



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

KOLOTOČOVÉ PODVODY V RÁMCI EU

CAROUSEL FRAUDS IN THE EU

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Mgr. ANDREA MAJERČÍKOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. PAVEL SVIRÁK, Dr.

BRNO 2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Majerčíková Andrea, Mgr.

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Kolotočové podvody v rámci EU

v anglickém jazyce:

Carousel Frauds in the EU

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

BAKEŠ, Milan, et al. Finanční právo. 5. upr. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.

DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. Zákon o dani z přidané hodnoty : Komentář. 2., aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

Comission of the European Communities. Communication from the Comission COM(2006)254 concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud. [online]. 31.5.2006. Dostupný z WWW:

<[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_antifraud/combatingtax_fraud/com\(2006\)254_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_antifraud/combatingtax_fraud/com(2006)254_en.pdf)>

ČAPEK, Ondřej. EU navrhuje opatření pro boj s daňovými podvody. Finanční management : Elektronický newsletter titulu finanční management [online]. 6.6.2008, 11. Dostupný z WWW:<http://ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2008_11.pdf>

RAJAGOPALAN, Shankar. Reckon : Regulation & Competition Economics [online]. 2006. Reverse charging to prevent VAT fraud. Dostupné z WWW:

<<http://www.reckon.co.uk/reckon-reverse-charging-dec2006.pdf>>

PriceWaterhouseCoopers. Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive : Final report to the European Commision. [online].20.6.2007.

WWW:<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf>

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Pavel Svirák, Dr.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2010/2011.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 31.05.2011

Anotace

Bakalářská práce se zabývá tématem kolotočových podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Současný tzv. přechodný systém kombinující princip země skutečné spotřeby s různými výjimkami založenými na principu země původu, je z pohledu správy daně příliš komplikovaný, díky čemuž vznikají příležitosti k jeho zneužití. Práce podává analýzu možných způsobů boje proti kolotočovým podvodům, přičemž na základě komparace těchto metod – z hlediska dopadů na státní rozpočet, rizika zvýšení atraktivity podvodů a vzniku dodatečných nákladů na straně daňových subjektů – bylo jako optimální řešení vybráno technologické opatření, založené na principu země spotřeby ve spojení s konzistentním systémem výměny informací mezi členskými státy.

Abstract

Bachelor's thesis deals with carousel frauds in the field of value added tax in the European Union. The current so-called transition system, combining the destination principle with ad hoc measures based on the origin principle is too complicated from the point of view of tax administration, what creates opportunities for its misuse. The paper contains an analysis of possible ways to combat carousel frauds. Subsequently, on the basis of the comparison of these methods from the point of view of the impact on the state budget, the risk of increased attractiveness of frauds and additional expenses on the side of tax subjects, the technological measure based on the destination principle in combination with consistent information exchange system between Member States was chosen as an optimal solution.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, Evropská unie, kolotočový podvod, daňový řetězec, „chybějící“ obchodník.

Key words

Value added tax, European Union, carousel fraud, VAT chain, “bogus” trader.

Bibliografická citace

MAJERČÍKOVÁ, A. *Kolotočové podvody v rámci EU*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2011. 71 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Pavel Svirák, Dr..

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná a že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a právech souvisejících s právem autorským, ve znění pozdějších předpisů).

V Brně dne 1. června 2011

.....

Poděkování

Děkuji vedoucímu mé bakalářské práce, panu Ing. Pavlovi Svirákovi, Dr., za jeho cenné připomínky a odborné vedení při psaní této práce.

V Brně dne 1. června 2011

.....

Obsah

Úvod	10
1 Vymezení problému a cíle práce	12
1.1 VYMEZENÍ PROBLÉMU	12
1.2 CÍLE PRÁCE	12
2 Teoretická východiska	13
2.1 VÝZNAM, ÚČEL A FUNKCE DPH	13
2.2 SYSTÉM DPH V EU	15
2.2.1 Harmonizace DPH v EU	15
2.2.2 Prameny úpravy DPH.....	16
2.2.3 Vztah mezi právem národním a právem EU	17
2.2.4 Princip země určení	18
2.2.5 Princip země původu	19
2.2.6 Kombinovaný přechodný systém	19
2.2.7 Vnitrouijní transakce se zbožím	20
2.2.7.1 Dodání zboží do jiného členského státu	20
2.2.7.2 Pořízení zboží z jiného členského státu	21
2.2.7.3 Poskytnutí služeb.....	22
2.3 CHARAKTERISTIKA KOLOTOČOVÝCH PODVODŮ	23
2.3.1 Podvody s tzv. chybějícím subjektem	24
2.3.2 Anatomie kolotočového podvodu.....	25
3 Analýza	29
3.1 ANALÝZA MOŽNÝCH ŘEŠENÍ	29
3.1.1 Strukturální řešení	29
3.1.1.1 Omezený princip místa původu	29
3.1.1.2 Systém částečně integrované DPH.....	31
3.1.1.3 Systém kompenzační DPH.....	33
3.1.1.4 Mechanismus reverse-charge.....	34
3.1.1.5 Systém DPH s nárokem na odpočet na základě důkazu, že DPH byla zaplacená ...	38
3.1.1.6 Ručení za nezaplacenou DPH.....	39
3.1.2 Technologická řešení.....	39

3.1.2.1	<i>Systém DPH odváděné v reálném čase</i>	40
3.1.2.2	<i>Systém DPH využívající tzv. daňové lokalizační čísla</i>	41
3.1.2.3	<i>Digitalizovaný systém DPH</i>	41
3.2	ANALÝZA SOUČASNÉHO PRÁVNÍHO STAVU	43
3.2.1	Analýza právního stavu na úrovni EU	43
3.2.1.1	<i>Ručení za odvod DPH</i>	44
3.2.1.2	<i>Aplikace mechanismu reverse-charge ve vztahu k vnitrostátním transakcím</i>	45
3.2.1.3	<i>Technologická opatření orientována na zlepšení výměny informací</i>	47
3.2.2	Analýza české právní úpravy	49
3.2.2.1	<i>Participace v systému VIES a další opatření v rámci výměny informací</i>	50
3.2.2.2	<i>Reverse-charge mechanismus pro vymezená vnitrostátní plnění</i>	51
3.2.2.3	<i>Ručení za nezaplacenou daň</i>	52
3.3	KOMPLEXNÍ ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU	54
4	Návrhy	56
4.1	NÁVRH ZMĚNY PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ NA ÚROVNI EU	56
4.1.1	Certifikovaný daňový software	56
4.1.2	Důvěryhodné třetí strany	58
4.2	NÁVRH ZMĚNY PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ V ČR	59
4.2.1	Návrh změny úpravy ve vztahu k institutu ručení za nezaplacenou daň	59
4.2.2	Návrh provedení unijní úpravy v českém daňovém právu	60
Závěr		62
Seznam použité literatury		64
Seznam obrázků		71

Úvod

Evropská unie (dále pouze „EU“), jako hospodářské a dnes již i politické integrační seskupení 27 států s různou úrovní ekonomického rozvoje, čelí v současné době mnoha problémům. Jedním z nich jsou i starosti o správnou funkci a stabilitu jejího daňového systému. Jednotlivé členské státy nejsou – a možná ani nikdy nebudou – připraveny vzdát se své suverenity, především práva určit výši daní. Pokud jde o oblast daně z přidané hodnoty (dále pouze „DPH“), rozdílná výše daňových sazeb ve spojení s dělenou správou DPH způsobuje nepřehlednost a nejasnost v systému nepřímých daní na území EU.

Právě tyto nesrovnalosti ve spojení se stále častější migrací zboží přes hranice členských států jsou jednou z nejpodstatnějších příčin vzniku daňových podvodů. Nedostatečná vymahatelnost daní, značné objemy transakcí a vidina případného rychlého zisku jsou velkým lákadlem pro mnoho podnikatelských subjektů. Smutným faktem je, že fenomén podvodů na DPH má rostoucí tendenci. Potřeba tento problém řešit se tak stává stále diskutovanějším tématem.

Má práce se zaměřuje na jeden konkrétní typ daňových podvodů, konkrétně na tzv. kolotočové podvody, jejichž konstrukce spočívá v různě dlouhých distribučních řetězcích překračujících hranice členských států a využívajících nedostatečnou kontrolu ze strany orgánů správy daně při přeshraničních dodávkách zboží. Je nutno zdůraznit, že existuje mnoho návrhů a teorií jak tento problém vyřešit. Nezbytným předpokladem pro nalezení optimálního řešení je tudíž jejich analýza, zhodnocení a porovnání. Na základě zhodnocení výhod a nevýhod teoretických možností boje proti kolotočovým podvodům by mělo být možno zvolit nejvhodnější opatření splňující podmínky vhodnosti a přiměřenosti, a to jednak z pohledu státu a státního rozpočtu a jednak z hlediska dodatečných nákladů vzniklých na straně samotných daňových subjektů. Navíc, takovéto opatření by mělo být schopno bezpečně zajistit řádné fungování jednotného vnitřního trhu. Přirozeně, protože jde o tak citlivou záležitost, jako jsou daně, hledání nejvhodnějšího řešení se nemůže obejít bez kompromisů.

Ve své práci se tudíž budu snažit najít takové řešení výše popsaného problému, jež bude splňovat nejenom podmínku vhodnosti (tj. že bude vůbec schopno zabezpečit eliminaci kolotočových podvodů), ale i podmínku přiměřenosti (tj. mělo by být přijatelné pro EU jako celek, tak i pro jeho členské státy, a nemělo by přílišným způsobem zatěžovat daňové subjekty).

1 Vymezení problému a cíle práce

1.1 Vymezení problému

Kolotočové podvody v oblasti DPH, odehrávající se na území EU, představují vážný problém nejenom pro jednotlivé členské státy, pro které znamenají zkrácení jejich daňových výnosů. Také EU jako celek považuje tento problém za velice významný, a to jednak proto, že podíl na vybrané v členských státech DPH tvoří část jejich vlastních rozpočtových příjmů a jednak proto, že tyto podvody přinášejí významné riziko pro fungování jednotného vnitřního trhu, což je jeden z primárních cílů EU jako ekonomického uskupení vícero samostatných států.

1.2 Cíle práce

Hlavním cílem mé práce je nalezení optimálního řešení, vedoucího k eliminaci rizika vzniku kolotočových podvodů v oblasti DPH v rámci EU, a to prostřednictvím návrhu změny právní regulace v tomto větví, jež by zabezpečila zvýšení transparentnosti daňových procesů při přechodu zboží přes hranice členských států.

K dosažení tohoto cíle je v první řadě nutno provést detailní analýzu a zhodnocení současné právní úpravy týkající se DPH jak na úrovni EU, tak i v jednotlivých členských státech. Pro toto porovnání a zhodnocení bude využito metod právní komparatistiky, tudíž komparace právního a – pokud to bude možné – i faktického stavu v jednotlivých členských státech. Podobným způsobem bude provedena i analýza jednotlivých možností boje proti kolotočovým podvodům.

2 Teoretická východiska

2.1 Význam, účel a funkce DPH

Daně jsou a vždy byly velmi choulostivou a citlivou záležitostí, což je dáno především protichůdností zájmů a názorů ve vztahu k jejich základním atributům, jako např. jejich výše, způsob jejich stanovení a výběru. Z hlediska občana lze daň definovat jako povinnou, nenávratnou, neúčelovou a zpravidla opakující se platbu, za kterou nedostává konkrétní protihodnotu¹. Na druhé straně, pro stát daně představují jeden z finančních zdrojů jeho existence, prostředek krytí jeho výdajů a ztělesňují podstatnou část jeho příjmů.

Vzhledem k tomu, že výnosy z DPH tvoří největší podíl daňových příjmů veřejných rozpočtů, lze o DPH říci, že právě ona je základem a kostrou daňové soustavy České republiky. Není se tudíž co divit, když právě diskuze o DPH vyvolávají plamenné reakce jak ze strany státních úředníků a politiků, tak i ze strany podnikatelů a občanů jako konečných spotřebitelů. To je zřejmě i důvodem, proč je DPH tak častým předmětem daňových podvodů a spekulací. Navíc, protože část výnosů z DPH putuje přímo do rozpočtu EU, je středem zájmu i na této úrovni².

DPH se řadí mezi daně nepřímé, jejichž charakteristickým znakem je, že reálné daňové břemeno nese konečný spotřebitel, avšak plátcem – tedy tím, kdo daň odvádí – je osoba od něho odlišná, nejčastěji prodejce. Navíc, díky tomu, že DPH se vztahuje na veškeré zboží a služby a současně i na všechny daňové subjekty, lze ji charakterizovat jako daň všeobecnou.

Součástí daňové soustavy České republiky se DPH stala dnem 1. ledna 1993, a to zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Před tímto datem byla zde,

¹ LAJTKEPOVÁ, E. *Veřejné finance*. 2009. ISBN 978-80-7204-618-8. s. 97.

² Dle rozhodnutí Rady č. 2007/436/ES, Euratom, ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Společenství patří mezi vlastní zdroje EU i určité procento z výnosů jednotlivých členských států z DPH, které se stanoví použitím jednotné sazby (aktuálně ve výši 0,30%) platné pro všechny členské státy na harmonizovaný vyměřovací základ DPH. Tyto v současnosti tvoří přibližně 15% příjmů rozpočtu EU.

podobně jako v minulosti i v mnohých jiných státech Evropy, uplatňovaná a vybíraná tzv. daň z obratu. Pokud jde o rozdíl mezi daní z obratu a DPH, je nutno si uvědomit, že daň z obratu byla konstruována tak, že zdanění podléhala hrubá hodnota produkce, a to na každém produkčním stupni. Taková konstrukce, jinak nazývaná i kumulativní kaskádový systém daně z obratu, měla za následek, že výše daně závisela na počtu produkčních stupňů. Tím dával tento systém výrobcům a prodejcům možnost ovlivnit výši daně pomocí vertikálního a horizontálního spájení subjektů produkčního a distribučního cyklu, a tudíž nebyl schopen zajistit daňovou neutralitu³.

Na druhé straně, u DPH je zdaňována pouze tzv. přidaná hodnota. To je realizováno prostřednictvím tzv. nároku na odpočet daně na vstupu, což znamená, že dodavatel, který je současně plátcem DPH, má nárok na odečtení částky, kterou zaplatil svým dodavatelům jako daň na vstupu, od daně na výstupu. Prostřednictvím tohoto mechanismu nezávisí výše odvedené daně na délce výrobního a distribučního řetězce.

Na základě výše uvedeného lze o DPH říci, že jde o daň svým dopadem neutrální, tudíž takovou, která nevytváří rozdíly mezi jednotlivými daňovými subjekty, pokud jde o jejich zdaňování. Z daňového hlediska jsou tak pro všechny subjekty stanoveny v principu stejné podmínky⁴.

Právě z tohoto důvodu se DPH stala středobodem zájmu EU. Hospodářská a ekonomická integrace totiž předpokládá vytvoření jednotného vnitřního trhu, který umožní plnou realizaci svobody pohybu zboží a služeb, zakotvenou v zakládajících dokumentech EU jako jedna ze čtyř základních svobod. Jednou z podmínek správného fungování takového trhu je však záruka stejných daňových podmínek pro veškeré účastníky tohoto trhu, a to ve všech členských státech. Co se týče harmonizace DPH, snaha EU se zaměřuje na odstranění nerovností tak, aby DPH nebyla součástí konkurenčního boje mezi jednotlivými státy, a tudíž na zabezpečení řádné hospodářské soutěže v rámci jednotného vnitřního trhu.

³ NERUDOVA, D. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. 2005. s. 30-34.

⁴ MATOUŠEK, P. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. 2005. s. 10-16.

2.2 Systém DPH v EU

2.2.1 Harmonizace DPH v EU

DPH se stala objektem regulace ze strany EU již na začátku integračního procesu, což dokazuje i skutečnost, že právní úprava nepřímých daní je i součástí základních dokumentů EU (tzv. primárního práva). Smlouva o fungování EU, která do svého znění implementovala původní Smlouvu o založení Evropského společenství z roku 1957, se DPH věnuje v části třetí, hlavě sedmé, nazvané „Společná pravidla pro hospodářskou soutěž, daně a sblížování právních předpisů“.

Kapitola 2 této hlavy nesoucí název „Daňová ustanovení“ požaduje především zajištění daňové neutrality. Čl. 110 zní: „Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí. Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.“ Tímto způsobem EU členským státům zakazuje uvalit na dovážené výrobky a služby vyšší daň než jaké podléhají domácí produkty. Zároveň toto ustanovení představuje i zákaz stanovit nižší DPH pro výrobky dovážené či – naopak – poskytnout na vyvážené výrobky vyšší odpočet daně na vstupu, než jaká z nich byla v jiném státě odvedena. Rovněž je zakázáno podporovat domácí exportéry úlevami na přímých daních⁵.

Zakládající smlouvy dále v čl. 113 stanovují povinnost harmonizace: „Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.“ Toto ustanovení pro členské státy znamená, že i když pravomoc stanovit pravidla vyměřování a výběru DPH zůstává i nadále v jejich rukou, tato jejich pravomoc je omezena regulací ze strany EU a jejich orgánů. Hospodářská a ekonomická integrace a vytvoření jednotného vnitřního trhu si

⁵ MATOUŠEK, P. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. 2005. s. 10-16.

tudíž vyžádalo své oběti, i když se členské strany omezení své suverenity dodnes brání⁶. Právě zmíněná nechuť členských států vzdát se svého výsostního práva členských států vybírat daně je důvodem, díky kterému sladování právních norem členských zemí postupuje jenom pozvolna a děje se především prostřednictvím směrnic EU.

2.2.2 Prameny úpravy DPH

Jak již bylo uvedeno výše, DPH je na úrovni EU upravována hlavně směrnicemi. Jde o akty sekundárního práva EU, jejímiž adresáty jsou pouze členské státy a pro ně jsou závazné co do výsledku, jehož má být dosaženo. Směrnice tudíž nejsou přímo závazné pro občany jednotlivých členských zemí. Aby se tak stalo, musí být pravidla obsažená ve směrnici implementována do národních právních řádů, a to prostřednictvím zákonů či jiných právních předpisů. Pokud však k implementaci nedojde do termínu stanoveného směrnicí a členský stát tak nedostojí své povinnosti implementovat směrnici řádně a včas, nabývá směrnice tzv. přímého účinku⁷. Na základě toho nemůže být jednotlivcům odepřeno právo spolehnout se na znění evropských směrnic a použít je. To však pouze za předpokladu, že dotčené ustanovení je díky svému charakteru a specifickému předmětu úpravy možno aplikovat samostatně, tj. musí být dostatečně jasné, přesné a nepodmíněné⁸.

Prvním sekundárním právním aktem vydaným EU byla tzv. první směrnice č. 67/227/EHS, která členským státům tehdejších Evropských společenství uložila povinnost zavést DPH jako všeobecnou daň ze spotřeby, která bude zatěžovat veškeré výrobky a služby, a bude stanovena procentem z prodejní ceny, přičemž jako časovou hranici, dokdy byli členské státy povinny tak učinit, určila 1. leden 1971. Druhá směrnice č. 67/228/EHS obsahovala definice základních pojmů v oblasti DPH, jako například předmět daně, místo zdanitelného plnění, plátce daně, prodej zboží či

⁶ Hlavním cílem daňové politiky EU je snaha o odstranění rozdílů v daňových systémech jednotlivých členských států. Je však nutno si uvědomit, že se řadí mezi politiky s tzv. sdílenými kompetencemi. Členské země tedy mohou vydávat vlastní právní předpisy, pokud již daná oblast není regulována předpisy EU. Daňová praxe je tak v podstatě sumou daňových politik jednotlivých členských zemí a daňové politiky EU jako takové.

⁷ Rozsudek ESD Ursula Becker versus Finanzamt Münster-Innenstadt, C-8/81 [1983].

⁸ ZŮNOVÁ, M. Přímý účinek Šesté směrnice. 2005. s. 46-48.

poskytnutí služby. Přijetím a následnou implementací první a druhé směrnice byla ukončena tzv. strukturální harmonizace nepřímého zdanění, tj. harmonizace struktury soustav nepřímých daní jednotlivých členských států.⁹

V současnosti je za nejvýznamnější předpis upravující DPH na úrovni EU považována šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o sladění zákonů členských států týkajících se daně z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Právě tahle směrnice je základem harmonizace DPH, která jako první komplexně upravuje obecný postup uplatňování této daně. Kvůli velkému počtu novelizací se v průběhu času stala nepřehlednou, a proto byla s účinností od 1. ledna 2006 nahrazena směrnicí č. 2006/112/ES, o společném systému DPH, pracovníčně často nazývána i „Recast“ (dále pouze „šestá směrnice“).

Základem právní úpravy DPH v České republice je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále pouze „ZDPH“). Tuto oblast upravuje v celé její šíři a kromě obecných hmotně právních institutů a charakteristiky základních prvků daně obsahuje i ustanovení vztahující se k zvláštním režimům, uplatňovaných u některých specifických plnění či u vybraných subjektů daně. Kromě toho, ZDPH stanoví i pravidla pro správu DPH. V tomto směru však není úplný a subsidiárně se uplatňuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále pouze „DŘ“).

2.2.3 Vztah mezi právem národním a právem EU

Právo EU, jako nový právní řád mezinárodního práva, v jehož prospěch jednotlivé členské státy v určitých vymezených oblastech omezili svá suverénní práva, je charakterizováno dvěma základními zásadami, a to konkrétně zásadou bezprostřední použitelnosti a zásadou přímého účinku¹⁰. Na základě zásady bezprostřední použitelnosti je unijní právo v teritoriu členských zemí použitelné přímo, bez nutnosti výslovné transpozice, tedy se automaticky stává součástí vnitrostátního právního řádu.

⁹ SZAROWSKA, I. Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské Unii. 2009. s.232-243.

¹⁰ Rozsudek ESD NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration, C-26/62 [1963].

To znamená, že subjekty tohoto práva jsou nejenom členské státy, ale i jejich občané. Bezprostřední použitelnost je předpokladem realizace druhé zmíněné zásady, tzv. přímého účinku právních aktů EU. Ten umožňuje, aby se jednotlivých ustanovení unijního práva mohli před úřady a soudy dovolat i jednotlivci, i když často nejsou jeho přímými adresáty.

V návaznosti na výše uvedené je nutno zdůraznit další důležitou vlastnost unijního práva, a to konkrétně jeho aplikační přednost před národními právními předpisy¹¹. Realizace tzv. primátu práva EU spočívá v tom, že v případě rozporu mezi evropskou a vnitrostátní právní normou, jsou soudy a úřady příslušného členského státu povinny použít evropský právní předpis a nepřihlížet k ustanovením národního zákona či jiné právní normy, a to ani kdyby šlo o ústavní zákon. Díky tomu jsou ode dne vstupu České republiky do EU všechny její orgány, a to včetně správců daně, povinné postupovat nejen v souladu s českou národní legislativou, ale musí respektovat i unijní právo.

2.2.4 Princip země určení

Od zavedení DPH do evropského práva se systém jejího přiznávání a odvádění řídil tzv. principem země určení („destination principle“). Na základě tohoto principu dochází ke zdanění zboží nebo služeb přecházejících přes vnitřní hranice členských států až ve státě spotřeby. V čisté podobě byl v EU uplatňován do 1. ledna 1993, kdy byli směrnicí č. 91/680/EHS zrušeny vnitřní hranice mezi členskými státy. Stejný princip byl a pořád je aplikován i v rámci mezinárodního obchodu, tj. obchodu překračujícího hranice EU.

¹¹ Rozsudek ESD Flaminio Costa v E.N.E.L., C-6/64 [1964].

2.2.5 Princip země původu

Dle dlouhodobého výhledu, konečný systém zdaňování vnitrounijních transakcí by měl být v budoucnu založen na tzv. principu země původu („origin principle“), prostřednictvím kterého by měl být dosažen stav, kdy přiznání a odvedení daně v případě dodání zboží nebo poskytnutí služeb do jiného členského státu bude probíhat v podstatě stejně jako při transakcích v rámci jednoho státu. Uvedení tohoto principu do života a praxe však vyžaduje důsledné sblížení sazeb DPH v jednotlivých členských státech. To je však členskými státy stále odmítáno s poukazem na nepřiměřené zasahování EU do jejich vnitřní daňové politiky, a tím do jejich suverénních práv jako států. Rozdílné daňové sazby při současném zavedení principu země původu by však mohly mít za důsledek diskriminaci zboží a služeb pocházejících z členského státu, kde je uplatňována vyšší sazba. To by následně vedlo k narušení hospodářské soutěže na úrovni mezistátního obchodu v rámci EU, a tím k narušení jednotného vnitřního trhu, což – jak je již uvedeno výše – není žádoucí ani pro samotnou EU, tak ani pro jednotlivé členské státy.¹²

2.2.6 Kombinovaný přechodný systém

Za účelem umožnění odstranění vnitřních hranic v rámci teritoria EU byl nakonec vytvořený tzv. přechodný systém DPH, který kombinuje oba principy. Jako základní pravidlo je nadále uplatňován princip krajiny určení. Na základě principu původu jsou nadále zdaňována veškerá plnění poskytnutá konečnému spotřebiteli (transakce „business to customer“ anebo i „B2C“), a to s výjimkou dodání nového dopravního prostředku a zásilkového prodeje, pokud jeho objem překročí limit stanoven legislativou daného členského státu.

Aby se zabránilo narušení jednotného vnitřního trhu, a tím zajistilo jeho bezvadné fungování, je dodání zboží do jiného členského státu považováno za plnění osvobozené

¹² KOZIEL, M. *EU: Harmonizace právní úpravy DPH*. 2009.

od DPH¹³. Na druhé straně, zdanitelným plněním se stalo pořízení zboží z jiného členského státu, které již od DPH osvobozeno není. Důsledkem tohoto rozdělení jedné transakce na dvě „zrcadlová“ zdanitelná plnění je proces tzv. samozdanění, jež musí provést plátcem daně pořizující zboží z jiného státu EU. U služeb je zase uplatňován tzv. mechanismus reverse-charge („obrácené zdanění“), přičemž místem plnění poskytnutí služby přes hranice členských států EU je země, kde má sídlo příjemce služby, který je současně plátcem daně. Ten je netypicky povinen přiznat daň z přijaté služby na výstupu a zároveň mu vzniká i nárok na odpočet daně na vstupu. Přirozeně, i tyto pravidla podléhají různým výjimkám a odchylkám, a to u jistých druhů vybraného zboží či u služeb vykazujících specifické vlastnosti.

Na závěr je nutno poznamenat, že i když byl tenhle systém původně zamýšlený pouze jako přechodné a dočasné řešení, ukázalo se, že ve své podstatě funguje celkem dobře. Díky tomu, a kvůli odporu členských zemí k harmonizaci sazeb DPH, zůstává v platnosti dodnes.

2.2.7 Vnitroujinní transakce se zbožím

2.2.7.1 Dodání zboží do jiného členského státu

Dodání zboží do jiného členského je ZDPH definováno jako dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu¹⁴. Dodání zboží je tedy zdanitelným plněním. Na druhé straně, při splnění stanovených podmínek je toto plnění od daně osvobozeno¹⁵. Základní podmínkou je, že toto zboží musí být prodáno osobě registrované k dani v jiné členské zemi. Pokud tato podmínky splněna není, vzniká plátcem – dodavateli povinnost přiznat daň na výstupu.

Místem plnění u přeshraničního dodání zboží v rámci EU se z pohledu dodavatele rozumí místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava začíná. Zpravidla to tedy bude v domovském státě dodavatele. Jak však již bylo uvedeno,

¹³ Termín „osvobození od DPH“ je používán v českém ZDPH. Anglické znění směrnice mluví o tzv. plněních s nulovou sazbou DPH (zero-rating supplies).

¹⁴ §13 odst. 2 ZDPH

¹⁵ §64 ZDPH

pokud dodavatel dodává zboží jiné osobě registrované k dani v jiném členském státě, je tento typ zdanitelného plnění od daně osvobozen, a to s nárokem na odpočet daně na vstupu. Jde tudíž o plnění s nulovou sazbou DPH, což znamená, že dodavatel ve svém domovském státě není povinen odvést žádnou daň na výstupu.

Povinnost priznat uskutečnění od DPH osvobozeného dodání zboží do EU je splněna prostřednictvím jeho uvedení v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období. Dále musí být tato transakce vykázána i v tzv. souhrnném hlášení („EC Sales List“)¹⁶. Podávání těchto výkazů slouží především ke kontrole, zda pořizovatel dotčeného zboží ve svém domovském státě z této obchodní transakce priznal a zaplatil daň na výstupu, tj. zda provedl „samozdanění“.

Zrcadlovým obrazem dodání zboží do jiného členského státu EU je ve státě pořizovatele pořízení zboží z jiného členského státu EU. Tyto dva typy zdanitelných plnění, pokud se týkají jedné a té samé dodávky zboží, tvoří tedy jednu jedinou obchodní transakci – koupě a prodej zboží přes hranice členských států EU.

2.2.7.2 Pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízením zboží se dle českého ZDPH rozumí nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím pořízeným od osoby registrované k DPH v jiné členské zemi EU, a to za předpokladu, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno, tj. fyzicky přemístěno z území jiného členského státu do tuzemska, přičemž samotná přeprava může být provedena jak prodávajícím, tak pořizovatelem nebo i zmocněnou třetí osobou. Navíc, toto zboží musí být pořízeno za úplatu.¹⁷

Za místo plnění, a tudíž i státem, kde by příslušná transakce měla obecně měla podléhat zdanění, je považováno místo, kde se zboží nachází po ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli.¹⁸

Osobou povinnou priznat a zaplatit DPH je v souladu se ZDPH plátce nebo osoba identifikovaná k dani, která uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu EU.

¹⁶ §120 odst. 1 ZDPH

¹⁷ §16 odst. 1 ZDPH a §2 odst. 1, písm. c) ZDPH

¹⁸ §11 odst. 1 ZDPH

Daňová povinnost je tak přenesena z dodavatele na pořizovatele. Dodavateli z takové transakce neplynou ve vztahu ke státu pořizovatele žádné povinnosti. Dokonce nebude ani ručit za to, že pořizovatel ve svém domovském státě daň skutečně přizná a zaplatí.¹⁹

Důsledkem pořízení zboží z jiného členského státu EU je tzv. samozdanění, tj. pořizovatel je povinen si sám vypočítat daň a tuto daň uvést v příslušném přiznání k DPH a následně ji i zaplatit. Nejpozději v tomto zdaňovacím období však pořizovateli vznikne i nárok na odpočet daně u pořízeného zboží²⁰. V praxi to tudíž vypadá tak, že pořizovatel přizná daň na výstupu a současně si ihned uplatní odpočet daně na vstupu. Ve svém důsledku je tudíž pořízení zboží z jiného členského státu daňově neutrální transakcí a neodrazí se ve výši vlastní daňové povinnosti či nadměrného odpočtu pořizovatele.

2.2.7.3 Poskytnutí služeb

Dle ZDPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti²¹. Poskytnutí služby je tudíž v českém daňovém právu vymezeno negativně. Dále však ZDPH příkladně vyjmenovává co se rozumí poskytnutím služby. Mezi jiným jsou za poskytnutí služby považovány i obchody s emisními povolenkami, které se v poslední době staly častým předmětem kolotočových podvodů.

Základním pravidlem u služeb poskytovaných osobě povinné k dani, tj. většinou jinému podnikatelskému subjektu, je, že místem plnění je místo kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání, tudíž ve státě příjemce plnění²². Naopak, pokud jsou služby poskytovány osobě k dani nepovinné, tj. konečnému spotřebiteli, je za místo plnění považováno místo, kde má sídlo nebo místo podnikání osoby služby poskytující, tudíž ve státě poskytovatele²³. V následujících ustanoveních pak ZDPH stanovuje výjimky z těchto pravidel. Jak již bylo zmíněno výše, u služeb poskytovaných přes hranice

¹⁹ §108 odst. 1, písm. d) ZDPH

²⁰ §73 odst. 7 ZDPH

²¹ §14 odst. 1 ZDPH

²² §9 odst. 1 ZDPH

²³ §9 odst. 2 ZDPH

členských států se uplatňuje tzv. mechanismus reverse-charge. To znamená, že místo plnění je přesunuto do státu příjemce plnění, který se tak současně stává i osobou povinnou přiznat a zaplatit daň. Jde tudíž o přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění.

Uplatnění tohoto režimu má podobné důsledky jako rozdělení obchodních transakcí se zbožím na dvě zrcadlová plnění. Příjemce plnění má nárok na odpočet odpovídající daně na vstupu a současně je povinen přiznat a odvést daň na výstupu. Na druhé straně, poskytovatel plnění je povinen podávat souhrnná hlášení a vykazovat v nich veškeré služby poskytnuté přes hranice členských států.

2.3 Charakteristika kolotočových podvodů

System DPH fungující v EU, jak je popsán výše, ve spojení s narůstajícím počtem členských států a neexistencí vnitřních celních hranic, vykazuje, pokud jde o jeho zneužití, nemalá rizika. Díky tomu, že členské země pořád odmítají sjednocení sazeb DPH, je v EU dosud uplatňován systém DPH založený na principu země určení s jistými výjimkami, vztahujícími se k určitému druhu zboží nebo probíhajícími mezi určitým typem osob. Z výše uvedeného plynoucí pravidlo, že dodání zboží v rámci EU je osvobozeno od daně, dává možnost naplánovat a provést tzv. kolotočový podvod. Koncept těchto podvodů totiž spočívá v dlouhém řetězci transakcí, přičemž kombinuje transakce v rámci jednoho členského státu a transakce překračující hranice mezi členskými státy, a využívá nedostatečné kontroly výběru daně, jejíž správa je rozdělena mezi dva členské státy.

Dlouhý čas byla DPH považována za jednu z takzvaně nejbezpečnějších daní, pokud šlo o daňové podvody, jejichž rozsah měl být redukován díky tzv. „samovynucujícímu efektu“ systému založeného na DPH²⁴. Obhájci DPH totiž tvrdili, že konstrukce této daně dává každému obchodníkovi – plátcí DPH podnět, aby se ujistil, zda jeho dodavatel poctivě přiznal a skutečně odvedl daň na výstupu, a to z toho

²⁴ V anglicky psaných textech je používán výraz „self enforcing property of VAT system“.

důvodu, aby si pak mohl z dotčeného zboží bezproblémově nárokovat odpočet daně na vstupu. Avšak v současnosti je už takováto představa považována za iluzorní a utopickou. Být plátcem DPH, tj. v podstatě výběřčím této daně pro stát, totiž láká obchodníky k podvodům díky vidině rychlého a často i značného zisku.²⁵ Podvody na DPH se v současnosti zdají být nejenom důležitým, ale navíc i stále rostoucím fenoménem. Mezinárodní asociace DPH provedla v roce 2007 studii tohoto jevu a v rámci EU odhadla ztráty na 60 až 100 miliard EUR ročně²⁶.

2.3.1 Podvody s tzv. chybějícím subjektem

Jak již bylo zmíněno výše, nejslabším článkem systému DPH v EU je právě přechod zboží mezi hranicemi členských států. Dodání zboží do jiného členského státu EU je šestou směrnicí a tudíž i ZDPH považováno za zdanitelné plnění s místem plnění v tom státě, kde se zboží nachází v době jeho předání k přepravě, tj. zpravidla v domovském státě dodavatele. V tomto státě je však toto zdanitelné plnění pro dodavatele plně osvobozeno od DPH, a to s nárokem na odpočet daně na vstupu. Na druhé straně, přechodný systém a s ním související legislativa daly vzniknout jinému zdanitelnému plnění, tzv. pořízení zboží z EU²⁷. Taková konstrukce znamená pro odběratele zboží, které pořizuje z jiného členského státu EU, povinnost tzv. samozdanění, tj. je povinen z hodnoty dotčeného zboží přiznat daň na výstupu. Současně s povinností přiznat daň, však odběrateli vzniká i nárok na odpočet stejné částky daně na vstupu, a to za předpokladu, že předmětné zboží slouží k uskutečňování jeho ekonomické činnosti. V případě prodeje dovezeného zboží jinému subjektu, usazenému v tom samém členském státu, má však opětovně povinnost uvést daň na faktuře, teda ji vyúčtovat kupujícímu a následně ji i přiznat v daňovém přiznání a odvést příslušnému státu jako daň na výstupu. K podobným důsledkům dochází i u poskytnutí služeb přes hranice členských států při uplatnění mechanismu reverse-charge.

²⁵ FEDELI, S; FORTE, F . Models of cross-border VAT fraud : Working paper n. 123. 2009. s. 5.

²⁶ International VAT Association. *Combating VAT fraud in the EU – the way forward : Report presented to the European Commission*. 2007. s. 4.

²⁷ Je nutno si uvědomit, že z hospodářských a ekonomického hlediska jde o jednu a tu samou transakci – prodej a současnou koupě zboží.

Právě tento okamžik dává možnost k podvodu. Odběratel sice daň kupujícímu vyfakturuje a ten mu ji i v ceně zboží zaplatí, avšak odběratel předmětnou daň státu neodvede a jednoduše zmizí. Stane se tudíž tzv. „chybějícím subjektem“. Takovéto podvody jsou často nazývané také „podvody chybějícího obchodníka“ („missing trader intracommunity frauds“)²⁸.

2.3.2 Anatomie kolotočového podvodu

Kolotočové podvody mohou ve skutečnosti nabývat nejrůznějších podob. Ve své nejjednodušší formě byl detailně a velmi srozumitelně popsán v rozsudku Soudního dvora EU v případě Optigen, Fulcrum Electronics a Bond House Systems proti Velké Británii z roku 2006²⁹, a to následujícím způsobem (viz obrázek č. 1)³⁰:

- Subjekt A, který je plátcem DPH v jednom členském státě, prodá zboží subjektu B, který je plátcem DPH v jiném členském státě, přičemž je nutno opětovně podotknout, že prodej uskutečněný subjektem A subjektu B podléhá v členském státě subjektu A nulové sazbě DPH, tj. je považován za plnění od DPH osvobozené³¹.
- Subjekt B je povinen přiznat tento nákup a uhradit z něho daň ve svém vlastním členském státě. Jde totiž o tzv. pořízení zboží z jiného členského státu EU, které je považováno za zdanitelné plnění s místem plnění zpravidla tam, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli³². Přirozeně, pokud hodlá toto zboží použít za účelem dalšího zdanitelného plnění, tj. k uskutečňování své ekonomické činnosti, má současně právo požádat o vrácení stejné částky jako daně odvedené na vstupu. Pokud se však jedná o účastníka kolotočového podvodu, obvykle neučiní ani jeden z těchto kroků.

²⁸ V anglicky psaných textech se chybějící obchodník často označuje i jako „bogus trader“.

²⁹ Rozsudek ESD Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) and Bond House Systems Ltd (C-484/03) v Commissioners of Customs & Excise. [2006].

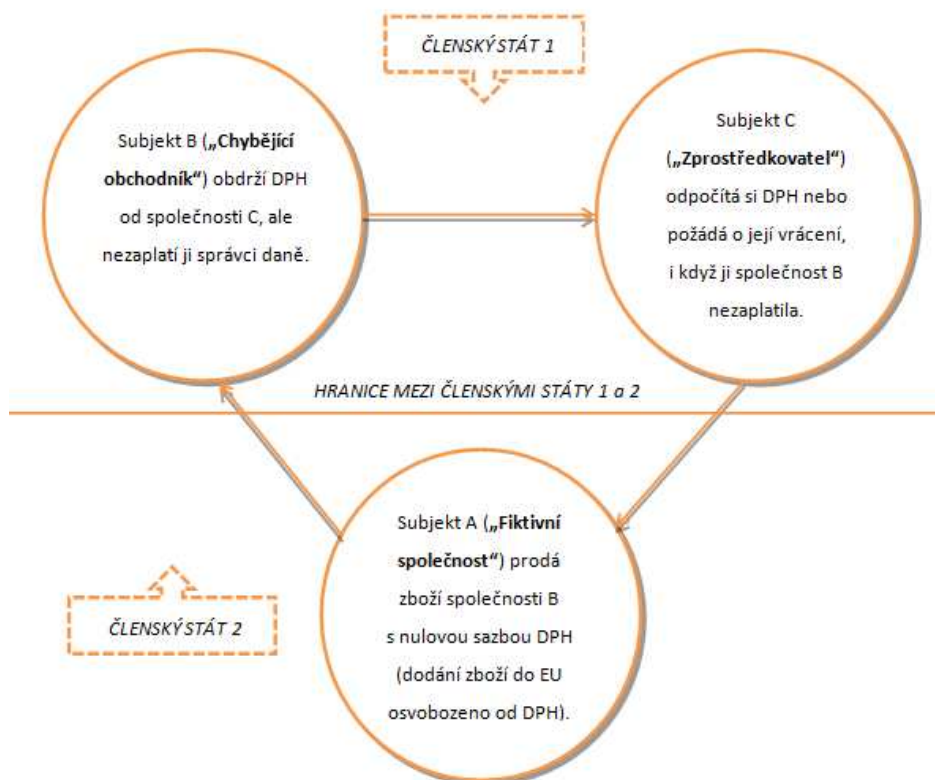
³⁰ Zpracováno dle stanoviska generálního advokáta M. Poiarese Madura k výše uvedenému případu.

³¹ §64 ZDPH

³² §11 ZDPH

- Subjekt B poté prodá zboží jinému subjektu C, který je plátcem DPH v tom samém členském státě, a vyúčtuje a obdrží DPH z protiplnění, tudíž v podstatě daň na výstupu. Tuto DPH však neodvede daňovým orgánům a ve skutečnosti zmizí. Stane se tak tím, co bývá nazýváno „chybějící subjekt“ či „chybějící obchodník“. Nicméně, v okamžiku prodeje subjektu C, dokud je stále ještě povinen k DPH a před tím, než příslušný správce daně zjistí, že je nebo by se mohl stát chybějícím subjektem, a než mohou zasáhnout (například zrušením jeho registrace), vystaví subjektu C daňový doklad, ve kterém je uvedena částka DPH, která byla uhrazena subjektu B jako daň odvedená na vstupu.
- Subjekt C, tzv. „zprostředkovatel“, poté prodá zboží subjektu registrovanému v jiném členském státě, přičemž má nárok na vrácení daně odvedené na vstupu, avšak vzhledem k tomu, že tento prodej do jiné země EU je v členském státě subjektu C osvobozen od uplatňování DPH, není povinen odvést žádnou daň na výstupu.
- V případě nejjednodušší formy kolotočového podvodu je odběratelem subjektu C subjekt A.

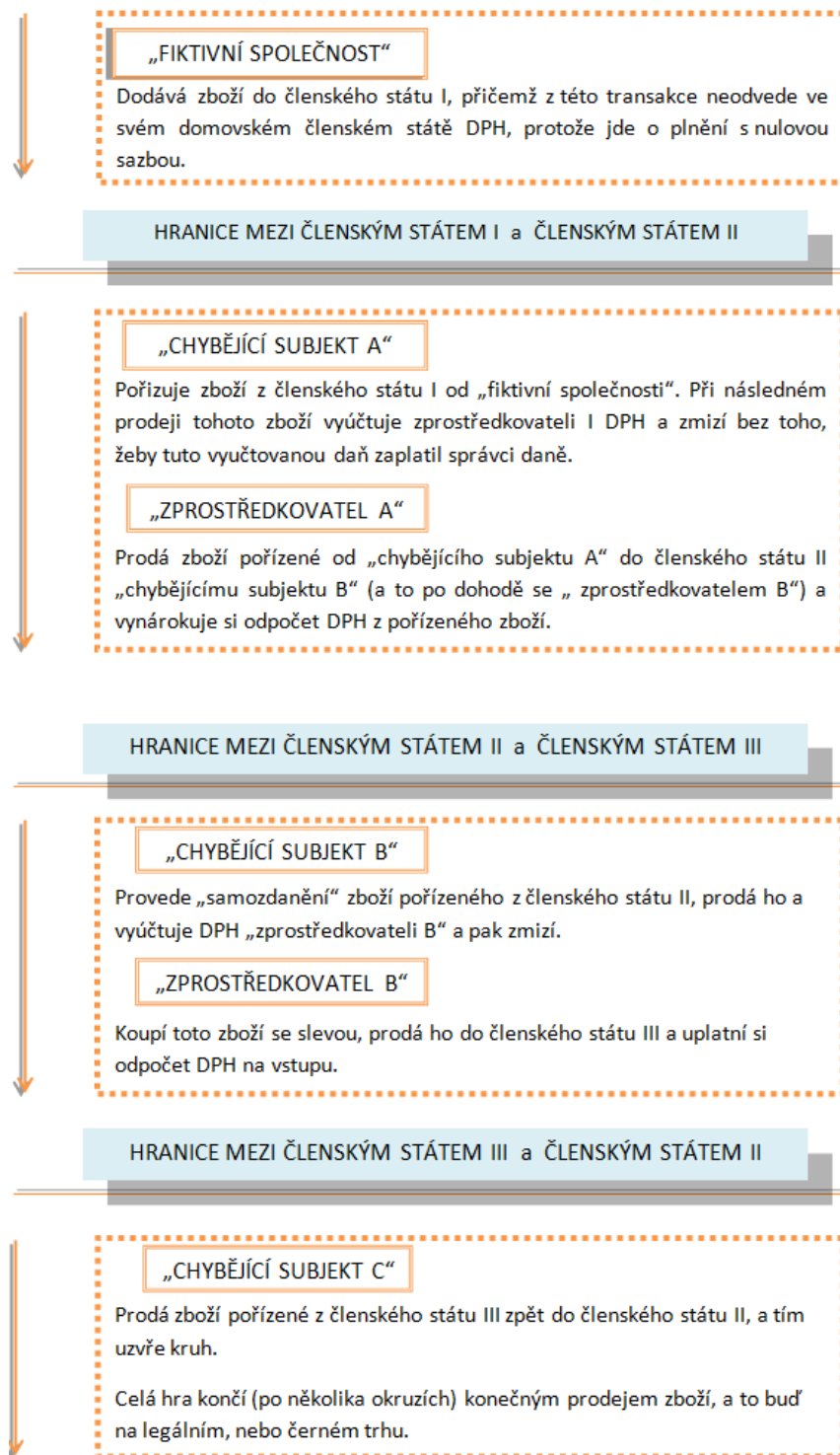
Dodáním zboží prvnímu subjektu v řetězci se tedy uzavře kruh, který dal vzniknout pojmu „kolotočový podvod“. Tento postup se totiž může několikrát opakovat, a to dokonce s tím samým zbožím. V konečném důsledku, pokud je podvod úspěšný, subjekt B obdržel, avšak neodvedl, částku DPH, kterou musí daňové orgány vrátit subjektu C.



Obrázek 1: Model nejjednoduššího kolotočového podvodu

Je nutno podotknout, že kolotočové podvody se ve skutečnosti vyskytují v mnohem komplikovanější formě, přičemž do dlouhého řetězce transakcí jsou často zahrnuté i nevinné subjekty, které absolutně netuší, že se stali součástí podvodného řetězce. Takovýmto společností se říká „narázníkové společnosti“ a jejich úkolem je odvrátit pozornost správce daně a poskytnout podvodným „obchodním“ transakcím punc důvěryhodnosti a ekonomické odůvodněnosti. Model složitějšího kolotočového podvodu je znázorněn na obrázku č. 2³³.

³³ FEDELI, S; FORTE, F. EU VAT frauds. 2010. s. 7.



Obrázek 2: Model kolotočového podvodu ve 4 členských státech EU

3 Analýza

3.1 Analýza možných řešení

Kolotočové podvody, jak je uvedeno výše, vznikají z důvodu přerušení řetězce DPH při přechodu zboží přes vnitřní hranice členských států. Bojovat proti těmto podvodům se tudíž dá buď tak, že tuto řetěz žádným způsobem nepřerušíme, nebo tak, že jí zpětně zrekonstruueme při kontrole. Tato řešení je možno rozdělit podle toho, zda jsou založená na stávajícím principu země spotřeby nebo na kýženém principu země původu.

3.1.1 Strukturální řešení

Z pohledu společného systému DPH v EU je považován za žádoucí finální stav princip místa původu, který by měl zaručit, že transakce mezi podnikatelskými subjekty z rozličných členských států budou zdaňovány v podstatě stejně jako vnitrostátní transakce. Bohužel, členské státy se odmítají vzdát svých svrchovaných práv a pravomocí v oblasti DPH, proto je uvedení tohoto principu v život zatím spíše fantazií, než budoucí možnou realitou. Boj proti kolotočovým podvodům tak musí být realizován jinými způsoby, jenž budou do pravomocí členských států zasahovat méně tvrdým způsobem. Níže budou tudíž rozebrány nejvíce diskutované možnosti řešení.

3.1.1.1 Omezený princip místa původu

Systém DPH založen na omezeném principu místa původu (v angličtině „VAT system based on limited liable principle“; dále pouze „OVAT“) byl i součástí návrhu směrnice z roku 1996, která měla pozměnit a doplnit směrnici 77/388/EEC o odstranění fiskálních hranic. Při aplikaci tohoto systému podléhá zboží zasílané z jednoho

členského státu do jiného dani v zemi původu. Tudíž by nedocházelo k rozdělení jedné obchodní transakce na dvě „zrcadlová“ zdanitelná plnění, a tudíž ani k tzv. samozdanění ve státě spotřeby. Naopak, daň zaplacenou ve státě původu zboží, tj. daň na vstupu, by bylo následně možné odečíst od daně na výstupu, kterou byl dovozce povinen odvést ve svém domovském státě, za předpokladu, že by takovéto plnění bylo využito k uskutečnění dalšího zdanitelného plnění s místem plnění ve státě spotřeby. DPH odvedena a vysbírána z přeshraničních transakcí by byla považována za dluh exportující země (země původu) a zároveň za pohledávku země importu (země skutečné spotřeby). Rozdíl mezi dluhem z DPH z vývozu a pohledávkou z DPH z dovozu mezi jednotlivými členskými státy by měl být vyrovnáván ročně. K tomuto účelu by mělo být založeno jakési clearingové centrum, které by DPH vybranou v zemích původu přerozdělovalo do zemí spotřeby, a to na základě daňových přiznání k DPH.

Problémem systému OVAT je na jedné straně to, že dodavatelé, jejichž plnění do jiných členských států podléhají DPH na výstupu (na rozdíl od současné situace, kdy je takové dodání zboží nebo poskytnutí služby od DPH osvobozeno, a to s nárokem na odpočet), mají významný podnět vykázat tyto plnění v nižší výši než skutečně uskutečnili, přičemž příslušné orgány daňové správy nemají dostatek vůle kontrolovat správnost a pravdivost jejich tvrzení, jelikož daňové příjmy poputují do jiného státu. Na druhé straně, příjemci plnění mají podnět nadhodnotit zboží dovezeno z jiného členského státu, protože tato DPH na vstupu je odčitatelná od DPH na výstupu. Tato skutečnost může být příčinou toho, že dovozní a vývozní dokumenty nebudou navzájem souhlasit, což by mohlo způsobovat značné problémy pro clearingové operace. Avšak i kdyby k takovýmto situacím nedocházelo a všichni plátcí daně by DPH vykazovali a odváděli poctivě a pravdivě, jednotlivé členské státy by své daňové příjmy získali se zpožděním. Navíc, nutnost vzniku clearingového centra by významně zvýšila náklady na správu DPH.

Otázkou však zůstává, zda systém OVAT dokáže zabránit kolotočovým daňovým podvodům, které vznikají díky přerušení řetězce DPH. Díky tomu, že dodání do jiného členského státu podléhá dani, OVAT eliminuje podvody vztahující se k odpočtům DPH z těchto přeshraničních transakcí, ale neposkytuje řešení pro podvody stejného typu vznikající z transakcí s třetími státy. Zde je důležité poznamenat, že aplikace principu

původu sama o sobě nezabrání přerušení DPH řetězce, které je způsobeno kontrolních rozdělení pravomocí mezi daňové správy dvou států. Provedení daňového podvodu by bylo ještě jednodušší, pokud by předmětné zboží patřilo jedné a té samé osobě. Mnoho převodů zboží přes hranice totiž není prodejem zboží jinému subjektu, ale pouze přesunutí zboží z jedné pobočky společnosti do jiné její pobočky. OVAT tyto přeshraniční přesuny zboží zdaňuje v místě spotřeby. Avšak, podobný přesun v rámci jednoho státu DPH vůbec nepodléhá. Tento fakt by mohl způsobit neželané narušení jednotného vnitřního trhu EU. Protože při pouhém přesunu zboží přes hranice členských států nejde o dvoustranný obchod, neexistuje možnost efektivně zjistit hodnotu přesouvaného zboží, což ulehčuje provedení daňových podvodů na DPH. Pokud by eliminace tohoto problému byla založena na tom, že by tyto transakce byly osvobozeny od daně, vyvstala by otázka ohledně definice takovéto transakce přes hranice členských států, jež by byla osvobozena od daně, když i v takovémto případě jde o dva rozdílné daňové subjekty, usazené ve dvou rozličných státech, tudíž podřízených dvěma odlišným daňovým správám a především majícím dvě rozličná daňová identifikační čísla. Je tudíž nutno zopakovat, že bez důsledné kontroly jak ze strany jednotlivých členských států, tak i ze strany EU, OVAT kolotočovým podvodům nedokáže zabránit.

Další významnou charakteristikou systému OVAT je požadavek na podstatnou standardizaci, dokonce až unifikaci, sazeb DPH v jednotlivých členských státech. I když takový stav odpovídá tehdejší i současným tendencím EU k pořád širší a silnější centralizaci, byl a pořád je nepřijatelný pro drtivou většinu členských států, které se svých kompetencí v daňových otázkách vzdát nehodlají.

3.1.1.2 Systém částečně integrované DPH

Systém částečně integrované DPH (v angličtině „viable integrated VAT“; dále pouze „VIVAT“) je systém založený na principu zdanění v zemi původu. Toto řešení se snaží orientovat se na eliminaci problémů, kterými trpí jak současný přechodný systém uplatňovaný v EU, tak i původně navrhovaný systém OVAT. VIVAT má za cíl zabránit především problémům souvisejícím s vynucováním a kontrolou řádných

odvodů daně do státní pokladny, a dále také se stanovením sazeb DPH, a to beze změny stávající možnosti členských států dle vlastní vůle zvyšovat nebo snižovat výši DPH, a tím pádem i ovlivňovat příjmy státního rozpočtu.

Hlavním charakteristickým znakem tohoto systému je, že transakce mezi subjekty registrovanými k DPH (tj. mezi plátcí DPH) by měla být aplikována jednotná unijní sazba DPH, přičemž členským státům by zůstala pravomoc stanovit sazbu DPH, jež by byla uplatňována na transakce mezi plátcí a konečnými spotřebiteli. Důležité však je, že jednotná unijní sazba by byla aplikována na veškeré mezi-transakce, a to nejenom na ty přeshraniční, ale i na ty, které jsou uskutečněny v rámci jednoho členského státu. Tímto způsobem by VIVAT uspokojil primární podmínku stanovenou pro systém DPH v EU v Bílé knize z roku 1985, konkrétně sjednocení procesu pro zdaňování transakcí v rámci jednoho a mezi dvěma členskými státy.

Výhodou VIVAT oproti OVAT je skutečnost, že i když mezi-transakce jsou zdaňovány jednotnou sazbou DPH, obchody s konečným spotřebitelem podléhají sazbě, kterou stanoví každý členský stát svým právem na základě svého uvážení a potřeb. Protože výše státních příjmů z DPH závisí primárně na sazbě aplikované na prodej konečnému spotřebiteli, jenž nese ekonomické břemeno této daně, jednotná unijní sazba by nijak neovlivňovala tyto příjmy.

Největším problémem VIVAT je to, co je rovněž považováno za jeho největší výhodu, a to konkrétně jeho duální charakter, tj. skutečnost, že transakce „business to business“ podléhá nižší jednotné sazbě, zatímco transakce „business to customer“ jsou zdaněny sazbou jinou, vyšší. Břemeno zjistit a ověřit, zda prodané zboží je prodáváno jinému podnikateli, je na poskytovateli plnění. Pokud by totiž poskytovatel nebyl schopen prokázat, že v daném případě šlo o mezi-transakci mezi dvěma podnikateli, byl by nucen aplikovat vyšší sazbu DPH určenou pro prodej konečnému spotřebiteli. Protože tato sazba je stanovena členskými státy, přičemž se může stát od státu lišit, někdy může být rozdíl mezi ní a jednotnou unijní sazbou velmi markantní, což se následně promítne do ceny zboží a může tohoto prodejce poškodit.

Jak tedy vidíme, požadavek na rozlišování typu transakce nejenže klade neúměrné břemeno na prodejce, ale navíc u nich i přináší dodatečné administrativní náklady

v rámci plnění jejich povinností – jak deklaračních, tak i platebních – dle zákona o DPH. Navíc, by vznikli dodatečné administrativní náklady i jednotlivým členským státům, a to v souvislosti s nutností odděleně sledovat, kontrolovat a evidovat jednotlivé typy transakcí, a též s posuzováním různých komplikovaných hraničních případů.

3.1.1.3 Systém kompenzační DPH

Systém kompenzační DPH (v angličtině „compensating VAT“; dále pouze „CVAT“) funguje v současnosti v některých federativních státech, konkrétně například v Brazílii. Jde o duální systém, jenž aplikuje jednotnou sazbu DPH na veškeré „business to business“ transakce, a to jak v rámci obchodu mezi jednotlivými státy, tak i na vnitrostátní transakce. Zdanitelná plnění poskytovaná konečným spotřebitelům jsou zdaňována sazbou jinou, která navíc může být v jednotlivých státech různá. Významnou charakteristikou tohoto systému je fakt, že DPH zaplacená obchodníky prodávajícími zboží na jednotném vnitřním trhu je bezprostředně připsána jako daňový příjem „na účet“ státu spotřeby. Díky tomu nedochází k žádnému zpoždění a není nutné založení clearingového centra. Obchodníci ve státě spotřeby, tj. příjemci plnění, jsou oprávněni – a povinni – vypočíst a uplatnit odpočet DPH ve výši daně, kterou ve skutečnosti zaplatili poskytovatelé plnění, a to za účelem určení kompenzační DPH, jež musí odvést ve svém domovském státě. Výhodou tohoto systému je, že ve vyspělém bankovním systému může být platba kompenzační DPH z přeshraničního prodeje zboží, vybraná v jednom členském státu a určená dle práva druhému členskému státu, provedena prostřednictvím banky. Je nutno zdůraznit, že základy dobrého fungování systému CVAT jsou:

- a) správné a úplné označení příjemce plnění ve státě spotřeby, tj. přesné udání jeho daňového identifikačního čísla, a
- b) bezvadně fungující informační systém umožňující správcům daně v obou členských státech poznat a identifikovat veškeré přeshraniční transakce příslušných obchodníků.

Bohužel, problémem tohoto systému, podobně jak již bylo zmíněno i u předchozích dvou řešení, je otázka, zda orgány správy daně ve státě spotřeby budou

pociťovat dostatečnou motivaci ke kontrole a ke správnému výběru daní od daňových subjektů podléhajících jejich pravomoci za předpokladu, že u těchto daňových výnosů půjde vlastně o příjmy jiného států. Tato situace ve federativních státech nenastává, avšak její hrozba je reálná při aplikaci systému CVAT v rámci EU, kde neustálá snaha o dominanci na jednotném vnitřním trhu může některé státy dokonce podporovat v tom, aby tolerovali daňové úniky, a to za účelem vylepšení pozice jejich domovských podniků na jednotném trhu. Navíc, je nutno si opětovně uvědomit, že takovéto podvody by byli ještě ulehčené v případě přesunu zboží v rámci jednoho daňového subjektu, avšak přes hranice členských států. V těchto případech totiž nejsou k dispozici dokumenty o platbě, ale pouze přepravní dokumenty.

3.1.1.4 Mechanismus reverse-charge

Jedním z řešení, jejichž základ spočívá v modifikaci principu spotřeby, je tzv. mechanismus reverse-charge. Ten je v rámci EU využíván i dnes, a to u přeshraničních transakcí se službami. Reverse-charge se jinak nazývá i „obrácené zdanění“ nebo-li přenesení daňové povinnosti přiznat a odvést daň z poskytovatele zdanitelného plnění na příjemce tohoto plnění. Základním pilířem uplatnění tohoto režimu je stanovení místa zdanitelného plnění ve státě příjemce. To současně znamená, že odpovídající zdanitelné plnění je zdaněno sazbou platnou v tomto státě. V souladu se zásadou, že daň má být vybírána a vymáhána tím správcem daně, jenž je povinnému subjektu nejbližší, je přenesení daňové povinnosti v podstatě úsporným opatřením šetřícím náklady na správu DPH. Navíc, toto řešení je při současném uplatňování principu země spotřeby výhodné i pro samotné poskytovatele plnění, kteří by se jinak museli registrovat k DPH ve státě, kam zdanitelné plnění poskytují, tj. ve státě příjemce.

V případě plnění, na které se režim reverse-charge vztahuje, poskytovatel plnění DPH neuvádí ani na daňovém dokladu. V důsledku toho se pak takovéto plnění stává plněním jakoby osvobozeným od DPH, a to s nárokem na odpočet. Na druhé straně, příjemci plnění vzniká povinnost vyčíslit DPH z předmětného plnění, přičemž zde aplikuje sazbu platnou v jeho domovském státě. Takto vypočtenou daň vykazuje jako

DPH na výstupu. Současně mu v tom samém zdaňovacím období vzniká nárok na uplatnění odpočtu DPH na vstupu.

Lze tudíž říci, že u reverse-charge jde v podstatě o to, že DPH na výstupu nepřiznává a neplatí poskytovatel plnění, ale – naopak – příjemce. Dochází tak k podobnému efektu jako u „zrcadlové“ dvojice zdanitelných plnění „dodání zboží do jiného členského státu“ a „pořízení zboží z jiného členského státu“.

V rámci boje proti kolotočovým podvodům bylo v EU uvažováno zavedení mechanismu reverse-charge nejenom pro mezistátní, ale i na vnitrostátní transakce mezi podnikatelskými subjekty za předpokladu, že půjde o plnění využívána následně k uskutečňování jejich ekonomické činnosti. Takový krok by ve svých důsledcích znamenal, že odběratel, který se rozhodne předmětné zboží opětovně prodat – přičemž nezáleží na tom, zda do jiného členského státu nebo jinému obchodníkovi v jeho domovském státě – nebude moci uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu, a to z toho důvodu, že díky uplatnění mechanismu reverse-charge žádnou DPH na vstupu nezaplátil.

Takhle jednoduše by se dal popsat způsob, jakým reverse-charge mechanismus znemožňuje páchání kolotočových podvodů. Na druhé straně, takový systém vede ve své podstatě rovněž k tomu, že DPH je odváděna pouze jediným subjektem, a to tím, který je na konci produkčního a distribučního řetězce, tudíž tím, který prodává zboží konečnému spotřebiteli. To ve svých důsledcích znamená návrat ke kaskádovitému kumulativnímu systému daně z obratu. Lze tudíž říci, že reverse-charge mechanismus brání podvodům takzvaných „nezvěstných obchodníků“ na všech stupních řetězce, kromě závěrečného prodeje konečnému spotřebiteli neregistrovanému k DPH.

Avšak pokud zmizí právě poslední dodavatel v řadě, a to po vystavení daňového dokladu a následném zaplacení kupní ceny předmětného zboží ze strany kupujícího, tj. konečného spotřebitele, bude daňový únik pro stát znamenat ještě vyšší škodu než za současného stavu. Půjde totiž o celkovou částku DPH z daného tovaru, zatímco zmizení jednoho subjektu z celého řetězce v současnosti znamená ztrátu pouze poměrné části, a to právě díky tomu, že daň je odváděna a vybírána postupně. Nelze tudíž mluvit o univerzální schopnosti reverse-charge mechanismu zabránit páchání daňových

podvodů. Příležitost k jejich páchání pořád zůstává na posledním stupni produkčního a distribučního řetězce, přičemž se navíc stává ještě lákavější z důvodu možných vysokých zisků³⁴.

Dalším problematickým bodem aplikace tohoto mechanismu je nutnost stanovení dodatečných administrativních povinností pro dodavatele i odběratele souvisejících s tím, že režimu reverse-charge by podléhaly pouze transakce mezi osobami registrovanými k DPH. Protože v takovémto případě by byl dodavatel povinen vydat fakturu bez uvedení DPH, musel by existovat zaručený způsob, jak si ověřit, zda je příjemce plnění opravdu osobou registrovanou k DPH a – a to je také důležité – zda toto plnění následně využije pro uskutečnění své ekonomické činnosti³⁵.

V souladu s výše uvedenými námitkami se EU nakonec rozhodla, že generální reverse-charge režim uplatňován na veškeré transakce mezi podnikatelskými subjekty, tj. jak vnitrostátní, tak mezistátní, by představoval opatření s příliš dalekosáhlými a často značně negativními důsledky pro jednotný vnitřní trh EU a jeho účastníky. Tento krok tudíž následně odmítla.

Jak již bylo zmíněno výše, reverse-charge mechanismus je i navzdory všem námitkám a záporům v EU využíván. Již v roce 1977, kdy vstoupila v platnost šestá směrnice, byl tento režim zaveden jako zvláštní pravidlo uplatňované u výslovně vymezených služeb, které byly poskytovány přes hranice členských států. Šestá směrnice v tomhle původním znění však přesunuté daňové povinnosti na příjemce plnění konstruovala pouze jako možnost, na jako povinnost. Jednalo se tudíž o fakultativní uplatnění režimu reverse-charge na základě rozhodnutí členského státu a jeho vnitrostátních právních předpisů.

Významnou změnu dále přinesla směrnice č. 91/680/EHS, jež odstranila fiskální a daňové hranice mezi členskými státy EU a do společného systému DPH zavedla rozštěpení obchodu se zbožím do dvou transakcí, tak jak ho známe dnes. Jak bylo uvedeno výše, takováto konstrukce má v podstatě podobné důsledky jako reverse-charge mechanismus. Stále širší uplatňování tohoto mechanismu v rámci obchodu mezi členskými státy přináší i další směrnice. Směrnice č. 2002/38/ES rozšířila seznam

³⁴ RAJAGOPALAN, S. Reverse charging to prevent VAT fraud. 2006.

³⁵ FEDELI, S; FORTE, F. EU VAT frauds. 2010. s. 8.

služeb podléhajících DPH o služby rozhlasového a televizního vysílání a tzv. elektronické služby. Směrnice č. 2003/92/ES zas mezi takováto plnění zahrnuje dodání plynu a elektrické energie. V nedávné minulosti, konkrétně v roce 2008, byl mechanismus reverse-charge dokonce stanoven jako obecné pravidlo u poskytnutí služeb přes hranice členských států, pokud jsou tyto služby určeny jiným podnikatelským subjektům, tj. u „business to business“ transakcí³⁶.

V souvislosti s pořád širším prosazováním mechanismu reverse-charge v unijním právu je důležité si uvědomit, že šestá směrnice dává členským státům možnost zavedení osobitných opatření odchylojících se od jejích ustanovení, jejichž cílem může být usnadnění výběru DPH nebo zamezení daňových úniků. K zavedení takovýchto výjimek je však mnohdy potřebný souhlas Rady, která rozhoduje na návrh Komise. Opětovně se tu tudíž objevuje možnost fakultativního zavedení reverse-charge mechanismu do vnitrostátního práva. Zde je nutno zdůraznit, že v tomto případě již nejde pouze o jeho aplikaci v rámci přeshraničních obchodů, ale o jeho uplatnění ve vnitrostátním měřítku. Právě proto zavedení takovéto výjimky podléhá schválení Rady EU.

Na úrovni EU bylo zavedení fakultativního mechanismu reverse-charge uvažováno již v roce 2006, přičemž největšími jeho zastánci byly Německo a Rakousko. Tyto státy požadovaly zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění pro veškeré „business to business“ transakce nad určitou cenovou hladinu. Jak již bylo vysvětleno výše, takovéto plošné řešení bylo odmítnuto. Navíc, pokud by šlo opravdu pouze o možnost, a ne povinnost, došlo by k neúměrnému zkomplikování a chaosu v systému DPH v EU, což by vedlo k enormnímu zvýšení administrativních nákladů na straně daňových subjektů. Ty by totiž museli rozlišovat jak osobu, pro kterou plnění poskytují, tak i výši ceny, za kterou je dotčené plnění poskytováno. Navíc, mnohé podnikatelské subjekty jsou registrovány ve více členských státech, tudíž aplikace tak odlišných pravidel by činila další komplikace a tím by znamenala silné narušení jednotného vnitřního trhu³⁷.

³⁶ *Na stopě : Informační portál o legislativě EU. Balíček návrhů k DPH. [online] 13.8.2007.*

³⁷ *PriceWaterhouseCoopers. Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive : Final report to the European Commission. 2007. s. 5-10.*

3.1.1.5 Systém DPH s nárokem na odpočet na základě důkazu, že DPH byla zaplacená³⁸

Jako další možné opatření bránící kolotočovým podvodům je viděn systém, jenž povoluje odpočet DPH pouze na základě důkazu, že daň, ve vztahu ke které má být tento odpočet uplatněn, byla skutečně zaplacená. Podstata tohoto systému spočívá ve zpětné rekonstrukci DPH řetězce a díky tomu v možnosti efektivně zkontrolovat plnění všech náležitých povinností uložených souvisejícími právními předpisy. Příjemci plnění za běžných okolností nemají možnost předem vědět, zda jejich dodavatelé, tj. poskytovatelé plnění přiznají a odvedou odpovídající daň. Pokud by příjemci plnění měli vyžadovat od svých dodavatelů záruku zaplacení DPH na výstupu na základě dvoustranné dohody (ve formě zajištění či záruky), náklady takovýchto transakcí by se neúměrně zvýšily. Proto, pokud by se režim DPH uznávající nárok na odpočet až na základě uplatňoval pouze na dodávky v rámci EU, avšak ne na transakce do třetích zemí, došlo by k diskriminačnímu zacházení ve vztahu k oběhu zboží na jednotném vnitřním trhu. Na druhé straně, pokud by takovýto režim byl aplikován na veškerý export bez rozdílu, zda jde o dodání do některého z členských států nebo do třetí země, mohlo by dojít k poškození konkurenceschopnosti podnikatelů usazených v EU na světovém mezinárodním trhu. Prevenčním opatřením proti výše zmíněným důsledkům by mohlo být zavedení takového systému pouze na omezené časové období (například dva až tři roky), a to jenom pro a) nové exportéry, tj. do doby, než si příslušné orgány správy daní ověří že jde o důvěryhodného podnikatele, jež si své povinnosti v oblasti DPH svědomitě plní, a b) pro exportéry, kteří si již nárokovali odpočet proti právu. Právě důsledné uplatňování takového systému by mohlo podnikatelské subjekty, vytvořené jen a pouze za účelem získání neoprávněného nároku na odpočet DPH na vstupu (tudíž tzv. „missing/bogus traders“), odradit od jejich záměru. Avšak, je nutno zdůraznit, že tento systém může správně fungovat pouze tehdy, pokud bude možné efektivně zkontrolovat, zda poskytovatelé plnění jako povinné daňové subjekty plní řádně své povinnosti v oblasti DPH, a to prostřednictvím informační sítě a poctivé vzájemné kooperace mezi členskými státy EU.

³⁸ Zpracováno dle: FEDELI, S; FORTE, F. EU VAT frauds. 2010.

3.1.1.6 Ručení za nezaplacenou DPH³⁹

Systém DPH implementující ručení příjemce plnění za DPH nezaplacenou poskytovatelem, jinak nazýván i systém společné a nerozdílné odpovědnosti poskytovatele a příjemce za zaplacení DPH na výstupu, je doplňkem stávajícího přechodného systému DPH v EU.

Boj proti podvodům založeným na přerušení DPH řetězce by tudíž byl založen na opatření stejné povahy, tj. na opětovném narušení řetězce tím, že k DPH by byl – společně s poskytovatelem plnění – povinen i jeho příjemce. Na druhé straně, tento systém v sobě implikuje kumulaci jednotlivých částek DPH na výstupu v jednom stupni produkčního a distribučního řetězce, takže široké uplatňování tohoto režimu by v podstatě vedlo k podobným důsledkům jako obecná aplikace režimu reverse-charge, konkrétně k narušení podstaty DPH jako daně vybírané postupně na jednotlivých stupních produkce a distribuce až ke konečnému spotřebiteli, a tím k narušení fungování jednotného vnitřního trhu. Řešení tohoto problému by mohlo být podobné jako u systému DPH s nárokem na odpočet až na základě důkazu o zaplacení příslušné DPH na vstupu, tj. aplikace pro nové účastníky trhu pouze po určité časově omezené období, a dále pro daňové subjekty, jež své daňové povinnosti neplní řádně.

3.1.2 Technologická řešení

Výše popsané systémy a opatření, jejichž úkolem je bojovat proti podvodům v oblasti DPH – a v jejich rámci především proti kolotočovým podvodům – vyžadují značné zásahy do legislativní úpravy této daně. Jak již bylo zmíněno výše, právě z tohoto důvodu jsou některá z nich pro členské státy EU neakceptovatelná, jiná jsou v blízkém časovém horizontu neproveditelná nebo kladou neúměrné administrativní břemeno a odpovědnost na daňové subjekty. Experti proto vidí budoucnost systému DPH v rámci EU spíše v technologických řešeních, která spočívají ve vytvoření speciálních softwarů sloužících jak k plnění administrativních a deklaračních povinnostech, tak k provádění příslušných plateb.

³⁹ Zpracováno dle: FEDELI, S; FORTE, F. EU VAT frauds. 2010.

3.1.2.1 Systém DPH odváděné v reálném čase⁴⁰

Systém, ve kterém by byla daň na výstupu odváděná v tom samém okamžiku, kdy proběhne platba související s odpovídající transakcí (v angličtině „real time VAT“; dále pouze RT-VAT), významně mění stávající postup výběru DPH prostřednictvím poskytovatele plnění, jež se tak pro stát stává v podstatě výběřčím této daně. To by znamenalo, že poskytovatel plnění nikdy nebude disponovat daní, jež mu v stávajícím systému platí příjemce v ceně zboží. Tak odpadne povinnost poskytovatele vyčíslit, vybrat a následně odvést daň. Naopak, daň by byla prostřednictvím elektronického platebního systému odvedena přímo z platby příjemce plnění a bezprostředně odvedena příslušnému správci daně.

Základním kamenem tohoto systému, pokud by měl být uplatněn v rámci EU, je zavedení a vytvoření sítě dvaceti sedmi identických serverů, jež budou mezi sebou těsně propojeny a budou fungovat jednak jako komunikační centrum mezi správci daně z různých členských států a jednak jako platební centra, jež budou zúčtovávat platby DPH. Veškeré platby zahrnující DPH by byly prováděny pouze prostřednictvím těchto center.

Aby však tento systém dokázal efektivně bránit kolotočovým podvodům uskutečněným v rámci jednotného vnitřního trhu, bylo by nutno zavést ještě jeden nadstavbový stupeň. První stupeň by byl pak věnován vnitrostátním transakcím a na druhém stupni by byli zpracovávány a sledované transakce překračující vnitřní hranice států EU. Efektivní a řádné působení tohoto druhého stupně, který je primárně určen k eliminaci kolotočových podvodů, vyžaduje jednotnou registraci pro všechny státy EU, tj. přidělení pouze jednoho daňového identifikačního čísla, stejného ve všech členských státech. Přeshraniční transakce by pak byly zdaňovány sazbou DPH platnou v domovském státě příjemce plnění a vybraná daň by byla připsána přímo na účet správce daně v tomto státě.⁴¹

⁴⁰ Zpracováno dle: WILLIAMS, C. The Real time VAT Project: A secure solution for VAT collection and the reduction of all tax fraud. 2010.

⁴¹ AINSWORTH, R. T. *VAT Fraud – Technological solutions: Boston University School of Law Working Paper No. 10-28*. 2006. s. 3-5.

3.1.2.2 Systém DPH využívající tzv. daňová lokalizační čísla⁴²

Systém DPH využívající identifikaci zdanitelných transakcí prostřednictvím tzv. lokalizačních čísel (v angličtině „VAT Locator Number systém“; dále pouze „VLN systém“) je považován za nejjednodušší technologické řešení. Navíc, je orientován přímo na eliminaci podvodů s nezvěstným obchodníkem a potažmo kolotočových podvodů. Pokud jde o jeho zavedení, vyžadoval by pouze minimu legislativních zásahů do stávajícího systému DPH v EU, tudíž lze říci, že je nejsnáze proveditelný.

Daňové lokalizační číslo by bylo jedinečné a nezaměnitelné pro každou jednotlivou transakci, přičemž by zde byla povinnost uvádět jej na každém daňovém dokladu vztahujícím se k příslušné transakci, a to v podobě jedinečného číselného kódu nebo ve formě čárového kódu. Sloužilo by tak k jednoznačné identifikaci zdanitelných transakcí, což by významně zjednodušilo systém kontroly.

Přířem systému DPH využívajícím daňové lokalizační čísla je odmítnutí nároku na odpočet DPH, pokud plátce DPH uskutečnil nákup a zaplatil DPH na základě daňového dokladu, na kterém buď bylo uvedeno neplatné daňové lokalizační číslo, nebo toto číslo nebylo uvedeno vůbec. Změna by totiž byla pouze administrativní, a to v tom smyslu, že daňový subjekt by byl jednak povinen poskytnout své daňové lokalizační číslo a uvést jej na odpovídajícím daňovém dokladu (to v případě dodání zboží či poskytnutí služby), jednak by nesměl opomenout ověřit platnost takto poskytnutého daňového lokalizačního čísla (to v případě pořízení zboží a přijetí služby). Přidělení a následné ověření platnosti daňového lokalizačního čísla by mělo být prováděno prostřednictvím centrálního počítačového programu spravovaného státem. Jinou možností by bylo za tímto účelem zřídit web-stránku nebo telefonickou linku.

3.1.2.3 Digitalizovaný systém DPH⁴³

Digitalizovaný systém DPH (v angličtině „digital VAT“; dále pouze „D-VAT“) je ve své podstatě a struktuře velmi podobný současnému systému založenému na principu

⁴² Zpracováno dle: AINSWORTH, R. T. *VAT Fraud – Technological solutions: Boston University School of Law Working Paper No. 10-28*. 2006.

⁴³ Zpracováno dle: AINSWORTH, R. T. *Carousel fraud in the EU: A digital VAT solution. Working paper No. 06-23*. 2006.

země skutečné spotřeby, přičemž jde o plně elektronický systém, který zahrnuje nejenom bezhotovostní platby DPH, ale i elektronické zpracovávání a podávání odpovídající dokumentace.

Elektronické podávání veškerých výkazů vyžaduje zavedení certifikovaného softwaru, jenž bude spravován certifikovanými soukromě-právními subjekty, které budou v systému působit jako důvěryhodné třetí strany, tj. prostředník mezi daňovými subjekty a orgány správy daně. Tito důvěryhodní prostředníci budou zároveň poskytovat garanci, že povinná DPH byla přiznána a vybrána a dále též garanci, že tato DPH byla odvedena a připsána na účet státu. Takového stavu lze dosáhnout díky tomu, že daňové subjekty budou využívat jejich služeb při plnění veškerých svých povinností v oblasti DPH, a to jak k odvodům DPH, tak i v rámci nároků na odpočet DPH. Tudíž, používání výše popsaného certifikovaného systému bude pro daňové subjekty dobrovolné. Avšak pokud v něm daňový subjekt nebude participovat, nebude mít nárok na uplatnění odpočtu DPH na vstupu, resp. tento nárok bude v případě neoprávněného uplatnění jednoduše odmítnut.

Certifikovaný software by měl být schopen:

- a) určit výši sazby DPH aplikovatelnou pro konkrétní transakci a vypočítat odpovídající částku DPH,
- b) provést zápis vypočtené částky DPH na příslušný daňový doklad,
- c) přiřadit každý jednotlivý daňový doklad jak na vstupu, tak i na výstupu k odpovídajícímu daňovému přiznání a
- d) řádně vyplnit a zkompletovat daňová přiznání⁴⁴.

Přirozeně, zavedení takového certifikovaného systému a též vytvoření vhodného softwaru není jednoduchá záležitost, přičemž bude vyvolávat náklady jak na straně státu (související s vývojem certifikovaného softwaru, jeho zavedením do praxe a s jeho následnou obsluhou), tak i na straně samotných daňových subjektů (náklady na změnu stávajícího daňového softwaru). Na druhé straně, většina informací v dnešním světě je již digitalizovaná. K digitalizaci směřuje většina našich činností, takže digitalizace systému DPH by byla pouze logickým důsledkem tohoto stavu. Navíc, z větší části jde

⁴⁴ AINSWORTH, R. T. *VAT Fraud – Technological solutions: Boston University School of Law Working Paper No. 10-28*. 2006. s. 10-12.

pouze o jednorázové náklady spojené se zavedením nového systému. Zde je nutno podotknout, že tyto náklady budou nepoměrně nižší než současné ztráty v příjmech národních rozpočtů způsobené kolotočovými podvody.

3.2 Analýza současného právního stavu

3.2.1 Analýza právního stavu na úrovni EU

Jak již bylo uvedeno výše, základním právním předpisem zabývajícím se DPH je tzv. šestá směrnice. Právě tento právní předpis upravuje i „evropský“ boj proti daňovým únikům. Je nutno zdůraznit, že daňové úniku pro EU neznamenaají pouze snížení příjmů do unijního rozpočtu, ale – a to především – představují i narušení hospodářské činnosti v rámci vnitřního trhu tím, že vytvářejí neoprávněné toky zboží a uvádějí na trh zboží za neobvykle nízké ceny. Protože vytvoření řádně fungujícího vnitřního trhu je jedním z primárních cílů EU, je v jejím největším zájmu bojovat proti daňovým podvodům, a to veškerými dostupnými, přípustnými a pro členské státy akceptovatelnými způsoby. Avšak, i při zavádění nových pravidel je nutno mít na paměti dvě základní zásady, jež omezují rozhodovací a legislativní pravomoc EU, a to zásadu subsidiarity⁴⁵ a zásadu proporcionality⁴⁶.

V současnosti můžeme v rámci EU pozorovat několik tendencí jak bojovat proti daňovým únikům. Protože členské státy odmítají akceptovat přílišné zásahy do svých pravomocí v oblasti daní, Komise doporučila přijmout administrativní kroky, které mají za úkol zlepšit komunikaci a výměnu informací mezi jednotlivými členskými státy, díky čemuž by bylo možné zpětně zrekonstruovat DPH řetězec, a tím včas odhalit možné pachatele. Kromě těchto opatření však EU dala členským státům možnost přijat i různá legislativní opatření.

⁴⁵ Podstata zásady subsidiarity spočívá v tom, že v oblastech, které nespádají do výlučné pravomoci EU, vyvíjí EU činnost jen tehdy a potud, pokud vytyčených cílů nemůže být uspokojivě dosaženo členskými státy, avšak může jich být, co do rozsahu a účinků, lépe dosaženo EU.

⁴⁶ Princíp proporcionality se uplatňuje vedle principu subsidiarity při vymezování pravomoci EU, která není výlučná. Činnost EU nemá překročit rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cílů EU.

3.2.1.1 Ručení za odvod DPH

Ustanovení čl. 205 šesté směrnice⁴⁷ dává členským státům možnost stanovit, že za odvod DPH ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést tuto daň. Obecně, osobou povinnou přiznat a odvést daň je poskytovatel zdanitelného plnění. Osobou, jež bude za odvod daně společně a nerozdílně ručit společně s poskytovatelem plnění bude obvykle příjemce tohoto plnění.

Jak je uvedeno výše, toto ustanovení znamená pro členské státy možnost, ne však povinnost zavést tento princip do svého právního pořádku. Jedním z členských států, který tuto možnost využily, je Velká Británie, a to již v roce 2003. Princip společné a nerozdílné odpovědnosti za odvedení DPH, nebo jinak ručení za nezaplacenou daň, je zde však aplikován pouze na ty podnikatele, jímž byly v rámci jejich ekonomické činnosti dodány mobilní telefony, jejich části a doplňky, nebo počítačové čipy či jiné části a doplňky hardware.⁴⁸ Jde tudíž o zboží, jenž bylo – dle statistických údajů – ve Velké Británii nejčastěji využíváno k podvodům s chybějícím subjektem a ke kolotočovým podvodům, a to především proto, že jde o relativně malé a lehké skladovatelné zboží, které však má velkou hodnotu.

Dle tohoto ustanovení, podnikatel, který přijme zdanitelné plnění specifikované zákonem, je solidárně odpovědný za odvod DPH z tohoto zdanitelného plnění za předpokladu, že věděl nebo měl rozumné důvody si myslet, že DPH z tohoto zdanitelného plnění nebude jeho poskytovatelem odvedena. Za indicii takovéto skutečnosti je považováno především to, že úplata za předmětné zdanitelné plnění byla v okamžiku jeho uskutečnění nižší než cena na trhu obvyklá nebo nižší než úplata, která byla za toto plnění požadována předcházejícím dodavatelem, tj. než cena, za kterou bylo zdanitelné plnění pořízeno.

Podnikatelé v zákonem stanovených odvětvích by tak měli mít zájem ujistit se o čestnosti a poctivosti svých dodavatelů a vyvinout veškerou námahu, aby se nestali součástí podvodného řetězce. Aby takováto „povinnost“ nedopadala na dotčené podniky příliš ostře a aby pro ně neznamenal přílišné břemeno, orgány správy daní dostali za úkol vypracovat a zveřejnit instrukce ohledně kroků a opatření, které by tyto podniky

⁴⁷ Stejně ustanovení bylo obsaženo i v původní směrnici z roku 1977, konkrétně šlo o čl. 21 odst. 3.

⁴⁸ §77A britského zákona o DPH z roku 1994, ve znění pozdějších předpisů (VAT Act of 1994)

měli podniknout před uzavřením nového dodavatelsko-odběratelského vztahu, aby dokázali identifikovat podvodný řetězec, a tak se účinně chránit před vznikem ručitelského závazku⁴⁹.

Velmi podobně je institut ručení za úmyslně neodvedenou DPH konstruován i v jiných členských státech EU, například v Německu⁵⁰ nebo Holandsku. Na rozdíl od Velké Británie, je však v obou těchto státech institut ručení aplikován obecně, tj. na veškerá zdanitelná plnění.

3.2.1.2 Aplikace mechanismu reverse-charge ve vztahu k vnitrostátním transakcím

Šestá směrnice v ustanovení čl. 199 dává členským státům možnost stanovit, že osobou povinnou odvést daň ze zdanitelného plnění je osoba povinná k dani, jíž je poskytnuto některé z taxativně vymezených plnění:

- provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti, jakož i předání stavebních prací;
- poskytnutí pracovníků pro činnosti, na něž se vztahuje písmeno a);
- dodání nemovitosti;
- dodání použitého materiálu, včetně takového, který bez úprav nelze opětovně použít, šrotu, průmyslového a neprůmyslového odpadu, recyklovatelného odpadu a částečně zpracovaného odpadu a dodání některých druhů zboží a dále poskytnutí služeb uvedených v příloze VI;
- dodání zboží poskytovaného jako záruka jednou osobou povinnou k dani jiné takové osobě při realizaci této záruky;
- dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem;
- dodání nemovitosti prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji.

⁴⁹ HM Customs and Excise. *VAT Strategy – Joint & several liability : Consultation on reasonable checks*. 2003.

⁵⁰ §25d německého zákona o dani z obratu z roku 1979, ve znění pozdějších předpisů (Umsatzsteuergesetz; UstG)

Další ustanovení, které umožňuje zavedení mechanismu reverse-charge i pro vnitrostátní transakce je čl. 199a, jež vstoupil v platnost až v roce 2009. Toto ustanovení dovoluje členských státům na přechodnou dobu, a to nejpozději do 30. června 2015 a minimálně na dobu dvou let, stanovit, že osobou povinnou odvést daň je příjemce povolenek na emise skleníkových plynů.

Prostřednictvím těchto dvou článků dává šestá směrnice členským státům možnost používat mechanismus reverse-charge cíleně pro zboží a služby taxativně vymezené v směrnici. Dle původního návrhu novely⁵¹, která do směrnice vnesla možnost přenesení daňové povinnosti u emisních povolenek, mělo být povoleno zavést tento mechanismus i pro další plnění, jako například mobilní telefony, mikroprocesory, parfémů nebo drahé kovy. S odůvodněním, že takovéto rozšíření možnosti využití režimu reverse-charge i pro zdanitelné transakce v rámci jednoho členského státu, by mělo příliš dalekosáhlé důsledky pro vnitřní trh a základní princip DPH, kterým jsou dělené platby na jednotlivých stupních produkčního a obchodního řetězce, byl původní návrh omezen pouze na emisní povolenky.

Obchodování s emisními povolenkami je považováno za poskytnutí služby, přičemž zavedení mechanismu reverse-charge u tohoto plnění využila většina členských států EU.

Další možnost jak přesadit na svém území mechanismus reverse-charge dává členským státům ustanovení čl. 395 šesté směrnice. Podstatou tohoto ustanovení je možnost Rady EU na návrh Komise povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovající se od směrnice. Cílem těchto opatření má být zjednodušení postupu výběru daně nebo zabránění určitým druhům daňových úniků, kromě jiného i podvodům s chybějícím subjektem, nebo zabránění vyhýbání se daňovým povinnostem. Takovýmto opatřením může být v určitých případech i zavedení mechanismu reverse-charge pro určité vnitrostátní transakce.

⁵¹ KOM/2009/0511 v konečném znění : Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

Na základě tohoto ustanovení udělila Rada EU množství výjimek, přičemž každá z nich je jiná, „ušita“ na míru konkrétní zemi a v ní vládoucím podmínkám. Avšak, pravidla pro udělování výjimek, jež zavádějí přenesení daňové povinnosti z poskytovatele plnění na jeho příjemce, podléhají přísným limitům, protože by mohli způsobovat komplikace těm plátcům daně, kteří obchodují jak v sektoru, kde je aplikován mechanismus reverse-charge, tak i v těch sektorech, kde neplatí.

Jako příklad aplikace výše popsaného ustanovení lze uvést výjimku pro Velkou Británii, udělenou na základě rozhodnutí Rady EU ze dne 16. dubna 2007, která se vztahuje na mobilní telefony, mikročipy a počítačové čipy⁵². Podobným způsobem je konstruována i výjimka pro Itálii, vztahující se na počítače, rádiová zařízení a materiál pro náhrobní kameny⁵³.

3.2.1.3 Technologická opatření orientována na zlepšení výměny informací

Již v roce 1993 byla v rámci EU vytvořena elektronická síť pro výměnu informací vztahujícím se k DPH, tzv. systém VIES („VAT Information Exchange System“), který měl pokrývat nejenom vnitrouní transakce, ale dokonce veškeré DPH podléhající transakce s místem plnění v EU.

Aby mohl systém VIES vůbec fungovat, bylo nutné sjednotit daňová identifikační čísla přidělovaná plátcům DPH působícím v EU, která tvoří dvě velká písmena identifikující stát usazení plátce a jedinečný kód plátce. Povinností jednotlivých národních daňových správ je vykázat v systému VIES daňová identifikační čísla plátců registrovaných v jejich krajině. Díky tomu by mělo být komukoli umožněno, prověřit, zda a kde je plátce k DPH registrován a též o koho ve skutečnosti jde. Většina členských států však umožňuje pouze ověření platnosti daňového identifikačního čísla, bez poskytnutí jakýchkoli dalších informací týkajících se plátce.⁵⁴

⁵²Rozhodnutí Rady 2007/250/ES ze dne 16. dubna 2007, kterým se Spojenému království povoluje zavést zvláštní opatření odchyloující se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.

⁵³The 2007 Financial Law of 27 December 2006, n. 296.

⁵⁴FEDELI, S; FORTE, F. EU VAT frauds. 2010. s. 23-25.

Kooperace mezi daňovými správami jednotlivých členských států tudíž probíhá dvěma způsoby:

- Členský stát může jiný členský stát požádat o poskytnutí detailnějších informací, a to v případě že informace získané prostřednictvím systému VIES vyvolaly podezření, buď ve vztahu k určité konkrétní transakci, nebo obecně, na základě analýzy rizik. Jde tudíž o poskytování informací **na žádost**.
- Členský stát může jinému členskému státu poskytnout informace i **bez předchozí žádosti** na základě vlastního uvážení, například pokud má podezření, že v tomto jiném státě byl spáchán daňový podvod.⁵⁵

Bohužel, systém VIES nefunguje příliš efektivně, a to hned z několika důvodů. Jedním z nich je skutečnost, že ne všechny národní daňové administrativy jsou dostatečně motivované ke kooperaci, protože nemají přímý zájem na kontrole a předcházení daňovým únikům, pokud se taková situace netýká právě jejich státu, a potažmo jeho rozpočtových příjmů. Dalším problémem je přílišná komplikovanost a komplexnost tohoto systému, jež má za důsledek relativně vysoké administrativní náklady, které mohou být někdy vyšší než prospěch plynoucí z eliminace daňových úniků. Nutno je zmínit též skutečnost, že informace jsou členskými státy poskytovány se značným zpožděním, což souvisí se stanovením frekvence a lhůty pro podávání souhrnných hlášení ze strany plátců DPH. Výměna informací trvá v současnosti do tří až do šesti měsíců⁵⁶. Taková prodleva mezi uskutečněním zdanitelného plnění a odpovídající výměnou informací značně oslabuje důvěryhodnost a spolehlivost systému VIES. Navíc, takovýto obsáhly systém rozličných informací, poskytovaných různými státy, vyžaduje stanovení jasných pravidel a nevyhnutnou kontrolu ze strany EU. Avšak, nic z toho ještě nebylo provedeno.

Za účelem zlepšení fungování systému VIES, především tedy ke zrychlení ve vztahu ke zveřejňování a kontrole informací, byla v roce 2008 přijata novela šesté

⁵⁵ Nařízení Rady č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení EHS č. 218/92.

⁵⁶ ČAPEK, O. EU navrhuje opatření pro boj s daňovými podvody. 2008.

směrnice, jež měla za úkol zjednodušit proces vykazování vnitrouijních transakcí prostřednictvím souhrnného hlášení a také zkrácení frekvence jeho podávání. Byly stanoveny, a následně i do praxe provedeny, následující zásady⁵⁷:

- Daňová správa členského státu, ve kterém daňová povinnost vznikla, musí získat informace o přeshraničních zdanitelných plněních uvnitř EU ve lhůtě nepřekračující jeden měsíc.
- Uskutečnění přeshraničních plnění uvnitř EU musí být ze strany jeho poskytovatele i příjemce vykazováno a přiznáváno ve stejném zdaňovacím období.
- Musí být umožněno podávat souhrnná hlášení jednoduchým způsobem elektronicky, aby se co nejvíce snížila administrativní zátěž. Na základě současného znění šesté směrnice mají tudíž členské státy nejenom povinnost umožnit, ale můžou dokonce i vyžadovat zaslání souhrnného hlášení elektronickými prostředky ve formě datové správy.
- V případě, že hodnota přeshraničních zdanitelných plnění uskutečněných jedním plátcem je zanedbatelná⁵⁸, musí být členskými státy umožněno určit takovému plátcovi povinnost podávat souhrnná hlášení pouze čtvrtletně.
- Vykazování transakcí ve vztahu k poskytování služeb má rovněž probíhat čtvrtletně.

3.2.2 Analýza české právní úpravy

Zákon o DPH, jako základní právní předpis upravující DPH v České republice, obsahuje několik právních institutů zaměřených na boj proti daňovým únikům, potažmo i kolotočovým podvodům na DPH. Vzhledem k harmonizaci právní úpravy DPH v rámci EU, bylo zavedení některých z těchto opatření pro ČR povinností, a to

⁵⁷ Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství.

⁵⁸ Dle Šesté směrnice, celková hodnota zboží dodaného během příslušného čtvrtletí (bez DPH) nesmí překročit částku 50 000 Eur nebo ekvivalentu této částky v národní měně.

například povinnost české daňové správy participovat v systému výměny relevantních informací nebo povinnost plátců DPH, kteří obchodují na vnitřním trhu, podávat souhrnná hlášení. Jiná opatření jsou naopak pouze využitím možnosti odchýlit se od ustanovení šesté směrnice, přičemž je nutno podotknout, že jde o opatření, jež odpovídají trendu v celé EU, konkrétně jde o rozšiřování mechanismu reverse-charge pro vnitrostátní plnění a zavedení principu solidární odpovědnosti za odvod DPH.

3.2.2.1 Participace v systému VIES a další opatření v rámci výměny informací

Jako již bylo uvedeno výše, systém VIES byl zaveden nařízením Rady č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. Nařízení, jako právní předpis EU, jsou přímo účinná ve všech členských státech, a to jak pro stát a jeho orgány, tak i pro občany tohoto státu. To znamená, že jeho transpozice do českého právního řádu nebyla nutná (a dokonce ani dovolena). Rovněž to znamená, že úprava týkající se výměny informací vztahujících se k DPH a k vnitrounitním transakcím, je ve všech členských státech stejná.

Co však tak úplně stejné není, jsou pravidla pro podávání souhrnného hlášení, která jsou harmonizována prostřednictvím šesté směrnice. Dle ustanovení §102 zákona o DPH je plátce povinen podat souhrnné hlášení tehdy, pokud uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, přemístil obchodní majetek do jiného členského státu, dodal zboží kupujícímu prostřednictvím tzv. třístranného obchodu za předpokladu, že plátce je prostřední osobou nebo poskytl služby s místem plnění v jiném členském státě osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat a zaplatit příjemce služby. Souhrnné hlášení se podává za každý kalendářní měsíc do 25 dní po jeho skončení. Česká republika tudíž nevyužila možnost osvobodit od podávání souhrnných hlášení ty plátce, kteří poskytují vymezená zdanitelná plnění pouze v zanedbatelné hodnotě. Další výjimka platí pro souhrnné hlášení vykazující pouze poskytnutí služeb, jež se podává současně s daňovým přiznáním ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Souhrnné hlášení lze podat pouze elektronickým způsobem, tj. v tomto případě Česká republika využila možnost stanovit elektronickou formu podání jako jediný možný způsob, a to

bez výjimky. K tomuto účelu byl vytvořen daňový portál, prostřednictvím něhož lze v elektronické podobě vytvořit a podat nejenom souhrnné hlášení, ale i daňová přiznání.

3.2.2.2 Reverse-charge mechanismus pro vymezená vnitrostátní plnění

Jak již bylo zmíněno, čl. 199 šesté směrnice dává členským státům možnost stanovit, že u taxativně vymezených plnění mohou aplikovat mechanismus reverse-charge i ve vnitrostátním obchodu. Podobně, čl. 199a umožňuje využít tento režim pro vnitrostátní obchody s emisními povolenkami.

Česká republika využila výše uvedené možnosti, přičemž v zákoně o DPH vymeziła zdanitelná plnění, které jsou v současné době podrobena režimu přenesení daňové povinnosti. Do 1. dubna 2011 byl mechanismus reverse-charge využíván pouze u dodání zlata⁵⁹. K tomuto datu však nabyła účinnosti novela zákon o DPH, která režimu přenesení daňové povinnosti podrobila i další plnění:

- dodání šrotu a odpadu, včetně jeho zpracování⁶⁰,
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů⁶¹ a
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací⁶².

Zde je nutno podotknout, že zavedení mechanismu reverse-charge pro obchodování s emisními povolenkami je pouze dočasné. Příslušné ustanovení pozbývá platnosti 1. července 2005. Naopak, účinnost aplikace tohoto mechanismu u stavebních a montážních prací byla odložena, a to na 1. ledna 2012.

Dle informace zveřejněné na stránkách Ministerstva financí, cílem zavedení výše popsaných opatření je především snaha o zamezení těch situací, kdy dodavatel neodvede DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, ale odběratel si nárokuje odpočet DPH v plné výši, tj. právě v případě podvodů s chybějícím subjektem nebo taky kolotočových podvodů. Právě tyto druhy zboží a služeb byly vybrány nejenom z důvodu již současně existujících daňových podvodů, ale především také proto, že

⁵⁹ §92b zákona o DPH

⁶⁰ §92c zákona o DPH

⁶¹ §92d zákona o DPH

⁶² §92e zákona o DPH

ostatní členské státy již režim přenesení daňové povinnosti zavedly nebo se ho chystají zavést, a České republice by tak hrozil extrémní příliv podvodů s těmito komoditami⁶³.

V původním návrhu novely bylo vloženo ještě další ustanovení, které ukládá použití mechanismu reverse-charge u dodání benzínu nebo nafty, a to od určitého limitu 1.500 l na jednu dodávku jinému plátcí. Avšak, šestá směrnice neumožňuje všeobecné zavedení tohoto opatření u dodání benzínu nebo nafty. Česká republika zažádala o udělení výjimky, a to na základě čl. 395 Šesté směrnice. Protože však České republice nebyla tato výjimka udělena v průběhu legislativního schvalovacího procesu, bylo toto ustanovení prozatím vypuštěno⁶⁴.

3.2.2.3 Ručení za nezaplacenou daň⁶⁵

Na základě čl. 205 šesté směrnice zavedla Česká republika do svého právního systému další nástroj boje proti daňovým únikům, konkrétně institut ručení za nezaplacenou daň⁶⁶, a to s účinností od 1. dubna 2011.

Ručení za nezaplacenou daň je, tak jako každý ručitelství vztah, institutem zajišťovacím a má tzv. akcesorický charakter. To znamená, že vždy sleduje osud hlavního závazku, v tomto případě závazku daňového poplatníka přiznat a odvést daň na výstupu. Z toho vyplývá, že rozsah ručení je odvozen od tohoto závazku a též spolu s ním zaniká. Dalším charakteristickým znakem ručení je jeho subsidiární povaha, což znamená že k jeho realizaci dochází až tehdy, pokud hlavní závazek není hlavním dlužníkem splněn.

V případě ručení za nezaplacenou DPH je hlavním dlužníkem plátce DPH, jenž provedl zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, ze kterého je povinen odvést daň. Za předpokladu, že budou splněny zákonem stanovené podmínky, ručitelem se

⁶³ Ministerstvo financí České Republiky. *Informace - Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH - návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty pro rok 2011*. 2010.

⁶⁴ Ministerstvo financí České Republiky. *Informace - Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH - návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty pro rok 2011*. 2010.

⁶⁵ Zpracováno dle: Generální finanční ředitelství. *Informace GFŘ k institutu ručení podle ust. § 109 a § 109a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 4. 2011*. 2010.

⁶⁶ §109 zákona o DPH

stává plátce DPH, který přijal zdanitelné plnění od jiného plátce, jenž záměrně neuhradil DPH z tohoto plnění.

Ručitelský vztah však vzniká až při splnění následujících podmínek:

- tzv. znalostní test, tj. pokud příjemce plnění v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplácena, nebo že plátce, jenž je povinen odvést daň z tohoto plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo že dojde ke zkrácení daně nebo k vylákání daňové výhody, nebo
- pokud je úplata za předmětné zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od ceny obvyklé.

Zde je důležité podotknout, že ručitelský vztah vzniká již v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, avšak realizuje se až na základě výzvy ze strany správce daně. Pro daňové poplatníky, kteří se dostanou do pozice ručitele, je dále důležité, že ke vzniku ručení stačí zavinění ve formě nevědomé nedbalosti, tj. že vědět měl a mohl, přičemž v případném budoucím sporu leží důkazní břemeno na poplatníkovi. To v podstatě znamená, že sám poplatník bude muset dokázat nejen, že o úmyslu poskytovatele plnění neodvést daň nevěděl, ale že o něm ani při vynaložení řádné starostlivosti vědět nemohl. Lze tedy říci, že tento institut ručení za odvod daně, nebo jinak taky princip společné a nerozdílné odpovědnosti, je v České republice konstruován velmi podobně jako v Anglii, akorát se aplikuje u všech zdanitelných plnění bez rozdílu. Navíc, česká daňová správa neposkytuje plátcům způsob, jak si ověřit, zda a jak poskytovatel své daňové povinnosti plní. Na rozdíl od Velké Británie, neposkytla zatím plátcům ani žádnou informaci ohledně možnosti, jak si ověřit důvěryhodnost svého dodavatele. Právě z tohoto důvodu klade tento stav neúměrné nároky na příjemce plnění.

Vzniku ručitelského vztahu se dá vyhnout využitím **tzv. zvláštního způsobu zajištění daně**⁶⁷. Pokud totiž příjemce plnění ještě nebyl správcem daně vyzván jako ručitel, může daň z příslušného zdanitelného plnění uhradit za poskytovatele tohoto

⁶⁷ §109a zákona o DPH

plnění přímo příslušnému správci daně. Tato úhrada bude připsána na osobní depozitní účet poskytovatele, přičemž se použije výhradně na úhradu daně, které se týká. Z osobního depozitního účtu poskytovatele bude úhrada následně vždy převedena na osobní daňový účet DPH poskytovatele, a to ke dni splatnosti odpovídající daňové povinnosti, nebo – v případě, že k úhradě došlo později než vznikla jeho daňová povinnost – ke dni platby na osobním depozitním účtu. Úhrada provedená příjemcem plnění se převede na osobní daňový účet poskytovatele i v případě, že daň z dotčeného zdanitelného plnění byla již zcela nebo částečně uhrazena.

Problémem však zůstává, čím a jak příjemce plnění odůvodní, že část ceny za plnění, konkrétně část odpovídající DPH vypočtené příslušnou sazbou, svému dodavateli nezaplatí, ale odvede ji přímo správci daně. Takovéto ustanovení je tudíž nutno zapracovat do příslušné kupní smlouvy, což může způsobovat značné komplikace v budování odběratelsko-dodavatelského vztahu.

3.3 Komplexní zhodnocení současného stavu

Nejlepším řešením, které by mohlo alespoň v jistém rozsahu eliminovat kolotočové podvody, je v dlouhodobém horizontu – dle mého názoru – řešení technologického rázu, a to především vzhledem k nevoli členských států EU vzdát se svých svrchovaných pravomocí v oblasti daní a rovněž vzhledem ke komplikovanému a zdoluhavému procesu schvalování závazných právních předpisů v EU. Na základě porovnání jednotlivých možností se jako nejvhodnější jeví tzv. systém digitální DPH, vyžadující na jedné straně zavedení certifikovaného softwaru pro splnění administrativních povinností v oblasti DPH a na straně druhé certifikaci speciálních subjektů, které by v tomto systému fungovaly jako třetí důvěryhodné strany, zabezpečující správné podání a korektnost daňových výkazů, a to jak ve vnitroujním, tak i ve vnitrostátním obchodě.

Pokud jde o strukturální řešení, stav, který v rámci EU panuje v současné době, považuji za vyhovující. Na základě Šesté směrnice mají členské státy možnost zavést

v rámci boje proti kolotočovým podvodům mechanismus reverse-charge pro vnitrostátní transakce týkající se vybraného zboží a služeb, tj. pro provedení stavebních prací a další s tím související činnosti, obchody s nemovitostmi a použitým materiálem, a pro obchody s emisními povolenkami. Možnost přesunutí daňové povinnosti na příjemce plnění je členskými státy poměrně často využívána. Navíc, bývá doplněna o aplikaci mechanismu reverse-charge ve vnitrostátním obchodu i v dalších sektorech, kde – jak vyplývá ze zjištění a zkušeností jednotlivých členských států – k podvodům často dochází, a to na základě souhlasného rozhodnutí EU. Kladně je dále nutno hodnotit i možnost členských států zavést do svého práva institut ručení za odvod DPH, což některé z nich i udělaly.

Co se týče provedení výše uvedených opatření do českého daňového práva, je nutno upozornit na problém ve vztahu k nově zavedenému institutu ručení za nezaplacenou daň, především k jeho provedení ze strany orgánů správy daně. Generální finanční ředitelství zveřejnilo informaci⁶⁸, dle které nese důkazní břemeno v případě sporu daňový subjekt. Avšak, i když ke vzniku ručení postačuje zavinění ve formě nevědomé nedbalosti, prokázat, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět mohl, že jeho dodavatel DPH úmyslně neodvede či jinak zkrátí, by mělo být úkolem správce daně, jelikož právě stát je beneficentem výnosů z daní.⁶⁹ Dále může komplikace způsobovat i aplikace institutu tzv. zvláštního zajištění daně, který umožňuje vyhnout se ručení prostřednictvím přímé úhrady odpovídající výši DPH v prospěch správce daně. Neexistuje totiž právní titul, na základě kterého by byl příjemce plnění oprávněn svému dodavateli nezplatit plnou cenu. Jedinou možností prozatím zůstává uzavření smlouvy mezi příjemcem a poskytovatelem zdanitelného plnění⁷⁰, což však může mít za důsledek narušení odběratelsko-dodavatelských vztahů. Dle mého názoru, takovýto stav klade neúměrné břemeno na daňové subjekty, konkrétně tedy na příjemce plnění.

⁶⁸ Generální finanční ředitelství. *Informace GFŘ k institutu ručení podle ust. §109 a §109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění po novele zákona od 1.4.2011.* 2011.

⁶⁹ Dle mého názoru takovýto závěr vyplývá i ze samotné dikce zákona o DPH. Podobně i v důvodové zprávě k novele, jež institut ručení do zákona o DPH přinesla, bylo uvedeno, že „správce daně před tím, než uplatní ručitelskou výzvu, si musí učinit relevantní úsudek o tom, že jsou naplněny podmínky podle odstavce 1 nebo 2. Ohledně prokázání skutečností uvedených v odstavci 1 leží důkazní břemeno na straně správce daně“.

⁷⁰ Taková smlouva může obsahovat například ustanovení o tzv. zádržném.

4 Návrhy

4.1 Návrh změny právních předpisů na úrovni EU

Jak jsem uvedla výše, v dlouhodobém horizontu by bylo nejvhodnějším řešením zavedení digitálního systému DPH. Přeměna současného systému DPH v EU na systém digitální by spočívala ve dvou základních krocích:

- 1) vytvoření a zavedení jednotného certifikovaného systému pro plnění administrativních povinností (vydávání daňových dokladů, podávání daňových přiznání a dalších výkazů ve vztahu k DPH) a
- 2) určení a certifikace tzv. důvěryhodných třetích stran, které budou fungovat jako prostředník mezi plátcí daně a orgány správy daní.

Aby byla zajištěná jednotná úprava na území celé EU, bylo by vhodné, aby základním právním předpisem stanovujícím rámec digitálního systému DPH, bylo **nařízení**⁷¹, které by v budoucnosti nahradilo stávající nařízení Rady č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti DPH a vzájemné výměně informací mezi členskými státy.

4.1.1 Certifikovaný daňový software

Zavedení systému digitální DPH by vyžadovalo, aby členské státy zavedly jednotný certifikovaný daňový software, jenž by měl být schopen:

- správně určit národní daň a aplikovat správnou sazbu, platnou pro předmětnou transakci, a díky tomu vypočítat odpovídající výši daně;
- přiřadit a zobrazit vypočtenou daň na souvisejícím daňovém dokladu;

⁷¹ Nařízení, jako sekundární právní akt EU, zavazuje jak členské státy, tak i přímo jejich příslušníky. Na rozdíl od směrnice, která je adresována pouze členskými státy a závazná co do výsledku, jehož má být dosaženo, přičemž však volba prostředků náleží do pravomoci členskými státy, je úprava obsažená v nařízení přímo závazná a není zde nutnost její implementace do národního práva.

- přiřadit daňový doklad – a potažmo i jednotlivé částky daně na vstupu a na výstupu – ke správnému zdaňovacímu období a
- správně vyplnit daňové přiznání za toto zdaňovací období.

Samotné podání daňového přiznání by i nadále zůstalo povinností daňového subjektu. Avšak, díky tomu, že prakticky každá transakce by byla v centrálním softwaru zaznamenána, by tento software mohl automaticky tvořit a podávat jakési „pro-forma“ daňové přiznání, jež by sloužilo k následné kontrole správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání podaném daňovým subjektem.

Používání certifikovaného daňového softwaru, který by byl spravován centrálně na úrovni EU, by mělo být povinné. Aby se předešlo neúměrnému administrativnímu a finančnímu zatížení malých a středních podniků obchodujících v nerizikových odvětvích, tento systém by měl být přístupný přes internet a bez poplatků. Financování jeho správy by mělo ležet na ramenou EU a jednotlivých členských států.

Nepoužívání certifikovaného softwaru by bylo vhodné sankcionovat nutností vydávat při uskutečňování vnitrouijních transakcí daňové doklady s uvedením DPH státu původu, tj. dodání zboží by v takovém případě nebylo osvobozeno od DPH, případně u služeb by nedošlo k uplatnění reverse-charge mechanismu. Neúčast v systému by tudíž zakládala nemožnost nakupovat zboží/služby z jiných členských států bez DPH a také nemožnost prodávat takovéto zboží/služby bez DPH. Nepoužívání certifikovaného software v případě vnitrostátních transakcí by však nevedlo k žádným výrazným negativním dopadům pro plátce.

Certifikovaný daňový software by ve své podstatě měl fungovat následujícím způsobem:

Plátce A, který by měl v úmyslu uskutečnit dodání zboží do jiného členského státu vůči plátcí B, by si ověřil, zda plátce B používá certifikovaný software, což by proběhlo prostřednictvím centrálního certifikovaného systému. Pokud by plátce A obdržel potvrzení, že plátce B certifikovaný software používá, mohl by následně vydat daňový doklad bez DPH a okamžitě jej i zaslat plátcí B. Díky automatizaci systému by si tak plátce A mohl být jist, že certifikovaný software pro plátce B správně, tj. v souladu s právem, aplikuje reverse-charge, resp. samozdanění. Navíc, v okamžiku, kdy by plátce

B obdržel požadavek plátce A ohledně certifikace, vyslal by zpětný dotaz vůči plátci A. Plátce B by tak mohl již předem vědět, zda obdrží daňový doklad s DPH nebo bez DPH.

4.1.2 Důvěryhodné třetí strany

Tzv. důvěryhodná třetí strana by v systému digitální DPH dle mého návrhu fungovala jako prostředník mezi plátcem daně a příslušným správcem daně. Tito prostředníci by však měli fungovat jako zástupci plátce daně nejenom pro přípravu a podání daňových priznání a dalších výkazů vůči orgánům správy daně, ale i jako ručitelé ve vztahu k řádnému a včasnému odvedení odpovídající částky daně.

Využití služeb důvěryhodných třetích stran by obecně mělo být dobrovolné. Avšak pokud by plátce jejich služeb využil, byl by schopen nejenom poskytnout orgánům správy daní garanci, že DPH z příslušné transakce byla správně vypočtena, vybrána, ale dokonce i to, že bude odvedena. Dále by díky tomu byl plátce schopen bezproblémově prokázat, že splnil podmínky „náležitě péče“ ve vztahu k ručení za odvod DPH.

Pro obchodování ve vymezených, vysoce rizikových odvětvích by měla být stanovena povinnost využívat služby těchto prostředníků. Dále by tato povinnost mohla být rovněž zavedena jako sankce za prokázané porušení nebo obcházení právních předpisů v oblasti DPH, tj. například pokud již bylo plátci na základě daňové kontroly a následného řízení prokázáno, že si neoprávněně nárokoval odpočet daně na vstupu nebo v případě, že dlouhodobě neplnil řádně své administrativní povinnosti v oblasti DPH.

Prostřednictvím doplnění výše popsaného digitálního systému DPH o služby důvěryhodných třetích stran, by byl plátce A nejenom ujištěn, že plátce B korektně splní své administrativní povinnosti, ale také by si mohl být jist, že tato třetí strana přebrala závazek odvést vypočtenou daň příslušnému orgánu správy daně, tj. že tato daň bude zaplacená.

Výběr a certifikace důvěryhodných třetích stran by měly podléhat přísným pravidlům. Podmínky, za kterých by se soukromoprávní subjekt mohl stát

důvěryhodnou třetí osobou, by měly být stanoveny jednotně pro celou EU (tj. v příslušném nařízení), přičemž by u těchto subjektů měla být ověřována znalost jak unijního, tak i národního daňového práva, a dále jejich schopnost splnit za svého klienta závazek odvést povinnou daň v tom případě, kdy jejich klient tuto daň neodvedl řádně a včas.

Jednotlivé členské státy by měly vést seznamy těchto subjektů a pravidelně kontrolovat, zda oprávněné subjekty, jimž byla udělena certifikace, podmínky provozování této činnosti dlouhodobě splňují.

Na rozdíl od možnosti využívat centralizovaný certifikovaný daňový software bez poplatků, by měly být služby důvěryhodných třetích stran zpoplatněny, přičemž plátce daně by měl mít právo si důvěryhodnou třetí stranu zvolit. Vztah mezi plátcem DPH a důvěryhodnou třetí stranou by tudíž měl mít soukromoprávní smluvní základ.

4.2 Návrh změny právních předpisů v ČR

4.2.1 Návrh změny úpravy ve vztahu k institutu ručení za nezaplacenou daň

Vzhledem k výše zmíněnému nedostatku právního titulu k úhradě daně za poskytovatele zdanitelného plnění přímo správci daně, bych navrhovala doplnit jak zákon o DPH, tak i zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále pouze „zákon o daních z příjmů“) a zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění dalších předpisů (dále pouze „obchodní zákoník“), konkrétně ustanovení týkající se kupní ceny. Změnu úpravy kupní ceny dle zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, nepovažuji za potřebnou, protože ručení za nezaplacenou daň nastupuje pouze v případě transakce mezi dvěma podnikatelskými subjekty.

V této souvislosti bych navrhovala doplnění ustanovení §109a zákona o DPH o nový odst. 1 následujícího znění:

Pokud příjemce zdanitelného plnění v okamžiku provedení úplaty za zdanitelné plnění pojme důvodné podezření, že:

- a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,*
- b) poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit,*
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody, nebo*
- d) úplata za toto zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny*;*

je oprávněn uhradit část kupní ceny, odpovídající částce daně z tohoto zdanitelného plnění, přímo správci daně.

**Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění zákona č. 121/2000 Sb.*

Protože pojem „důvodné podezření“ je dost vágní a jeho výklad by mohl způsobovat problémy nejen zainteresovaným plátcům, ale i pracovníkům orgánů správy daně, navrhuji, aby tento pojem byl blíže specifikován v pokynu D.

Dále bych navrhovala změnu obchodního zákoníku v tom smyslu, aby kupující byl povinen zaplatit celou kupní cenu pouze v případě, že zvláštní zákon nestanoví jinak. V případě důvodného podezření by tak příjemce plnění měl možnost zaplatit svému dodavateli pouze část kupní ceny, tj. sníženou o částku odpovídající DPH, kterou by následně, na základě zákona o DPH odvedl přímo správci daně. V rámci změny zákona o daních z příjmů by mělo být jasně a výslovně stanoveno, že daň odvedená přímo správci daně na základě výše zmíněného ustanovení je daňově uznatelným nákladem.

4.2.2 Návrh provedení unijní úpravy v českém daňovém právu

Jak již bylo vysvětleno výše, nařízení, které by do unijního práva zavedlo digitální systém DPH, by bylo na území České republiky přímo platné a zavazující, a to

bez nutnosti transformace do podoby českého právního předpisu. Avšak, i toto nařízení by potřebovalo přijetí národních prováděcích předpisů.

Bližší specifikaci ve vnitrostátním právu jednotlivých členských států, respektující jak jednotná unijní pravidla, tak i specifika jednotlivých členských zemí, by vyžadovalo především určení důvěryhodných třetích osob a též způsob jejich certifikace. Jak již bylo zmíněno, podmínky provozování této činnosti by měli být stanoveny jednotně a stejně pro všechny členské státy. Avšak, dozor a dohled nad těmito subjekty by měli mít jednotlivé členské státy (potažmo jejich ministerstva financí).

Co se týče provozování činnosti třetí důvěryhodné strany jako prostředníka mezi státem a plátcem daně, v České republice by – dle stávajícího práva – šlo o „podnikání na základě zvláštních právních předpisů“, konkrétně na základě předmětného nařízení EU. To znamená, že takovéto podnikání by nebylo považováno za živnost.

Zde je nutno zmínit, že zavedení digitálního systému DPH a využívání certifikovaného daňového systému by v oblasti DPH pravděpodobně do značné míry eliminovalo potřebu daňových subjektů využívat služeb daňových poradců. Na druhé straně, právě oni by mohli být – díky svým znalostem – vhodnými kandidáty pro provozování činnosti důvěryhodných třetích stran.

Závěr

Vstup do EU přinesl pro Českou republiku mnoho nového. Co se týče daňového práva, významnou změnou prošla především oblast daní. DPH jako nepřímá daň postihující veškeré obchodní transakce má velký význam pro správné fungování jednotného vnitřního trhu, což je jeden z primárních cílů EU. Rozmach obchodu probíhajícího přes hranice členských států spolu se zrušením vnitřních hranic a zásadou daňové rovnosti přinesl novou právní úpravu, která přeshraniční dodávky zboží i služeb osvobodila od uplatňování DPH. Prostřednictvím uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti z poskytovatele plnění na příjemce plnění dochází ke zdanění až ve státě spotřeby. I když byl tento systém v EU zaveden pouze jako přechodný, ukázalo se, že ve své podstatě funguje celkem dobře. Navíc, na rozdíl od uplatňování principu původu, jenž vyžaduje důslednou harmonizaci sazeb DPH, nevyvolává zásadní protesty ze strany členských států.

Na druhé straně, právě takovýto systém DPH umožnil páčání tzv. kolotočových podvodů. Jejich provádění je v současnosti ještě ulehčeno digitalizací obchodů. Díky ní je možno kolotočový obchod možné provést téměř v průběhu několika minut. V posledních letech se právě podvody na DPH stávají velice závažným problémem. Ztráty ve veřejných příjmech jsou pořád významnější, což si vyžádalo pozornost jak ze strany členských států, tak i ze strany EU.

Existuje několik variant řešení majících za úkol eliminovat kolotočové podvody. Některá z těchto řešení jsou strukturálně-právní, jiná jsou technologického charakteru, tj. jejichž primárním není změna principů, ale modifikace týkající se administrativních povinností zainteresovaných daňových subjektů.

Jak již bylo zmíněno výše, členské státy projevují vůči strukturálním řešením zásadního charakteru značnou nevoli. Jedinou možností boje proti kolotočovým podvodům pak zůstávají pouze řešení technologická. Navíc, kolotočové podvody jsou podvody využívající právě moderní technologie. Tudíž, dle mého názoru by v dlouhodobém horizontu bylo nejlepším řešením řešení technologického charakteru.

Na základě porovnání jednotlivých technologických možností boje proti kolotočovým podvodům, byl v této práci jako nejvhodnější řešení zvolen systém digitální DPH doplněn o selektivní a dočasná strukturální opatření, která jsou v daňovém právu EU a jejich členských států již v současnosti hojně využívaná, jako např. zavedení mechanismu reverse-charge i pro vnitrostátní transakce nebo institut ručení za odvod DPH.

Digitální systém DPH, v takové podobě jak jsem jej v této práci navrhla a popsala, by vyžadoval zavedení jednotného certifikovaného daňového software, určeného k automatizovanému plnění administrativních povinností v oblasti DPH. Díky tomu by do značné míry byla eliminována možnost nepodání daňového přiznání. Ve vysoce rizikových sektorech, by měl být tento systém doplněn o využití služeb tzv. důvěryhodných třetích stran, tj. soukromoprávních subjektů, jenž by fungovaly jako prostředníci mezi daňovými subjekty a státem, přičemž kromě řádného splnění administrativních povinností by ručili i za odvod DPH.

Jak jsem již psala v úvodu, cílem této práce bylo navržení takového řešení, které by respektovalo zásady přiměřenosti a vhodnosti. Takovéto řešení by tudíž mělo být nejenom schopné zabránit kolotočovým podvodům, ale zároveň by nemělo znamenat přílišné břemeno jak pro samotné daňové subjekty, tak i pro členské státy. Proto návrh obsahuje i řešení alokace nákladů na zavedení a následné fungování tohoto systému, přičemž náklady na zavedení a fungování certifikovaného software by měly nést členské státy a EU jako beneficianti daňových příjmů. Na druhé straně, služby důvěryhodných třetích stran by měly být zpoplatněny, přičemž cena by měla být vždy dohodnuta smluvně mezi plátcem a důvěryhodnou třetí stranou. Tyto náklady by tudíž povinně nesli plátcí obchodující ve vymezených rizikových odvětvích nebo ti, kteří své daňové povinnosti neplní řádně. Bylo by je tak možno pokládat za „daň“ za to, že tito plátcí obchodují ve velice populárních a výnosných odvětvích, nebo taky za určitý druh sankce za neplnění povinností.

Zavedení digitálního systému DPH není záležitostí jednoho dne. Naopak, jde o řešení dlouhodobé. Avšak, čím dříve se s daným problémem začne něco skutečně dělat, tím dříve budeme schopni efektivně proti kolotočovým podvodům bojovat, a tak eliminovat možnosti jejich páchání.

Seznam použité literatury

- [1] AINSWORTH, Richard Thompson. *Carousel fraud in the EU - A digital VAT solution: Working paper series Law and Economics, working paper No. 06-23*. [online]. Boston University School of Law , 1.5.2006. [cit. 2010-03-10]. Dostupné z WWW: <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/Ainsworth-VAT-Fraud_Tech-Solutions.html>.
- [2] AINSWORTH, Richard Thompson. *VAT Fraud – Technological solutions : Boston University School of Law Working Paper No. 10-28*. [online]. Boston University School of Law, 1.5.2006. [cit. 2010-03-10]. Dostupné z WWW: <<http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/2010.html>>.
- [3] BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
- [4] Chartered Institute of Taxation. *Possible introduction of an optional reverse charge mechanism for VAT: Response to the European Commission*. [online]. 18.10.2007. [cit. 2010-03-10]. Dostupné z WWW: <<http://www.tax.org.uk/attach.pl/6110/7007/OptionalReverseCharge%20amendedfinal181007.pdf>>.
- [5] Comission of the European Communities. *Communication from the Comission COM(2006)254 concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*. [online]. 31.5.2006. [cit. 2010-03-10]. Dostupný z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com\(2006\)254_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com(2006)254_en.pdf)>.
- [6] ČAPEK, Ondřej. EU navrhuje opatření pro boj s daňovými podvody. *Finanční management : Elektronický newsletter titulu finanční management* [online]. 6.6.2008, 11, [cit. 2010-03-17]. Dostupné z WWW: <http://ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2008_11.pdf>.
- [7] Česká daňová správa [online]. 29.8.2006 [cit. 2010-03-17]. Informace k § 10 odst. 6 a 7 zákona o DPH. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_7173.html?year=0>
- [8] Česká daňová správa [online] 23.2.2010 [cit. 2010-03-17]. Informace k §36a: Stanovení základu daně ve zvláštních případech. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Priklady_k_upl_sazby_DPH_230210.pdf>

[9] DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty : Komentář. 2.*, aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

[10] European Commission. *Possible introduction of an optional reverse charge mechanism for VAT – Impact on businesses : Consultation paper*. [online]. 13.8.2007. [cit. 2010-03-10]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_consultation_paper_en.pdf>.

[11] FEDELI, Silvia; FORTE, Francesco. EU VAT frauds. *European Journal of Law and Economics* [online]. 2010, Online First, [cit. 2010-03-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.springerlink.com/content/210234j7x3126864/?p=a4bca5ba0f3144b8819e09c851906a57π=3>>. ISSN 1572-9990.

[12] FEDELI, Silvia; FORTE, Francesco. *Models of cross-border VAT fraud : Working paper n. 123*. Roma: Università degli Studi di Roma "La Sapienza", Facoltà di Economia, 2009. 24 s. ISSN 1974-2940.

[13] Generální finanční ředitelství. *Informace GFŘ k institutu ručení podle ust. §109 a §109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění po novele zákona od 1.4.2011*. [online]. 25.3.2011. [cit. 2010-05-10]. Dostupné z WWW: <http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/legislativa_metodika_13061.html>.

[14] HM Customs and Excise. *VAT Strategy – Joint & several liability : Consultation on reasonable checks* [online]. April 2003 [cit. 2011-04-05]. Dostupné z WWW: <<http://customs.hmrc.gov.uk/>>.

[15] HOLUBOVÁ, Olga. Nepřímý účinek Šesté směrnice. *Daně a právo v praxi*. 2005, 10, s. 38-40.

[16] International VAT Association. *Combating VAT fraud in the EU – the way forward : Report presented to the European Commission* [online]. 2007 [cit. 2011-01-10]. Dostupné z WWW: <http://www.iva-online.org/documents/IVA_Paper_FINAL.pdf>.

[17] KOZIEL, Michal. *Finance.cz : Poznejte hodnotu informace* [online]. 23.5.2009 [cit. 2010-03-14]. EU: Harmonizace právní úpravy DPH. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>>. ISSN 1213-4325.

[18] LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. Vyd. 2., aktualiz. a rozš. Brno : CERM, 2009. 160 s. ISBN 978-80-7204-618-8.

[19] MASNÁ, Dagmar. Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a souhrnné hlášení. *Daně a právo v praxi*. 2008, 08, s. 27-32. Dostupné z WWW: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d3868v5224p1&search_query=souhrnn%C3%A9+hl%C3%A1%C5%A1en%C3%AD&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

[20] MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně: Odborný časopis pro daňové právo a praxi*. 2005, 7-8, s. 10-16. ISSN 1210-8103.

[21] Ministerstvo financí České Republiky. *Informace - Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH - návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty pro rok 2011*. [online] 23.3.2010 [cit. 2011-04-08]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Novela_DPH_2011_pdf.pdf>.

[22] *Na stopě : Informační portál o legislativě EU* [online]. CEBRE - Česká podnikatelská reprezentace při EU, c2002-2007, 13.8.2007 [cit. 2010-03-15]. Balíček návrhů k DPH. Dostupné z WWW: <<http://www.cebre.cz/nastope/cz/temata/show-20/>>.

[23] NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*. 2005, 07, s. 30-34. Dostupné z WWW: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d1504v1480p1&search_query=harmonizace+neprimeho+zdaneni&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

[24] PITNER, Ladislav. Změny v zákoně o DPH od 1.1.2010. *Daně a finance*. 2009, 10, s. 3-5. ISSN 1801-6006.

[25] PriceWaterhouseCoopers. *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive : Final report to the European Commission*. [online]. 20.6.2007. [cit. 2010-03-10]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf>.

[26] RAJAGOPALAN, Shankar. *Reckon : Regulation & Competition Economics* [online]. 2006 [cit. 2010-03-17]. Reverse charging to prevent VAT fraud. Dostupné z WWW: <<http://www.reckon.co.uk/reckon-reverse-charging-dec2006.pdf>>.

[27] SVOBODOVÁ, Jana; TOMAN, Petr. Určení osoby povinné k dani u služeb podléhajících mechanismu reverse-charge. *Koordinační výbor KDPČR*. 10.2.2006, 2006, 02, s. 28-29. Dostupné z WWW:

<<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMainPrivate.ascx&phContent=DynamicMagazinesSelfMade.ascx&mid=58&Vol=2006&VolNum=02>>.

[28] SZAROWSKA, Irena. Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské Unii. *Acta Academica Karviniensia*. 2009, Vol. 1, s.232-243. Dostupné z WWW: <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/19935/1/MPRA_paper_19935.pdf>. ISSN 1212-415X.

[29] ŠKAMPA, Jiří. Koordinační výbor : Určení místa plnění u služeb uvedených v § 10 odst. 6 zákona o DPH. *Bulletin KDPČR*. 4.5.2007, 2007, 05, s. 3-6. Dostupné z WWW:

<<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMainPrivate.ascx&phContent=DynamicMagazinesSelfMade.ascx&mid=57&Vol=2007&VolNum=05>>. ISSN 1211-9946.

[30] ŠKAMPA, Jan; ŠKAMPA, Jiří,. Systém DPH a praktická aplikace. *Daně : Odborný časopis pro daňové právo a praxi*. 2005, 7-8, s. 2-10. ISSN 1210-8103.

[31] WILLIAMS, Chris. *RTvat : A simple, cost-effective and immediate solution to carousel fraud and other VAT fraud* [online]. 24/03/2010 [cit. 2011-03-03]. The Real time VAT Project: A secure solution for VAT collection and the reduction of all tax fraud. Dostupné z WWW:

<<http://www.rtvat.eu/rtvatdocs/VAT%20Financial%20Services%20conf%20-%20chris%20williams,%20RTvat.pdf>>.

[32] ZŮNOVÁ, Milena. Příímý účinek Šesté směrnice. *Daně a právo v praxi*. 2005, 05, s. 46-48. Dostupný tiež z WWW:

<http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d1540v1516p1&search_query=%C5%A1est%C3%A1+sm%C4%9Bnice&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

Právní akty

A. Právní předpisy České republiky

[1] zákon č. 235/2004 Zb., o dani z přidané hodnoty, v znení neskorších predpisov

[2] zákon č. 588/1992 Zb., o dani z přidané hodnoty, v znení neskorších predpisov

- [3] zákon č. 337/1992 Zb., o správě daní a poplatků, v znení neskorších predpisov
- [4] zákon č. 280/2009 Zb., Daňový řád
- [5] zákon č. 151/1997 Zb., o oceňování majetku, v znení neskorších predpisov
- [6] zákon č. 40/1964 Sb., Občiansky zákoník, v znení neskorších predpisov
- [7] zákon č. 262/2006 Sb., Zákoník práce, v znení neskorších predpisov

B. Právní předpisy Evropské unie

- [1] Konsolidované znění smlouvy o fungování Evropské unie. In *Úřední věstník Evropské Unie*. C 115, 9.5.2008, s. 47-199.
- [2] Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, v znení neskorších predpisov. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 145, 13.6.1977, s. 1-40.
- [3] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v znení neskorších predpisov. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 347, 11.12.2006, s. 1-118.
- [4] Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 14, 20.1.2009, s. 7-9.
- [5] Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 , kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 44, 20.2.2008, s. 11-22.
- [6] Směrnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty v souvislosti s postupem přijímání odchylek a se svěřením prováděcích pravomocí. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 27, 30.1.2004, s. 44-45.
- [7] Směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 7. května 2002, kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 128, 15.5.2002, s. 26-28.

- [8] Směrnice Rady 1999/59/ES ze dne 17. června 1999, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o úpravu daně z přidané hodnoty pro telekomunikační služby. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 162, 26.6.1999, s. 63-64.
- [9] Směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 384, 30.12.1992, s. 47-57.
- [10] Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 376, 31.12.1991, s. 1-19.
- [11] Desátá směrnice Rady 84/386/EHS ze dne 31. července 1984 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, kterou se mění směrnice 77/388/EHS – Uplatnění daně z přidané hodnoty na nájem movitého hmotného majetku. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 208, 3.8.1984, s. 58-58.
- [12] Osmá směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 331, 27.12.1979, s. 11-19.
- [13] První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. In *Úřední věstník Evropské Unie*. 71, 14.4.1967, s. 1301-1303.
- [14] Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a pravidla aplikace společného systému DPH. In *Úřední věstník Evropské Unie*. 71, 14.4.1967, s. 1303-1312.
- [15] Nařízení rady ES č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 264, 15.10.2003, s. 1-11.
- [16] Rozhodnutí Rady 2007/250/ES ze dne 16. dubna 2007, kterým se Spojenému království povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 109, 26.4.2007, s. 42-43.
- [17] Rozhodnutí Rady č. 2007/436/ES, Euratom, ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Společenství. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 163, 23.6.2007, s. 17-21.

[18] KOM/2009/0511 v konečném znění : Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

C. Soudní rozhodnutí

[1] Rozsudek ESD Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) and Bond House Systems Ltd (C-484/03) v Commissioners of Customs & Excise. [2006]. Dostupný též z WWW:

<[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:EN:PDF)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:EN:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:EN:PDF)>.

[2] Rozsudek ESD Ursula Becker versus Finanzamt Münster-Innenstadt, C-8/81 [1983]. Dostupný též z WWW:

<[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=97848:cs&lang=cs&list=97848:cs,89997:cs,&pos=1&page=1&nbl=2&pgs=10&hwords=>)

[lex.europa.eu/Notice.do?val=97848:cs&lang=cs&list=97848:cs,89997:cs,&pos=1&page=1&nbl=2&pgs=10&hwords=>](http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=97848:cs&lang=cs&list=97848:cs,89997:cs,&pos=1&page=1&nbl=2&pgs=10&hwords=>).

[3] Rozsudek ESD Flaminio Costa v E.N.E.L., C-6/64 [1964]. Dostupný též z WWW:

<[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=5203:cs&lang=en&list=197825:cs,40254:cs,5203:cs,3706:cs,&pos=3&page=1&nbl=4&pgs=10&hwords=Costa~&checktexte=checkbox&visu=#t)

[lex.europa.eu/Notice.do?val=5203:cs&lang=en&list=197825:cs,40254:cs,5203:cs,3706:cs,&pos=3&page=1&nbl=4&pgs=10&hwords=Costa~&checktexte=checkbox&visu=#t](http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=5203:cs&lang=en&list=197825:cs,40254:cs,5203:cs,3706:cs,&pos=3&page=1&nbl=4&pgs=10&hwords=Costa~&checktexte=checkbox&visu=#t)
exte>

[4] Rozsudek ESD NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration, C-26/62 [1963]. Dostupný též z WWW:

<[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61962J0026:EN:HTML)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61962J0026:EN:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61962J0026:EN:HTML)>.

Seznam obrázků

Obrázek 1: Model nejjednoduššího kolotočového podvodu.....	27
Obrázek 2: Model kolotočového podvodu ve 4 členských státech EU	28