno místo plnění dle základního pravidla:

- pokud je příjemcem služby osoba povinná k dani, pak je místem plnění stát, kde je příjemce usazen;
- pokud je příjemcem služby osoba nepovinná k dani, pak je místem plnění stát, kde má sídlo poskytovatel služby.

Výjimku představovalo poskytnutí elektronických služeb zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani v některém z členských států EU, u něhož bylo možné použít zvláštní režim obdobný nově zavedenému zjednodušenému jednomu správnímu místu pro DPH. Od ledna 2015 již nezáleží na tom, zda je příjemcem služby osoba povinná k dani či osoba nepovinná k dani, protože při poskytnutí výše uvedených služeb osobou povinnou k dani je místo plnění vždy tam, kde je usazen příjemce služby.

Změna pravidel pro určení místa plnění znamená pro poskytovatele služeb povinnost přiznat a odvést daň ve členském státě příjemce. Aby poskytovatel mohl tuto povinnost splnit, musí se registrovat k dani ve všech členských státech, kde jsou příjemci těchto služeb usazeni. Splnění této povinnosti by pro poskytovatele služeb znamenalo zvýšení administrativních nákladů, proto bylo pro účely zdanění poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb zavedeno tzv. zjednodušené jedno správní místo pro DPH.

Zjednodušené jedno správní místo pro DPH bylo zavedeno pro účely přerozdělení daně, kterou správci daně odvádí osoba povinná k dani z plnění poskytnutého osobě nepovinné k dani. Při přeshraničním poskytnutí služby osobě povinné k dani se uplatňuje mechanismus reverse charge, proto není potřeba zúčtovacího centra využívat. Plátce poskytující některou z výše uvedených služeb osobě nepovinné k dani se může rozhodnout, zda se zaregistruje ve státě příjemce, nebo využije možnosti registrace v rámci zjednodušeného jednoho správního místa pro DPH. Zjednodušené jedno správní místo pro DPH je založeno na principu, kdy se poskytovatel plnění registruje k dani pouze v jednom členském státě, kde přiznává a odvádí daň za plnění poskytnutá v rámci celé EU.

Postup registrace do režimu zjednodušeného jednoho správního místa pro DPH záleží na tom, zda osoba povinná k dani již byla registrována v některém členském státě EU (režim EU), nebo zda doposud nebyla registrována nebo identifikována k dani v EU (režim mimo EU). Osoba registrovaná

k dani v režimu EU může využívat zjednodušené jedno správní místo pro DPH pouze v případě poskytnutí služby do takových členských států, kde nemá sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu. Pokud se rozhodne pro registraci do tohoto režimu, musí se registrovat v členském státě, kde má sídlo, případně kde je umístěna její stálá provozovna. Naopak osoba povinná k dani v režimu mimo EU, která nebyla doposud registrovaná ani identifikovaná k DPH v rámci EU, se může rozhodnout pro registraci v jakémkoliv členském státě EU.

Jakmile se osoba povinná k dani zaregistruje do režimu zjednodušeného jednoho správního místa pro DPH, musí tento režim využívat ve vztahu ke všem členským státům, kde příslušné přeshraniční služby poskytuje. Problém nastává u osoby povinné k dani, která nemá sídlo ani stálou provozovnu v EU, ale již byla v minulosti registrována k dani v některém členském státě EU. V takovém případě ji nelze zařadit do režimu EU, ani do režimu mimo EU. Nemůže se tedy účastnit režimu zjednodušeného jednoho správního místa pro DPH, a tak se při poskytnutí služby osobám nepovinným k dani musí registrovat k dani v každém členském státě, kde jsou tito příjemci usazeni.

Osoby povinné k dani registrované v režimu zjednodušeného jednoho správního místa pro DPH podávají čtvrtletně elektronické daňové přiznání správci daně v tom členském státě, kde se registrovaly (stát identifikace), a zároveň mu odvádí příslušnou výši daně. Správce daně poté přerozdělí obdrženou platbu členským státům spotřeby dle údajů uvedených v daňovém přiznání. Do konce roku 2016 si členské státy identifikace budou ponechávat 30 % z přijatých plateb daně jako zádržné. Poté by se tento podíl měl snížit na 15 % s tím, že od roku 2019 by členské státy spotřeby měly dostávat již celou částku daně.⁹¹

4.4.2 Zavedení jednoho správního místa pro DPH

Pokud se fungování zjednodušeného jednoho správního místa pro DPH osvědčí, mohlo by se jeho využití rozšířit na všechna intrakomunitární plnění. V takovém případě by se na jedné straně snížila administrativní zátěž osob povinných k dani, na straně druhé by pravděpodobně došlo ke zvýšení nákladů správce daně. Pro zřízení jednoho správního místa je jako u každé investice potřeba počátečního kapitálu na realizaci projektu; v tomto případě se jedná především o výdaje na moderní informační a komunikační technologie. Náklady vynaložené na počátku projektu by však v budoucnu měly být kompenzovány nejen úsporami v důsledku elektronizace správy daní, ale také úsporami

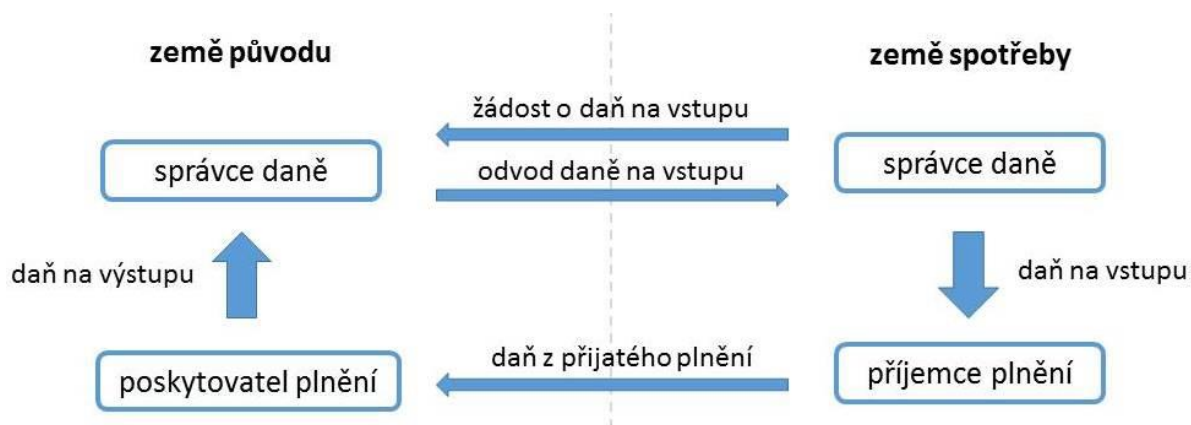
⁹¹ Příručka k zjednodušenému jednomu správnímu místu pro DPH, dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_cs.pdf

nákladů v personální oblasti daňové správy. Zavedení jednoho správního místa by primárně mělo vést k efektivnějšímu výběru daně.

Při úvahách o zavedení jednoho správního místa pro všechna intrakomunitární plnění však stále zůstává otázkou, jak bude přerozdělení daně probíhat. Zavedení jednoho správního místa pro DPH vyžaduje i další změny, např. sjednocení lhůty pro podání daňových přiznání a odvedení daně správci daně. Zavedení jednoho správního místa pro DPH představuje důležitý stavební prvek stabilního systému DPH v EU. Při tvorbě konečné podoby systému DPH je nezbytné zvážit možnost fungování jednoho správního místa pro DPH jak v režimu zdanění založeném na principu země původu, tak v režimu zdanění založeném na principu země spotřeby.

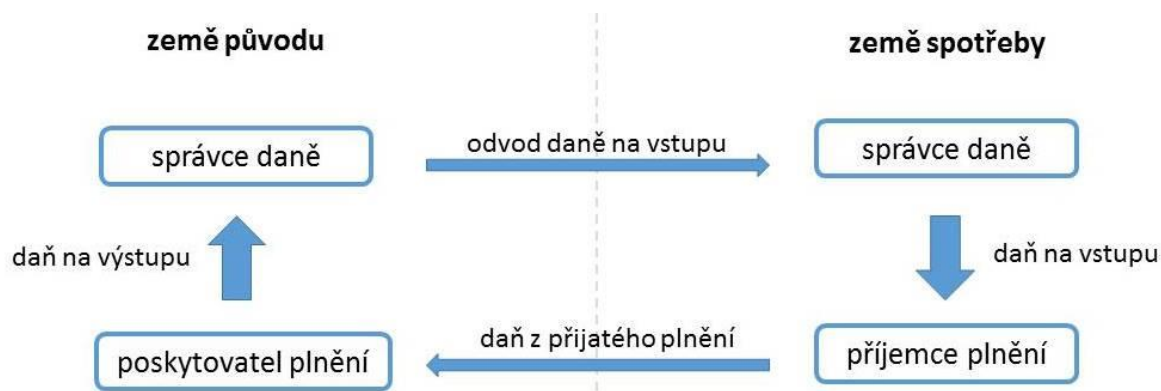
V systému DPH založeném na principu země původu odvádí poskytovatel plnění daň z uskutečněného intrakomunitárního plnění svému správci daně v souladu s pravidly státu původu. Příjemce plnění uplatňuje nárok na odpočet daně u svého správce daně v takové výši, kterou odvedl poskytovateli plnění. Daň na výstupu z intrakomunitárního plnění je daňovým příjmem státu původu, proto nedochází k automatickému přerozdělení daně. Daň je přerozdělena až v okamžiku, kdy ji odběratel uplatní jako daň na vstupu u svého správce daně ve státě spotřeby. Aby přerozdělování daně fungovalo hladce a bez časového prodlení, musela by vedle lhůty pro platbu daně být sjednocena i pravidla pro uplatnění daně na vstupu, popř. lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu správcem daně.

Obrázek 10: Jedno správní místo v režimu DPH založeném na principu země původu



V systému DPH založeném na principu země spotřeby odvádí poskytovatel plnění daň na výstupu členskému státu původu, avšak v takové výši, která odpovídá pravidlům členského státu spotřeby. Příjemce plnění si dle stejných pravidel nárokuje odpočet daně. Odvedená daň je daňovým příjmem státu spotřeby, proto je mezi členskými státy přerozdělována automaticky v plné výši. Jednotlivé členské státy si v tomto případě mohou nastavit lhůtu pro uplatnění daně na vstupu, popř. pro vrácení nadměrného odpočtu dle svého uvážení.

Obrázek 11: Jedno správní místo v režimu DPH založeném na principu země spotřeby



Efektivní fungování jednoho správního místa je podmíněno vzájemnou důvěrou mezi jednotlivými členskými státy, protože správce daně vybírá nejen daň, která je příjmem státu, kde tento správce působí, ale zároveň vybírá daň, která je příjmem zcela jiného státu.

Zavedení zúčtovacího centra by pro správce daně představovalo určitou administrativní zátěž. V systému DPH založeném na principu země spotřeby lze administrativní náklady správce daně z titulu výběru daně pro jiné členské státy EU eliminovat využitím mechanismu reverse charge. Při jeho aplikaci je správcem daně v zemi původu vybírána pouze daň z takových plnění, která byla poskytnuta neplátcům. Při poskytnutí zdanitelného plnění plátcí daně odvádí daň příjemce plnění svému správci daně v zemi spotřeby, proto není potřeba pro tato plnění využívat zúčtovací centrum pro přerozdělení daně. Při zdanění dle principu země původu je nutné využívat jedno správní místo pro všechna přeshraniční plnění, čímž narůstají administrativní náklady na výběr daně.

Obrázek 12: Využití mechanismu reverse charge v rámci jednoho správního místa



Jedno správní místo pro DPH je důležitým prvkem konečného systému DPH v členských státech EU. Jeho zavedení v režimu DPH založeném na principu země spotřeby by díky aplikaci mechanismu reverse charge nemělo být v porovnání s režimem DPH založeném na principu země původu tak administrativně náročné.

5. Dopad současného společného systému DPH na peněžní toky podnikatelských subjektů

Jazyková škola, s.r.o. se věnuje výuce cizích jazyků a odborným překladům. Specializuje se především na výuku německého jazyka a českého jazyka pro cizince. Klienty této společnosti jsou jak soukromé osoby, tak obchodní korporace. Společnost je od ledna 2014 plátcem DPH. Sazba daně je 21 %.

5.1 Předmět činnosti společnosti

Jazyková škola pořádá v září a v únoru zápis do semestrálních jazykových kurzů pro soukromé osoby. Výuka probíhá zpravidla v prostorách učebny, kterou si jazyková škola pronajímá. Zájemci o tyto kurzy platí kurzy předem, a to během prvních dvou týdnů výuky. Během roku přicházejí také zájemci o krátkodobé kurzy, které jsou hrazeny na základě individuálních požadavků – na začátku kurzu, na konci kurzu, nebo každou vyučovací hodinu samostatně. V létě není velký zájem o výuku jazyků s výjimkou cizinců, kteří jezdí do ČR na týdenní či dvoutýdenní intenzivní jazykové kurzy češtiny pro cizince.

Jazyková škola dále pořádá firemní kurzy. Lektor dojíždí přímo do firem, kde jsou volně k dispozici vyučovací prostory. Výuka probíhá zpravidla od září do června s tím, že vyučovací hodina může být zákazníkem předem zrušena a později případně nahrazena. Fakturace probíhá na konci měsíce dle počtu odučených hodin se splatností do 14 dní od vystavení faktury. Od konce června do začátku září firemní kurzy neprobíhají, protože si účastníci kurzů berou v tomto období dovolenou. Výuka je dále omezena v prosinci v období Vánoc. Jazyková škola poskytuje další služby, především překladatelství a tlumočnictví. Tyto služby jsou poskytovány na základě jednorázové objednávky.

5.2 Přehled poskytnutých a přijatých zdanitelných plnění v roce 2014

Během kalendářního roku 2014 poskytovala společnost své služby pouze tuzemským odběratelům, a to jak plátcům daně, tak neplátcům. Společnost eviduje celkové roční výnosy ve výši 1 116 000 Kč. Během roku 2014 uskutečnila společnost tyto nákupy:

- leden až prosinec 2014 – roční nájemné fakturované vždy na konci čtvrtletí v celkové výši 84 000 Kč + DPH;
- leden až prosinec 2014 – pohonné hmoty pro pracovní cesty v celkové výši 40 000 Kč + DPH;
- březen 2014 – nový automobil v hodnotě 350 000 Kč + DPH;
- červenec 2014 - nový notebook v hodnotě 25 000 Kč + DPH.

Přehled přijatých a poskytnutých plnění v rozdělení na měsíční zdaňovací období:

zdaňovací období	plnění poskytnutá plátcům	plnění poskytnutá neplátcům	daň na výstupu	přijatá plnění	daň na vstupu	+ vlastní daň - nadměrný odpočet
leden	100 000	5 000	22 050	3 500	735	21 315
únor	88 000	50 000	28 980	3 600	756	28 224
březen	120 000	11 000	27 510	374 600	78 666	-51 156
duben	90 000	6 000	20 160	3 800	798	19 362
květen	86 000	15 000	21 210	3 800	798	20 412
červen	73 000	2 000	15 750	25 000	5 250	10 500
červenec	0	35 000	7 350	26 600	5 586	1 764
srpen	0	40 000	8 400	1 100	231	8 169
září	80 000	47 000	26 670	25 500	5 355	21 315
říjen	92 000	12 000	21 840	3 800	798	21 042
listopad	80 000	20 000	21 000	3 700	777	20 223
prosinec	60 000	4 000	13 440	24 000	5 040	8 400
celkem	869 000	247 000	234 360	499 000	104 790	129 570

Během roku 2014 evidovala společnost daň na výstupu v celkové výši 234 360 Kč, daň na vstupu v celkové výši 104 790 Kč. Za březen 2014 společnost vykázala nadměrný odpočet daně, za ostatní zdaňovací období přiznala vlastní daňovou povinnost.

V České republice je daň splatná ve lhůtě pro podání daňové přiznání, tj. do 25. dne následujícího kalendářního měsíce. Společnost je od ledna 2014 měsíčním plátcem daně. Za zdaňovací období leden 2014 podala společnost daňové přiznání 25. února, kdy zároveň správci daně odvedla daň ve výši 21 315 Kč. Za březen 2014 společnost vykázala vyšší daň na vstupu než na výstupu a uplatnila tak v daňovém přiznání nadměrný odpočet. Správce daně má 30denní lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu, proto je v dubnu dopad na peněžní toky nulový. V následujících měsících společnost vykázala vždy vlastní daň.

5.3 Obchodní vztahy a jejich dopad na peněžní toky společnosti při aplikaci klasického systému odvodu daně

Faktury vystavené soukromým osobám jsou většinou zaplacený ve splatnosti. U firemních kurzů se přístup k dodržování termínu splatnosti liší. Menší společnosti platí faktury ve splatnosti, výjimečně po splatnosti s maximálně dvoutýdenním zpožděním. Větší společnosti platí faktury zpravidla po splatnosti. Dva největší zákazníci hradí své závazky čtvrtletně, v souladu s koncernovými pravidly své mateřské společnosti.

Na základě zkušeností s dodržováním termínu splatnosti ze strany klientů jazykové školy se za jednotlivé měsíce očekávala úhrada před podáním daňového přiznání (DAP) v této struktuře:

zdaňovací období	poskytnutá plnění	DPH	očekávaná úhrada před podáním DAP	DPH	očekávaná úhrada po podání DAP	DPH
leden	105 000	22 050	55 000	11 550	50 000	10 500
únor	138 000	28 980	108 000	22 680	30 000	6 300
březen	131 000	27 510	131 000	27 510	0	0
duben	96 000	20 160	41 000	8 610	55 000	11 550
květen	101 000	21 210	71 000	14 910	30 000	6 300
červen	75 000	15 750	75 000	15 750	0	0
červenec	35 000	7 350	35 000	7 350	0	0
srpen	40 000	8 400	40 000	8 400	0	0
září	127 000	26 670	107 000	22 470	20 000	4 200
říjen	104 000	21 840	74 000	15 540	30 000	6 300
listopad	100 000	21 000	60 000	12 600	40 000	8 400
prosinec	64 000	13 440	64 000	13 440	0	0
celkem	1 116 000	234 360	861 000	180 810	255 000	53 550

Očekávání společnosti týkající se úhrady vystavených faktur byla téměř splněna. Do termínu pro podání daňového přiznání bylo celkem uhrazeno o 65 000 Kč méně, než bylo původně předpokládáno.

zdaňovací období	očekávaná úhrada před podáním DAP	DPH	skutečná úhrada před podáním DAP	DPH	rozdíl	DPH
leden	55 000	11 550	55 000	11 550	0	0
únor	108 000	22 680	75 000	15 750	-33 000	-6 930
březen	131 000	27 510	127 000	26 670	-4 000	-840
duben	41 000	8 610	35 000	7 350	-6 000	-1 260
květen	71 000	14 910	71 000	14 910	0	0
červen	75 000	15 750	60 000	12 600	-15 000	-3 150
červenec	35 000	7 350	35 000	7 350	0	0
srpen	40 000	8 400	40 000	8 400	0	0
září	107 000	22 470	127 000	26 670	20 000	4 200
říjen	74 000	15 540	52 000	10 920	-22 000	-4 620
listopad	60 000	12 600	60 000	12 600	0	0
prosinec	64 000	13 440	59 000	12 390	-5 000	-1 050
celkem	861 000	180 810	796 000	167 160	-65 000	-13 650

Odběratelé služeb poskytovaných jazykovou školou uhradili během roku 2014 faktury v celkové výši 978 000 Kč + DPH. Jednotlivé úhrady se vztahovaly k fakturám vystaveným za období leden až listopad 2014, čímž bylo dosaženo 93% úspěšnosti při úhradě faktur. K úhradě prosincových faktur došlo během prvních měsíců následujícího kalendářního roku.

zdaňovací období	vystavené faktury	DPH	úhrada faktur v příslušném měsíci	DPH	pohledávky	DPH
leden	105 000	22 050	5 000	1 050	100 000	21 000
únor	138 000	28 980	95 000	19 950	143 000	30 030
březen	131 000	27 510	39 000	8 190	235 000	49 350
duben	96 000	20 160	231 000	48 510	100 000	21 000
květen	101 000	21 210	50 000	10 500	151 000	31 710
červen	75 000	15 750	56 000	11 760	170 000	35 700
červenec	35 000	7 350	170 000	35 700	35 000	7 350
srpen	40 000	8 400	40 000	8 400	35 000	7 350
září	127 000	26 670	67 000	14 070	95 000	19 950
říjen	104 000	21 840	124 000	26 040	75 000	15 750
listopad	100 000	21 000	58 000	12 180	117 000	24 570
prosinec	64 000	13 440	43 000	9 030	138 000	28 980
celkem	1 116 000	234 360	978 000	205 380	---	---

Jazyková škola eviduje k 31. 12. 2014 pohledávky ve výši 138 000 Kč + DPH, z toho u tří pohledávek v celkové výši 34 000 Kč + DPH se již neočekává úhrada ze strany zákazníků. Tito zákazníci byli několikrát vyzváni k úhradě svých závazků, ale vymáhání těchto pohledávek skončilo bezúspěšně. Nejen neuhrazení faktur, ale i úhrada po datu splatnosti mají negativní dopad na peněžní toky společnosti z titulu úhrady DPH. Téměř ve všech měsících je společnost nucena krýt daň na výstupu ze svých zdrojů z důvodu časového posunu úhrady faktur. Přestože během ledna a února odběratelé uhradili DPH v celkové výši 21 000 Kč, do termínu pro podání daňového přiznání za zdaňovací období leden 2014 bylo uhrazeno DPH pouze ve výši 11 550 Kč, proto musel plátcе daně krýt část daně ze svých zdrojů. Obdobná situace nastala i v dalších měsících.

zdaňovací období	daň na výstupu	daň na výstupu krytá platbami odběratelů	daň na výstupu krytá vlastními zdroji plátce	dopad na CF plátce
leden	22 050	11 550	10 500	0
únor	28 980	15 750	13 230	-10 500
březen	27 510	26 670	840	-13 230
duben	20 160	7 350	12 810	-840
květen	21 210	14 910	6 300	-12 810
červen	15 750	12 600	3 150	-6 300
červenec	7 350	7 350	0	-3 150
srpen	8 400	8 400	0	0
září	26 670	26 670	0	0
říjen	21 840	10 920	10 920	0
listopad	21 000	12 600	8 400	-10 920
prosinec	13 440	12 390	1 050	-8 400
celkem	234 360	167 160	67 200	-66 150

Pokud by jazyková škola nebyla příjemcem žádného zdanitelného plnění s nárokem na odpočet, byla by výše vlastní daně za období leden až listopad 2014 rovna 220 920 Kč. Vzhledem k opožděným úhradám faktur by musela být část daně za zdaňovací období leden až listopad 2014, ve výši 66 150 Kč, uhrazena z vlastních zdrojů. Tato částka by představovala 30 % daně na výstupu za příslušné období. Jazyková škola však během roku 2014 pořídila zboží a nový osobní automobil, u nichž uplatnila nárok na odpočet daně, proto byl skutečný dopad DPH na peněžní toky odlišný.

Zatímco někteří klienti jazykové školy hradí své závazky po splatnosti, společnost hradí své závazky nejpozději v termínu splatnosti. Společnost uplatnila nárok na odpočet vždy v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž tyto nákupy uskutečnila. Jelikož je daňové přiznání podáváno až v měsíci následujícím po ukončení zdaňovacího období, uplatněná daň na vstupu má dopad na peněžní toky až v měsíci, kdy se podává daňové přiznání. S ohledem na to, že při nákupu zboží a služeb hradí plátce daně cenu vč. DPH, ovlivňuje daň na vstupu peněžní toky plátce také v okamžiku úhrady nákupu.

zdaňovací období	daň na výstupu dle DAP	daň na výstupu krytá platbami odběratelů	daň na výstupu krytá vlastními zdroji plátce	daň na vstupu hrazená plátcem	dopad na CF plátce
leden	22 050	11 550	10 500	735	-735
únor	28 980	15 750	13 230	756	-10 521
březen	27 510	26 670	840	78 666	-91 140
duben	20 160	7 350	12 810	798	-1 638
květen	21 210	14 910	6 300	798	65 856
červen	15 750	12 600	3 150	5 250	-10 752
červenec	7 350	7 350	0	5 586	-3 486
srpen	8 400	8 400	0	231	5 355
září	26 670	26 670	0	5 355	-5 124
říjen	21 840	10 920	10 920	798	4 557
listopad	21 000	12 600	8 400	777	-10 899
prosinec	13 440	12 390	1 050	5 040	-12 663
celkem	234 360	167 160	67 200	104 790	-71 190

Během roku 2014 musela společnost použít vlastní peněžní prostředky ve výši 71 190 Kč, aby splnila veškeré závazky z titulu DPH. Negativní dopad na peněžní toky má v každém zdaňovacím období jak pořízení zboží nebo přijetí služby od plátce daně, tak neuhrazení poskytnutých plnění do termínu pro podání daňového přiznání, kdy je daň splatná. Pozitivní dopad na peněžní toky má naopak uplatněná daň na vstupu, popř. nadměrný odpočet daně, jehož vliv se projeví až v měsíci následujícím po podání daňového přiznání.

5.4 Využití mechanismu reverse charge u tuzemských plnění a jeho dopad na peněžní toky plátce daně

Při využití mechanismu reverse charge odvádí plátce daně pouze daň ze zdanitelných plnění poskytnutých neplátcům. V případě poskytnutí zdanitelného plnění plátcí daně se povinnost přiznat a odvést daň přenáší na příjemce plnění. Poskytovatel plnění je tak povinen odvést daň na výstupu pouze z plnění poskytnutých neplátcům daně.

S úhradou faktur vystavených neplátcům daně nemívá společnost zpravidla žádné problémy. Pouze ve výjimečných případech dochází k pozdější úhradě či neuhrazení fakturované částky.

zdaňovací období	očekávaná úhrada před podáním DAP	DPH	skutečná úhrada před podáním DAP	DPH	rozdíl úhrada	rozdíl DPH
leden	5 000	1 050	5 000	1 050	0	0
únor	50 000	10 500	50 000	10 500	0	0
březen	11 000	2 310	7 000	1 470	-4 000	-840
duben	6 000	1 260	0	0	-6 000	-1 260
květen	15 000	3 150	15 000	3 150	0	0
červen	2 000	420	2 000	420	0	0
červenec	35 000	7 350	35 000	7 350	0	0
srpen	40 000	8 400	40 000	8 400	0	0
září	47 000	9 870	47 000	9 870	0	0
říjen	12 000	2 520	12 000	2 520	0	0
listopad	20 000	4 200	20 000	4 200	0	0
prosinec	4 000	840	4 000	840	0	0
celkem	247 000	51 870	237 000	49 770	-10 000	-2 100

Jazyková škola eviduje k 31.12.2014 pohledávky za neplátcí daně v celkové výši 13 000 Kč + DPH. Faktura vystavená v prosinci na částku 4 000 Kč + DPH byla uhrazena během ledna 2015. U pohledávek v celkové výši 9 000 Kč + DPH se již jejich úhrada neočekává. Tito zákazníci byli několikrát vyzváni k úhradě svých závazků, ale vymáhání těchto pohledávek skončilo bezúspěšně.

zdaňovací období	vystavené faktury	DPH	úhrada faktur	DPH	pohledávky	DPH
leden	5 000	1 050	5 000	1 050	0	0
únor	50 000	10 500	45 000	9 450	5 000	1 050
březen	11 000	2 310	12 000	2 520	4 000	840
duben	6 000	1 260	0	0	10 000	2 100
květen	15 000	3 150	15 000	3 150	10 000	2 100
červen	2 000	420	0	0	12 000	2 520
červenec	35 000	7 350	37 000	7 770	10 000	2 100
srpen	40 000	8 400	40 000	8 400	10 000	2 100
září	47 000	9 870	47 000	9 870	10 000	2 100
říjen	12 000	2 520	12 000	2 520	10 000	2 100
listopad	20 000	4 200	18 000	3 780	12 000	2 520
prosinec	4 000	840	3 000	630	13 000	2 730
celkem	247 000	51 870	234 000	49 140	---	---

Jazyková škola zároveň eviduje pohledávky i za plátcí daně, a to ve výši 125 000 Kč. Díky mechanismu reverse charge společnost neodvádí daň na výstupu z plnění poskytnutých plátcům, proto DPH z nezaplacených faktur nemá žádný dopad na peněžní toky společnosti.

zdaňovací období	vystavené faktury	DPH	úhrada faktur	DPH	pohledávky	DPH
leden	100 000	0	0	0	100 000	0
únor	88 000	0	50 000	0	138 000	0
březen	120 000	0	27 000	0	231 000	0
duben	90 000	0	231 000	0	90 000	0
květen	86 000	0	35 000	0	141 000	0
červen	73 000	0	56 000	0	158 000	0
červenec	0	0	133 000	0	25 000	0
srpen	0	0	0	0	25 000	0
září	80 000	0	20 000	0	85 000	0
říjen	92 000	0	112 000	0	65 000	0
listopad	80 000	0	40 000	0	105 000	0
prosinec	60 000	0	40 000	0	125 000	0
celkem	869 000	0	744 000	0	---	---

Ke splnění veškerých závazků z titulu DPH za období leden až listopad 2014 musela společnost použít vlastní peněžní prostředky ve výši 2 100 Kč, tj. o 69 090 Kč méně než v případě klasického systému odvodu daně, kdy byla společnost nucena hradit jak daň na výstupu, tak daň na vstupu. Tato částka představuje 4 % z celkové daňové povinnosti za období leden až listopad 2014.

zdaňovací období	daň na výstupu dle DAP	daň na výstupu krytá platbami odběratelů	daň na výstupu krytá vlastními zdroji plátce	dopad na CF plátce
leden	1 050	1 050	0	0
únor	10 500	10 500	0	0
březen	2 310	1 470	840	0
duben	1 260	0	1 260	-840
květen	3 150	3 150	0	-1 260
červen	420	420	0	0
červenec	7 350	7 350	0	0
srpen	8 400	8 400	0	0
září	9 870	9 870	0	0
říjen	2 520	2 520	0	0
listopad	4 200	4 200	0	0
prosinec	840	840	0	0
celkem	51 870	49 770	2 100	-2 100

V důsledku aplikace mechanismu reverse charge jsou peněžní toky plátce daně ovlivněny pouze neuhrazenými fakturami za služby, které byly poskytnuty neplátcům. Přijatá plnění od plátce daně, jako jsou pořízení zboží nebo přijetí služby, popř. neuhrazení faktur za služby poskytnuté plátcům daně nemají z titulu DPH žádný vliv na peněžní toky plátce.

Na základě uvedeného příkladu inspirovaného skutečným daňovým subjektem, který podniká na území ČR, je zřejmé, že mechanismus reverse charge má na peněžní toky plátce jednoznačně

pozitivní vliv. Plátcí nemusí udržovat vysoké finanční rezervy pro případ, že jejich pohledávky nebudou uhrazeny v termínu pro podání daňového přiznání.

V případě klasického systému odvodu daně je společnost nucena krýt 30 % daně na výstupu vykázané za období leden až listopad 2014 z vlastních zdrojů. Naproti tomu při aplikaci mechanismu reverse charge by bylo potřeba uhradit z vlastních zdrojů pouze 4 % daně na výstupu vykázané za stejné období.

Uvedený příklad se týká malého podnikatelského subjektu, který je schopen hradit své závazky z titulu DPH bez větších komplikací. Mnoho společností se však pohybuje v horší finanční situaci a s výrazně vyššími závazky z titulu DPH, které mohou dosáhnout i několika set milionů korun. V takovém případě jsou společnosti často odkázány na bankovní úvěry, faktoring pohledávek, nebo na pomoc od své mateřské či dceřiné společnosti ve formě cash poolu či jiné finanční výpomoci, která jim pomůže vyřešit dočasnou platební neschopnost, do které se dostaly v důsledku pozdních úhrad od svých odběratelů.

Závěr

Současný společný systém daně z přidané hodnoty funguje na základě přechodného režimu, který kombinuje jak zdanění založené na principu země původu, tak zdanění založené na principu země spotřeby. Rozdílná pravidla přispívají ke složitosti celkového systému a vyvolávají zbytečné administrativní náklady. Daňové subjekty se musí neustále orientovat nejen v daňovém systému země, kde jsou registrováni k dani, ale často také v daňových systémech zemí, v nichž jsou usazeni jejich obchodní partneři.

Dle Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je současný systém zdanění pouze přechodného charakteru a měl by být nahrazen konečným režimem založeným na základě principu země původu. Současné trendy však naznačují, že by se konečný režim DPH měl zakládat na principu země spotřeby. V oblasti přeshraničních plnění došla ke stejnému závěru i OECD.

Systém DPH založený na principu země původu ovlivňuje rozhodování daňových subjektů a narušuje tak efektivní fungování jednotného trhu EU. Naopak zdanění založené na principu země spotřeby umožňuje v rámci členských států EU volný pohyb zboží a služeb. Ať v tomto režimu DPH plátce daně poskytuje plnění z jakéhokoli členského státu, výše zdanění pro konečného spotřebitele je stále stejná. Zdanění tedy neovlivňuje rozhodování daňového subjektu.

Ačkoliv nejasnosti ohledně konečné podoby společného systému DPH vyvolávají mnoho otázek, zavedením konečného režimu by měla být sjednocena pravidla zdanění pro všechna zdanitelná plnění, tedy jak pro tuzemská plnění, tak pro intrakomunitární plnění. Rozdílný přístup ke zdanění těchto plnění ovlivňuje rozhodování daňových subjektů, čímž narušuje neutralitu daně, která je nezbytná pro zajištění volného pohybu zboží a služeb v rámci jednotného trhu EU.

Nesourodá pravidla systému DPH navíc vytváří prostor pro šíření daňových podvodů. V poslední době se velmi diskutovaným tématem staly tzv. kolotočové podvody, se kterými se potýkají všechny členské státy EU. Rozšířenost těchto podvodů poukazuje na nedostatky klasického systému odvodu daně, kdy příjemce plnění může uplatnit nárok na odpočet daně, aniž by byla daň na výstupu přiznána a odvedena správci daně.

Jako účinný prostředek v boji proti kolotočovým podvodům se osvědčil mechanismus reverse charge. Při jeho aplikaci se povinnost přiznat a odvést daň přenáší z poskytovatele plnění na příjemce plnění. Nemůže tedy nastat situace, že by příjemci plnění byl uznán nárok na odpočet daně, aniž by správci daně nebyla přiznána daň na výstupu. Při aplikaci mechanismu reverse charge přiznává příjemce

plnění ve svém daňovém přiznání jak daň na vstupu, tak daň na výstupu. V důsledku toho dochází k eliminaci kolotočových podvodů.

Mechanismus reverse charge není využíván pouze v boji proti daňovým podvodům. Jeho aplikace na zdanitelná plnění přispívá také ke snížení administrativních nákladů spojených s registrací k dani v jiných členských státech EU. Při aplikaci tohoto mechanismu se povinnost přiznat a odvést daň přenáší na příjemce plnění, proto se poskytovatel plnění nemusí registrovat k dani v jiných členských státech EU. Povinnost registrace k dani je zachována pouze pro případ uskutečnění zdanitelného plnění, kdy příjemcem plnění je neplátce daně. Pokud by bylo zřízeno jedno správní místo pro DPH, plátce daně by se při poskytnutí intrakomunitárního plnění neplátcí daně nemusel registrovat k dani v žádném jiném členském státě, než ve kterém má své sídlo. V takovém případě by odváděl daň na výstupu svému správci daně, který by daň následně přerozdělil do příslušných členských států.

Další výhodou mechanismu reverse charge je jeho pozitivní dopad na peněžní toky plátce daně. V klasickém systému odvodu daně je poskytovatel plnění povinen uhradit daň na výstupu bez ohledu na to, zda od svého obchodního partnera dostal úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění. Negativní dopad na peněžní toky plátce má i 30denní lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu, kdy daňový subjekt přichází o alternativní výnos z příslušné částky.

Při aplikaci mechanismu reverse charge plátce daně odvádí daň na výstupu pouze z plnění, která jsou poskytnuta neplátcům. V ostatních případech je povinnost přiznat a odvést daň přenesena na příjemce plnění. Díky tomu není poskytovatel plnění zatížen takovým břemenem jako v klasickém systému odvodu daně, kdy plátce odvádí daň ze všech poskytnutých zdanitelných plnění. Klasický systém odvodu daně představuje velkou zátěž na peněžní toky plátců daně, která může snadno vyústit v platební neschopnost těchto plátců.

Zatímco pro daňové subjekty má mechanismus reverse charge převážně pozitivní vliv, jeho aplikace na všechna zdanitelná plnění znamená pro stát jednorázový výpadek peněžních příjmů, které měl bezúročně k dispozici. Stát by však měl upřednostnit budoucí vývoj před svými aktuálními potřebami, proto by tento výpadek neměl představovat překážku v zavedení mechanismu reverse charge na všechna zdanitelná plnění. Mechanismus reverse charge přispívá k omezení některých typů daňových podvodů, v jejichž důsledku stát přichází o velkou část daňových příjmů. Lze předpokládat, že změna systému odvodu daně bude mít pozitivní vliv na konečnou výši vybrané daně, v důsledku čehož by jednorázový výpadek peněžních příjmů státu mohl být brzy vyrovnán.

Práce potvrdila hypotézu, která zní: „Režim DPH založený na principu země spotřeby, který využívá mechanismus reverse charge, představuje v porovnání s režimem DPH založeném na principu země

původu vhodnější variantu pro konečnou podobu společného systému DPH v EU, protože nenarušuje fungování vnitřního trhu EU a zároveň zajišťuje efektivnější výběr daně.“

Zdroje

Publikace

BERGER, Wolfgang, Caroline KINDL a Marian WAKOUNIG. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář. Překlad Kristýna Šimáčková. Praha: 1. Vox, 2010, 736 s. ISBN 978-808-6324-838

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. Daňová řada. ISBN 978-807-3576-950

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU, včetně zapracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2010, sv. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-799-7

ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. ISBN 80-245-1046-4

Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2012, ISBN 978-926-4182-189, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2012_ctt-2012-en

Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2014. ISBN 978-92-64-22394-3. <http://oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>

OCTA 2011: EU ORGANIZED CRIME THREAT ASSESSMENT. European Police Office, 2011. ISBN 978-92-95018-94-5, <https://www.europol.europa.eu/sites/default/files/publications/octa2011.pdf>

Právní předpisy

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

První směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (67/227/EHS)

Třetí směrnice Rady ze dne 9. prosince 1969, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Zavedení daně z přidané hodnoty v členských státech (69/463/EHS)

Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)

Směrnice Rady 2006/112 ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů

Směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH

Smlouva o založení Evropského společenství (ES) - tzv. Římská smlouva (25. března 1957)

Smlouva o fungování Evropské unie, konsolidované znění 2012

Nařízení vlády č. 361/2014, o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti

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

Zákon č. 311/2006, o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 418/2011 Sb., o trestné odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 383/2012 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Judikatura

Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 18. 5. 2005, sp. zn./č. j. 6 Tdo 528/2005

http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/0A882AB90D7FAA56C1257A4E006769BA?openDocument&Highlight=0,

Rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 – spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d0f130d5ae155c34aee64ada9b9ce7608d7c2634.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4Obh4Pe0?text=&docid=57306&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=139844>

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese přednesené dne 16. února 2005 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d0f130d5ae155c34aee64ada9b9ce7608d7c2634.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4Obh4Pe0?text=&docid=49931&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=139844>

Rozsudek Soudního dvora ze dne 27. září 2007 ve věci C-409/04

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63505&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=141861>

Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott přednesené dne 11. ledna 2007 ve věci C-409/04

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=64899&pageIndex=0&doclang=cs&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=141861>

Internetové zdroje

http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/irs/irep_dph/dphInputForm.faces

<https://apps.odok.cz/attachment/-/down/KORN9V8K6K8B>

https://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.VYSTUP?p_period=1&p_sort=2&p_des=50&p_sestuid=1410&p_uka=1%2C2%2C3%2C4%2C5%2C6%2C7%2C8%2C9%2C10%2C11%2C12%2C13%2C14&p_strid=ABA&p_od=200201&p_do=201412&p_lang=CS&p_format=0&p_decsep=%2C

<http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/81EDDC85-E61C-4729-9406-A941D705942A/0/2014webk092014VYVOJPRIJMUULETECH19932014.pdf>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/tenders_grants/tenders/ao-2011-13/annex_2a.pdf

http://www.eurofisc.eu/news/who_is_who_at_eurofisc.html

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>

http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/info_GFR_a_CSU.pdf

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/zpriseni-podminek-nespolehliveho-platce-5373>

<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/EET-v-kostce.pdf>

<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/EET-7-nejvetsich-pover.pdf>

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet/zakladni-informace-o-projektu/jak-to-funguje>

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet/zakladni-informace-o-projektu/proc-eet>

<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-k-aplikaci-rezimu-prenesení-danové-povinnosti-2015-2016.pdf>

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/upozorneni-na-tiskovou-chybu-ve-sbirce-z-20099>

<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>

<http://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2014.aspx>

<http://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>

<http://www.policie.cz/clanek/danova-kobra-poprve-zasahovala.aspx>

<http://www.policie.cz/clanek/archiv-statistiky-statisticke-prehledy-kriminality.aspx>

<http://www.policie.cz/clanek/danova-kobra-startuje.aspx>

<http://www.policie.cz/clanek/vyhodnoceni-cinnosti-tymu-kobra.aspx>

<http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=291&CT1=0>

http://www.scs.cz/aktuality/?page_id=11&title=reverse-charge-+-qrm

Ostatní zdroje

Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o koordinované strategii ke zlepšení boje proti podvodům s DPH v Evropské unii, KOM(2008) 807 v konečném znění.

Zelená kniha o budoucnosti DPH: Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH, KOM(2010) 695 v konečném znění.

Commission staff working document – Accompanying document to the GREEN PAPER on the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, SEC(2010) 1455 final

Příručka k zjednodušenému jednomu správnímu místu pro DPH

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_cs.pdf

Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

VAT Rates Applied in the Member States of the European Union – Situation at 1st January 2015

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

OECD International VAT/GST GUIDELINES: Guidelines on Neutrality - approved by the Committee on Fiscal Affairs on 28 June 2011

<http://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>

Údaje o vybraném pojistném na zdravotní pojištění za období 1993 až 2014 poskytnuté Ministerstvem zdravotnictví ČR

Údaje o daňových podvodech v souvislosti s DPH poskytnuté Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování Policie České republiky