

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta Právnická

DIPLOMOVÁ PRÁCE

**Daň z přidané hodnoty a přenesená daň pod vlivem práva
EU**

Plzeň 2016

Lucie Krupičková

Západočeská univerzita v Plzni

Fakulta právnická

Katedra finančního práva

Studijní program: Právo a právní věda

Studijní obor: Právo

Diplomová práce

**Daň z přidané hodnoty a přenesená daň pod vlivem práva
EU**

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Mgr. Dana Bárková Ph.D.

Plzeň 2016

Lucie Krupičková

Čestné prohlášení

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma *Daň z přidané hodnoty a přenesená daň pod vlivem práva EU* zpracovala samostatně a že jsem uvedla všechny použité prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpala, způsobem vědecké práci obvyklým.“

Plzeň, březen 2016

Lucie Krupičková

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Mgr. Daně Bárkové Ph.D. za odborné vedení mé diplomové práce a především za znalosti, které jsem získala. Samozřejmě veliké díky patří mé rodině za podporu v průběhu studia.

Anotace

Práce se zabývá tematikou daní z přidané hodnoty, přenesenou daní a vlivem práva Evropské unie na tuto oblast daňového systému. V práci je popsán daňový systém, jak funguje DPH a přenesená daň v České republice a co přinesla harmonizace daní. Dále je o DPH na Slovensku, aby bylo možné porovnat české a slovenské DPH. Kapitola o daňových podvodech se zabývá bojem proti daňovým podvodům a jak je eliminovat.

Klíčová slova: DPH, přenesená daňová povinnost, daňové podvody, Evropská unie, Česká republika, Slovensko

Annotation

The thesis is about value added tax, reverse charge and the impact of European Union law on tax system. In thesis there is tax system, how VAT and reverse charge in Czech Republic works and what tax harmonization brought. The thesis is also about VAT in Slovakia, because of comparison Czech and Slovak VAT. The chapter about tax fraud is about how to fight with tax fraud and how to eliminate them.

Keywords: VAT, reverse charge, tax fraud, European Union, Czech Republic, Slovakia

Obsah

Úvod	1
1. Daňový systém	3
1.1. Daňová soustava	4
1.2. Funkce daní.....	4
2. Základní pojmy	6
2.1. Daň	6
2.2. Správce daně	6
2.3. Daňový subjekt	7
2.4. Osoby povinné k dani.....	7
2.5. Plátcí.....	8
2.6. Identifikované osoby	8
3. Daň z přidané hodnoty.....	9
3.1. Doplnění pojmů v oblasti DPH.....	9
3.1.1. Předmět daně	9
3.1.2. Subjekt daně	11
3.1.3. Základ daně.....	11
3.1.4. Sazba daně	11
3.1.5. Výpočet daně	13
3.1.6. Zdaňovací období.....	13
3.1.7. Daňové přiznání a splatnost daně	14
3.1.8. Místo zdanitelného plnění	14
3.1.9. Daňový doklad a datum zdanitelného plnění	15
3.1.10. Daňové přiznání	15
3.2. Hlediska DPH	16
3.3. Jak DPH funguje	17
4. Přenesená daň.....	18
4.1. Klady a zápory	18

4.2.	Intrakomunitární plnění v oblasti reverse charge.....	19
4.3.	Tuzemské plnění v oblasti reverse charge.....	20
4.4.	Reverse charge – povinnosti a změny.....	20
5.	Právo EU v oblasti DPH v ČR.....	23
5.1.	Směrnice v oblasti DPH.....	25
5.1.1.	Země určení.....	26
5.1.2.	Země původu.....	27
6.	Slovensko.....	28
6.1.	Daň z přidané hodnoty na Slovensku.....	29
6.1.1.	Základní prvky a zásady.....	30
6.2.	Přenesená daň na Slovensku.....	31
6.3.	Právo EU v oblasti DPH na Slovensku.....	33
7.	Daňové podvody a snaha o jejich eliminaci.....	34
7.1.	Daňové úniky podle typu daně.....	36
7.1.1.	Spotřební daň.....	36
7.1.2.	Daň z příjmů.....	37
7.1.3.	„Daňový ráj“.....	37
7.1.4.	Daň z přidané hodnoty.....	37
7.2.	Jak se proti podvodům bojuje.....	41
7.2.1.	Boj v České republice.....	42
7.2.2.	Boj na Slovensku.....	44
7.2.3.	Boj proti daňovým podvodům v EU.....	46
8.	Porovnání.....	49
	Závěr.....	51
	Resumé.....	52
	Seznam použitých zkratk.....	53
	Seznam obrázků.....	54
	Seznam tabulek.....	54

Seznam použitých zdrojů.....	55
Literatura.....	55
Internetové zdroje.....	57
Články.....	58
Právní předpisy.....	58
Přílohy	i
Příloha č. 1 Přiznání k DPH.....	i
Příloha č. 2 Kontrolní hlášení	iii

Úvod

S daněmi se setkává každý z nás. Je to velice rozsáhlá oblast, která je součástí našeho státu. To jak daně fungují a jak to s nimi chodí, by měl alespoň okrajově vědět každý z nás. Domnívám se však, že skutečnost je jiná. Pokud se nejedná o osobu, která se věnuje této oblasti, nebo s ní přímo nepracuje, málokdo by byl schopen vysvětlit, co ta daná konkrétní daň obnáší. Vzhledem k tomu, že daň z přidané hodnoty se týká prakticky nás všech, tak jsem se rozhodla svou práci zaměřit tímto směrem.

Daň z přidané hodnoty neboli DPH, je všude kolem nás. Chcete si něco koupit? U ceny je uvedeno DPH, které cenu navyšuje. Poskytujete nějakou službu? Opět jsou ceny za Vaše služby navyšovány o DPH. Takto bychom mohli jmenovat dále. Já sama přiznám, že vyznat se v oblasti daní mi přijde složité. Dala jsem si za cíl, díky této práci blíže pochopit, jak je tato oblast upravena v našem právním systému a jak vlastně funguje.

Vzhledem k tomu, že má můj bratr živnost v oboru stavebnictví, směřuji svou práci i k přenesení daňové povinnosti, která právě s DPH souvisí. Reverse charge je důležité znát, jelikož je to určitý způsob zefektivnění výběru daní a pomáhá zamezovat daňovým únikům. V neposlední řadě se ve své práci zaměřím na to, jak Evropská Unie náš daňový systém ovlivnila.

V první části práce se pokusím stručně vysvětlit daňový systém, jelikož bez těchto základních znalostí nemůžeme pokračovat. Pojmy, které jsou neodmyslitelnou součástí, je potřeba znát, abychom chápali smysl toho, co dalšího se v oblasti daní vyskytuje. Dále se budu zabírat daní z přidané hodnoty a přenesenou daňovou povinností u nás. Daň z přidané hodnoty vnímám především jako prostředek pro potlačování daňových úniků, přičemž to lze považovat i za svou vlastní výhodu, jelikož víme, že daň bude skutečně uhrazena. Následně se podívám na to, co do této oblasti přinesla Evropská unie. V této části se příliš nezdržíme, jelikož některé věci již patří do našeho daňového systému. Evropská unie určitým způsobem směřuje členské státy tak, aby se vydávali směrem, který vede k co největší spolupráci a usnadnění volného pohybu zboží a služeb.

V další části budou informace o DPH a reverse charge na Slovensku a taktéž jak jejich systém ovlivnila Evropská unie.

Jelikož se v diplomové práci zaměřuji na přenesenou daňovou povinnost, rozhodla jsem se vložit část týkající se daňových podvodů a jejich eliminace

v České republice a na Slovensku. Poté následuje určité porovnání, kdy se pokusím shrnout, co má náš systém společného se systémem slovenským.

Práci jsem se rozhodla pojmout jako příležitost ujasnit si základní principy fungování DPH a seznámit se s nástrahami podvodů, jelikož nikdy nemůžeme vědět, kdy se nějaký daňový únik bude dít v našem okolí a je potřeba vědět, že něco takového vůbec existuje.

V práci jsem se zaměřila na seznámení se s českým a slovenským daňovým systémem, konkrétně s daní z přidané hodnoty.

1. Daňový systém

Na úvod považuji za důležité ujasnit, co vůbec daň je. Ekonomický i právní směr má své vlastní definice pojmu daň. Náš právní systém definuje daň v zákoně č. 280/2009 Sb., Daňový řád §2 odstavec 3 takto:

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

§2 odstavec 4 „Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.“ a odstavec 5 „Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.“

Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád nám tedy konkrétně definuje, co v našem systému považuje za daň.

Dalo by se tedy říci, že ekonomická a právní sféra nám o daních říká to, že jsou stanovené zákonem a pravidelně se opakující. Dále, že jsou nenávratné, neúčelové a v neposlední řadě jsou to platby do veřejného rozpočtu s nerovnocenným protiplněním.

V České republice dělíme daně na přímé a nepřímé. Dohromady tyto dva typy tvoří daňovou soustavu. Souhrn všech druhů daní, které se na konkrétním území vybírají, označujeme jako daňovou soustavu.

O daňovém systému můžeme říct, že je abstraktní. Tzn. je to výsledek aplikace teoretických znalostí ekonomických škol a historických zkušeností z praxe. Vzhledem k tomu, že mezi systémem a okolím je neustálý tok informací, přiřazujeme mu také otevřenost. Nedokážeme u něj přesně říct souvislost vstupů a výstupů, jelikož mají mnoho způsobů chování. Samozřejmostí je adaptibilita a dynamičnost. Z toho vlastně vyplývá, že může reagovat na to, co se právě děje, tedy na veškeré změny.¹

Teorie nám o daňovém systému říká mnoho. Například i to, že by měl daňový systém dodržovat zásady, které k němu neodmyslitelně patří. Pokud hovoříme o spravedlivosti a slušnosti, měla by daň být schopna brát zřetel na to, zda je poplatník schopen daň platit. Efektivita výběru a správy daní. Aby bylo

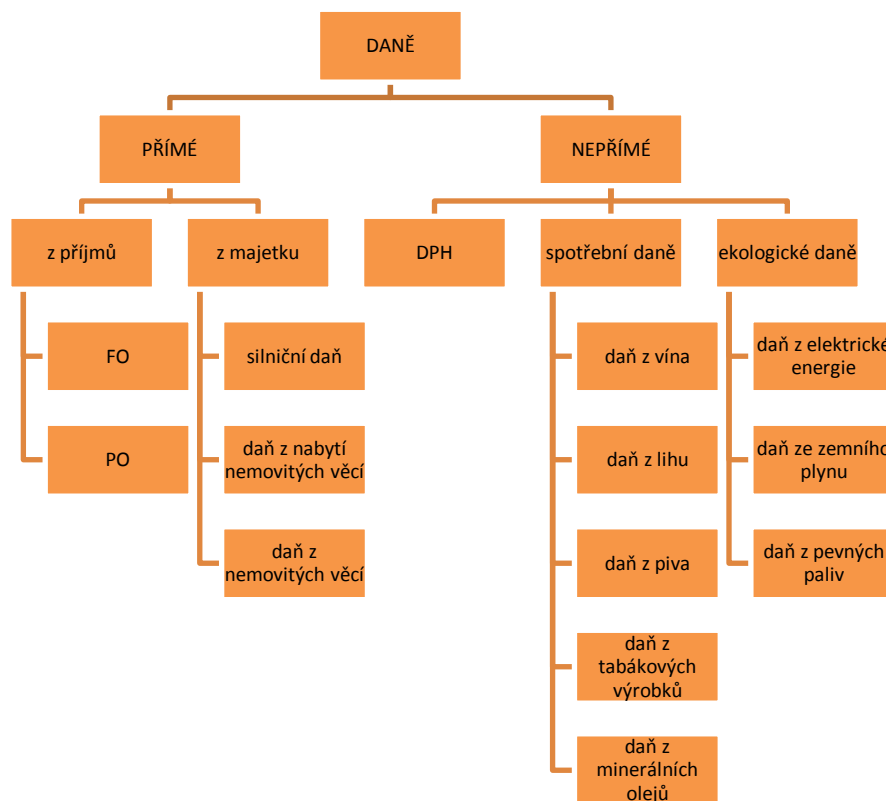
¹ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Vyd. 1. Bratislava: Ekonóm, 2004. ISBN 80-225-1742-9.

jasné kdo a z čeho je povinen daň platit je potřeba, aby zde platila zásada přehlednosti a právní perfektnosti. Nemůžeme opomenout ani určitou daňovou jistotu. Mohli bychom sem zařadit i výnosnost, jelikož pokud chce veřejný rozpočet zajistit potřeby veřejného sektoru, je důležitá právě výnosnost.²

1.1. Daňová soustava

Jak bylo zmíněno výše, tak daňovou soustavu tvoří veškeré daně, které jsou na území státu vybírány. Tyto daně spolu navzájem souvisí, a proto pokud bude jakýmkoliv způsobem změněna jedna daň, projeví se to i u další daně. Mohli bychom zde uvést příklad, kdy si osoby raději zvolí investovat v zemi, která nemá vysoké daňové zatížení příjmů. Není jednoduché najít takový daňový systém, který by byl optimální. Pro přehlednost grafická podoba, jak se u nás daně rozdělují.(Obrázek 1)

Obrázek 1: Daňová soustava (vlastní zpracování)



Zdroj: vlastní zpracování

1.2. Funkce daní

Daně jsou příjmy státu, aby mohl pokrýt výdaje spojené se svým působením. Hlavním účelem je zajistit příjmy do rozpočtu státu. Tento účel, nebo

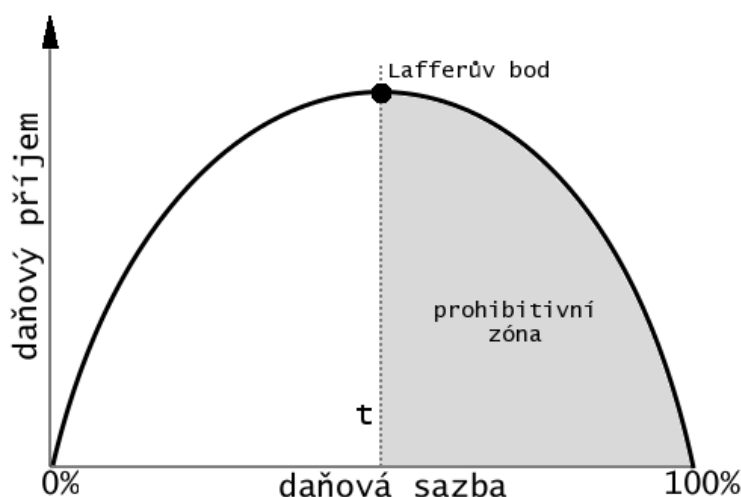
² PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-698-1.

spíše funkci, označujeme jako funkci fiskální. Abychom si uvědomili, že právě tohle je důležitý nástroj v hospodaření, musíme vědět, že při hospodaření státu jde především o to, aby se podařilo uspokojit společenské potřeby, které vznikají např. v oblasti zdravotnictví, školství, výstavby silniční infrastruktury a v mnoha dalších oblastech.

Pro lepší představení si můžeme na grafu (Obrázek 2) označovaném jako Lafferova křivka ukázat, jak výnos na daních závisí na míře zdanění. Tzn., pokud je zdanění příliš vysoké, např. 100%, nastává situace, která zbavuje daňový subjekt motivace, aby vytvářel zisk. Pokud je zdanění nulové, dostáváme se pro změnu k tomu, že se do státního rozpočtu nedostává žádný příjem. Proto je za nejlepší možné řešení považován Lafferův bod.

V momentě, kdy se do státního rozpočtu získají finanční prostředky, je potřeba, aby byly přerozděleny – funkce redistributivní, mimofiskální funkce má za úkol regulovat, motivovat a stabilizovat.³

Obrázek 2: Lafferova křivka



Lafferova křivka

Zdroj: <http://insin.tk/dane/>

Stát má tedy možnost díky určení sazby daně buď motivovat daňové poplatníky správnou volbou sazby daně, nebo jim dát možnost díky nižší sazbě více investovat a případně při volbě příliš vysoké daně je demotivovat a směřovat je tím spíše ke snaze daně neplatit.

³ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-223-3.

2. Základní pojmy

Z důvodu následných kapitol práce je důležité, aby se ujasnily základní pojmy, které se v oblasti daní nachází. Je to důležité z důvodu správného pochopení jak daň jako taková funguje a taktéž aby interpretace zákonů nebyla nesprávná. Právo se vyznačuje přesnými pravidly. Tzn., nenalezneme zde prostor, kde je možné se pouze domnívat. K výkladu základních pojmů nám poslouží Zákon o dani z přidané hodnoty, komunitární právo a judikatura soudního dvora EU. Vzhledem k tomu, že v této oblasti je obrovské množství pojmů, zaměříme se pouze na ty nejelementárnější.

2.1. Daň

Jak jsem již uváděla v předchozí kapitole, tak co to je daň nám stanovuje zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád §2 odstavec 3:

- d) Peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,
- e) Peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona,
- f) Peněžité plnění v rámci dělené správy.

§2 odstavec 4 „Daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.“ a odstavec 5 „Příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.“

O dani můžeme říci, že je nenávratná, povinná, neúčelová a zákonem daná platba.⁴ Článek 11 odstavec 5 zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů nám sděluje, že daň může být uložena pouze zákonem. Z toho je zřetelná autoritativní moc.

Když se daň zaplatí, pokračuje dále do státního, případně krajského nebo obecního rozpočtu. Ačkoliv pro nás není využití prostředků z výběru daní přímo patrné, nalézá se všude okolo a to ve formě uspokojování zájmů veřejnosti.

2.2. Správce daně

Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád nám v §10 odst. 1 sděluje, že správcem daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dál jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena

⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7.

působnost v oblasti správy daní.⁵ Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.⁶

Správce daně vede daňová řízení a jiná řízení podle daňového zákona, provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývá ke splnění povinností, zabezpečuje placení daní.⁷

Pokud se na správce daně podíváme z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tak správcem daně je příslušný finanční úřad; ve věci povolení k prodeji za ceny bez daně a při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad s výjimkou případů, kdy povinnost přiznat daň při dovozu zboží vzniká plátcí podle §23 odst. 3 až 5.⁸

2.3. Daňový subjekt

Daňový řád nám uvádí, kdo je daňový subjekt. Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.⁹ Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně a při placení daně pod dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech kdy přestal být daňovým subjektem.¹⁰

Vzhledem k tomu, že se práce zaměřuje na DPH, je potřeba podívat se na několik pojmů, které nám objasňuje zákon č. 235/2004 Sb.

2.4. Osoby povinné k dani

Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v §5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.¹¹ Jak ekonomickou činnost definuje zákon, nalezneme v §5 odst. 2 ZoDPH.

⁵ §10 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

⁶ §10 odst. 2 DŘ

⁷ §11 odst. 1 DŘ

⁸ §4 odst. 1 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

⁹ §20 odst. 1 DŘ

¹⁰ §20 odst. 2 DŘ

¹¹ §5 odst. 1 ZoDPH

Takovou osobou je i veřejnoprávní subjekt, který kromě výkonu veřejné správy uskutečňuje ekonomickou činnost.¹²

2.5. Plátcí

Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1000000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.¹³

U tohoto se můžeme setkat s pojmem nespolehlivý plátcem. Tzn. plátcem DPH, který závažným způsobem neplní své povinnosti ve vztahu ke správě daně. Pro nás to znamená, že pokud od nespolehlivého plátcem odebereme určité zboží/službu, budeme ručit za DPH, které má tento plátcem odvést finančnímu úřadu.

Je potřeba nezaměňovat pojmy osoba povinná k dani a plátcem DPH.

2.6. Identifikované osoby

Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, jsou identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, ode dne pořízení zboží.¹⁴

Tedy identifikovaná osoba je plátcem DPH jen pro příhraniční plnění a pro Českou republiku zůstává neplátcem. Nemá však nárok na odpočet zaplacené daně z přidané hodnoty.

¹² Např. obec pronajímá byty, nebytové prostory, dodává vodu apod.

¹³ §6 odst. 1 ZoDPH

¹⁴ §6g ZoDPH

3. Daň z přidané hodnoty

Zákon č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů nám upravuje daň z přidané hodnoty. DPH a daň z příjmu tvoří nejdůležitější část naší daňové soustavy. Dříve zde byla daň z obrátu a dovozní daň, ale 1. 1. 1993 tyto daně nahradila daň z přidané hodnoty.¹⁵

DPH můžeme označit za jedinou všeobecnou nepřímou daň napříč celou Evropskou unií. Daň z přidané hodnoty můžeme díky judikatuře soudního dvora popsat takto:

- Všeobecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně;
- Daň, která je přímo úměrná ceně zboží a služeb,
- Daň, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží nebo služby,
- Daň, která je vybírána poté, co byla daň odečtena od zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze¹⁶

Abychom nezůstali pouze u charakteristiky DPH, je potřeba podívat se i na to, jaké jsou základní zásady pro aplikaci DPH. Jak jsme již zmínili výše, DPH je nepřímá daň, kdy osoba, která daň platí do státního rozpočtu, není shodná s osobou, která daň odvádí správci daně. DPH spadá pod plnění v tuzemsku, protože předmětem daně je plnění, které se v tuzemsku uskuteční. A DPH je úplatné plnění, protože předmětem plnění je tuzemské plnění, které se uskuteční za úplatu.¹⁷

DPH má za úkol zdanit přidanou hodnotu. Přidaná hodnota je taková hodnota, která navyšuje hodnotu zboží nebo služby v každé úrovni zpracování od počátku až po konečného spotřebitele. Z toho lze odvodit, že se nezdaňuje celý obrat.

3.1. Doplnění pojmů v oblasti DPH

3.1.1. Předmět daně

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nám říká, že předmět daně je dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti

¹⁵ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7.

¹⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

¹⁷ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7.

nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani, dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.¹⁸

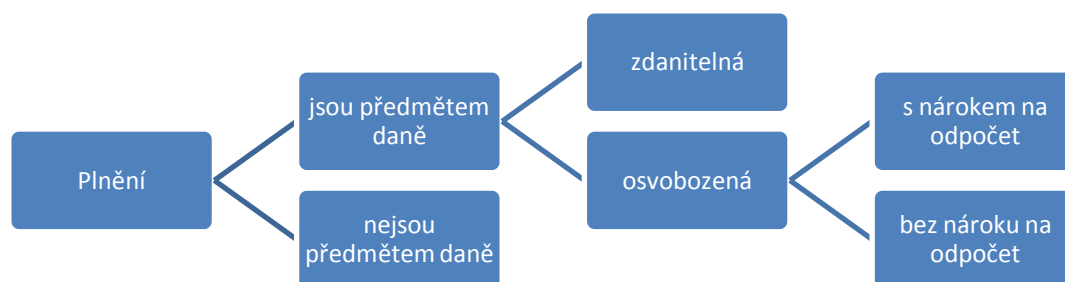
Obrázek 3: Předmět DPH



Zdroj: Vančurová, Láchová (2010)¹⁹, vlastní zpracování

„Plnění“ to je další označení, které označuje předmět daně, ale ne vždy to tak musí být. Plnění zdanitelná a osvobozená od daně to mohou být tehdy, když je plnění předmětem zdanění. Dále je potřeba rozlišovat zda se jedná o osvobození s nebo bez nároku na odpočet. Tedy za předmět daně můžeme obecně označit plnění, k němuž dochází na daném území státu v rámci určité ekonomické činnosti.

Obrázek 4: Druhy plnění (DPH)



Zdroj: Vančurová, Láchová (2010)²⁰; vlastní zpracování

Setkáváme se zde i s pojmy osoba povinná a nepovinná k dani, kdy druhá zmíněná osoba se s daní setkává v podobě, kdy platí za určité zboží nebo službu, tedy platí DPH v ceně.

¹⁸ §2 odst. 1 ZoDPH

¹⁹ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR* .. 2010. V Praze: 1. VOX, 1997. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-86324-86-9.

²⁰ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR* .. 2010. V Praze: 1. VOX, 1997. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-86324-86-9.

3.1.2. Subjekt daně

Co je subjektem daně jsme uvedli v kapitole základních pojmů. To znamená, že je to osoba, která má povinnost platit daň, ať už jako fyzická nebo právnická osoba, případně zástupce, ručitel za daň nebo právní nástupce FO nebo PO.

3.1.3. Základ daně

Abychom byli schopni správně spočítat daň z přidané hodnoty, je potřeba si uvědomit, co vše patří do základu daně. Je to určení množství předmětu daně. Má za cíl vyčíslit celkovou částku daného zdanitelného předmětu. Do základu daně patří také případně clo, spotřební daň, nebo výdaje např. za dopravu, pojištění apod. Pokud chceme určit základ daně, je potřeba vycházet z dokladů (např. kupní smlouvy, darovací smlouvy apod.).²¹ Základem daně je tedy součet protihodnot, které dodavatel přijal nebo má přijmout od příjemce plnění nebo jiné osoby za to, že mu bylo dodáno zboží, služba, snížené o daň.

Konkrétní definici základu daně nalezneme v §36 ZoDPH.

3.1.4. Sazba daně

Evropská unie reguluje minimální sazby daně. U základní sazby ji EU stanovuje v minimální výši 15% a u snížené sazby 5%. Jakou sazbu si pak určí každý stát, záleží na jeho vlastním uvážení.

Výšku samotné daně určuje sazba daně, která vychází z kvantifikovaného základu daně. Rozlišujeme pevnou a procentuální (lineární, progresivní, regresivní) sazbu daně.²²

V České republice jsou od 1. 1. 2015 tři sazby daně. Základní sazba daně je 21%. Ta se uplatňuje téměř na veškeré služby a zboží. První snížená sazba je 15% a je uplatňována u zboží uvedeného v příloze 3 a služeb uvedených v příloze 2. Můžeme zde pro příklad uvést nealkoholické nápoje, krmiva pro zvířata. Druhá snížená sazba je 10%, která vznikla novelou zákona, se týká např. kojenecké výživy, léků a očkovacích látek, knihy apod. Novela zákona o DPH č. 360/2014 Sb., nám sděluje, co dalšího spadá pod druhou sníženou sazbu daně.

²¹ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Vyd. 1. Bratislava: Ekonóm, 2004. ISBN 80-225-1742-9.

²² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

Pokud budeme zboží pořizovat z jiného členského státu, kde bude několik druhů zboží s rozdílnými sazbami daně, je potřeba u dodání užít nejvyšší sazbu daně.

V průběhu let se sazby DPH měnily. Podívejme se v tabulce na to, jakými změnami sazby prošly.

Tabulka 1: Sazby daně v průběhu let

Rok	Sazba daně	
	Snížená	Základní
2016	První 15 % Druhá 10 %	21 %
2015	První 15 % Druhá 10 %	21 %
2014	15 %	21 %
2013	15 %	21 %
2012	14 %	20 %
2011	10 %	20 %
2010	10 %	20 %
2009	9 %	19 %
2008	9 %	19 %
2007	5 %	19 %
2006	5 %	19 %
2005	5 %	19 %
2004	5 %	22 % (do 30. 4.), 19 % (od 1. 5.)
2003	5 %	22 %
2002	5 %	22 %
2001	5 %	22 %
2000	5 %	22 %

Zdroj: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/sazby-dane-z-pridane-hodnoty/>

Od zavedení DPH v ČR, tedy od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1994 byla základní sazba daně 23% a snížená 5%. A od 1. 1. 1995 až do 31. 12. 2004 byla základní sazba 22% a snížená 5% jak je již vidět v tabulce.

Je naprosto jasné, že to jak se mění sazby DPH, má vliv na příjmy domácností a jejich výdaje. Vliv má i přesun služeb a zboží mezi sazbami.

DPH je jedním z hlavních přínosů do státního rozpočtu. Stát má každoročně určité rozpočtové očekávání, ale např. v roce 2012 se nepovedlo toto očekávání naplnit téměř o 22 mld. Kč. Z toho lze odvodit, že výběr DPH díky změnám sazeb výrazně ovlivňuje to, jak je státní rozpočet plněn a také ovlivňuje rozpočtový deficit.

3.1.5. Výpočet daně

Daň se vypočte jako součin základu daně a sazby daně. Vypočtená daň se může zaokrouhlit na celé koruny způsobem, že částka 0,50 Kč a vyšší se zaokrouhlí na celou korunu nahoru a částka nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí na celou korunu dolů. Cena včetně daně se pro účely tohoto zákona vypočte jako součet základu daně a vypočtené daně.²³

Daň může plátce rovněž vypočítat z úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně, nebo z částky stanovené podle §36 odst. 6, která je včetně daně, a koeficientu, který se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je číslo 21 v případě základní sazby daně nebo číslo 15 v případě první snížené sazby daně nebo číslo 10 v případě druhé snížené sazby daně a ve jmenovateli součet údaje v čitateli a čísla 100, vypočtený koeficient se zokrouhlí na čtyři desetinná místa, vypočtená daň se může zaokrouhlit podle odstavce 1. Cena bez daně se pro účely tohoto zákona dopočte jako rozdíl částky za zdanitelné plnění obsahující daň a vypočtené daně po případném zaokrouhlení.²⁴

Tedy může se využít způsob výpočtu daně „zdola“ nebo „shora“. Přičemž při prvním zmíněném výpočtu se daň spočítá jako součin ceny bez daně a koeficientu, což je u základní sazby daně 0,21 a u snížených 0,15 a 0,10. V závěru se poté zaokrouhluje tak, jak uvádí zákon. U výpočtu shora se cena zdanitelného plnění včetně daně vynásobí přepočítaným koeficientem, který získáme jako podíl, v jehož čitateli je sazba daně a ve jmenovateli je součet sazby daně a hodnoty 100. Koeficient musí být zaokrouhlen na čtyři desetinná místa.

3.1.6. Zdaňovací období

Jak uvádí zákon, tak zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.²⁵ Dále se v zákoně dozvíme, že si plátce může zvolit za své zdaňovací období kalendářní čtvrtletí a to pouze za těchto podmínek:

- Jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10000000 Kč,
- není nespolehlivým plátcem,
- není skupinou a
- změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.²⁶

²³ §37 odst. 1 ZoDPH

²⁴ §37 odst. 2 ZoDPH

²⁵ §99 ZoDPH

3.1.7. Daňové přiznání a splatnost daně

Daňové přiznání má povinnost podat plátcem, identifikovaná osoba, osoba, která není plátcem, které vznikla povinnost přiznat daň, kterou daň uvedla na jí vystaveném dokladu, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém doklad vystavila, nebo osoba, která není plátcem, které vznikla povinnost přiznat daň podle §108 odst. 1 písm. j), a to do 24 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plátcem deklarováno osvobozené dodání zboží do jiného členského státu.²⁷

3.1.8. Místo zdanitelného plnění

Místem plnění je pro nás důležité pro to, abychom vymezili předmět DPH. Dodání zboží, nebo služeb, jež se podle místa plnění uskutečnilo mimo tuzemsko, nejsou předmětem DPH. To jak je vymezené místo zdanitelného plnění nalezneme v §7 až §12 ZoDPH.²⁸

Jak již bylo zmíněno, místo zdanitelného plnění nalezneme charakterizováno v zákoně o DPH. Konkrétně nám o něm zákon sděluje toto:

- Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Pokud však přeprava začíná ve třetí zemi, tak se za místo plnění považuje stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň nebo ji zaplatit při dovozu zboží.
- Místem zdanitelného plnění při zaslání zboží je místo, kde se ukončila přeprava zboží.
- Místem zdanitelného plnění při dodání služby je podle §9 ZoDPH osobě, která je povinná k dani je místo, kde má daná osoba sídlo. Pokud je provozovna jinde, než místo kde je daná osoba, tak je za místo plnění považováno místo provozovny.
- Pokud doručujeme zboží z jiného členského státu Evropské unie tak se za místo plnění považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení přepravy.

²⁶ §99a ZoDPH

²⁷ §101 ZoDPH

²⁸ BONĚK, Václav. *Lexikon daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony - Sagit, Sv. 4. ISBN 80-720-8265-5.

3.1.9. Daňový doklad a datum zdanitelného plnění

Za daňový doklad je považována písemnost, která splňuje podmínky, které jsou stanoveny zákonem. Může mít elektronickou nebo listinnou podobu. Elektronickou podobu má tehdy, když je vystaven a obdržen elektronicky. A aby mohl mít elektronickou podobu, tak s tím musí souhlasit osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje. Za správnost údajů a vystavení ve stanovené lhůtě vždy odpovídá osoba, která plnění uskutečňuje.²⁹

Do 15 dní ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, musí být vystaven daňový doklad.

Jednou z nejdůležitějších povinností plátce daně je správně a včas přiznat daň. Den uskutečnění zdanitelného plnění je rozhodující pro to, aby vznikla daňová povinnost. Plátce daně je povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nebo ke dni, kdy přijme platbu. Záleží na tom, která okolnost nastane dřív. Ke dni uskutečnění plnění je povinen daň na výstupu přiznat plátce, který nevede účetnictví, nebo přeúčtovává zboží související s nájmem. Daň, která je přiznávána, musí být uvedena ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla plátcí povinnost přiznat daň.³⁰

Pro lepší objasnění toho, jak funguje den zdanitelného plnění, si uvedeme příklad. Plátce uzavřel s jiným plátcem daně smlouvu o dílo, dílo bylo převzato a předáno dne 7. června 2012. Tento den je dnem uskutečnění zdanitelného plnění podle smlouvy o dílo. Tzn., Plátce daně s měsíčním zdaňovacím obdobím uvádí tuto daň do daňového přiznání za měsíc červen 2012.

Specifickým příkladem je dodávka elektřiny, tepla, plynu, vody, telekomunikačních služeb, kdy s ohledem na možnosti poskytovatelů těchto energií a služeb, je za den uskutečnění zdanitelného plnění považován den, kdy je odečítáno z měřících zařízení jako je např. elektroměr, vodoměr, apod.³¹

3.1.10. Daňové přiznání

Daňové přiznání musí podávat každý plátce DPH, přičemž kdo přesně je plátcem upravuje §108 ZoDPH. I u daňového přiznání je povinnost dodržovat termíny. V tomto případě je termínem 25. den od konce zdaňovacího období. Plátce by měl ve stejné lhůtě daň z přidané hodnoty i zaplatit. Rok 2014 v oblasti

²⁹ §26 ZoDPH

³⁰ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

³¹ STIBŮRKOVÁ, Jana. *Daně a daňové poradenství III.: DPH*. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2007. ISBN 978-80-7314-124-0.

daňových příznání znamenal, že se musela příznání začít podávat elektronicky za použití daňového portálu, kdy výjimkou jsou pouze fyzické osoby, jejichž obrat nepřesáhl za poslední kalendářní rok šest milionů korun. Povinnost komunikovat s finančním úřadem elektronicky vznikla v roce 2015 pro všechny živnostníky a podnikatele, kteří mají aktivní datovou schránku.³²

Daňové příznání máme povinnost podat i v případě, že jsme neměli žádné plnění v průběhu zdaňovacího období. Do daňového příznání uvede plátce údaje ze své evidence pro DPH a spočítá rozdíl mezi DPH, kterou vybral od zákazníků a DPH, kterou zaplatil dodavatelům a u níž bude požadovat nárok na odpočet DPH. Od roku 2016 musí plátce vyplňovat i kontrolní hlášení.

Daň z přidané hodnoty uhradíme vždy tak, aby peníze dorazily na účet finančního úřadu nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového příznání. Daň můžeme zaplatit buď osobně na pokladně finančního úřadu, nebo převodem na bankovní účet finančního úřadu.

Pokud je potřeba je možnost podat dodatečné daňové příznání. Užívá se v případě, že jsme v některém daňovém příznání uvedli něco špatně. V takovém případě se vyčíslí rozdíly oproti řádnému příznání. V případě doplacení nám finanční úřad stanoví penále za pozdní platbu.

3.2. Hlediska DPH

Původně bylo DPH v omezené míře jen ve Francii. Od roku 1991 se stalo DPH součástí mnoha dalších zemí (21 zemí OECD a 42 zemí mimo OECD). Důvodů, které vedly k tak rozsáhlému rozšíření DPH je mnoho. Uveďme si např. to, že má širokou základnu zdanění, umožňuje zdanit služby, lépe se brání tomu, aby se plátcí vyhýbali placení daně, apod.

Můžeme říci, že DPH by mělo respektovat zásadu neutrality. DPH není závislá na tom, kolik transakcí je provedeno, ale na celkové výši přidané hodnoty v různých úrovních výroby a prodeje. Jak je však jasné, je tato neutralita v určitých případech narušena tím, že existuje osvobození od daně spolu s nárokem na odpočet DPH.

Můžeme zde zmínit i substituční a důchodový efekt, kdy u důchodového můžeme vidět, že kvůli zdanění je u jedince část disponibilního důchodu odčerpána. A to tak, že platí více za zboží a služby. Jak moc je efekt veliký, záleží

³² KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

na tom, jakou hodnotu má daň. A u substitučního poplatník mění své preference ve spotřebě tak, jak se mění jeho užítky. Zde je závislost efektu na mezní sazbě.

Nadměrné daňové břemeno vzniká tehdy, když při existenci substitučního a důchodového efektu po tom, co je uvalena daň, tak pod vlivem existence daně dochází k ekonomické ztrátě účastníků trhu. Tato ztráta není vyrovnána ziskem od jiných subjektů.³³

Pokud nalezneme kompromis mezi efektivností ekonomické a sociální spravedlnosti, tak můžeme hovořit o optimálním zdanění. Musíme si uvědomit, že není možné dosáhnout ideálního daňového systému z pohledu optimálního zdanění. Jak už to bývá, tak při přemíře snahy o odstranění nedostatků a vytvoření optimálního stavu můžou naopak vzniknout škodlivé účinky. Kubátová ve své knize hovoří o optimálním zdanění tak, že se jedná o paretovské efektivní body a funkce společenského blahobytu.³⁴

3.3. Jak DPH funguje

To, že DPH platí konečný spotřebitel, který daň platí v rámci ceny za zboží, nebo službu jsme již zmínili. Podívejme se podrobněji na to, jak DPH funguje.

Máme dvě strany. Na jedné je poskytovatel plnění a na druhé příjemce plnění. Existují dvě varianty toho, co může nastat při výběru DPH. Jednou je klasický mechanismus toho, jak DPH funguje a druhou je přenesená daňová povinnost.

Objasněme si, jak funguje klasický mechanismus. Dodavateli vznikne povinnost přiznat daň. V případě, že poskytovatel vydává fakturaci pro příjemce na částku 100Kč k čemuž musíme připočíst DPH, což je 21Kč. Poskytovatel má tedy povinnost přiznat daň z přidané hodnoty ve výši 21Kč. A příjemce má naopak možnost chtít odpočet DPH ve stejné hodnotě, tedy 21Kč. Takto to má ideálně fungovat. Bohužel realita může být občas jiná a to taková, že příjemce chce odpočet, ale poskytovatel onu daň neodvede a tedy stát tuto daň neobdrží. Právě z těchto důvodů se Evropská unie rozhodla zavést přenesenou daňovou povinnost.³⁵

³³ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-717-9413-9.

³⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

³⁵ VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR ..* 2012. V Praze: 1. VOX, 1997. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

4. Přenesená daň

Režim přenesení daňové povinnosti upravuje §92a až §92i ZoDPH. V oblasti DPH je tento režim poměrně specifický. Jak je uvedeno v předchozí kapitole, tak oproti klasickému mechanismu, kdy má daň přiznat poskytovatel, u reverse charge, neboli přenesené daňové povinnosti, přechází tato povinnost na výstupu přiznat daň na příjemce plnění. Tato povinnost platí na vybrané druhy zdanitelného plnění mezi plátcí DPH.

Poskytovatel do vystaveného daňového dokladu neuvádí DPH, místo toho uvádí informaci, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění uskutečněno.

Z toho vyplývá, že se obecně režim přenesené daňové povinnosti užije mezi plátcí DPH. Je tedy potřeba, aby tyto osoby při uskutečňování daného plnění vystupovali jako osoby povinné k dani. Tzn., pokud příjemce dané zdanitelné plnění pořizuje pro soukromé účely, nebo plnění, které není předmětem daně, tak se nemůže užít režimu reverse charge. V takové situaci se daní v klasickém mechanismu, kdy daň přizná poskytovatel.³⁶

Jako příklad si uveďme obdobnou situaci jako v předchozí kapitole. Poskytovatel vydává fakturaci příjemci zboží v hodnotě 100 Kč bez DPH s dodatkem, že daň odvede příjemce plnění. Příjemce plnění přizná daň ve výši 21Kč, jelikož sazba daně je 21%. Zároveň však uplatní nárok na odpočet daně ve stejné výši. Výsledná daňová povinnost pro příjemce se tím pádem rovná nule.

Režim přenesené daňové povinnosti je využíván u určitých tuzemských plnění, ale stěžejní funkci plní hlavně u danění v rámci zemí EU (intrakomunitární plnění). Při obchodování dvou subjektů, kdy každý patří do jiného členského státu, může se stát, že by si daň mohly nárokovat oba státy. Plnění by nemělo být zdaněno dvakrát, ale současně se nesmí vyhnout zdanění. Proto bylo potřeba stanovit pravidla, jež tuto zásadu splňují. Jelikož nebylo reálné užít princip země původu, zavedl se přechodný režim, se kterým se spojil režim přenesené daňové povinnosti.

4.1. Klady a zápory

Přenesení daňové povinnosti pomáhá snižovat náklady za administrativu, které vznikají právě u běžného mechanismu odvodu daně v oblasti DPH, který je založený na principu země spotřeby. Pokud jde o plnění mezi subjekty, kdy každý

³⁶ PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: k ..* Olomouc: ANAG, 2004-. Daně (ANAG). ISBN 978-80- 7263-938-0.

subjekt je v jiném státě (jedná se tedy o příhraniční plnění), je potřeba aby se poskytovatel v daném státě registroval, aby mohl odvést daň z plnění správci daně v daném státě.

Právě takovéto registrace ve státech mohou pro daňové subjekty znamenat překážku, na základě čehož mohou být přerušeny, nebo výrazně omezeny obchodní kontakty se subjekty z dalších členských států. Např. to mohou vyvolat obavy z neznalosti jiné právní úpravy DPH v daném členském státě a to především pro malé subjekty. Náklady, které vznikají z důvodu registrace, mohou snížit celkovou efektivitu podnikání.

Naopak když je užitá přenesená daňová povinnost, tak daň přiznává příjemce plnění, který je již v daném státě spotřeby registrován. A přesně v této situaci se snižují náklady za administrativní úkony.

Tento systém má i negativní stránku a to v podobě výpadku příjmů státu, který proběhne jednorázově. Jak jsme vysvětlovali výše, tak daňový subjekt má povinnost přiznat a zaplatit daň ve lhůtě, kterou má na to, aby podal daňové přiznání. Pokud však tento daňový subjekt uplatňuje nárok na nadměrný odpočet, tak správce daně má 30 dní od vyměření daně na to, aby daň vrátil. Tzn. stát má pravidelný příjem, ale daňový subjekt je v nevýhodě, jelikož tyto peněžní prostředky pro něj nejsou nijak zhodnocovány.

Při běžném mechanismu je potřeba aby poskytovatelé disponovali dostatečnou finanční rezervou, jelikož v případě, kdy odběratel uhradí svůj závazek se zpožděním, případně vůbec, může tím poskytovatele snadno dostat do platební neschopnosti. V takovém případě pak poskytovatel hradí daň ze svých rezervních zdrojů.

U reverse charge tato obava poskytovateli odpadá, jelikož povinnost odvést daň přechází na příjemce. Nesmíme však zapomenout, že v případě poskytnutí plnění neplátcí daně, tak povinnost přiznat a uhradit daň zůstává u poskytovatele.

4.2. Intrakomunitární plnění v oblasti reverse charge

Intrakomunitární obchod znamená obchod mezi státy, které jsou členy Evropské unie. Hovoříme zde o dovozu zboží z jednoho členského státu do druhého, služby, které jsou poskytovány nebo přijímány od osob s bydlištěm v jiném členském státě. Celý tento mechanismus se řídí Směrnicí Rady č. 2006/112/ES.

Dvě osoby, jež jsou registrovány k dani v daných členských státech, mezi sebou realizují obchodní transakce. Poskytovatel ať už služby nebo zboží vydává fakturaci bez daně z přidané hodnoty a příjemce je povinen přiznat daň na výstupu. Je potřeba ověřit si daňové identifikační číslo obchodního partnera. To můžeme provést díky systému VAT Information Exchange System, který se nachází na stránkách Evropské komise. Pokud zde plátce není uveden, není možné využít mechanismus přenesení daňové povinnosti.

Intrastat je statistický systém, který má za úkol sledovat pohyb zboží mezi členskými státy. Tedy pro nás pokud odešleme zboží z ČR do jiného členského státu (JČS) nebo pokud bylo odesláno z JČS do České republiky, přičemž základní podmínkou je to, že zboží překročilo státní hranice.

4.3. Tuzemské plnění v oblasti reverse charge

Neboli vnitrostátní systém přenesení daňové povinnosti přenáší povinnost přiznání daně z poskytovatele na příjemce.

V momentě, kdy jsou obě strany plátcí DPH, tak poskytovatel dodá příjemci plnění s částkou, která neobsahuje DPH, příjemce následně daň přizná a uhradí a vzniká mu nárok na odpočet daně.

Jak jsme již zmiňovali, tak systém přenesení daňové povinnosti je zaváděn hlavně kvůli tomu, aby se zabránilo daňovým podvodům. Daňový podvod nastává v situaci, kdy poskytovatel, který je plátcem DPH, nepřizná a nauhradí daň, ale příjemce uplatňuje nárok na odpočet. Zde pak pro státní rozpočet vzniká záporná hodnota právě v podobě daného odpočtu.

4.4. Reverse charge – povinnosti a změny

Jak jsme již zmínili, tak systém přenesení daňové povinnosti vychází především ze Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému DPH.³⁷ Je potřeba zmínit, že Směrnice Rady 2013/43/EU upravuje právě článek 199a, který byl vložen Směrnici Rady 2010/23/EU. Směrnice Rady 2013/42/EU zavádí možnost rychle reagovat na podvody v DPH.³⁸ Původně čl. 199 a 199a neumožňoval mít rychlou reakci na podvody. Je tedy zřejmé, že v této oblasti je snaha postupně začít zamezovat daňovým podvodům, o kterých se budeme dále bavit v jedné z kapitol.

Nyní se zaměříme na povinnosti, které má poskytovatel a příjemce:

³⁷ Čl. 199 Směrnice Rady 2006/112/ES, umožňuje užití reverse charge (poprvé užito 1. 1. 2006 při dodání zlata)

³⁸ Směrnice Rady 2013/42/EU zavádí článek čl. 199b

- §28 ZoDPH – lhůta 15 dnů pro vystavení daňového dokladu od chvíle kdy vznikla povinnost přiznání daně. Daň se přiznává ke dni uskutečnění plnění.
- Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení je povinnost, která je zavedena 1. 1. 2016 novelou ZoDPH č.360/2014 s posunutou účinností a ruší výpis z evidence. Kontrolní hlášení musí plátce podávat tehdy, jestliže:

- a) Uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění,*
- b) Přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění,*
- c) Ve zvláštním režimu pro investiční zlato*
 - 1. Přijal zprostředkovatelskou službu, u které byla uplatněna daň podle §92 odst. 5,*
 - 2. Uskutečnil dodání investičního zlata osvobozené od daně, u kterého má nárok na odpočet daně podle §92 odst. 6 písm b) a c), nebo*
 - 3. Investiční zlato vyrobil nebo zlato přeměnil na investiční zlato podle §92 odst. 7³⁹*

Kontrolní hlášení musí být podáváno v elektronické formě. Lhůta pro podání je do 25 dnů od skončení kalendářního měsíce u právnické osoby.⁴⁰ Fyzická osoba jako plátce podává ve stejné lhůtě, jako podává daňové přiznání. Tyto lhůty není možné prodloužit.⁴¹

Kontrolní hlášení bylo zavedeno proto, aby správce daně mohl odhalit plátce, kteří se snaží vyhnout daňové povinnosti. Správce daně získá díky kontrolnímu hlášení podrobnější informace, aby právě takovéto plátce mohl odhalit.⁴²

Zákon samozřejmě myslí i na situaci, kdy plátce nesplní povinnost spojenou s kontrolním hlášením. Pokud plátce kontrolní hlášení nepodá, vyzve ho správce daně k podání kontrolního hlášení v náhradní lhůtě, která je do 5 dnů od

³⁹ §101c ZoDPH

⁴⁰ Stejná lhůta jako pro daňové přiznání u měsíčních plátců

⁴¹ §101e ZoDPH

⁴² Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

oznámení výzvy.⁴³ V případě nepodání kontrolního hlášení vzniká plátcí povinnost uhradit pokutu ve výši, kterou stanovuje zákon.⁴⁴

Co se týče souhrnných hlášení, tak plátce povinen ho podat v případech, daných zákonem:

- a) *Dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,*
- b) *Přemístění obchodního majetku do jiného členského státu*
- c) *Dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu, nebo*
- d) *Poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle §9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby.⁴⁵*

Podání souhrnného hlášení musí učinit identifikovaná osoba, pokud poskytla služby, kdy místo plnění bylo v jiném členském státě podle §9 odst. 1 ZoDPH.⁴⁶ Souhrnné hlášení se podává elektronicky na elektronickou adresu správce daně.⁴⁷

Mechanismus rychlé reakce, který jsem zmínila výše, umožňuje státům v případě, že se domnívají, že by byly ohrožovány závažným podvodem v oblasti DPH, zažádat Evropskou komisi, aby mohly uplatnit dočasný režim přenesené daňové povinnosti na daný výrobek, o který se jedná u obchodu, v němž stát spatřuje ohrožení podvodem, s touto žádostí současně podává žádost o výjimku. Evropská komise a ostatní členské státy danou žádost prozkoumají a vyjádří se k ní. Komise má na posouzení stanovenou lhůtu 1 měsíc. Pokud je žádost schválena, tak toto opatření nesmí přesáhnout 9 měsíců. V případě žádosti o výjimku má Rada EU rozhodnout do 6 měsíců.⁴⁸

⁴³ §101g ZoDPH

⁴⁴ §101h ZoDPH

⁴⁵ §102 odst. 1 ZoDPH

⁴⁶ §102 odst. 2 ZoDPH

⁴⁷ §102 odst.3 ZoDPH

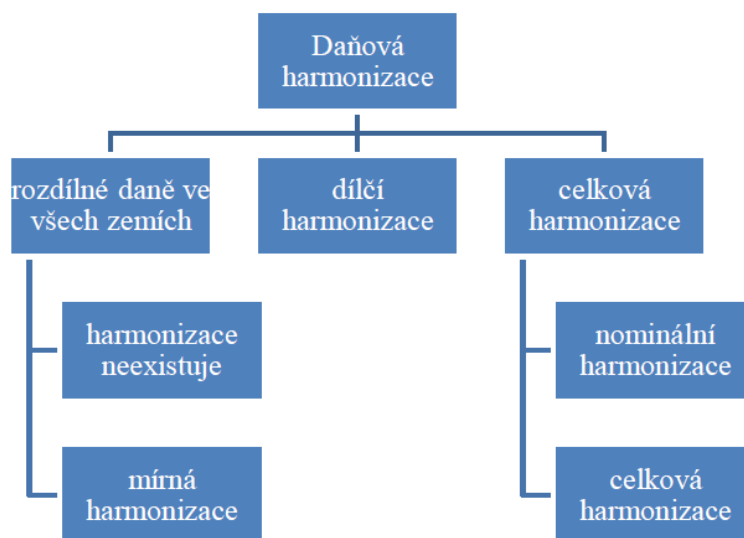
⁴⁸ Směrnice Rady č. 2013/42/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/EU o společném systému daně z přidané hodnoty

5. Právo EU v oblasti DPH v ČR

Tuto kapitolu bychom také mohli nazvat harmonizací. Vzhledem k tomu, že má každý stát své vlastní daňové systémy a sazby, tak vznikají daňové překážky, které samozřejmě stěžují fungování trhu. Právě tyto překážky, které snižují efektivitu obchodování, se snažíme harmonizací odstraňovat. Harmonizace v oblasti daní se snaží více přiblížit daňové systémy, které jsou nastoleny v každém jednotlivém členském státě a to pomocí pravidel. Daňová harmonizace má několik částí průběhu. Začíná tím, že je potřeba určit, kterou daň bude harmonizovat. Následně harmonizuje daňový základ a poté i daňovou sazbu.⁴⁹

Že je potřeba spolu s harmonizováním daně upravit i povinnosti plátců, je celkem zřejmé. Můžou vzniknout změny poplatků, případně dokumentace, která je potřebná k dani. Evropská unie se snaží, aby administrativa spojená s daněmi byla co nejefektivnější. Proto upravuje i oblast daňové správy. Celá harmonizace daní má však jeden hlavní cíl – umožnit volný pohyb zboží, služeb, apod. mezi státy bez zbytečných překážek, kterou odlišné daňové systémy bezpochyby jsou.

Obrázek 5: Daňová harmonizace



Pozn.: Nerudová⁵⁰; vlastní zpracování

Zde můžeme vidět to, jak se daňová harmonizace rozděluje. (Obrázek 5) V situaci, kdy mají všechny členské státy odlišný daňový systém, se může stát, že harmonizace nebude vůbec žádná, případně pouze mírná. Pojem dílčí harmonizace, označuje situaci, kdy existují určitá ustanovení, která jsou jednotná pro všechny členské státy. A poslední část, tedy celková harmonizace, značí

⁴⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-735-7092-0.

⁵⁰ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

naprosto shodné daňové systémy ve členských státech, kdy jsou pravidla pro výběr daní stejná. Pokud jsou odlišné daňové základy, tak je to harmonizace nominální. A to i v případě, že se státy liší v sazbách daně, ale mají stejný základ daně. V situaci, kdy státy mají shodný daňový základ i sazby, tak se jedná o celkovou harmonizaci.⁵¹

Vzhledem k tomu, že státy chtějí mít určitou vlastní suverenitu ve formě rozhodování, tak celková harmonizace není reálná. Evropská unie byla úspěšná v dílčí harmonizaci. Dílčí harmonizace přinesla především opatření v oblasti DPH a administrativy.⁵²

V oblasti harmonizace se můžeme setkat i s pojmem negativní harmonizace. Tzn., judikatura Evropského soudního dvora činí to, že státy musí přijímat opatření vzešlá právě z judikatury ESD. Pozitivní harmonizace je proces, kdy se k sobě národní daňové systémy přibližují pomocí implementace směrnic, nařízení a dalších legislativních nástrojů. Z toho vyplývá, že negativní harmonizaci nemůžeme brát za harmonizaci jako takovou, protože směřuje do konkrétních států a nestanovuje, jak mají státy daňové ustanovení změnit. A Pozitivní harmonizace utváří ve členských státech stejná pravidla.

Vzhledem k tomu, co jsme se zde již o harmonizaci daní dozvěděli, tak můžeme říci, že harmonizace se skutečně snaží o to, aby odstraňovala takové ustanovení, která vytváří překážky v tom, aby nebyla deformována hospodářská soutěž a usnadnilo se to, jak trh funguje.

Snaží se hlavně o to, aby se zamezilo daňovým podvodům. Pro mnoho států mohou být daňové úniky velkým problémem, proto mezi sebou sdílí informace o poplatnících. To, že harmonizace usnadňuje volný pohyb zboží nebo služeb znamená, že lze zajistit pohyb jakéhokoliv zboží, aniž by byl zdaněn dvakrát. Jak už to bývá, tak vše má i svá negativa a jinak tomu není i u daňové harmonizace, která může přinést např. vyšší sazby daní. Dokonce se může stát, že ovlivní vzestup ekonomiky daného státu, a to zpomalením, které vzniká na základě snížení produktivity a investování do zahraničí právě díky zvyšování sazeb daní. Poměrně hodně ohrožuje množství přijímaných finančních prostředků

⁵¹ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

⁵² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska : legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD : odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.

do státního rozpočtu.⁵³ Harmonizace v oblasti nepřímých daní je na mnohem vyšší úrovni, než co se týče daní přímých.

5.1. Směrnice v oblasti DPH

Celý proces harmonizování daní není a ani nebyl snadný a zabral poměrně mnoho času. Původně státy používali kaskádovitou daň, tzn., muselo být zavedeno DPH a především nepřímá daň, která by byla pro všechny členské státy unifikovaná. K tomu měly vést směrnice, které byly sekundárními právními akty, jež bylo potřeba implementovat právě členskými státy do jejich vlastních právních řádů. Tyto směrnice připravovala Komise EHS.

Římské dohody byly podepsány v roce 1957. První dvě směrnice byly vydány v roce 1967. Tyto směrnice jsou označeny jako Směrnice č. 67/227/EHS a Směrnice č. 67/228/EHS. První ze jmenovaných zavedla DPH ve všech členských státech spolu s tím, jak má fungovat. U této směrnice si státy žádali o výjimku z termínu⁵⁴, jelikož původně byl ve směrnici stanoven termín 1. 1. 1970. Druhá směrnice měla za úkol doplnit směrnici první. Doplnila ji o základní pojmy a o to, co je předmětem daně. Zvláštní režim zdanění pro malý podnik zavedla taktéž tato směrnice.⁵⁵

Směrnice č. 77/388/EHS je v pořadí šestá směrnice a měla vyřešit to, jaké rozdíly byly stále mezi členskými státy v oblasti DPH. Každý stát měl jinak stanovené osvobození od daně a to z pohledu podmínek. Také jak se má vracet daň při dovážení zboží a celkově asi jako nejdůležitější bylo to, že každý stát volil jinou cestu pro zdanění služeb.⁵⁶ Při postupné harmonizaci šlo především o to, aby se zakázala daňová konkurence, to se příliš nedařilo, a proto byla tato směrnice vydána. Směrnice musela přesně stanovovat jak tuto úpravu implementovat, aby členské státy neměly možnost si ji přizpůsobovat dle svých představ. Zaváděla i řešení financování z vlastních zdrojů pro ES.⁵⁷ Tato poslední věta nám vlastně ukazuje, důležitost toho, aby se daně správně vybírali pro Evropskou unii.

⁵³ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

⁵⁴ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.

⁵⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

⁵⁶ Stejný zdroj jako u poznámky č. 55

⁵⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU*,

V roce 2006 vyšla přeorganizovaná verze Směrnice č. 77/388/EHS. Tzv. „recast“ byl vytvořen z toho důvodu, že směrnice byla postupně mnohokrát novelizována a tím pádem se stala nepřehlednou. To měl právě recast napravit a to Směrnicí Rady č. 2006/112/ES. Tato směrnice pouze ujasňuje šestou směrnici. Zatím je tato následná směrnice z roku 2006 stále účinná a to i přes novelizace, kterými již prošla.

Za zmínku pro nás určitě stojí směrnice č. 91/680/EHS. Díky ní máme intrakomunitární plnění.⁵⁸ Dále nám zavedla, že je zboží zdaňováno v členském státě, kde bylo koupeno.

Aby mohl být zaveden jednotný trh, je potřeba zaměřit se na sazby daní. Jednotné sazby jsou sice ideální představa, ale státy tento fakt nevnímají příliš souhlasně. Daně totiž ovlivňují jejich příjmy do státního rozpočtu.⁵⁹

Směrnice č. 92/77/EHS přinesla omezení, aby státy mohly užívat pouze jednu základní sazbu daně, a co se týče snížených sazeb, tak je omezila na maximální počet dvou sazeb. Základní sazbu stanovila na minimálně 15% a sníženou na minimálně 5%. Některé státy však tyto požadavky nesplňují a nepodařilo se jim ve stanovené lhůtě změnit své sazby. Z toho důvodu Směrnice č. 2006/112/ES umožnila dočasně tento stav.⁶⁰

Jak je patrné, tak cesta za harmonizací daně je poměrně složitá a stále není u konce. V rámci této kapitoly bychom si stručně měli objasnit principy zdanění v zemi určení a v zemi původu.

5.1.1. Země určení

Tento princip znamená, že zboží je daněno až v zemi určení, zajišťuje to, že je se zbožím zacházeno jako s tuzemským zbožím. Daň z takového zboží tedy přísluší státu, do kterého bylo zboží dovezeno a spotřebováno, jelikož v dané zemi si zboží pořídí osoba, která nemůže žádat o odpočet daně. U tohoto principu odpadá obava, že bude cena zboží nepříznivě ovlivněna tím, že každý stát má jinou sazbu daně. V záporném pohledu to pak znamená, že není vytvářen nátlak

zdanění finančního sektoru. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

⁵⁸ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČERĚ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.

⁵⁹ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Leges, 2010. Student (Leges). ISBN 978-80-87212-60-8.

⁶⁰ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

na to, aby byly sazby harmonizovány. Tento způsob danění momentálně splňuje očekávání, a proto se nepředpokládá jeho změna na zemi původu.⁶¹

5.1.2. Země původu

Tento princip byl prvotním plánem. Daň se vybere ve státě, kde je zboží zakoupeno, tedy ve státě, odkud bude zboží vyváženo. V takové situaci je zboží daněno sazbou daného státu a daň tedy připadá také tomuto státu. Problém je však v tom, že sazby daní jsou v členských státech rozdílné a proto rozdíl sazby mezi zemí vývozu a dovozu může narušovat konkurenceschopnost. Právě proto bylo cílem Směrnice č. 92/77/EHS to, aby co nejvíce přiblížila sazby daní, které jsou v jednotlivých členských státech. Nevýhodou této metody je to, že pokud si osoba jednoho členského státu nakoupí zboží v druhém členském státu, tak daň z tohoto zboží zůstává druhému státu a tudíž stát, odkud osoba pochází, o tuto daň přichází a ke všemu může ještě tato osoba požádat o odpočet daně.

⁶¹ BERGER, Wolfgang. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Vyd. 1. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-83-8.

6. Slovensko

Vzhledem k tomu, že se tato kapitola zabývá daňovou problematikou na Slovensku, je potřeba sdělit si základní informace stejně jako u nás. Daň je i na Slovensku definována jako neúčelová pravidelně se opakující povinná platba, která nemá protiplnění.⁶²

Daně se na Slovensku dělí následujícím způsobem⁶³:

- **Přímé daně**

- Z příjmů

- FO
- PO

- Místní

- Kraj – daň z motorových vozidel
- Obec – daň z nemovitosti, daň za psa, daň za ubytování, daň za užívání veřejného prostranství, daň za prodejní automaty, daň za nevýherní hrací přístroje, daň za vjezd a setrvání vozidla v historické části města, daň za jaderné zařízení, místní poplatek za komunální odpady a drobné stavební odpady

- **Nepřímé daně**

- Univerzální – DPH

- Selektivní

- Spotřební – daň z minerálního oleje, daň z lihu, daň z vína, daň z piva, daň z tabákových výrobků

Na Slovensku jsou tři skupiny výběru daní - stát, obce/města a vyšší územní celek. Vybraná daň putuje vždy do rozpočtu dané skupiny.

U přímých daní dokážeme přesně určit osobu, která daň platí. Nepřímými daněmi nevzniká zátěž na příjem nebo majetek osob. Zatížení se objevuje v ceně za zboží nebo službu, kterou stanovuje dodavatel. Plátcí se tedy stávají anonymní osoby, které si dané zboží koupily.⁶⁴

⁶² DUBIELOVÁ, V., KOVALČÍKOVÁ, Z., SOLÍK, J., 2013. Dane v SR a ich aktuálne zmeny, Metodicko-pedagogické centrum v Bratislave. 60s., ISBN 978-80-8052-555-2

⁶³ MEDVEĎ, J., NEMEC, J., at. al. 2009. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint dva, 2009. 288 s. ISBN 978-80-89393-09-1

⁶⁴ BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: Epos, 2010. ISBN 978-80-8057-851-0.

6.1. Daň z přidané hodnoty na Slovensku

I na Slovensku je daň z přidané hodnoty jedním z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Stejně jako v České republice, tak i zde se daň z přidané hodnoty začala používat v roce 1993. Na Slovensku je DPH upraveno zákonem č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ve znení neskorších predpisov (dále jen ZoDPH SK). Tento zákon nabyl účinnosti 1. května 2004. V tento den se stalo Slovensko členskou zemí Evropské unie.

DPH je řazeno pod univerzální daně. Z toho se dají odvodit i základní vlastnosti, které DPH má a to je neutralita, univerzalita, nepřímá, transparentnost a že je výnosem státního rozpočtu. Týká se veškerého zboží a služeb, přičemž zatížení nese osoba, která si dané zboží nebo službu koupí. Dalo by se říci, že se jedná o tzv. čistou daň, jelikož osoba, která je plátcem daně odvádí pouze takovou částku, která patří přidané hodnotě.⁶⁵

Ani na Slovensku nemají DPH bez negativní stránky. Mezi nejvýraznější negativa můžeme zařadit to, že umožňuje daňové podvody, je velice náročná po administrativní stránce právě z důvodu evidence apod. Je potřeba si řádně vést účetnictví, jelikož bez toho by nebylo možné vypočítat daň. Na to, aby mohla fungovat daňová správa, je potřeba vynaložit nemalé množství finančních prostředků. A v neposlední řadě vzhledem k tomu že je DPH zahrnuto v ceně zboží nebo služby, tak při zvýšení sazby DPH nastane i růst ceny daného zboží.

Na Slovensku mají daňové subjekty povinnost vést si jednotlivě údaje o dani na vstupu a o dani na výstupu. Daňový subjekt, který si zakoupí zboží, musí dodavateli uhradit cenu za zboží, ale ne vždy získá nárok na odpočet DPH. Tedy v případě zboží zakoupeného na Slovensku se jedná o daň na vstupu, kdy má daňový subjekt povinnost si vést evidenci, kterou musí rozdělovat podle toho, u kterého zboží má nárok na odpočet, u kterého zboží nemá nárok na odpočet a na zboží, u kterého vzniká nárok pouze na odpočet určité části DPH.

Daň na výstupu vzniká u zboží a služeb, které jsou dodány. Tedy je to daň, kterou lze odečíst a stává se nedílnou součástí ceny nákupu. Subjekt musí odvést daň ve stejný den, jako vznikla daňová povinnost. DPH, které je vypočteno z každého obchodu, jež společnost vykoná, je možné zdanit. V tuto chvíli se jedná o daň na výstupu.⁶⁶

⁶⁵ MEDVEĎ, J., NEMEC, J., at. al. 2009. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint dva, 2009. 288 s. ISBN 978-80-89393-09-1

⁶⁶ SCHULTZOVÁ, A. a kol. 2009. *Daňovníctvo*. 2. vyd. Bratislava: Iura Edition, spol. s.r.o., 2009. 237 s. ISBN 978-80-8078-264-1

Pokud chceme zjistit daňovou povinnost, tak musí platit, že daň na výstupu je větší než daň na vstupu. Pokud platí toto pravidlo, tak má společnost vlastní daňovou povinnost, přičemž uhradit tuto daň a podat daňové přiznání musí do 25. dne následujícího kalendářního měsíce. U čtvrtletního plátce se jedná o čtvrtletí. Pokud nastane situace, že daň na výstupu je menší než daň na vstupu, tak vzniká nadměrný odpočet. Tuto daň pak musí správce daně subjektu vrátit ve lhůtě, kterou stanovuje ZoDPH SK.

Hlavním cílem DPH je zdanit spotřebu, jelikož primární myšlenka se odvíjí od faktu, že jsou daní z přidané hodnoty zatíženy všechny fáze výrobního procesu. Díky možnosti odečíst si daň, kterou dodavatelé zaplatili za výrobky, zatíží dodavatelé prodej svých vlastních služeb a zboží.⁶⁷

6.1.1. Základní prvky a zásady

V předchozí kapitole jsme hovořili o šesté směrnici Rady ES. Právě tato směrnice vychází z několika základních zásad, o kterých jsme již hovořili. Konkrétně vychází ze zásady, aby veškeré zboží nebo služba, které jsou dodány, byly zdaněny, aby zboží nebylo zdaněno dvakrát nebo vícekrát, ale pouze jednou a že se zboží zdaní v místě, kde se bude spotřebovávat.⁶⁸

Princip země určení a země původu jsme si objasnili v kapitole 5.1.1. a 5.1.2. Ve zkratce můžeme říci, že v případě země určení se zboží zdaňuje ve státě, kde se zboží spotřebuje a co se týče země původu, tak se zboží zdaňuje v zemi, kde se kupuje. Upřednostňována je metoda země určení.

Co se týče základních prvků, které tvoří daň z přidané hodnoty, tak se jedná o subjekt daně, objekt (neboli předmět) daně, základ daně a sazbu daně. Všechny tyto základní prvky jsou nesmírně důležité.

Pokud za posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců dosáhne podnikatel obratu 49 790 eur, tak se stává plátcem DPH a tedy subjektem daně. Jestliže nastane tato situace, je podnikatel povinen podat žádost k registraci na daň, aby se z něj stal plátcem. Po provedení registrace vzniká plátcem povinnost platit daň. V případě, že subjekt nedosahuje obratu 49 790 eur za posledních 12 kalendářních měsíců, může si zažádat o dobrovolnou registraci. Tato možnost se subjektu vyplácí v případě, že osoby, se kterými obchoduje, jsou plátcem DPH.

⁶⁷ EBRILL, Liam P. *The modern VAT*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001. ISBN 1-58906-026-1.

⁶⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

Předmět zdanění je dle zákona:

- *Dodání zboží za protihodnotu v tuzemsku uskutečněné zdanitelnou osobou, která koná v postavení zdanitelné osoby,*
- *Poskytnutí služby (dále jen „dodání služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutečněné zdanitelnou osobou, která koná v postavení zdanitelné osoby,*
- *Nabytí zboží za protihodnotu v tuzemsku z jiného členského státu Evropské unie (dále jen „členský stát“),*
- *Dovoz zboží do tuzemska⁶⁹*

Dle §22 odst. 1 ZoDPHSK je základem daně při dodání zboží nebo služby vše, co tvoří protihodnotu, kterou dodavatel přijal nebo má přijmout od příjemce plnění nebo jiné osoby za dodání zboží nebo služby, snížené o daň. Do základu daně se zahrnuje i dotace nebo příspěvek, který dodavatel přijal nebo má přijmout k ceně zboží nebo služby.

Na Slovensku mají stanoveny dvě sazby daně. Základní sazba daně je 20% a snížená sazba je 10% a to na zboží, které je uvedené v příloze č. 7 zákona.⁷⁰

Celková myšlenka daně z přidané hodnoty je navržena tak, aby se nestávaly situace, kdy je zboží zdaněno vícekrát nebo vůbec. Bohužel i přes všechnu snahu se může stát, že zdanitelná osoba bude zdaněná dvakrát⁷¹, jelikož neexistuje žádný společný systém DPH a dohody mezi členskými státy právě v oblasti DPH, aby nedocházelo k vícero zdanění jedné věci, také absentují.

6.2. Přenesená daň na Slovensku

Stejně jako v České republice je přenesená daň mechanismem, který je využíván k tomu, aby se podařilo snížit daňové podvody, které se v oblasti DPH nachází. Režim přenesené daňové povinnosti díky svým vlastnostem umožňuje správci daně lépe tuto oblast kontrolovat. Na Slovensku je to dle Institutu finanční správy nový způsob boje proti nelegální činnosti. Tedy reverse charge přenáší daňovou povinnost na příjemce. V běžném režimu DPH je daňová povinnost uložena poskytovateli. Tento režim umožňuje zabránit nadměrnému odpočtu DPH.

⁶⁹ §2odst. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

⁷⁰ §27 odst. 1 ZoDPHSK

⁷¹ KRESAŇOVÁ, Stanislava, et al. 2014. *Poradca 2015/5. Zákon o DPH po novelách s komentárom.* Ľilina: Poradca s.r.o. ISSN 1335-1583

V běžném režimu poskytovatel vystavuje daňový doklad s připočtenou daní z přidané hodnoty. Následně má povinnost přiznat tuto daň a uhradit ji. Příjemce má díky tomu, že poskytovateli uhradil tuto daň, možnost nároku na odpočet DPH. Stejně jako u nás, je odpočet možný pouze v případě, že jsou jak příjemce, tak poskytovatel plátcí DPH. Vzhledem k tomu, že daň odvádí poskytovatel a příjemce si tuto daň může odečíst, dostáváme se do situace, kdy se celý proces daně týká dvou různých osob. To je příliš složité a náročné. Z toho lze odvodit, že neutralita je v tomto případě pouze pro stát, ale ne z pohledu osob, kterých se tento proces týká.⁷²

Režim přenesení daňové povinnosti má za úkol odstranit nedostatky běžného režimu DPH. V tomto režimu přechází povinnost uhradit daň a odečíst daň na příjemce. Jak jsme zmínili v předchozím odstavci, tak tady lze pozorovat, že se neutralita stává platnou pro obě strany – pro stát i pro zúčastněné osoby. Reverse charge má dva základní důvody, které vedly k zavedení tohoto mechanismu. Mechanismus přenesení daňové povinnosti zaveden především kvůli obchodu s dalšími státy. Prvním z nich je to, aby se zabránilo dvojímu zdanění a umožnilo se zdanění ve státě, kde se zboží spotřebuje. Původně měl systém přenesení daňové povinnosti takovou podobu, že se týkal pouze určeného zboží a trhu. Tento způsob nebyl příliš úspěšný, jelikož díky němu se podvody uskutečňované na DPH pouze přesunuli na jiné zboží. Proto existuje ještě všeobecný režim reverse charge. Tento všeobecný systém je součástí opatření, které vydala Komise. Tzn., že v tomto systému se přenesení daňové povinnosti týká všech druhů dodávaného zboží nebo služeb, jelikož na základě toho nejsou daňové podvody přesouvány do jiných oblastí a tudíž mají zúčastněné osoby stejné podmínky.⁷³

Musíme si však uvědomit, že v případě, že je na straně jedné zabraňováno daňovým podvodům, tak na straně druhé mohou být vytvářeny podvody nové. Aby se takové situaci dalo zabránit, muselo by být na tento režim navázáno mnoho dalších opatření. Čím více opatření se učiní, tím složitější se systém bude stávat.

Díky systému přenesení daňové povinnosti odpadá správci daně kontrola celého průběhu distribuce. Kontroluje pouze poslední úroveň tohoto procesu.

⁷² SVÁTKOVÁ, Slavomíra a Hana ZÍDKOVÁ. *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí: .. ročník mezinárodní odborné konference* .. Praha: Oeconomica, 1996. ISBN 978-80-245-1763-6.

⁷³ SVÁTKOVÁ, Slavomíra a Hana ZÍDKOVÁ. *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí: .. ročník mezinárodní odborné konference* .. Praha: Oeconomica, 1996. ISBN 978-80-245-1763-6.

Jelikož reverse charge není zavedena ve všech státech, tak se daňové podvody přesouvají do států, kde přenesená daň prozatím není.

Náklady, které vznikají s mechanismem přenesení daňové povinnosti, nejsou zanedbatelné. Tyto náklady se projevují především v administrativní části, kdy je potřeba např. provést zaučení nebo ověřovat si informace o osobách, s kterými obchodujeme.

K režimu přenesené daňové povinnosti se vyjadřuje i novela ZoDPHSK. Zákon č. 268/2015 Z. Z., přináší několik změn. Např. reverse charge se rozšiřuje na veškeré dodávání zboží osobou ze zahraničí, v případě, že se jedná o dodání, ve kterém se místem dodání stává tuzemsko.

Celkově lze říci, že se v České republice a na Slovensku režim přenesení daňové povinnosti neliší. Tento systém je zaváděn Evropskou unií pro její členské státy, aby byl usnadněn obchod mezi těmito zeměmi. Evropská unie má snahu o určité sjednocení v oblasti daní.

6.3. Právo EU v oblasti DPH na Slovensku

Slovensko přistoupilo mezi členské státy Evropské unie v roce 2004. Od té doby se dala do pohybu rozsáhlá přeměna daní. Na Slovensku byla stanovena jedna sazba daně a to konkrétně 19%. Sníženou sazbu daně na Slovensku zrušili kvůli celkovému zjednodušení daní.

Vše, co bylo ve směrnicích, bylo po vstupu do EU obsaženo v novele zákona č. 255/2003 Z.z. Následně vyšel zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v zneni neskorších predpisov.

V roce 2007 byla na Slovensku opět zavedena snížená sazba (10%). V roce 2010 byla změněna základní sazba daně na 20%.

Evropská unie se snaží o zavedení jednotné sazby. Slovensko se po vstupu do EU pokusilo tuto jednotnou sazbu zavést. Bylo tím ovlivněno ohromné množství služeb a zboží, které se původně nacházely ve snížené sazbě daně. Z toho důvodu se po určitém čase Slovensko rozhodlo opětovně zavést sníženou sazbu.

Evropská unie měla na Slovensko obdobné změny jako u nás. Stanovila minimální hranici základní a snížené sazby DPH. Dále určila jak má fungovat daň kvůli intrakomunitárnímu obchodování, aby byl umožněn volný pohyb zboží a služeb mezi členskými státy

7. Daňové podvody a snaha o jejich eliminaci

V oblasti daní z přidané hodnoty vede k daňovým podvodům to, že se subjekty snaží hradit co nejnižší daně. Snaží se tedy o minimalizaci DPH. Z dlouhodobého pohledu to ale není nejlepší řešení, jelikož se tato minimalizace projeví až po určitém časovém období. To, že se subjekty snaží snížit daně co nejvíce, je určitým způsobem možné označit za daňový únik jelikož se snaží vyhnout tomu, aby platili daně, které jsou od nich požadovány zákonem.

Specifická podoba daně z přidané hodnoty přivádí subjekty ke zvláštním a svým způsobem jedinečným podvodům. Můžeme říci, že v oblasti DPH dochází k daňovým podvodům v největší míře oproti ostatním typům daní.

V této problematické oblasti se můžeme setkávat s podvody přímo v obchodování, pokusech zatajovat informace, které jsou důležité pro to, aby daň byla správně vypočtena, dokonce i s nepravostí daňových dokladů a úpravou účetnictví ve svůj prospěch.

Riziko daňového úniku je zvýšeno od doby, kdy byly odstraněny hranice, a tudíž již nejsou kontroly přímo na hranicích, kde celníci mohli ověřit dané zboží.⁷⁴ Díky tomu musí obchodníci plnit určitou administrativní část. Patří sem povinnost vyplnit souhrnné hlášení nebo záznamy v systému Intersat. Už jen tohle je příležitost k tomu, aby subjekty páchali daňové podvody. V případě že se poskytovatel a příjemce dohodnou na určitém daňovém podvodu, tak správce daně je bez možnosti si ověřit stav, který subjekty uvádí.⁷⁵ Mechanismus přenesení daňové povinnosti navíc oproti minulosti zavedl příznání a odvod daně až po doručení a prodání zboží konečnému spotřebiteli.

V oblasti daňových úniků je možné rozdělovat podvody na dvě skupiny. Na úniky učiněné v mezích zákona, tedy situace, kdy se subjekt legálně vyhýbá placení daní, nebo podvod, který jde cestou, která je v rozporu se zákonem.⁷⁶

V případě první možnosti, kdy se jedná o úniky, které jdou cestou, jež není v rozporu se zákonem, se volí takové prostředky, které nám nabízí sám zákon. V takové situaci se samozřejmě subjekt nedopouští trestného činu, jelikož bychom

⁷⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0

⁷⁵ Hovoříme zde např. o reálném množství zboží.

⁷⁶ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3.

to mohli označit za to, že osoba využívá ve svůj prospěch mezeru v zákoně, a proto nelze v takovém případě hovořit o daňovém podvodu.⁷⁷

Co se týče nelegálních daňových podvodů, tak při těch se subjekt pokouší snížit svou daňovou povinnost cestou, která je v rozporu se zákonem. Zde můžeme zmínit, že daňové úniky v takové podobě mohou vycházet z toho, že se jedná o únik, při kterém se zatají informace, které jsou důležité pro to, aby bylo možné správně vypočítat daně, nebo se jedná o únik, při kterém se subjekt rozhodl nepřiznat část příjmů, které se mají danit. Tento případ můžeme označovat pojmem daňový podvod, přičemž tento pojem již vyjadřuje trestný čin.

Daňové podvody jsou činěny především z důvodu, aby se subjekt obohatil, i když neoprávněnou cestou v podobě příliš vysokého odečítání daně.

Jakmile se objevila daň, tak se začaly objevovat i daňové úniky. Důvody, proč vůbec daňové úniky vznikají, jistě souvisí s mnoha záležitostmi, které se týkají daní. Může to být například z důvodu sazby daně, nebo například jak je propracovaný daňový systém. Už jen to, že daň nemá protiplnění, může v subjektech, které mají povinnost daň odvádět, vzbuzovat dojem, že celý proces platby daní není ve prospěch daného subjektu.

V oblasti daňových úniků je potřeba se zaměřovat i na fakt, že zda vznikne daňový únik či nikoliv záleží i na samotném faktu, zda daný subjekt cítí zodpovědnost vůči dodržování předpisů, tedy zda má určitý morální základ, aby předpisy neporušoval a řádně daň odváděl.

Subjekt, který má tendenci učinit daňový únik, určitým způsobem riskuje možnost, že se na daný daňový únik přijde a tedy bude pro subjekt následovat trest.

Nedostatky v tom, jak systémy kolem daní fungují, celý problém příliš neulehčují, jelikož subjekty v těchto systémech mohou spatřovat přímo příležitosti pro porušení předpisů a tedy učinit pokus o daňový únik.

Prvním místem, kde se subjekt může pokusit o daňový únik, je samotné daňové přiznání. V tomto případě tak, že má možnost pokusit se zatajit skutečnosti, na základě kterých se vypočítává daň. V tomto případě záleží na tom, zda má správce daně důvod pochybovat o pravdivosti údajů uvedených

⁷⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

v daňovém přiznání, aby získal podezření a na základě toho provedl kontrolu daného subjektu.⁷⁸

Na daňové přiznání by měla navazovat daňová kontrola. Tato kontrola by měla mít určitou sílu, aby díky svým nedostatkům nevytvářela příležitosti, kdy se subjekty pokusí o daňový únik. Bohužel je těžké udržet kontrolu na určité kvalitě a to z důvodu zvyšujícího se počtu subjektů, přičemž strana kontroly se nezvyšuje.

Díky nepřehlednosti daňových zákonů, kdy záleží na tom, jak je daný zákon interpretován, mohou vznikat daňové úniky i nedopatřením, právě z důvodu nedostatečné informovanosti. Nezáleží však na tom, zda byl daňový únik úmyslný nebo vznikl nedopatřením a jedná se tak o neúmyslný daňový únik, jelikož v obou případech se jedná o porušení předpisů. Také záleží na tom, zda se jedná o daňový únik dočasný, který přenáší daňovou povinnost do některého z následujících zdaňovacích období, nebo zda jde o trvalý daňový únik, kdy jednoduše plátce DPH tuto svou daňovou povinnost nikdy nesplní.

Ze všech zmíněných informací si můžeme odvodit, že se zvyšuje riziko daňových úniků i kvůli tomu, že v každé zemi jsou rozdílné podmínky v oblasti DPH. Je tedy patrné, že daňové úniky se nedějí pouze na úrovni jednoho státu, ale je možné se s nimi setkat i v rámci obchodování mezi členskými státy. Není možné snažit se řešit daňové úniky pouze na úrovni vlastního státu. Je potřeba, aby se tímto problémem zabírala Evropská unie. Podstatný problém, který ovlivňuje prakticky veškeré členské státy, je potřeba řešit a to především za použití spolupráce členských států.

Daňové úniky je možné rozčlenit právě podle toho, na kterém typu daně jsou aplikovány. Pro nás je díky tématu práce nejzajímavější oblast daňových úniků v DPH, ale je potřeba zmínit i ostatní.

7.1. Daňové úniky podle typu daně

7.1.1. Spotřební daň

U tohoto typu daně máme dvě oblasti, kde se daňové úniky dějí. První se týká spotřební daně u vína, piva, elektřiny. Tady je možné celý problém řešit tím, že se sníží sazba daně a pokud se zlepší se vliv na výrobu.

Druhou možností jsou daňové úniky u spotřební daně z tabákových a alkoholických výrobků, minerálních olejů, jelikož je tato oblast je více zatížena

⁷⁸ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7.

daní. V oblasti minerálních olejů se můžeme setkat s velkým množstvím podvodů, ale pro příklad si jako nejzávažnější můžeme označit to, že je minerální olej dovážen nezákonně od jiných členských států, kdy v dokumentech není označen jako minerální olej. V dalším případě, kdy se udělá směs minerálního oleje bez daně a plynového oleje, tak při prodeji takovéto směsi také vzniká daňový podvod.

V oblasti tabákových výrobků se pro změnu objevuje jako nejčastější podvod ve stylu pašování cigaret. Pokud někdo pašuje cigarety a tím tedy provádí daňový únik, tak v případě odhalení zde nejsou až tak vysoké tresty.

7.1.2. Daň z příjmů

Tato oblast je pro daňové úniky méně obsáhlá, než je u DPH. Především se zde řeší úniky, které se činí u právnických osob. U daňových úniků na dani z příjmů se využívá úpravami účetnictví ve svůj prospěch tak, aby se snížil základ daně. Toho lze dosáhnout například krácením příjmů a nadhodnocením nákladů. Nejzávažnější jsou smyšlené položky v účetnictví, kdy se jedná o vydávání daňových dokladů na zboží nebo služby, které nikdy nikomu nebyly poskytnuty.

7.1.3. „Daňový ráj“

Žádné daňové sazby, minimální kontrola trhu, netransparentnost, apod. Tohle a několik dalších znaků nám ukazuje, že v oblasti daňového ráje, se daňovým subjektům líbí.

V případě že subjekty přesouvají svou činnost do oblastí, kde jsou pro ně mnohem výhodnější daňové podmínky, tak svůj vlastní stát připravují o finanční prostředky do státního rozpočtu. Subjekty zde využívají nedostatečně zpracovaná ustanovení ve svém vlastním státu k převodu své činnosti, majetku apod. do daňového ráje. Pokud při průběhu transfer pricingu⁷⁹ není porušován zákon, nelze subjekt obvinít z daňového podvodu, jelikož stále jedná v mezích zákona.

7.1.4. Daň z přidané hodnoty

Systém DPH je zřejmě nejvíce problémový, co se týče daňových úniků. Tyto nedostatky by byly odstraněny, kdyby byla stanovena pouze jedna sazba daně, která by se využívala na veškeré zboží a služby v poslední fázi spotřeby.⁸⁰ Bohužel tento ideální stav nastolen není a to znamená, že je stanoveno více sazeb

⁷⁹ Neboli převodní ceny, zisk se převádí mezi spojenými osobami z méně výhodného státu do státu, který má lepší daňové podmínky.

⁸⁰ *Consumption Tax Trends 2012*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2012. ISBN 978-926-4182-189.

a každý stát má navíc svá vlastní pravidla, jak má u nich DPH fungovat. Evropská unie se zajímá nejen o daňové podvody, které se odehrávají v konkrétním členském státě, zajímá se i o daňové podvody, ve kterých hraje roli více států společně.

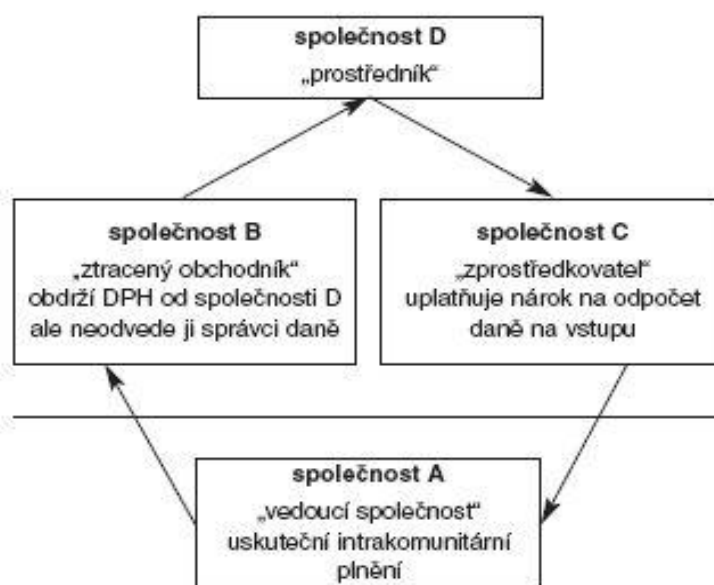
7.1.4.1. Karuselové podvody

Aby se co nejvíce umožnil a zjednodušil pohyb zboží a služeb mezi členskými státy, tak byly zrušeny hranice po zavedení jednotného trhu. Bohužel státy na základě tohoto kroku přestaly mít informace o tom, jaké množství intrakomunitárního plnění probíhá. A jak jsme již zmínili, tak právě tato snížená možnost kontroly nahrává subjektům, které se pokouší o daňové podvody.

Tyto podvody jsou jinak nazývané kolotočové. Pojem caroussel pochází z francouzštiny a jeho význam je kolotoč. Je to skupina obchodníků, která je předem domluvená a zorganizovaná v tom, jak budou jejich obchodní transakce probíhat. Tato skupina provádí obchody s určitou službou nebo zbožím v rámci své složité a nejasně propojené skupiny z jednoho členského státu do druhého. Principem kolotočového podvodu je snaha obchodníků využívat osvobození od daně z přidané hodnoty, která nastává v situaci, kdy je zboží nebo služba přepravována z jednoho státu do druhého. Hlavní roli má v celém procesu subjekt, který se po započítání celého pokusu o daňový podvod ztratí a není reálně ho najít.

Pro lepší představu, jak karuselové podvody fungují, použijeme grafické znázornění spolu s příloženým příkladem směřovaným na daný obrázek. **(Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.)**

Obrázek 6: Karuselový podvod



Zdroj: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d612v588-danova-sprava-v-evropske-unii/>

„Vedoucí společnost A uskuteční intrakomunitární zdanitelné plnění (tzn. dodání zboží do jiného členského státu) společnosti B v jiném členském státě, která je tzv. ztraceným obchodníkem. Společnost B získá zboží, aniž by zaplatila daň z přidané hodnoty, a současně toto zboží dodá třetí společnosti C, tzv. zprostředkovateli. Ztracený obchodník uskuteční zdanitelné plnění při dodání zboží zprostředkovateli ve stejném členském státě, tuto daň z přidané hodnoty ovšem příslušnému správci daně nezaplatí a tzv. zmizí. Zprostředkovatel (společnost C) si nárokuje odpočet daně na vstupu z nakoupeného zboží od ztraceného obchodníka (společnosti B). Velikost daňového úniku v tomto případě je ve výši daně z přidané hodnoty, kterou zaplatil zprostředkovatel (společnost C) ztracenému obchodníkovi (společnosti B). Následně zprostředkovatel (společnost C) provede opět intrakomunitární plnění (dodání zboží do jiného členského státu) vedoucí společnosti A. Tato dále může provést intrakomunitární plnění společnosti B a daňový podvod se opakuje“⁸¹

Můžeme se tedy v případě kolotočových podvodů setkávat s různými obměnami, s mnohem větším počtem zúčastněných subjektů. Jako základní poznávací znak označme to, že se podvod děje minimálně ve dvou členských zemích a přeprodávání zboží se děje mezi minimálně třemi společnostmi, které se tohoto podvodu účastní a přitom jsou plátcí DPH.

V oblasti kolotočových podvodů je třeba znát výrazy, které se v této oblasti objevují. Chybějící obchodník je taktéž označován jako bílý kůň a je to osoba, která se po započetí podvodu ztrácí a je nemožné ji dohledat. Příjemce je subjektem, který skutečně existuje, ale je nelze mezi ostatními subjekty rozeznat, který je zapojen v daňovém podvodu a který nikoliv. Má za úkol získávat peníze z toho, že nadměrně odečítá daně.⁸² A tzv. nárazník, což je pouze článek, díky kterému se celé uskupení stává méně přehledné. Většinou tyto firmy, které plní funkci nárazníku nemají tušení o podvodu, který se děje. Naopak tato společnost řádně plní svou povinnost platit daně.

Jak již bylo zmíněno, karuselový podvod má vícero podob. Uvedme si některé typy těchto podvodů:

- Podvod, který se děje se zbožím, které bylo pořízeno v jiném členském státě je označován jako acquisition fraud. Využívá přenesenou daňovou povinnost ve svůj prospěch. Osobu, která

⁸¹ <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d612v588-danova-sprava-v-evropske-unii/>

⁸² Missing trader fraud. *Out-Law: Legal news and guidance from Pinsent Masons* [online]. 2012 [cit. 2016-03-24]

zboží dováží, můžeme v tomto případě označit za chybějícího obchodníka⁸³

- Z důvodu, že v okamžiku, kdy příjemce žádá o nadměrný odpočet daně, tak správce daně získává podezření na podvod, proto se obchoduje s dvěma různými řetězci zboží. Tento systém se označuje jako contra trading, kdy příjemce v jednom zdaňovacím období dodá zakoupené zboží do jiného členského státu a současně koupí zboží z jiného členského státu.
- Off-shore banky jsou ve většině případů zřízeny osobami, které provádí daňové podvody ve státech off-shore. Subjekty zúčastněné v karuselovém podvodu vedou veškerý tok peněz právě přes tuto instituci, jelikož právě tato banka jim vystaví nepravé výpisy z účtu. Většina finančních prostředků, která prochází touto institucí, ztrácí svou historii, aby nebylo možné zjistit, odkud původně pochází.

Kolotočové podvody jsou skutečně velice rozšířené. Vynalézavost subjektů nezná hranic. Sotva se udělá krok k vytvoření opatření, už nacházejí způsob, jak dosáhnout svého cíle učinit daňový podvod. Snaha eliminovat tento daňový podvod je velice důležité, jelikož díky němu přichází státy o značné množství finančních prostředků.

Pro příklad, že se díky tomuto podvodu přichází o ohromné množství daní, uveďme případ, který se řešil v roce 2015, kdy si dvě společnosti díky karuselovému podvodu při obchodování s drahými kovy přišly na ohromných 4,5 miliardy Kč. V tomto případě společnosti získávali peněžní prostředky z odpočtu daně dlouhodobě a podvod se prováděl v několika zemích. Právě v tomto případě zmínil ministr financí, že kontrolní hlášení by mohlo pomoci odkrývat tento druh daňových podvodů.⁸⁴

V oblasti karuselových podvodů, je vydáno i poměrně velké množství judikatury. V práci jsme zvolili pouze teoretický příklad toho, jak takový podvod probíhá z důvodu, aby nebyla práce zaměřena na rozbor judikatury. Pro zajímavost však uveďme například rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 44/2011 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 188/2004.

⁸³ PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7.

⁸⁴ <http://domaci.ihned.cz/c1-64540210-obri-podvod-s-dph-kontrolni-hlaseni-pomuze-rozkryt-karuselovy-obchod-veri-babis>

7.1.4.2. Smyšlený dovoz zboží

Mezi daňové podvody, které se týkají DPH, nepatří pouze karuselové podvody. V oblasti DPH je zneužíváno možnosti odpočtu daně na zboží, které je dodáváno do jiného členského státu a tím pádem je zároveň osvobozeno od daně.⁸⁵

V této části budeme vycházet z §64 odst. 1 ZoDPH, které se zaobírají tím, kdy je zboží, které je dodáváno do členského státu osvobozeno od daně a má tedy zároveň i nárok na odpočet daně. U tohoto podvodu se porušuje §13 odst. 2 ZoDPH, jelikož zboží ve skutečnosti není převezeno do jiného členského státu, ale správce daně si má myslet, že zboží bylo odvezeno. Celé je to založeno na nepravých dokladech, které jsou potřeba při přepravě zboží do jiného členského státu.

K tomuto druhu podvodu jsou nejčastěji využívány takové druhy zboží, které jdou rychle na odbyt, tedy zboží, které spotřebitelé zrovna nejvíce požadují.

7.2. Jak se proti podvodům bojuje

Státy se snaží bránit proti podvodům tím, že zavádí nová opatření. Jejich cílem je, aby se snížila daňová kriminalita, zlepšil se výběr daní a aby se dařilo odhalovat případy, ve kterých se jedná o daňové podvody.

Tato problematika se týká všech států. Má negativní dopad na stát jako takový, ať už ve formě snížených příjmů do státního rozpočtu, které bude mít za následek potřebu zvyšovat sazbu daně, jelikož se stát bude pokoušet dorovnat onen snížený příjem, nebo ve formě nespokojenosti občanů, kterým se samozřejmě nebude líbit, že nesou následky za daňové podvody, když oni svou daňovou povinnost řádně plní. Je potřeba aby byl stát schopen dostatečně bránit daňovým podvodům a aby tak vytvářel prostředí, ve kterém se další podnikatelé nebudou muset obracet k nezákonné činnosti z důvodu snížené konkurenceschopnosti vedle subjektů, kterým se díky podvodům daří.

Evropská unie jako taková se ve svém vlastním zájmu snaží bránit daňovým podvodům, jelikož část příjmů, která jde do rozpočtu Evropské unie, je tvořena částečně právě z příjmů států z oblasti daně z přidané hodnoty.

Nestačí daňové podvody pouze odhalovat, je potřeba učinit taková opatření, aby daňový podvod nemohl ani vzniknout.

⁸⁵ Tento typ podvodu je velice podobný karuselovému podvodu.

V rámci této kapitoly se podíváme na problematiku podvodů z více stran. Konkrétně se podíváme, jaké kroky činí proti daňovým podvodům Česká republika, Slovensko a Evropská unie.

Největší starosti činí správcům daně oblast DPH. Další v pořadí je daň z příjmů a teprve potom je spotřební daň. Proto se největší snaha v boji proti podvodům objevuje právě v oblasti DPH.

7.2.1. Boj v České republice

Česká republika se v oblasti boje s daňovými podvody snaží vytvářet opatření, která by této podvodné činnosti zabránila. Inspiraci, jak je možné se daňovým podvodům bránit, čerpá naše republika i z okolních států. Uvedeme si v této části některá opatření, která byla v této problematice učiněna.

Od letošního roku je u nás zavedeno tzv. kontrolní hlášení, o kterém byla zmínka v jedné z kapitol. Účinnost je od 1. 1. 2016. Zákon nám sděluje, že je plátce povinen podat kontrolní hlášení⁸⁶ současně s daňovým přiznáním. Kontrolní hlášení bylo zavedeno proto, aby správce daně mohl odhalit plátce, kteří se snaží vyhnout daňové povinnosti. Správce daně získá díky kontrolnímu hlášení podrobnější informace, aby právě takového plátce mohl odhalit.⁸⁷

Přenesená daňová povinnost je také zavedena z důvodu, aby byla snížena možnost daňového podvodu. Tento mechanismus je možné užívat mezi plátcí DPH, kdy daň odvádí příjemce nikoliv poskytovatel. Zboží a služby, na které je možné použít reverse charge jsou stanoveny zákonem. Tyto seznamy se rozšiřují a kompletní výčet, co do této kategorie spadá nalezneme v příloze č.6 ZoDPH. Přičemž zákon nám tuto informaci sděluje v §92f ZoDPH.

Následující §92g stanovuje mechanismus rychlé reakce. Mechanismus rychlé reakce, který jsem zmínila výše, umožňuje státům v případě, že se domnívají, že by byly ohrožovány závažným podvodem v oblasti DPH, zažádat Evropskou komisi, aby mohly uplatnit dočasný režim přenesené daňové povinnosti na daný výrobek, o který se jedná u obchodu, v němž stát spatřuje ohrožení podvodem, s touto žádostí současně podává žádost o výjimku. Evropská komise a ostatní členské státy danou žádost prozkoumají a vyjádří se k ní. Komise má na posouzení stanovenou lhůtu 1 měsíc. Pokud je žádost schválena, tak toto

⁸⁶ §101c ZoDPH

⁸⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

opatření nesmí přesáhnout 9 měsíců. Tento mechanismus byl zaveden Směrnicí Rady 2013/42/EU.

Ručení za nezaplacenou daň je další možností, jak se náš stát snaží bránit daňovým podvodům. §171 a §172 DŘ nám obecně sdělují základní informace o této možnosti. §109 odst. 1 ZDPH nám říká, že „Plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět mohl, že

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

Pokud je zaplacená cena odlišná od obvyklé ceny, aniž by to bylo nějakým způsobem ekonomicky opodstatněno, tak se tento způsob ručení také uplatňuje.⁸⁸ To samé platí v situaci, kdy je poskytovatel nespolehlivým plátcem daně. Výhodou této možnosti je možnost získat daň i v případě, že ji poskytovatel neuhradil.

Jak jsme v předchozím odstavci zmínili, existuje i pojem nespolehlivý plátce a i to je způsob obrany proti podvodům. Je to institut, díky kterému má správce daně možnost označit osobu, která řádně neplní své daňové povinnosti. „Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem“⁸⁹

Za další snahu snížit daňové podvody můžeme označit například i to, že má plátce povinnost sdělit čísla svých bankovních účtů, přes které probíhá jeho činnost, správci daně. Na to navazuje Centrální evidence účtů, která byla schválena vládou v začátku roku 2016.⁹⁰ Tato evidence nebude obsahovat informace o tom, jaký je na daných účtech zůstatek, ale bude obsahovat seznam účtů, které má FO nebo PO.

⁸⁸ §109 odst. 2 ZoDPH

⁸⁹ §106a ZoDPH

⁹⁰ <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/vlada-schvalila-navrh-ministerstva-finan-23902>

Velmi živě diskutovaná elektronická evidence tržeb, bude sloužit k zaznamenání každé platby, která proběhne v hotovosti. Tedy opět způsob, jak bude mít správce daně možnost kontrolovat plátce a případně včas zjistit, zda se daná osoba snaží o podvod.

Dalším způsobem je projekt Daňová kobra, který vzal inspiraci na Slovensku. Generální finanční ředitelství, generální ředitelství cel a Útvar odhalování korupce a finanční kriminality mají za cíl bránit daňovým podvodům především v oblasti DPH. Jsou schopni velmi rychle odhadnout, který subjekt je podezřelý ze snahy o daňový podvod právě díky tomu, že jsou schopni si velmi rychle získávat a vyměňovat informace.⁹¹

7.2.2. Boj na Slovensku

Na Slovensku se proti daňovým podvodům bojuje velmi intenzivně. Mají schválený plán, jak postupovat v boji proti těmto podvodům a to v průběhu let 2012-2016.⁹² Přičemž se Slovensko tohoto plánu drží a přináší díky tomu mnoho změn.

V možnostech boji proti daňovým podvodům je patrná určitá podobnost s Českou republikou, jelikož se náš stát v některých možnostech inspiroval (pro příklad uveďme Daňovou kobru). Slovensko bylo v zavedení několika změn před naším státem.

Zajištění daně (ve slovenštině „zábezpeka na daň“), je definováno v §4c ZoDPHSK. Funguje na principu, že plátce při své registraci uloží na dobu 12 měsíců určitou finanční částku. Tato částka bude v případě nedoplatků na dani použita k jejich úhradě. Jakou částku bude budoucí plátce povinen složit, záleží na rozhodnutí daňového úřadu, u kterého se osoba registruje.⁹³

Dalším opatřením, které je používáno v boji proti daňovým podvodům, je kontrolní výkaz, který se podává v elektronické podobě stejně jako u nás současně s daňovým přiznáním. V tomto výkazu se uvádí transakce, které v rámci obchodování proběhly, tzn. přijaté a vydané daňové doklady nám dávají přehled o zdanitelných plněních. Díky kontrolním výkazům mají na Slovensku možnost lépe kontrolovat plátce, kteří obchodují mezi sebou. Úpravu kontrolního výkazu nalezneme v §78a ZoDPHSK.

⁹¹ <http://www.danovakobra.cz/>

⁹² MINISTERSTVO FINANCIÍ SR V SPOLUPRÁCI S MINISTERSTVOM SPRÁVODLIVOSTI SR A MINISTERSTVOM VNÚTRA SR. *Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 - 2016*. [online]. 2012.[cit. 2016-03-19]

⁹³ §4c ZoDPHSK

Reverse charge, které je zde označováno jako samozdanění, funguje na stejném principu jako u nás. Tedy přenáší povinnost platit daň z poskytovatele na příjemce. Tento pojem není nijak stanoven zákonem, ale zákon nám v §69 stanovuje zboží, kterého se tento mechanismus dotýká.

Stanovení zdaňovacího období na jeden měsíc, je krok, který umožňuje správci daně efektivněji reagovat na podezřelé chování, nedoplatky apod. Stejně jako v České republice má plátce možnost stát se čtvrtletním plátcem DPH, to ale pouze za podmínek, které stanovuje zákon. A ten říká, že pokud již uplynulo minimálně 12 kalendářních měsíců od doby, kdy se osoba stala plátcem a zároveň plátce během posledních 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců nedosáhl obrátu 100 000eur⁹⁴, je možné, aby se osoba stala čtvrtletním plátcem.

Druhá etapa boje proti daňovým únikům přinesla úpravu, která se zaobírá bezhotovostními platbami. Zákon č. 394/2012 Z.z., o obmedzení platieb v hotovosti upravuje to, jaká částka smí být placena v hotovosti a jaká už nikoliv. Limit maximální platby v hotovosti je stanoven na 5 000 eur. Slovensko tím získává větší kontrolu nad případnými daňovými podvody.

Zákon č. 289/2008 Z.z. o používání elektronickej registračnej pokladnice přineslo na Slovensko elektronické registrační pokladny, tento zákon byl novelizován 1. 1. 2014. Teprve s novelou se zpřísnila opatření, která se zabývají daňovými úniky. Tento systém by se dal přirovnat k naší elektronické evidenci tržeb. Příloha č. 1 zákona č. 289/2008 stanovuje, které služby a zboží jsou do pokladen zaznamenávány. Tento systém byl zaveden z toho důvodu, aby přinutil subjekty ke skutečnému zaznamenávání tržeb. Finanční ředitelství Slovenska dokonce umožňuje bezplatnou virtuální registrační pokladnu, ale pouze v případě, že subjekt, který ji chce používat, nepřekračuje v jednom měsíci 1000 kusů vydaných daňových dokladů.

Stejně jako u nás, tak i na Slovensku mají projekt Daňová kobra, který taktéž slouží k odhalování daňových podvodů. Není tedy překvapením, že se zde jedná o týmovou práci finanční správy spolu s policií a prokuraturou.

V české republice máme nespolehlivé plátce a na Slovensku mají seznam potenciálních rizikových daňových subjektů, kde se jedná o plátce, u kterých vznikl závažný důvod pro to, aby jim byla zrušena registrace. Na rozdíl od nás se u nich rovnou předchází situaci, kdy se už plátce do platební neschopnosti dostane. Proto mají subjekty možnost si díky seznamu zjistit, zda osoba, se kterou

⁹⁴ §77 odst. 2 ZoDPHSK

se chystají obchodovat je, či není na tomto seznamu, aby potom v roli příjemce neručili za platbu daně.

Za velmi nápaditou možností jak předcházet daňovým podvodům autor považuje bločkovou loterii, kdy stát se snaží navnadit osoby, aby si při koupi zboží nebo služby žádali daňový doklad, jelikož poté dávají tyto daňové doklady do slosování.

Jak je vidět, tak Česká republika a Slovensko toho mají hodně společného v oblasti boje proti daňovým podvodům. Není se tedy čemu divit, že mezi sebou spolupracují.

7.2.3. Boj proti daňovým podvodům v EU

Jak jsme již zmiňovali, tak je v zájmu samotné Evropské unie bojovat proti daňovým únikům, jelikož Evropská unie má ve svém rozpočtu přibližně 10% položku, která je tvořena od členských států z výběru daní.

Jednu možnost, jak předcházet daňovým podvodům, kterou vypracovala Evropská unie, jsme již zmínili na Slovensku. Touto možností je Akční plán na posílení boje proti daňovým podvodům a daňovým únikům. Je to vlastně určitý návrh postupu, jak snížit ztráty v oblasti daní, které jsou způsobeny právě daňovými úniky. Za hlavní části, kterých se tento plán týká, můžeme považovat například optimalizaci v oblasti daní, agresivní daňové plánování, důležitou součástí je rozvinutí výměny informací, apod.

Dále zde máme Akční plán OECD, kde OECD je organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Tento plán byl zpracován na základě toho, že se zjistilo, kde jsou slabá místa daní. Zaměřuje se především na to, aby se zamezilo přelévání finančních prostředků do tzv. daňových rájů a dalšího zneužívání jiných výhod v oblasti daní.

VIES a Eurofisc jsou systémy, které jsou založeny na tom, aby oblast daní byla transparentní a snáze se sdílely informace o dani z přidané hodnoty. Podívejme se stručně na oba tyto systémy.

Systém pro výměnu informací o DPH, neboli VIES, byl stvořen z důvodu potřeby začít alespoň nějakým způsobem hlídat pohyb zboží, který se stal absolutně nekontrolovatelným ve chvíli, kdy vzniklo intrakomunitární plnění. Ve

VIES nalezneme základní informace o plátcích daní z různých členských států.⁹⁵ Informace je možné si prohlédnout na internetu.⁹⁶

Jelikož je stanoveno, že daň se odvádí v místě, kde se zboží doručované z jiného členského státu spotřebovává, je pro poskytovatele důležité si zjistit, zda osoba, které bude zboží nebo službu doručovat je skutečně v dané zemi plátcem daně. K tomu slouží DIC⁹⁷, díky kterému se dozvíme v které zemi je daná osoba plátcem. Systém obsahuje i informace o sídle a názvu společnosti, nebo dokonce i informace o plněních, která byla poskytnuta plátcům z jiných členských zemí a to právě z důvodu přenosu daňové povinnosti na příjemce.

Zde se setkáváme i se souhrnným hlášením, které slouží správci daně k tomu, aby měl přehled o poskytnutých plněních a jejich hodnotách. Souhrnné hlášení se podává elektronicky a to do uplynutí jednoho kalendářního měsíce za kalendářní měsíc.⁹⁸

Eurofisc vznikl díky Nařízení Rady č 904/2010. Slouží k velmi rychlému sdílení informací, aby bylo možné co nejrychleji odhalit daňové podvody. Je založeno na principu včasného varování.⁹⁹ Díky němu je možné při intrakomunitárních plněních určit výši daně, kterou je potřeba zaplatit a kontroluje i její zaplacení. Toto sdílení informací probíhá mezi členskými státy a to u správců daně. Celý tento systém je čistě dobrovolný a žádný stát není nijak vázán v tomto systému zůstat.

Můžeme tedy říci, že Evropská unie se snaží usnadnit přísun informací mezi členskými státy, aby státy samotné mohli více bojovat proti daňovým únikům, které jsou na denním pořádku.

V oblasti eliminace daňových podvodů autor předpokládá jako nejlepší možnost zaměřit se na tři varianty – informace, reverse charge a nevědomá účast.

Rychlé sdílení informací je nesmírně silným nástrojem k tomu, aby byl zavčasu odhalen podvod. Proto zaměřit se na zlepšování sdílení informací mezi členskými státy, by mohlo být řešením, jak určitým způsobem zamezit daňovým podvodům.

⁹⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

⁹⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=cs

⁹⁷ DIC = daňové identifikační číslo, upravuje §130 DŘ

⁹⁸ GALOČÍK, Svatopluk. *DPH ...: výklad s příklady*. Praha: Grada, 2005. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024751184.

⁹⁹ Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 268/1, 12. 10. 2010.

Reverse charge jako taková se osvědčuje jako dobrý pomocník ke snížení daňových podvodů. Rozšiřováním a přecházením na tento mechanismus by se mohlo ještě více zamezit daňovým únikům.

Nevědomá účast na daňových podvodech je problém, který by bylo možné řešit zvýšením snahy o ověřování informací o subjektech, se kterými se dané osoby chystají obchodovat. Tato možnost spíše záleží na tom, aby samotné subjekty měly snahu předcházet spolupráci se subjekty, které mají co dočinění s daňovými podvody.

8. Porovnání

Česká republika a Slovensko měly společnou historii. Proto není překvapením, že do roku 1993 měly stejně uzpůsobený daňový systém. Náš i sousední systém prošly mnoha změnami a nedá se zapřít snaha o neustálé zlepšování.

Slovensko prodělalo v roce 2004 reformu daňového systému, kde se upravila daň z příjmu, a snažili se o rovnou daň. Rok 2008 přinesl reformu k nám a díky ní se začaly měnit sazby daní.

Není tajemstvím, že co se týče složitosti daňového systému, tak vede ten český. V evropské unii je náš daňový systém považován za jeden z nejkomplicovanějších.

Co se týče úpravy daňového systému, tak se náš systém proti slovenskému systému příliš neliší. V legislativě samozřejmě rozdíly jsou. Autorův osobní názor je, že Slovensko přistupuje ke zjednodušování a ke snižování daňových podvodů v oblasti své legislativy rychleji a přísněji.

Česká republika a Slovensko mají mnoho společného v oblasti DPH. V práci jsou uvedeny nejzákladnější údaje o dani z přidané hodnoty v obou zemích. Evropská unie naše země ovlivňuje prakticky totožně, pouze Slovensko volí více aktivní přístup ke zlepšení výběru daní.

Daň z přidané hodnoty zatěžuje prakticky nás všechny a to ať u nás nebo na Slovensku. Určit jestli je větší daňová zátěž v ČR nebo u našich sousedů, lze pouze podle sazby daně. U nás máme základní sazbu daně 21%, první sníženou sazbu 15%, druhou sníženou sazbu 10%. Co patří do první snížené sazby daně, nalezneme v příloze č. 2, 3 a 4, a co do druhé snížené sazby lze zjistit v příloze č.3a. Na Slovensku je základní sazba daně 20% a snížená sazba daně 10% je užitá na zboží uvedené v příloze č. 7.

Při určování zdaňovacího období je v obou případech buď kalendářní měsíc, nebo čtvrtletí. Odlišnost je v částce, která určuje, do kterého zdaňovacího období plátce patří. V ČR je tato částka 10 000 000Kč a na Slovensku je to 100 000eur.

Z práce je patrné, že některé záležitosti, týkající se zefektivnění výběru daní mělo Slovensko zavedeno dříve než Česká republika. Tedy můžeme porovnat, zda jsou tato zavedená opatření přínosná či nikoliv.

V oblasti kontrolních výkazů, které mají naši sousedi, se správci daně usnadňuje možnost kontrolovat řetězení subjektů. Od doby, co byl kontrolní

výkaz zaveden, se zvýšil výběr daní. Jelikož v České republice je obdobný institut zaveden až od letošního roku, tak nemůžeme posoudit, zda i u nás bude mít úspěch. Je však předpoklad, že ano a tento předpoklad je dle názorů odborníků možné odhadnout klidně i na navýšení až o polovinu.

Dále zde máme elektronické registrační pokladny. Tyto pokladny celkem úspěšně snižují daňové podvody díky omezení hotovostní platby maximálně na 5000 eur. Díky tomu se eliminuje možnost prodávat zboží nad 5000eur bez jakéhokoliv zaevidování a tedy je tím vyřešen problém nepřiznání provedeného plnění. U nás se elektronická evidence tržeb bude teprve zavádět do provozu, avšak očekává se od ní úspěšné snížení daňových úniků. Opět máme u nás možnost vycházet ze zkušeností dalších členských států, kde jsou pokladny zavedeny.

Je patrné, že rozdílů bychom v této oblasti našli mnoho. Uvedli jsme si zde rozdíly, které jsou pro nás významné i působením na výběr daní a snížení možnosti daňového úniku.

Závěr

Práce se zabírala daní z přidané hodnoty, přenesenou daní a právem Evropské unie. Toto téma je velice rozsáhlé, a proto byla snaha o co nejzákladnější a nejstručnější výklad této problematiky.

Oblast daní je složitá a práce umožňuje ujasnit si základní prvky toho, jak je daň z přidané hodnoty aplikována. I v dnešní době se stále setkáme s lidmi, kteří pomalu vůbec netuší, jak daň z přidané hodnoty funguje a k čemu vlastně slouží. Lidé vždy vidí jen to, co chtějí, proto vyjádření typu, že jen krmí stát a nic z toho nemají, je jen o nevědomosti. Pro stát je DPH velkým příjmem do státního rozpočtu. Prostředky, které se z daní získají, následně slouží k naplňování toho, co obyvatelstvo potřebuje.

Přenesená daňová povinnost mě zajímala z důvodu, že se jedná o prostředek, který slouží k potírání daňových úniků. V dnešní době, kdy se určitým způsobem tolerují daňové úniky, jsem se chtěla dozvědět, zda se k tomuto náš stát staví tak, aby těmto problémům zabraňoval a do budoucna je i snížil, jak nejvíce to půjde.

Sice v názvu a zadání není jediná zmínka o daňových únicích, ale dle mého názoru je to nedílná součást a dokonce bych řekla jeden z hlavních úkolů téměř všech změn, které se v oblasti DPH dějí ať už na úrovni našeho státu, nebo na základě změn, které se snaží přinést EU.

Při zpracovávání jsem se dozvěděla mnoho užitečného. Ať už základní informace o daních, nebo o podvodech, které se bohužel dějí, nebo o tom, jaký vliv má v této oblasti Evropská unie.

Pro mě samotnou, byla oblast daní naprosto neprobádanou oblastí, kde jsem byla informována pouze o naprostých základech. Díky práci jsem tedy získala lepší přehled o tom, jak daňový systém funguje. Objevila jsem určitá úskalí, která vznikají díky složitosti našeho systému. Proto už chápu, že dnes se téměř každý obrací na účetní nebo daňové poradce. Jelikož vyznat se v daních, je skutečně úkol pro osoby, které se na tuto oblast specializují. Získala jsem i přehled o tom, jaké jsou možnosti ochránit se v případě podnikání před spoluprací se subjekty, které jsou nakloněné daňovým únikům.

Změny, které se doposud v našem systému udály, jsou teprve začátek. K tomu, aby oblast DPH fungovala skutečně efektivně, je ještě dlouhá cesta a o to více úsilí k tomu bude potřeba.

Resumé

The thesis is about VAT, reverse charge and European Union Law in VAT. The thesis starts with elementary informations about tax system in Czech republic. Our country is small, but it is necessary to make our tax system the best we can.

Next part of thesis talks about value added tax in our country. It is about how does it work and about elementary terms, because without it we will don't understand what is the thesis about.

Third part is reverse charge. Here we find out what it is, why does it exist, and why it is better to use it if you are the payer of VAT.

Harmonization in VAT talks about what European union want to make better and why. Harmonization is not just about our country, it is about all countries in European union.

Next part of thesis let us know something about VAT in Slovakia. It is our neighbour and for long years we were together. So i decided, that it will be the best choice for comparison because our way was separate in 1993.

The last part of thesis is about tax fraud. I think we can not make our tax system better without knowing where the problems are. So in this chapter, there are informations about the best know tax fraud. There is a part about how our country, Slovakia and European union fight with tax fraud.

In the thesis i tryed to bring the elementary informations about how all this works.

Seznam použitých zkratk

ZoDPH – Zákon o dani z přidané hodnoty, Zákon č. 235/2004 Sb

DŘ – Daňový řád, Zákon č. 280/2009 Sb

ZoDPHSK – Zákon o dani z přidané hodnoty Slovensko, zákon č. 222/2004 Z. z

Seznam obrázků

Obrázek 1: Daňová soustava (vlastní zpracování)	4
Obrázek 2: Lafferova křivka	5
Obrázek 3: Předmět DPH	10
Obrázek 4: Druhy plnění (DPH)	10
Obrázek 5: Daňová harmonizace	23
Obrázek 6: Karuselový podvod	38

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazby daně v průběhu let	12
---	----

Seznam použitých zdrojů

Literatura

1. BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: Epos, 2010. ISBN 978-80-8057-851-0.
2. BERGER, Wolfgang. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. Vyd. 1. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN 978-80-86324-83-8.
3. BONĚK, Václav. *Lexikon daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony - Sagit, Sv. 4. ISBN 80-720-8265-5.
4. DUBIELOVÁ, V., KOVALČÍKOVÁ, Z., SOLÍK, J., 2013. *Dane v SR a ich aktuálne zmeny*, Metodicko-pedagogické centrum v Bratislave. 60s., ISBN 978-80-8052-555-2
5. EBRILL, Liam P. *The modern VAT*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001. ISBN 1-58906-026-1.
6. GALOČÍK, Svatopluk. *DPH ...: výklad s příklady*. Praha: Grada, 2005. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024751184.
7. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7.
8. KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3.
9. KRESAŇOVÁ, Stanislava, et al. 2014. *Poradca 2015/5. Zákon o DPH po novelách s komentárom*. Ľilina: Poradca s.r.o. ISSN 1335-1583
10. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2005. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-735-7092-0.
11. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.
12. LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. Vyd. 1. Bratislava: Ekonóm, 2004. ISBN 80-225-1742-9.
13. MEDVEĎ, J., NEMEC, J., at. al. 2009. *Daňová teória a daňový systém*. Bratislava: Sprint dva, 2009. 288 s. ISBN 978-80-89393-09-1

14. NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
15. PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-698-1.
16. PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty s komentářem: k ..* Olomouc: ANAG, 2004-. Daň (ANAG). ISBN 978-80-7263-938-0.
17. PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. 1. vyd. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie České republiky, 2005. ISBN 80-239-6622-7.
18. SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). ISBN 978-80-7380-223-3.
19. SCHULTZOVÁ, A. a kol. 2009. *Daňovníctvo*. 2. vyd. Bratislava: Iura Edition, spol. s.r.o., 2009. 237 s. ISBN 978-80-8078-264-1
20. STIBŮRKOVÁ, Jana. *Daně a daňové poradenství III.: DPH*. Kunovice: Evropský polytechnický institut, 2007. ISBN 978-80-7314-124-0.
21. SVÁTKOVÁ, Slavomíra a Hana ZÍDKOVÁ. *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí: .. ročník mezinárodní odborné konference ..* Praha: Oeconomica, 1996. ISBN 978-80-245-1763-6.
22. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.
23. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska : legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD : odraz ekonomické krize v daňové politice EU*. 5., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.
24. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

25. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-717-9413-9.
26. TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6., přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Leges, 2010. Student (Leges). ISBN 978-80-87212-60-8.
27. VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR ..* 2012. V Praze: 1. VOX, 1997. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.
28. VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR ..* 2010. V Praze: 1. VOX, 1997. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-86324-86-9.
29. ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.
30. *Consumption Tax Trends 2012*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2012. ISBN 978-926-4182-189.

Internetové zdroje

1. <https://portal.pohoda.cz/danove-a-financni-pravo/zakon-danovy-rad/obecna-cast-o-sprave-dani/>
2. <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-222>
3. <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d612v588-danova-sprava-v-evropske-unii/>
4. <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/sazby-dane-z-pridane-hodnoty/>
5. <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/vlada-schvalila-navrh-ministerstva-finan-23902>
6. <http://www.danovakobra.cz/>
7. http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=cs
8. <http://domaci.ihned.cz/c1-64540210-obri-podvod-s-dph-kontrolni-hlaseni-pomuze-rozkryt-karuselovy-obchod-veri-babis>

Články

1. Missing trader fraud. *Out-Law: Legal news and guidance from Pinsent Masons* [online]. 2012, [cit. 2016-03-24]
2. MINISTERSTVO FINANCIÍ SR V SPOLUPRÁCI S MINISTERSTVOM SPRAVODLIVOSTI SR A MINISTERSTVOM VNÚTRA SR. *Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 - 2016.* [online]. 2012.[cit. 2016-03-19]

Právní předpisy

1. Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád
2. Zákon č. 235/2004 Sb., O dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
3. Novela zákona o DPH č. 360/2014 Sb
4. Směrnice Rady č. 2006/112/ES, O společném systému DPH
5. Směrnice Rady 2013/43/EU
6. Směrnicí Rady 2010/23/EU
7. Směrnice Rady 2013/42/EU
8. Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
9. Směrnice č. 67/227/EHS
10. Směrnice č. 67/228/EHS
11. Směrnice č. 77/388/EHS
12. Směrnice č. 91/680/EHS
13. Směrnice č. 92/77/EHS
14. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ve znení neskorších predpisov
15. Zákon č. 268/2015 Z. z. kterým se mění a doplňa zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
16. Novela zákona č. 255/2003 Z.z ktorým sa mení a doplňa zákon Národnej rady Slovenskej republiky č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
17. Zákon č. 289/2008 Z.z. o používání elektronickej registračnej pokladnice
18. Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 268/1, 12. 10. 2010.

19. rozsudek Nejvyššího správního soudu 9 Afs 44/2011

20. rozsudek Nejvyššího správního soudu 5 Afs 188/2004

Přílohy

Příloha č. 1 Přiznání k DPH

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

A. ODDÍL
Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Územní pracoviště v, ve, pro
Daňové identifikační číslo
Rodné číslo / IČ
řádné dodatečné opravné
Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne
Počet příloh / listů

PŘIZNÁNÍ
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok
za období od do

Plátce daně § 6 až § 6f	Identifikovaná osoba § 6g až § 6l	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 5a	Neplátce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právnícká osoba: Název právnické osoby
Fyzická osoba: Příjmení Jméno Titul
Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:
a) obec b) PSČ c) telefon
d) ulice (nebo část obce) e) číslo popisné / orientační
f) e-mail g) stát
Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL
PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě
Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu
Datum Otisk razítka Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Kontaktní osoba Telefon

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 19

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

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

