

Harmonizace DPH v rámci volného obchodu EU – reflexe na možnosti daňových úniků – část 1

Ludmila Opekarová, Věra Mulačová,
Hana Ezrová, Romana Píchová

Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích

Abstrakt

Příspěvek se zabývá charakteristikou systému zdaňování DPH v rámci obchodování mezi zeměmi Evropské unie. Vzhledem k tomu, že se jedná o rozsáhlou a složitou problematiku, je příspěvek rozdělen do dvou částí, z nichž první obsahuje teoretická východiska a na základě této platformy bude vytvořen průvodce legislativních opatření a budou nastaveny hypotézy, které se v druhé části příspěvku potvrdí, či budou vyvráceny. Na základě těchto předpokladů lze konstatovat, zda je výhodné být plátcem daně a zda je možné efektivně zabránit daňovým únikům. Celý příspěvek, v obou svých částech, bude respektovat harmonizaci daně v rámci volného obchodu v EU z hlediska intrakomunitárního plnění a včetně eliminace možných daňových úniků.

Klíčová slova: DPH, základní sazba, snížená sazba, plátce daně, daňové přiznání, souhrnné hlášení, daňový únik, EU plnění

Úvod

Harmonizací daňové povinnosti v rámci Evropské unie lze dospět k určitému posunu v chápání volného obchodu na evropské úrovni, zprůhlednit tak daňový systém a podpořit jeho funkci. Nedílnou součástí evropského kontrolního mechanismu, v rámci daňového systému, je provázanost daňových dokladů a dokumentů – zejména kompatibilita daňového přiznání a souhrnného hlášení v rámci intrakomunitárního plnění.

Materiál a metodika

Cílem první části příspěvku je vytvořit teoretickou platformu týkající se problematiky harmonizace daně v rámci EU a poukázat na skutečnost složité situace neustále se rozšiřujícího obchodu v rámci Evropské unie, což zahrnuje nejen volný pohyb zboží a služeb, ale také i peněz a lidí. Tento vyvíjející se proces vyžaduje důraz na celou řadu nejen účetních, ale především daňových dopadů. Snahou autorů příspěvku je popsat systém zdaňování DPH v rámci obchodování mezi zeměmi Evropské unie a Českou republikou a pokusit se vypracovat doporučení pro zabránění daňových úniků.

V rámci intrakomunitárního plnění lze charakterizovat následující problémy:

- a) dodání zboží z a do zemí Evropské unie,
- b) dodání služeb z a do zemí Evropské unie,
- c) charakteristika daňového úniku,
- d) současné kontrolní mechanismy při zabránění daňových úniků,
- e) doporučení pro zabránění daňových úniků.

Na základě výsledků tohoto rozboru bude potvrzena či vyvrácena následující hypotéza:

je možné efektivně zabránit daňovým únikům při intrakomunitárním plnění.

Každý z nás při nakupování v obchodech platí DPH. To znamená, že se automaticky, ať chceme, či nechceme, stáváme součástí koloběhu DPH. Jako každý občan v České republice, podnikatel i nepodnikatel, jsme povinni tuto daň zaplatit. Stávají se z nás tudíž osoby povinné platit daň.

Všechny podniky, které vykonávají ekonomickou činnost, se stávají osobami povinnými k dani. Pokud je jejich obrat nižší než 1 000 000 Kč za dvanáct po sobě jdoucích měsíců, jsou osvobozeni od povinnosti uplatňovat daň, pokud se dobrovolně neregistrují jako plátcí DPH. Jestliže jejich obrat za nejvýše dvanáct kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč, musí se stát plátcí DPH. Podniky se nejprve musí přihlásit k registraci a potom se stávají plátcí DPH, a to od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročily stanovený obrat.

Podnikatelé – osoby povinné k dani, se sídlem či místem podnikání v tuzemsku (pro účely tohoto zákona se rozumí tuzemským územím České republiky), kteří pořízují zboží z jiného členského státu v tuzemsku – se stávají plátcí dnem, kdy hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce přesáhne

částku 326 000 Kč. Do celkové hodnoty pořízeného zboží se nezapočítává hodnota nového dopravního prostředku a hodnota zboží, které je předmětem spotřební daně. Plátce je povinen přiznat a zaplatit daň z pořízeného zboží, jehož koupí překročí danou částku, zmiňovaných 326 000 Kč.

Mezi další důležité případy, kdy se podnikatel stane plátcem daně lze uvést tyto následující situace.

Osoba povinná k dani, které je poskytnuta služba s místem plnění v tuzemsku dle § 9 prvního odstavce, který nám určuje základní místo plnění při poskytnutí služeb, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku dle § 108 druhého odstavce, který osobu povinnou k dani neusazenou v tuzemsku charakterizuje jako zahraniční osobu, která nemá provozovnu v tuzemsku, se stává plátcem dnem poskytnutí této služby. Plátce je povinen přiznat a zaplatit daň již ze služby poskytnuté v tento den.

Osoba povinná k dani, které je poskytnuta služba s místem plnění v tuzemsku dle § 10 až 10d a 10j, tzn. při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, při poskytnutí přepravy osob, při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb, při poskytnutí stravovací služby, při poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku a při poskytnutí nájmu dopravního prostředku, osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku opět dle § 108 druhého odstavce, se stává plátcem dnem poskytnutí těchto služeb. I zde je plátce povinen přiznat a zaplatit daň již ze služby poskytnuté v tento den.

Osoba povinná k dani, které je dodáno zboží s montáží nebo instalací, tj. dle § 7 třetího odstavce, či dodání plynu nebo elektřiny, tj. dle § 7a odstavce prvního a třetího, s místem plnění v tuzemsku, osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku taktéž dle § 108 druhého odstavce, se stává plátcem dnem dodání zboží. Plátce je povinen přiznat a zaplatit daň již ze zboží dodaného v tento den.

Osoba povinná k dani se sídlem či místem podnikání v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v jiném členském státě dle již zmiňovaného § 9 prvního odstavce, se stává plátcem dnem poskytnutí těchto služeb, pokud povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká příjemci služby.

Osoba povinná k dani se sídlem či místem podnikání v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou služeb osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, do kterých zahrnujeme zejména – služby poštovní, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her –, a to prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko, se stává plátcem dnem poskytnutí těchto služeb.

Charakteristika DPH

DPH je daň z hodnoty, která je přidána ke zboží (výrobkům), službě či nemovitosti, jež tvoří podnikateli výnos. Náležitosti a výši této daně stanovuje stát zákonem o dani z přidané hodnoty. Zákon zapracovává příslušné předpisy Evropských společenství a upravuje daň z přidané hodnoty (dále jen „daň“). Daň se uplatňuje na zboží, nemovitosti a služby za podmínek stanovených tímto zákonem. Jelikož však u DPH **neexistuje** v Evropském společenství **shoda** pro přímou úpravu ve formě nařízení, probíhá sjednocování především prostřednictvím **směrnic**. Výsledkem harmonizačního procesu by měl být soulad daňových systémů členských států Evropského společenství, přičemž způsob, jakým k tomuto cíli jednotlivé země dospějí, je jen na nich. Do konce roku 2006 byla DPH v Evropském společenství fakticky regulována tzv. **Šestou směrnicí**, č. 77/388/EHS. Tato směrnice však prodělala mnoho novelizací a změn. Proto bylo v roce 2006 z důvodu její přehlednosti a srozumitelnosti rozhodnuto, aby byla přepracována a nahrazena směrnicí novou.

Vytvořená směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, tzv. **Recast**, se stala od 1. ledna 2007 **novým pramenem harmonizace této daně**. Tato směrnice je velice rozsáhlá, obsahuje 413 článků, ale na druhou stranu daňová problematika vyžaduje podrobnou úpravu, aby nedocházelo k daňovým únikům a zejména aby daňový subjekt byl dobře obeznámen se všemi svými právy a povinnostmi. Mezi **nejvýznamnějšími změnami**, které Recast zavedl, bylo **stanovení minimálních hranic daňových pásem, o kterých pojednává druhá kapitola. Článek 97 určuje minimální hodnotu základní sazby daně, která je platná od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2010, na 15 %**. O výši základní sazby daně po roce 2010 rozhodne Rada Evropské unie. Základní sazbu stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně. Tato sazba je stejná jak pro dodání zboží, tak též pro poskytnutí služby. Článek 98 uvádí, že členské státy mohou uplatňovat i dvě snížené sazby. Tyto snížené sazby se mohou uplatňovat pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III (není součástí příspěvku). Článek 99 určuje minimální hodnotu snížené sazby daně na 5 %. Snížená sazba se opět stanoví jako procentní podíl ze základu daně. Na základě zprávy Komise Rada počínaje rokem 1994 přezkoumává každé dva roky oblast působnosti snížených sazeb, tzn. Rada tak může v souladu s touto směrnicí rozhodnout o změnách v seznamu zboží a služeb v příloze III. I když tato směrnice pevně stanovila minimální hranici u snížené sazby, vybrané členské státy využívají možnosti používat sazby nižší než 5 %. Tento druh sazby nazýváme „super snížená sazba“. Jde o výjimku, která je dovolena pouze na „přechodnou“ dobu. Jelikož tato „přechodná“ doba trvá dodnes, můžeme se s užíváním super snížené sazby setkat v sedmi členských státech. Horní hranice

daňového pásma stanovena nebyla, takže je na samotných členských státech, jak vysokou sazbu daně si stanoví.

Harmonizaci DPH popisují další dvě nové směrnice přijaté v roce 2009 s účinností od 1. ledna 2010. První z nich **zavádí nová pravidla** pro určování místa poskytování služeb mezi obchodníky, tzn. za jakých podmínek se bude toto poskytování služeb zdaňovat ve státě, kde se nachází zákazník. Pro poskytování služeb konečným spotřebitelům se však bude i nadále uplatňovat princip země původu. Druhá směrnice **zavádí elektronický systém a zjednodušuje pravidla** pro vrácení DPH osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě, než je stát vrácení daně.

V některých zemích Evropské unie je zavedena i nulová sazba daně (př. Belgie, Švédsko, Finsko, Dánsko, Velká Británie, Irsko, Kypr, Malta, Polsko). **Nulová sazba je použita jen na vybrané produkty** a musí být dodržena direktiva Evropské unie vyhlášená směrnicí Rady 2006/112/EC. Na nejvíce položek je nulová sazba daně uvalena ve Velké Británii. Jedná se například o tyto dodávky:

- a) knih a brožur (mimo noviny, časopisy, katalogy, ...),
- b) potravin a nápojů (mimo alkoholické nápoje, cukroviny, ...),
- c) léků a hygienických pomůcek,
- d) zdravotnického vybavení (např. invalidní vozíky, berle, ortopedické pomůcky, ...),
- e) oděvů a obuvi pro děti mladší 10 let (mimo oděvů z kůže a kožešin),
- f) hnojiv a krmiv.

DPH se samozřejmě vybírá i mimo země Evropské unie, příkladně: Švýcarsko užívá dvě sazby 7,6% a 2,4%, Rusko také 18% a 10%, Bělorusko užívá jednotnou sazbu 20% a Norsko užívá tři sazby 25%, 14% a 8%. Taktéž ostatní země mimo Evropu, např. v USA a v Kanadě používají daň ze spotřeby, která je principu DPH blízka.

DPH patří mezi daně nepřímé, což znamená, že na nositele daní dopadají nepřímo, tj. jsou zahrnovány v cenách zboží (výrobků), služeb a nemovitostí.

Intrakomunitární plnění

V souvislosti se vstupem do Evropské unie musela Česká republika jako členský stát přizpůsobit svůj daňový systém principům stanoveným právní úpravou Evropského společenství. Jednou z oblastí, které se tato změna dotkla, je rovněž

režim daně z přidané hodnoty uplatňovaný u obchodů uskutečňovaných uvnitř společného trhu Evropské unie. Tento režim nazýváme intrakomunitární plnění.

Intrakomunitární plnění můžeme charakterizovat jako plnění uskutečňovaná na území Evropské unie, tj. při obchodování mezi členskými státy. Intrakomunitární plnění zahrnuje:

- dodání a pořízení zboží do a z jiného členského státu Evropské unie,
- poskytnutí a přijetí služby do a z jiného členského státu Evropské unie,
- zasílání zboží,
- třístranné obchody.

Dodání zboží do jiných členských zemí Evropské unie

Dodáním zboží do jiné členské země Evropské unie se zde rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník a zároveň s tímto právem musí platit následující podmínka: dodáním zboží se rozumí právě takové zboží, které bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Za dodání zboží se tudíž považuje

- a) převod vlastnického práva k majetku za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu anebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu,
- b) dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy anebo smlouvy obdobného typu.

Za dodání zboží za úplatu se považuje také přemístění obchodního majetku plátcem do jiného členského státu. Přemístěním obchodního majetku se pro účely tohoto zákona rozumí odeslání nebo přeprava majetku tímto plátcem anebo jím zmocněnou třetí osobou z tuzemska do jiného členského státu, a to pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností v jiném, jím vybraném členském státě. Za dodání zboží do jiného členského státu plátcem se též považuje přemístění zboží, které bylo pořízeno tímto plátcem dle § 16.

Za přemístění obchodního majetku z tuzemska do jiného členského státu se však nepovažuje odeslání nebo přeprava zboží pro tyto uvedené účely:

- a) dodání zboží spojené s instalací nebo montáží plátcem, který zboží dodává, anebo jím zmocněnou třetí osobou v členském státě ukončení přepravy nebo odeslání zboží,
- b) zaslání zboží v členském státě ukončení přepravy nebo odeslání zboží,

- c) dodání zboží plátcem na palubě lodí, vlaků anebo letadel během přepravy osob, a to dle § 7, který nám určuje místo plnění při těchto způsobech dodání zboží,
- d) dodání zboží plátcem v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží, pokud je dodání zboží v tomto členském státě osvobozeno od daně s nárokem na odpočet této daně,
- e) vývoz zboží plátcem, pokud je zboží propuštěno do režimu vývozu,
- f) poskytnutí služby pro plátce, zahrnující práce na zboží fyzicky uskutečněné v členském státě, ve kterém je ukončení přepravy anebo odeslání zboží, za podmínky, že zboží po provedení těchto prací je vráceno zpět plátcí do tuzemska, ze kterého bylo původně přepraveno nebo odesláno,
- g) přechodné užití zboží v členském státě, ve kterém je ukončení přepravy zboží či odeslání, pro účely poskytnutí služby plátcem,
- h) přechodné užití zboží, na dobu, která nepřekračuje 24 měsíců, a to na území jiného členského státu, ve kterém by se na dovoz stejného zboží ze třetí země pro přechodné užití vztahoval režim dočasného použití s plným osvobozením od cla.

Za dodání zboží se však nepovažuje:

- a) poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti, který je podle daných norem označen obchodní firmou anebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží či služby, pokud jeho pořizovací cena bez daně nepřesahuje hodnotu 500 Kč za jeden kus, či bezúplatné poskytnutí jak propagačních materiálů, tak i poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti,
- b) dodání vratného obalu, který je dodáván spolu se zbožím kupujícímu, a to za úplatu, pokud je tato úplata přímo vázána k vratnému obalu a kupujícímu je při dodání zboží zaručeno vrácení této úplaty v plné výši po vrácení vratného obalu,
- c) vrácení vratného obalu bez úplaty či za úplatu.

Je však nutno dodat, že za určitých podmínek je dodání zboží mezi zeměmi Evropské unie osvobozeno. Stává se tak tehdy, je-li zboží dodáno z jednoho členského státu plátcem daně osobě, která je registrovaná k dani v jiném členském státě. V takovémto případě jde o osvobození od daně s nárokem na odpočet. Je-li však zboží dodáváno plátcem daně ze země Evropské unie neplátcí daně

do jiné země Evropské unie, již se nejedná o osvobozené zdanitelné plnění od daně z přidané hodnoty.

U těchto případů dodání zboží do jiných členských zemí Evropské unie musí plátce znát a uvést jeho místo plnění. Tato místa mohou být ovšem různá. Kde vznikne místo plnění, záleží na tom, zda zboží bylo předáno osobně nebo zda bylo uživateli odesláno, je-li či není dodání zboží spojeno s montáží či instalací zboží atd.

Třístranný obchod

Třístranný obchod řadíme mezi specifické typy obchodování v rámci Evropské unii. Jde o zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř Evropského společenství. Třístranným obchodem nazýváme takový obchod, který uzavřou tři osoby. Charakteristickým znakem tohoto obchodu je fakt, že tyto osoby jsou zaregistrované k dani z přidané hodnoty ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami. Zboží je přímo odesláno či přepraveno z jednoho členského státu prodávajícího do jiného členského státu kupujícího za pomoci využití služeb třetí – zprostředkující osoby.

Prodávajícím je osoba registrovaná k dani v členském státě, ze kterého je zboží odesláno či přepraveno přímo ke kupujícímu též do členského státu, ve kterém je ukončení odeslání či přepravy zboží.

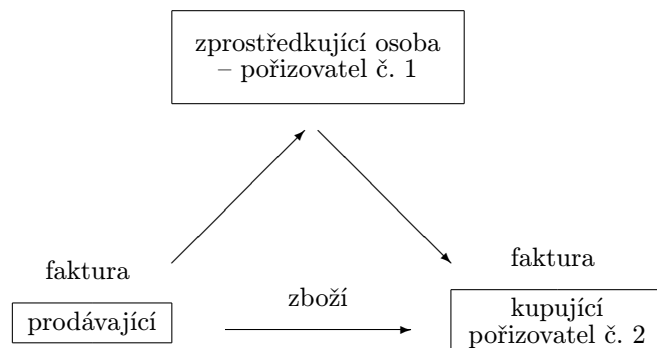
Kupujícím je osoba registrovaná k dani v členském státě, která nakupuje zboží právě od zprostředkující osoby.

Zprostředkující osobou se pro účely třístranného obchodu rozumí osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, než ve kterém jsou registrováni kupující a prodávající. Tato osoba pořizuje zboží od prodávajícího v členském státě kupujícího s cílem následného dodání zboží kupujícímu v tomto členském státě. Typické pro prostřední osobu je, že realizuje současně jak porízení, tak dodání zboží.

Principem třístranného obchodu je povinnost prodávajícího dodání zboží kupujícímu, tj. pořizovateli č. 2, ale vystavení a předání daňového dokladu o dodání zboží prostřední osobě, tj. pořizovateli č. 1. Povinností prostřední osoby je přijetí daňového dokladu od prodávajícího a vystavení nového daňového dokladu o dodání zboží kupujícímu. Kupující má za povinnost převzetí zboží, a to od prodávajícího a převzetí daňového dokladu, nejčastěji ve formě faktury, od prostřední osoby, které samozřejmě musí vyfakturovanou částku uhradit.

Třístranný obchod můžeme znázornit i graficky:

Obrázek 1: Třístranný obchod



Zdroj: vlastní

Závěrem popisu intrakomunitárního plnění je nutné připomenout důležitou poznámku týkající se obchodování, založeném právě na intrakomunitárním plnění, tj. obchodování mezi zeměmi Evropské unie. Obchodují-li mezi sebou právě plátcí daně z přidané hodnoty, setkávají se s možností uplatnit princip přenosu daňové povinnosti neboli „reverse charge“. Tento princip nám říká o změně místa zdanitelného plnění, tj. přenosu povinnosti zdanění na druhého podnikatele. Tzn. uzavře-li tuzemský podnikatel, plátce daně, obchod s podnikatelem, též plátcem daně, ze země Evropské unie, není místem zdanitelného plnění území České republiky, ale území země příjemce tohoto plnění, tj. došlo k přenosu daňové povinnosti. V tomto případě český podnikatel vystaví fakturu, na které bude vystavená částka bez DPH a podnikatel z jiné členské země bude muset DPH uvést do daňového přiznání dle předpisů dané země a samozřejmě následně i zaplatit. Tento systém popírá základní princip fungování DPH, tj. určení místa zdanitelného plnění, kdy uskutečněné plnění nezdaňuje osoba, která dodává zboží, jak by tomu mělo být, ale právě se zde povinnost přiznat DPH přesune na tu osobu, která plnění přijímá. Přestože se tento systém používá z důvodu nejednotné sazby DPH v členských státech Evropské unie, lze tuto skutečnost podrobit jistě polemice o možnosti daňového úniku v rámci procesu intrakomunitárního plnění.

Veškeré výše zmíněné činnosti musí podnikatel uvést nejen do řádného daňového přiznání, ale taktéž do souhrnného hlášení, které registruje učiněné obchody uskutečněné právě v rámci Evropské unie.

Daňový únik

Daňový únik nebyl doposud jednoznačně definován. Můžeme říci, že daňovým únikem se rozumí minimalizace, případně až nulace daňové povinnosti. Za daňový únik lze tedy označit situaci, kdy se daňový subjekt částečně či zcela vyhýbá placení daně. Daňový únik může být buď legální, nebo nelegální. Legální daňový únik je stav, kdy daňový subjekt využívá nedostatků v zákonech způsobem, který nebyl záměrem zákonodárce. Někdo by tedy mohl oponovat tvrzením, že tato situace není daňovým únikem. S tím lze do jisté míry souhlasit, protože nedochází ke zjevnému porušení právních předpisů, jsou jen využívány jejich slabosti. Pro zjednodušení však budeme dále pro tyto případy používat pojem legální daňový únik. Bránit se proti legálním daňovým únikům lze jedinec zkvalitňováním zákonů a dalších právních předpisů.

Nelegálním daňovým únikem je stav, kdy daňový subjekt získává daňovou výhodu v rozporu se zákonem, tj. jeho porušováním. Může sice jít o daňový únik neúmyslný, způsobený neúplnou informovaností daňového subjektu, nepochopením právních předpisů apod. Platí ale pravidlo „neznalost neomlouvá“, tudíž daňový subjekt je za své chyby plně odpovědný a musí nést případné následky a postihy. Za daňové úniky úmyslné považujeme vědomé porušování daňových předpisů, jejichž rozsah je obvykle největší. Úmyslné daňové úniky se tak stávají trestnými činy daňovými. Trestné daňové činy nám popisuje trestní zákoník v popisu trestního zákona č. 40/2009 Sb. v pozdějším znění, který nám definuje daňový únik pod trestnými činy daňovými, poplatkovými a devizovými, a to dle § 240 jako zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a dle § 241 jako neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby. Za oba tyto trestné činy hrozí daňovému poplatníkovi trest odnětí svobody, kdy nejnižší hranice je šest měsíců a nejvyšší hranice je stanovena na deset let, záleží samozřejmě na závažnosti spáchaného trestného činu. V krajním případě, kdo ve větším rozsahu nesplní svoji daňovou povinnost, může být potrestán zákazem provozování své činnosti.

Konkrétně u intrakomunitárního plnění z hlediska daňového úniku nám mohou vzniknout tyto následující situace:

1. Vývoz v systému „reverse charge“ se pouze předstírá, tzn. jde o dodání zboží mezi podnikateli v rámci Evropské unie, ale nejde o obchodování mezi plátcí daně z přidané hodnoty. Jde o vystavení skutečných dokladů, skutečnému podnikateli, avšak neplátcí daně.
2. Vývoz v systému „reverse charge“ se vykáže fiktivně, tzn. vykáže se dodání zboží do jiné země Evropské unie plátcí daně z přidané hodnoty, ale fiktivnímu, tj. smyšlenému, neexistujícímu odběrateli. Zde se tedy jedná o vystavení falešných dokladů.

3. Vývoz v systému „reverse charge“ se vykáže fiktivním dodáním zboží, tzn. vykáže se dodání zboží skutečnému odběrateli – plátcí daně, ale ve skutečnosti se zdanitelné plnění realizuje v tuzemsku, což znamená, že jde o obchodování mezi českými podnikateli pouze v rámci České republiky.
4. Vytvoří se tzv. „řetězení firem“, tj. situace, kdy mezi sebou obchoduje více podnikatelů a jeden z těchto podnikatelů, uprostřed řetězce, daň sice přizná, ale neodvede a prohlásí na svoji firmu konkurz, tzn. že tato firma zkrachuje a DPH se tak nikdy už nezaplatí, přičemž tzv. „prostřední firma“ může mít sídlo i v jiném státě EU (zpravidla však v tuzemsku).

V prvních dvou případech jsou tyto daňové úniky dohledatelné a odhalitelné porovnáním souhrnného hlášení v zemi vývozu s vykazovanými dovozy v přiznání k DPH v zemi dovozu. Ve třetím případě záleží na tom, zda příjemce – odběratel zboží vykáže ve svém daňovém přiznání či nikoliv. Jestliže odběratel zboží do daňového přiznání vykáže, je tento daňový únik nedohledatelným, a jestliže odběratel zboží do daňového přiznání nevykáže, je tento daňový únik dohledatelným, ale až s časovým odstupem. Ve čtvrtém případě je daňový únik legalizovaný tím, že se všechny obchody řádně vykážou, krachující firma daň přizná, ale nezaplatí ze zdánlivě legálních důvodů – zpravidla „druhotné platební neschopnosti“.

Současné kontrolní mechanismy při zabráňování daňových úniků

Za kontrolní mechanismy zabráňující daňovým únikům můžeme považovat nejenom potřebné daňové doklady, které jsou nedílnou součástí při obchodování mezi partnery, ale též dokumenty, které je nutno řádně a včas vyplňovat, ve správné výši a pokud možno bezchybně. Tyto dokumenty se poté podávají pro kontrolu na místně příslušný finanční úřad. Mezi tyto dokumenty zahrnujeme nejen daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, ale především též souhrnné hlášení. Dalším důležitým systémem je systém hlášení Intrastat, tj. systém sběru a zpracování dat pro statistiku obchodu se zbožím mezi členskými státy Evropské unie.

Daňové přiznání

Daňovým přiznáním je doklad, vytvořený jako formulář, shrnující veškeré skutečně obchody plátců daně z přidané hodnoty. Tento dokument podává informace nejen o obchodování v rámci České republiky, ale také mezi Českou republikou a zeměmi Evropské unie a mezi Českou republikou a třetími zeměmi. Můžeme tedy říci, že daňové přiznání je základním dokladem obsahujícím všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně.

Plátce je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost, tzn. musí odevzdat formulář i za předpokladu, že všude bude uvedena nulová hodnota zdanitelného plnění, pokud zákon nestanoví jinak. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží, u kterého je splatnost daně stanovena celními předpisy.

Daňové přiznání se odevzdává místně příslušnému finančnímu úřadu, kde je řádně překontrolováno a vloženo do elektronické databáze. Uschovává se tak v písemné i elektronické podobě pro možné pozdější kontroly. Stejně tak plátce daně se může sám rozhodnout, zda podá daňové přiznání v písemné formě, nebo zda využije elektronického formuláře uveřejněného na internetových stránkách ministerstva financí. Elektronická podoba formuláře je pro vyplňování snazší z důvodu aktivního průvodce, který napomáhá plátcovi daňové přiznání vyplnit. Plátce nemusí tak listovat v pokynech pro vyplnění a hledat potřebné informace, protože aktivní průvodce rovnou sám patřičné údaje vyhledá.

Daňové přiznání považujeme za prvek kontrolního mechanismu, jelikož údaje a hodnoty vepsané v daňovém přiznání musí souhlasit s hodnotami uvedenými na dokladech sloužících jako podklad pro vytvoření daného daňového přiznání. Doklady musí plátcovi dle zákona uchovávat nejméně po dobu deseti let od konce zdaňovacího období.

Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení můžeme charakterizovat jako dokument, který registruje učiňené obchody uskutečněné v rámci Evropské unie. Plátce je tedy povinen podat souhrnné hlášení v případě, pokud uskutečnil

- a) dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- b) přemístění obchodního majetku do jiného členského státu,
- c) dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu v třístranném obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu,
- d) poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, stanovené dle základního pravidla, s výjimkou služeb osvobozených od daně, pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

Souhrnné hlášení se od 1. ledna 2010 podává pouze ve dvou stanovených a uznávaných formách. První možností je podání formou datové zprávy, tzv. EPO, která je opatřena uznávaným elektronickým podpisem ve smyslu zákona

č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů, druhá z možností je odeslání souhrnného hlášení prostřednictvím datové schránky (v tomto případě uznávaný elektronický podpis není třeba), vždy ve formátu, struktuře a s údaji stanovenými správcem daně. V praxi to pro podnikatele znamená povinnost zařídit si elektronický podpis nebo datovou schránku. Jednodušší variantou je zřízení elektronického podpisu, který si podnikatel může zřídit na jakékoli pobočce České pošty. Údaje o hodnotě dodaného zboží či poskytnuté služby se uvádějí v české měně.

Souhrnné hlášení je plátce povinen podávat za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Tato povinnost platí i pro plátce DPH, kteří podávají daňové přiznání pouze čtvrtletně.

Pokud plátce uskutečňuje pouze poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě, stanoveného dle základního pravidla, s výjimkou služeb osvobozených od daně, podává souhrnné hlášení současně s daňovým přiznáním ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Pokud plátce, podle předešlého odstavce, podává souhrnné hlášení za každé čtvrtletí a zároveň v průběhu tohoto čtvrtletí uskuteční plnění uvedená v povinnosti podat souhrnné hlášení pod písmenem a) až c), vzniká plátcovi povinnost podat souhrnné hlášení v tomto kalendářním čtvrtletí za měsíce, které předcházejí kalendářnímu měsíci, ve kterém došlo k uskutečnění těchto plnění (uvedených pod písmenem a) až c). Povinnost podat souhrnné hlášení je za každý kalendářní měsíc tohoto kalendářního čtvrtletí, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo k uskutečnění těchto plnění (uvedených pod písmenem a) až c). Tento plátce dále pak podává souhrnné hlášení za každý kalendářní měsíc, a to do konce kalendářního roku, ve kterém uskutečnil právě tato kritická plnění uvedená pod písmenem a) až c).

Pokud plátce, který podal souhrnné hlášení, zpětně zjistí, že uvedl chybné údaje, je poté povinen do 15 dnů od data zjištění chybných údajů podat tzv. následné souhrnné hlášení, a to opět buď formou datové zprávy, která je opatřena uznávaným elektronickým podpisem, nebo která je odeslána prostřednictvím datové schránky, tudíž stejně jako je tomu u řádného souhrnného hlášení, vždy ve stanoveném formátu, struktuře a s údaji stanovenými správcem daně.

Správce daně údaje v souhrnném hlášení, případně v následném souhrnném hlášení posoudí, popřípadě prověří a využije při stanovení daňové povinnosti. Údaje pak postoupí v rámci mezinárodní výměny příslušným orgánům daňové správy v ostatních zemích Evropské unie, kde dojde k porovnání vykazovaných údajů a zjištění případných rozdílů – po vyloučení statistických chyb, ke kterým dochází v důsledku toho, že orgány daňové správy v zemích nepoužívajících euro přepočítávají plnění na euro průměrným kurzem za určité časové období.

Mechanismus porovnání je následující: všichni, kteří poskytují plnění do jiné země EU, vykáží plnění v souhrnném hlášení s uvedením země a DIČ příjemce, počtu a celkové částky plnění v místní měně. Příslušný správce daně v zemi příjemce pak po sumarizaci s určitým časovým zpožděním obdrží údaj, v jaké výši by měl konkrétní daňový subjekt vykázat přijetí plnění z jiné členské země ve svém přiznání k DPH za určité časové období. Tyto dva údaje by se měly – opět s výjimkou statistických chyb – shodovat. Pokud ne, pak podle pravidel EU musí správce daně v zemi příjemce provést kontrolu údajů. Pokud jsou vykazované údaje vyšší než údaje ze souhrnných hlášení, po zjištění údajů firmy, která zboží či služby dodala, se poskytují informace zemi odesílatele ke kontrole. V opačném případě se pak zjišťuje, zda rozdíl je způsoben nevykázaním přijetí ze strany příjemce (pak by měl podat dodatečné přiznání k DPH a situaci tím „legalizovat“), nebo je opět zaslána informace zemi odesílatele, že přestože její daňový subjekt dodání do jiné země vykázal, k jeho přijetí nedošlo. Následně pak dochází ke kontrole v protější zemi do té doby, než se zjistí skutečný stav věci.

Lze tedy potvrdit teorii, že souhrnné hlášení je součástí kontrolního mechanismu. Je totiž důležitým podkladem pro kontrolu dodávek zboží a poskytnutí služeb mezi plátcí DPH v rámci Evropské unie. Souhrnná hlášení jsou totiž sumarizována a předávána pro kontrolní účely nejen na místně příslušný finanční úřad, jako daňové přiznání, ale po odevzdání finančnímu úřadu jsou následně zasílána a předávána ostatním členským státům. Obdobně taktéž Česká republika obdrží údaje o dodání zboží a poskytnutí služeb do České republiky. K výměně údajů mezi státy by mělo docházet jednou ročně.

Daňové přiznání a souhrnné hlášení jsou v rámci vykazování intrakomunitárních plnění kompatibilní. Souhrn hodnot uvedených v daňovém přiznání vykazovaných jako uskutečněné obchody mezi zeměmi Evropské unie musí souhlasit s celkovou hodnotou uvedenou pod příslušným kódem v souhrnném hlášení.

Bohužel nám může vzniknout i taková situace, kdy daňové přiznání a souhrnné hlášení budou ve vzájemném souladu, a přesto ve skutečnosti dojde k úniku dat a informací. K tomu může dojít u tzv. podprahových plnění, tj. u plnění s tak nízkou hodnotou, která je v dokumentech prakticky nedohledatelná. V tomto případě se též jedná o daňový únik, ale častokrát se vůbec neodhalí, a je otázka, zda jeho odhalování je z hlediska efektivity žádoucí.

Intrastat

Intrastat můžeme charakterizovat jako statistický systém sledující pohyb zboží mezi členskými státy Evropské unie. V našem případě se jedná o sledování pohybu zboží mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropské unie, pokud však toto zboží bylo skutečně odesláno z České republiky do jiného člen-

ského státu či naopak bylo přijato na území České republiky z jiného členského státu, tzn. že zboží skutečně přestoupilo státní hranici České republiky. Do Intrastatu se vykazují údaje zvlášť o přijatém zboží a zvlášť o odeslaném zboží, podle směru pohybu přes hranice České republiky. Intrastat však také zahrnuje sběr údajů o pohybu zboží, které přímo není předmětem obchodu mezi obchodními partnery z různých členských států Evropské unie.

Informace získané z Intrastatu se určitým způsobem měsíčně předávají k jejich dalšímu využití, a to do Eurostatu, což je statistický orgán Evropského společenství. Veškeré získané údaje z Intrastatu umožňují sestavit měsíční statistiky zahraničního obchodu České republiky, kterých využívají nejen podnikatelské subjekty, Český statistický úřad, ale též mezinárodní organizace pro vyhodnocení hospodářské situace určité země či Evropská komise pro studie o integraci vnitřního trhu atd.

Povinnost vykazovat data pro Intrastat vzniká jak právnickým, tak i fyzickým osobám, pokud jsou registrovány či identifikovány k DPH v České republice, jestliže odeslaly zboží do jiného členského státu či naopak přijaly zboží z jiného členského státu, a to v hodnotě dosahující prahu pro vykazování údajů do Intrastatu, která je nyní stanovena na 8 000 000 Kč. Tak jako se vykazují zvlášť údaje pro přijaté a odeslané zboží, i zde platí hodnota osmi milionů korun pro odeslání a přijetí zboží zvlášť.

Období, za které se údaje vykazují, nazýváme referenční období, kterým je jeden kalendářní měsíc. Výkazy pro Intrastat můžeme vyhotovovat dvěma způsoby: v listinné podobě na předepsaných tiskopisech, ale pouze v případě nepřesáhne-li výkaz patnácti řádek, anebo v elektronické podobě. Obsah, rozsah a význam uváděných údajů vyžadovaných pro Intrastat je jak v tištěné, tak i v elektronické podobě shodný. Jak již bylo výše zmíněno, vyplňují se údaje do dvou výkazů, a to do výkazu o odeslaném zboží a výkazu o přijatém zboží. Vykazování Intrastatu se řídí vyhláškou č. 393/2008 Sb., kterou se mění dosavadní vyhláška č. 201/2005 Sb., o statistice vyvážení a dovážení zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství, která nabyla účinnosti dnem 1. ledna 2009.

Závěr

Využitelnost výsledků této části příspěvku lze očekávat zejména při formulaci intrakomunitárního plnění. Výsledky dále mohou poskytnout vhodné informační zdroje pro subjekty, které působí v oblasti intrakomunitárního plnění nebo se chystají do tohoto prostředí vstoupit. Příspěvek vytváří potřebný aktuální teoretický rámec vztahující se k danému tématu. Důležitou součástí bude v ná-

sledující části analýza vnitřních a vnějších procesů intrakomunitárního plnění a jejich potencionálního vlivu na zahraničně-obchodní účtování.

Reference

- [1] PÍCHOVÁ, R. *Možnosti zabránění úniku plateb DPH při intrakomunitárních plnění z hlediska DPH s praktickou ukázkou na příkladu obchodu Česká republika – Slovenská republika*. České Budějovice : Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, 2010. Bakalářská práce.
- [2] Poradce, s. r. o. *Zákony I/2010 - sborník úplných znění zákonů daňových, účetních a souvisejících k 1. 1. 2010*, 576 s. ISSN 1802-8268.
- [3] FITŘÍKOVÁ, D. *Uplatňování DPH v EU a třetích zemích*. Brno : Computer Press, 2007. 142 s. ISBN 978-80-251-1541-1.
- [4] MATTAUSCHOVÁ, B.; RAMBOUSEK, J. *Daň z přidané hodnoty: Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty*. Praha : ASPI, a. s., 2008. 508 s. ISBN 978-80-7357-369-0.
- [5] *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2010 [cit. 2010-05-25]. Dostupný z WWW: <<http://www.mfcr.cz>>.

Tax harmonisation in free trade EU – reflection on the possibilities of tax evasion – part 1

In the theoretical part of article No. 1 describes the principle of VAT taxation; taxation rate –we distinguish the standard rate and the reduced rate; levitation of VAT; who is the tax payer and especially if it is advantageous or disadvantageous to be or not to be the tax payer and if it possible effectively prevent tax evasion. Every country in the European Union has to assess the standard minimum rate of 15% and the reduced minimum rate of 5%. VAT taxation is a very current theme and to be the VAT tax payer is usually advantageous. It is accepted especially in international trade in the European Union.

Keywords: value added tax, VAT, rates, standard rate, reduced rate, tax payer, return, recapitulative statement, tax evasion, EU

Kontaktní adresa:

Ing. Ludmila Opekarová, Ph.D., Katedra ekonomiky a managementu, Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, Okružní 10, 370 01 České Budějovice, e-mail: *opekarova@mail.vstecb.cz*

Ing. Věra Mulačová, Ph.D., Katedra ekonomiky a managementu, Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, Okružní 10, 370 01 České Budějovice, e-mail: *mulacova@mail.vstecb.cz*

doc. Ing. Hana Ezrová, CSc., Katedra ekonomiky a managementu, Vysoká škola technická a ekonomická v Českých Budějovicích, Okružní 10, 370 01 České Budějovice, e-mail: *ezrova@mail.vstecb.cz*

OPEKAROVÁ, L.; MULAČOVÁ, V.; EZROVÁ, H.; PÍCHOVÁ, R. Harmonizace DPH v rámci volného obchodu EU – reflexe na možnosti daňových úniků – část 1. *Littera Scripta*, 2011, roč. 4, č. 1, s. 61–77. ISSN 1802-503X.
