



Ministerstvo financí
České republiky

Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům

Sborník daňové konference Ministerstva financí
za podpory International Fiscal Association, ČR

prosinec 2015 Praha



Úvodní slovo ministra financí



Vážené dámy, vážení pánové,

jednou z hlavních priorit, které jako ministr financí systematicky prosazují, je hledání efektivních řešení v boji proti únikům v oblasti DPH. Když jsem nastoupil do úřadu ministra financí, byl jsem překvapen, jak velkou částku ztrácí při výběru DPH nejen Česká republika, ale celá EU. Mezera ve výběru DPH, tzv. VAT gap, zůstává po řadu let příliš vysoká (v roce 2012 dosáhla téměř 165 mld. eur a v roce 2013 již dokonce 168 mld. eur) a tuto situaci považuji za zcela nepřijatelnou. Nejvýznamnější část daňového úniku v oblasti DPH tvoří karuselový podvod, který se za celou dobu existence DPH v EU nedaří efektivně likvidovat. Společný systém DPH v EU je třeba reformovat, k čemuž je však nutná spolupráce Evropské komise, neboť oblast DPH je silně regulována právem EU. Již téměř rok a půl usiluji o to, aby byla tomuto problému věnována odpovídající pozornost. Jsem přesvědčen, že členské státy a Evropská komise by se v blízké budoucnosti měly věnovat boji proti daňovým únikům v oblasti DPH alespoň se stejným důrazem, jaký kladou na boj proti agresivnímu daňovému plánování v oblasti korporátní daně. Podvody na DPH ovlivňují rozpočty členských států více než agresivní daňové plánování daně z příjmů právnických osob. Je stále více evidentní, že možným řešením je výrazné rozšíření možnosti uplatnit metody přenesení daňové povinnosti (reverse charge), která alespoň vůči karuselovému podvodu funguje. Hlavní výhodou by bylo odstranění karuselových podvodů a zajištění rovných podmínek pro poctivé podnikatele. Vždy jsem byl velmi otevřený diskusím o efektivních alternativách, těch však zjevně mnoho není. V červnu 2015 jsem spolu s dalšími třemi ministry financí požádal o schválení výjimky podle článku 395 směrnice o DPH ve věci testování a prokázání řádné funkce mechanismu přenesení daňové povinnosti. Evropská komise však bohužel naši žádost shledala protiprávní. Toto rozhodnutí respektuji, o lepší výběr DPH však budu usilovat i nadále. Jsem přesvědčen, že alternativu širšího použití metody přenesení daňové povinnosti (reverse charge) je nutné podrobit odborné diskusi, neboť daňové podvody na DPH v EU představují vážný ekonomický a politický problém regionu. Proto Ministerstvo financí uspořádalo na toto téma dne 4. 12. 2015 daňovou konferenci a experti účastníci se panelových diskusí rozvinuli svoje myšlenky a argumenty v odborných statích. Je mi ctí nabídnout Vám soubor analýz k tomuto tématu. Věřím, že bude cenným podnětem k dalším úvahám a diskusím, které snad povedou k nalezení včasného a efektivního řešení.

A handwritten signature in blue ink, which appears to be 'Andrej Babiš'.

Andrej Babiš
1. místopředseda vlády a ministr financí

Obsah:

Přenos daňové povinnosti – hodně pro a málo proti	3
Jan Čapek	
Vývoj právní úpravy mechanismu reverse charge	6
Hana Štulajterová, Radka Prachařová	
Vývoj použití mechanismu reverse charge v EU	10
Hana Zídková	
VAT gap a jeho struktura	19
Zdeněk Hrdlička	
Metoda přenesení daňové povinnosti v prostředí harmonizované DPH	29
Milena Hrdinková	
Implementace režimu přenesení daňové povinnosti (reverse charge)	36
Blanka Mattauschová	
Reverse charge v DPH – možnosti a omezení	44
Petr Toman	
Může být přenesení daňové povinnosti u DPH cestou k zavedení rovné daně?	52
Ladislav Minčíč	
O autorech	58

Přenos daňové povinnosti – hodně pro a málo proti

Jan Čapek

V roce 2014 se do českého státního rozpočtu vybralo 322 miliard korun daně z přidané hodnoty. DPH je významná daň, neboť její inkaso významně převyšuje součet vybrané daně z příjmů právnických osob a fyzických osob.

Současné problémy DPH

V České republice je DPH charakterizována třemi zásadními problémy:

- 1) Část daně je ukradena v rámci kolotočových podvodů.
- 2) Daňová správa vynakládá významné lidské a materiální zdroje v boji proti těmto podvodům.
- 3) Pro plátce DPH představuje významnou zátěž, která má různé formy od prostých nákladů na výpočet a správné odvedení daně přes negativní dopady na cash-flow až po daň doměřenou plátcům, kteří se součástí daňového podvodu stali bez vlastního přičinění.

Problémy daně z přidané hodnoty mají kořeny v samotném jejím fungování. Inkaso DPH (již zmíněných 322 miliard) vyžaduje, aby bylo v ceně zboží a služeb *zaplaceno* více než 1 600 miliard Kč. Nárok na odpočet daně skutečně zaplacené v ceně zboží a služeb představuje cca 1 300 miliard Kč.

Očekávané změny v České republice

V roce 2016 bude systém DPH v České republice obohacen o dva systémové nástroje:

- 1) Kontrolní hlášení, které propojí vydané a uplatňované daňové doklady.
- 2) Elektronickou evidenci tržeb, která je zaměřena na úplnost vykazovaných tržeb.

Ačkoliv některé evropské státy již jeden z těchto nástrojů zavedly, jejich kombinace v jednom státě je unikátní. Oba systémy mají společné to, že významným způsobem podporují zavedení přenosu daňové povinnosti.

Všeobecné přenesení daňové povinnosti

Složité daňové problémy většinou nemají jednoduchá řešení. Ale současné trable DPH se zdají být výjimkou potvrzující pravidlo.

Představme si systém daně z přidané hodnoty, kde by si plátcí daně vzájemně dodávali zboží a služby při použití principu přenesení daňové povinnosti. Jinými slovy, při vnitrostátních dodáních by se postupovalo stejně jako při dodání do jiného členského státu. Nic víc, nic míň. Drobné dodávky plátcům v maloobchodě by podléhaly současnému režimu.

Na principu daně z přidané hodnoty by se *vůbec* nic nezměnilo. Bylo by vybráno stejně daně od stejného konečného spotřebitele. Vše by se stejně vykazovalo. Jediná změna by spočívala v odstranění postupných plateb sem a tam.

Výhody navrhovaného systému

Tento systém by měl následující výhody:

- 1) Kolotočové podvody by zcela zmizely. Stát by získal ukradené miliardy a poctiví plátcí DPH (kterých je většina) by přestali být terčem časově i finančně náročných daňových kontrol, které občas skončí doplatkem daně z titulu ručení za podvodníka.
- 2) Významným způsobem by se zlepšilo cash-flow plátců DPH. Daň, která se neplatí, totiž nelze zadržovat.
- 3) Správa DPH by se výrazně zjednodušila. Odstranění platební povinnosti uvnitř řetězce plátců by dramatickým způsobem zjednodušilo správu daně – jak na straně plátců, tak na straně daňové správy. Tam, kde se daň neuplatňuje, ji správce daně nemůže doměřit!

Nevýhody navrhovaného systému

Všeobecné přenesení daňové povinnosti má také své nevýhody:

- 1) Přejít na nový systém by přinesl jednorázové implementační náklady.
- 2) Zlepšení cash-flow plátců by se samozřejmě muselo zrcadlově projevit jako nevýhoda pro státní rozpočet. Tento problém lze ale řešit akcelerací výběru daně na konci řetězce (maloobchod totiž dostane od konečných spotřebitelů zaplacené hned).
- 3) Koncentrace výběru daně na konci řetězce zvyšuje dopady nezaplacení daně posledním článkem. Je zřejmé, že toto riziko je zásadním způsobem omezeno,

pokud jsou zavedeny systémy kontrolního hlášení a elektronické evidence tržeb.

Výše uvedená analýza výhod a nevýhod navrhovaného systému nutně musí vést k otázce, proč na tuto geniální myšlenku ještě nikdo nepřišel. Návrh na aplikaci všeobecného přenosu daňové povinnosti však není geniální. Geniální je naopak základní princip DPH (její neutralita). Od roku 1954, kdy se myšlenka DPH poprvé objevila, se poměrně zásadním způsobem zvýšil počet mobilních telefonů, platebních karet a datových přenosů. Proto již tedy není nutné platit geniální daň dokola.

Argumenty proti všeobecnému přenesení daňové povinnosti se musí vypořádat ještě s jednou zásadní skutečností. Úplně stejný princip je již dnes využíván pro některá domácí plnění a pro v podstatě všechna plnění plátcům v jiných členských státech. Objem těchto plnění dosahuje třetiny (!) všech zdanitelných plnění. Proč by to nemělo jít stejně u zbylých dvou třetin, je obtížné pochopit.

Shrnutí

- 1) Současné technologie mohou DPH posloužit lépe než tzv. princip postupné platby, kdy se daň platí (a zase vrací) na všech stupních řetězce.
- 2) Všeobecný přenos daňové povinnosti by přinesl obrovské výhody pro plátce DPH i pro správce daně.

Jedinou významnou nevýhodu v českém daňovém prostředí představují náklady na implementaci ve formě nákladů na změnu systému a (řešitelné) dopady do cash-flow státního rozpočtu.

Vývoj právní úpravy mechanismu reverse charge

Hana Štulajterová, Radka Prachařová

Legislativní úprava před přijetím stávající DPH směrnice

Daň z přidané hodnoty (DPH) byla poprvé v Evropě zavedena v roce 1954 ve Francii. V roce 1967 se členské státy tehdejšího Evropského hospodářského společenství dohodly na nahrazení národních systémů daně z obratu společným systémem daně z přidané hodnoty. Současný systém daně z přidané hodnoty je charakterizován zejména částečnými platbami, kdy je daň vybírána v každém kroku výroby a distribučního řetězce a osobou povinnou k dani je dodavatel zboží a služeb. Dosavadní zkušenosti nicméně ukazují, že takový systém vede k riziku podvodů na úrovni tzv. missing traders, kdy se dodavatel vyhne zaplacení daně, zatímco příjemce má nárok na odpočet daně na základě platného daňového dokladu. Způsob, jak takovým podvodům předcházet, je použití tzv. přenesení daňové povinnosti, kdy se osobou povinnou odvést daň stává příjemce zboží nebo služby.

Právní úprava tohoto mechanismu není žádnou novinkou. Již předchůdkyně stávající DPH směrnice¹, tzv. šestá směrnice o DPH z roku 1977², obsahovala ustanovení čl. 27, který umožňoval členským státům požádat o výjimku z některých ustanovení směrnice z důvodu zjednodušení postupu pro výběr daně nebo zabránění určitým druhům daňových úniků či vyhýbání se daňovým povinnostem. Nicméně procedura takové žádosti byla oproti současnosti jednodušší. Pokud do dvou měsíců od okamžiku, kdy byly o požadované výjimce informovány ostatní členské státy, některý ze států nebo Evropská komise nepožádaly o projednání výjimky Radou EU, mělo se za to, že rozhodnutí Rady o výjimce bylo schváleno. Podle výše zmíněného ustanovení žádaly členské státy o možnost používat mechanismus přenesení povinnosti několik desítek let³ a množství jejich žádostí se postupně navyšovalo.

Novelou z roku 1998 byl do šesté směrnice o DPH zaveden zvláštní režim pro investiční zlato, který mimo jiné umožňoval, aby v případě dodání zlata v podobě suroviny nebo polotovaru nebo v případě dodání investičního zlata členské státy označily kupujícího za osobu povinnou odvést daň. Toto ustanovení bylo následně překopáno do čl. 198 stávající směrnice o DPH.

¹ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

² Směrnice č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

³ Například sdělením z 31. 7. 1982 bylo Nizozemsko oprávněno přesunout povinnost platit DPH ze subdodavatelů na dodavatele v sektorech stavebnictví, výstavby lodí a obrábění kovů.

Obdobně se postupovalo v případě některých individuálních výjimek poskytnutých jednotlivým členským státům podle čl. 27 šesté směrnice. Řada těchto výjimek byla totiž začleněna do čl. 199 stávající DPH směrnice, jenž vymezuje sektory⁴, v případě kterých mohou členské státy stanovit, že osobou povinnou odvést daň je pořizovatel zboží nebo služby. Tím bylo umožněno, že mechanismus přenesení daňové povinnosti v těchto sektorech mohou použít všechny členské státy. O tomto kroku musí pouze informovat výbor pro DPH, pokud se nejedná o opatření, která Rada povolila před 13. srpnem 2006 a která jsou stále platná.

Postupné rozšiřování reverse charge mechanismu

Otázka přenesení daňové povinnosti byla v Evropské unii velmi intenzivně diskutována od roku 2006, kdy Evropská komise odmítla žádost Německa a Rakouska používat mechanismus obecného přenesení daňové povinnosti na všechna zdanitelná plnění přesahující částku 10 000, resp. 5 000 eur. Komise své odmítnutí odůvodňovala tím, že takto široké opatření jde nad rámec tehdejšího článku 27 šesté směrnice a že pro zavedení takového opatření je nutná legislativní změna této směrnice. Následně se tato problematika několikrát objevila na agendě Rady ministrů Ecofin (např. 28. listopadu 2006⁵) a stala se jednou z priorit německého předsednictví v Radě EU v první polovině roku 2007, což vyústilo v závěry Rady⁶, ve kterých ministři financí všech členských států EU vyzvali EK, aby analyzovala účinky obecného přenesení daňové povinnosti na jednotný vnitřní trh, včetně možného spuštění pilotního projektu, a své závěry předložila Radě do konce roku 2007.

Analýzu následně předložila Komise v únoru 2008 prostřednictvím svého sdělení⁷, jehož závěrem bylo, že systém obecného přenesení daňové povinnosti je zjevně novým konceptem, který má pozitivní i negativní následky. Podle tvrzení Komise se ale podstatně odlišuje od systému uplatňovaného v současnosti. Ta proto vyjádřila názor, že systém obecného přenesení daňové povinnosti by měl být buď povinně zaveden v celé EU, nebo by se mělo od tohoto konceptu upustit. V této souvislosti požádala Komise Radu, aby i) zvážila, zda by měl být naplánován pilotní projekt, jenž by měl za úkol zjistit, zda by přenesení daňové povinnosti bylo vhodným nástrojem pro řešení podvodů v oblasti DPH, či nikoli, a ii) v případě, že by daný pilotní projekt měl být naplánován, potvrdila, že má Komise zahájit přípravné práce, které umožní zemi svolné k účasti zahájit pilotní projekt na základě přesně stanovených podmínek. K podrobnějšímu zpracování pilotního projektu zatím od té doby nebylo přistoupeno.

⁴ Provedení stavebních prací, dodání nemovitosti, dodání použitého materiálu, dodání zboží poskytnutého jako záruka atd.

⁵ http://eu2006.fi/NEWS_AND_DOCUMENTS/CONCLUSIONS/VKO49/EN_GB/1165407474344/_FILES/76376149009956906/DEFAULT/ST15502_EN06.PDF

⁶ https://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/94513.pdf

⁷ KOM (2008) 109

Vzhledem k neustále se zvětšujícímu rozsahu kolotočových podvodů a s tím souvisejícímu nárůstu žádostí o použití režimu přenesení daňové povinnosti EK v roce 2009 předložila Rada návrh směrnice, který měl umožnit členským státům zavést dočasně a na volitelné bázi mechanismus přenesení daňové povinnosti na některé zboží a služby. Do vymezeného okruhu zboží a služeb bylo rovněž zařazeno obchodování s emisními povolenkami, u nichž se objevily masivní karuselové podvody v létě 2009. Rada nakonec dosáhla jednomyslné shody, pokud jde o emisní povolenky⁸, zbývající zboží a služby byly odsunuty na pozdější dobu. V mezidobu se kolotočové podvody rozšířily i do jiných odvětví a Komise byla nucena ke zbývající části návrhu z roku 2009 přidat nové zboží a služby, u nichž by se mohlo používat přenesení daňové povinnosti. V roce 2013 se členské státy tedy jednomyslně shodly, že do konce roku 2018 mohou používat přenesení daňové povinnosti v souvislosti s dodáváním plynu a elektřiny, poskytováním telekomunikačních služeb, dodáváním mobilních telefonů, herních konzolí, tabletů a laptopů, obilovin, technických plodin včetně olejnatých semen a cukrové řepy, surových či polozpracovaných kovů včetně drahých kovů, jakož i v souvislosti s dodáním zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky.⁹

S ohledem na zkušenosti členských států, které prokázaly, že postup stanovený článkem 395 směrnice o DPH není schopen zajistit dostatečně rychlou reakci na jejich žádosti o přijetí naléhavých opatření, se jako nejlepší záruka rychlé a mimořádné reakce na další případy náhlých podvodů jeví zvláštní opatření mechanismu rychlé reakce. To spočívá v možnosti používat po krátkou dobu přenesení daňové povinnosti v návaznosti na příslušné oznámení dotyčného členského státu a potvrzení ze strany Komise, že nemá ke zvláštnímu opatření námitek. Členské státy příslušnou legislativu pro mechanismus rychlé reakce přijaly v roce 2013¹⁰, nicméně v praxi se jedná o nástroj prakticky nepoužívaný.

V neposlední řadě je třeba zmínit i možnost aplikovat mechanismus přenesení daňové povinnosti na základě článku 395 DPH směrnice, což spočívá v tom, že členský stát musí přesvědčit Komisi a následně všechny ostatní státy, že tento mechanismus představuje zvláštní opatření, které může zabránit určitým druhům daňových úniků. Pokud se Komise ztotožní s názorem členského státu, předloží příslušný legislativní návrh a Rada jej musí jednomyslně schválit. Ne vždy ale Komise takový návrh

⁸ Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

⁹ Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

¹⁰ Směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH.

předloží, naopak žádost členského státu může s odvoláním na negativní dopad na jednotný vnitřní trh odmítnout.¹¹

Nad rámec výše uvedených ustanovení je nutno pro úplnost dodat, že je mechanismus přenesení daňové povinnosti upraven na několika dalších místech směrnice o DPH. Tato metoda se objevuje v čl. 194 až 197. V neposlední řadě rovněž čl. 200 hovoří o tom, že odvést daň je povinna osoba uskutečňující zdanitelné pořízení zboží uvnitř Společenství. Nicméně tato ustanovení nejsou předmětem tohoto pojednání.

¹¹ KOM (2015) 538, KOM (2014) 0623, KOM (2013)148, KOM (2013) 0105 atd.

Vývoj použití mechanismu reverse charge v EU

Hana Zídková

Přenos daňové povinnosti na příjemce plnění je nazýván také principem reverse charge.

V dalším textu budou používány oba tyto pojmy rovnocenně. Ve standardním režimu DPH je daň odváděna prostřednictvím daňového přiznání dodavatelem plnění. V režimu reverse charge (neboli obráceném režimu) odvádí daň finančnímu úřadu nikoliv dodavatel, ale příjemce zdanitelného plnění.

Přenos daňové povinnosti není novým konceptem, v původní tzv. šesté směrnici¹² byl princip zdanění příjemcem plnění, tedy přenosu daňové povinnosti, uveden v čl. 21 (Daňoví dlužníci vůči finančnímu úřadu). Jednalo se o možnost členských států stanovit jako osobu, která odvede DPH finančnímu úřadu, příjemce plnění od osoby neusazené v daném členském státě. Pro tzv. nehmotné služby (např. poradenské služby či licence) nakupované od osob neusazených v daném členském státě byl režim přenosu daňové povinnosti na příjemce služby podle druhého odstavce čl. 21 povinný. V roce 1992 byl tento článek novelizován článkem 28g¹³ v souvislosti s úpravou daňové legislativy kvůli zavedení jednotného vnitřního trhu EHS. Aby bylo dosaženo zdanění zboží a služeb v zemi jejich spotřeby a zároveň se omezila nutnost registrace dodavatelů ve více zemích EU, byla po sjednocení evropského trhu zavedena tzv. dočasná pravidla zdanění obchodu se zbožím v rámci Společenství. Od roku 1993 tedy novelizované znění šesté směrnice stanovilo v člancích 28a a následujících mimo jiné to, že dodání zboží do jiného členského státu bude osvobozeno od DPH a pořízení zboží z jiného členského státu bude zdaněno osobou, která zboží pořídila, ve státě ukončení přepravy tohoto zboží. Nadále platila pravidla pro odvod daně příjemci určitých služeb nakoupených od osob neusazených v členském státě příjemce a okruh těchto služeb se rozšiřoval. Stále však šlo výhradně o režim při zdaňování mezinárodních transakcí.

Dále bude pozornost soustředěna na režim přenosu daňové povinnosti u plnění v rámci jednoho členského státu. „Tuzemský reverse charge“ funguje sice na stejném principu jako u mezinárodních transakcí, ale byl postupně zaváděn s úplně jiným cílem než „mezinárodní reverse charge“.V následujícím textu budou nejprve vysvětleny důvody pro zavedení lokálního přenosu daňové povinnosti. Dále bude stručně vysvětleno, kdy a na jaké komodity byl přenos daňové povinnosti postupně

¹² Šestá směrnice Rady 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 (77/388/EHS).

¹³ Směrnice Rady 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 (91/680/EHS).

zaváděn v členských státech EU, a nakonec bude porovnána tzv. mezera DPH v zemích EU, která vyjadřuje výši daňových úniků na DPH.

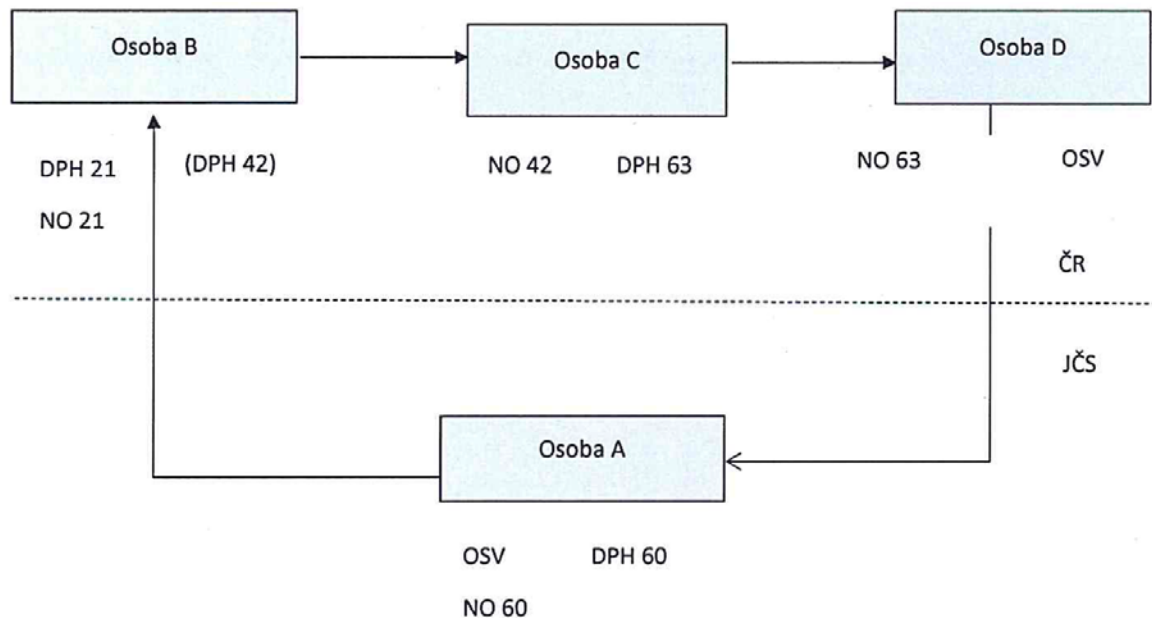
Důvody zavádění lokálního přenosu daňové povinnosti

Přenos daňové povinnosti u dodávek v rámci jednoho členského státu začal být zaváděn ve větší míře až jako reakce na určitý typ daňových podvodů. Tyto podvody jsou dnes známé jako řetězové nebo kolotočové a začaly se rozmáhat po již zmiňovaném roce 1993, kdy byly zrušeny celní hranice mezi členskými státy. Kolotočové podvody jsou založeny na kumulaci odvodu daně a nároku na odpočet u osoby, která pořizuje zboží, případně nakupuje službu z jiného členského státu. Dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od DPH s nárokem na odpočet pro dodavatele a odběratel odvede daň na výstupu z hodnoty nakoupeného zboží. Podobně při poskytování služeb mezi osobami povinnými k dani z různých členských států je daň odváděna příjemcem služby ve státě, kde je registrován k DPH. Pořizovatel zboží, případně příjemce služby tedy sám odvede daň na výstupu z nakoupeného plnění, místo aby ji zaplatil dodavateli v ceně zboží nebo služby jako u lokálních nákupů. Tuto daň, kterou si sám vyměřil ve svém daňovém přiznání, zároveň v tom samém přiznání nárokuje na vstupu. Tím je přerušen princip tzv. dělených plateb, kdy je zboží prodáno za cenu včetně DPH, kterou jako svou daň na výstupu odvádí dodavatel a jako svou daň na vstupu nárokuje odběratel. Systém dělených plateb byl vždy považován za záruku odolnosti systému DPH proti daňovým únikům. Touto zárukou měl být požadavek odběratele na daňový doklad od dodavatele, aby mohl uplatnit nárok na odpočet. Dodavatel měl tímto být nucen přiznat daň na výstupu. Dnes se však ukazuje, že dělené platby podvodům nezabrání, naopak systém nároků na odpočet umožňuje daňové úniky daleko vyšší než u jiných daní.

Kolotočové podvody fungují na následujícím principu: Vše začíná pořízením zboží (nebo služby) z jiného členského státu. Jak bylo již vysvětleno, daň na výstupu i na vstupu se kumuluje u pořizovatele zboží, který potom prodává zboží dál ve svém členském státě. Na tento další prodej vystavuje daňový doklad, ale nepodá daňové přiznání, DPH neodvede a stane se nekontaktním. Neodvedená daň je však nárokována odběratelem, který koupil zboží od podvodníka, jako daň na vstupu. Pokud ji finanční úřad vyplatí (respektive nechá odečíst v rámci přiznání odběratele od jeho daně na výstupu), vznikne ve veřejném rozpočtu ztráta ve výši této daně. Pokud by před „podvodem zasaženým“ lokálním dodáním předcházel lokální nákup daného zboží, přišel by nepodáním daňového přiznání nepoctivý obchodník o možnost nárokovat daň na vstupu zaplacenou při nákupu zboží. Tím, že nepoctivému prodejci zboží předchází pořízení zboží z jiného členského státu, neztrácí podvodník žádnou daň na vstupu. Tím, že pořizovatel odvádí DPH na výstupu z ceny pořízeného zboží a zároveň si ji nárokuje jako svoji daň na vstupu z přijatého plnění,

je celkový efekt této transakce v daňovém přiznání nulový. Nepodáním daňového přiznání se tedy podvodník pouze zbaví povinnosti odvést daň na výstupu z tuzemského dodání. Názornější představu o kolotočových podvodech lze získat z následujícího schématu.

Schéma č. 1: Kolotočové podvody v rámci EU



Legenda: A, B, C, D ... osoby jsou registrovány k dani z přidané hodnoty; DPH ... daň na výstupu; NO ... plný nárok na odpočet; OSV ... osvobození od DPH s nárokem na odpočet; JČS ... jiný členský stát EU; šipka ... značí směr plnění

Osoba A, např. osoba registrovaná k dani v Rakousku, prodá zboží osobě B, plátcí daně v tuzemsku, za 100. Osoba B pořídí zboží a „samovyměří“ daň na výstupu ve výši 21, kterou zároveň nárokuje jako daň na vstupu. Dále prodá zboží za 200 osobě C. Osoba B úmyslně nepodá přiznání a neodvede DPH ve výši 42 (o DPH na vstupu tím nepřijde, protože si ji „samovyměřila“ a neplatila ji v ceně dodavateli). Osoba C je tzv. nárazník, těchto osob může být v řetězci i více. V řetězci je záměrně pro zvětšení rozestupu mezi pořízením zboží na začátku a dodáním zboží na konci řetězce. Osoba C prodá zboží za 300 osobě D, z této dodávky odvede DPH na výstupu ve výši 63, zároveň si ve svém přiznání nárokuje DPH na vstupu ve výši 42. Osoba D jako poslední v řetězci na území ČR uplatní nadměrný odpočet ve výši 63 jednotek, protože její dodávka zboží do Rakouska je osvobozena od DPH s nárokem na odpočet. Osoba A v Rakousku zdání pořízení zboží rakouskou DPH ve výši 60 a zároveň uplatní nárok na odpočet ve stejné výši. Pokud je zboží prodáno stejné osobě, tedy původní osobě A, je tím kolotoč uzavřený. Podíváme-li se na kolotoč z pohledu států, potom ČR ztratila 42 na výnosu daně, pro Rakousko skončila transakce s nulovým daňovým dopadem.

Jak bylo řečeno, řetězovým a kolotočovým podvodům se snaží daňové správy čelit zaváděním přenosu daňové povinnosti na odběratele i pro lokální plnění, alespoň u komodit náchylných k daňovým podvodům. Ochrana proti těmto podvodům spočívá v tom, že dodavatel prodává zboží v tuzemsku bez DPH a jeho odběratel odvádí daň na výstupu z nakoupeného zboží a zároveň ji nárokuje na vstupu, jinými slovy platba daně i nárok na odpočet se u něj kumulují. Tím by např. podvodník (osoba B) z předchozího schématu dodal zboží osobě C za cenu bez DPH. To znamená, že podvodník by neuplatnil žádnou daň na výstupu, kterou by mohl inkasovat od svého odběratele (osoby C) v ceně prodaného zboží a potom neodvést finančnímu úřadu. Osoba C by nemohla neodvedenou daň nárokovat od správce daně, protože by ji sama odvedla na výstupu a zároveň nárokovala na vstupu. Tento typ podvodu by přestal být funkční.

V systému reverse charge je mezi plátcí DPH (s plným nárokem na odpočet) o dani sice účtováno, je vykazována v daňových přiznáních, ale efektivně není placena na účet správce daně. Daň je v tomto systému odváděna do státního rozpočtu až z plnění poskytnutého konečnému spotřebiteli nebo podnikateli, který ale není plátcem DPH.

Postupné zavádění přenosu daňové povinnosti v členských státech

Lokální reverse charge začal být zaváděn členskými státy jako opatření proti podvodům v oblasti DPH na základě relevantních ustanovení směrnice o DPH. Nejprve se přenos daňové povinnosti objevil v oblastech, kde docházelo k nedoplatkům na DPH z důvodu platební neschopnosti. Například v Nizozemsku byl aplikován přenos daňové povinnosti na stavební práce a poskytnutí pracovní síly ve stavebnictví již od roku 1982. Jako další se k mechanismu reverse charge u stavebních prací přidaly Rakousko v roce 2002 a Německo v roce 2004. V Německu již od roku 2002 platil přenos daňové povinnosti pro převody zboží jako záruky při realizaci jistiny nebo u převodu nemovitostí. V této oblasti nešlo ještě o kolotočové podvody, přenos daňové povinnosti byl spíše namířen na případy insolvence podniků. Typickou oblastí bylo stavebnictví, kdy firmy vyinkasovaly DPH od odběratelů, ale kvůli finančním potížím tuto daň neplatily správcům daně. Později u stavebních prací zavedly reverse charge i další státy, jako např. Švédsko v roce 2007, Slovinsko v roce 2010, Finsko v roce 2011 nebo Česká republika (dále jen „ČR“) v roce 2012. U odpadu a kovového šrotu se rozhodly použít přenos daňové povinnosti např. Rumunsko v roce 2005, Řecko a Itálie v roce 2007 a v pozdějších letech také Slovensko (2009) nebo Lotyšsko, Polsko a ČR (2011) či Švédsko (2013).

Od roku 2007 byl v některých státech zaváděn přenos daňové povinnosti již cíleně proti kolotočovým podvodům, např. ve Velké Británii se jednalo o mobilní telefony a počítačové čipy a v Itálii o osobní počítače a jejich příslušenství. V této době totiž

začaly být odhalovány kolotočové podvody založené na osvobození intrakomunitárních dodávek a kumulaci daně u pořizovatele zboží či služby, které jsou popsány v předchozím textu. Většina členských států pak začala přenos daňové povinnosti na další druhy zboží a služeb zavádět po roce 2010. U emisních povolenek, které byly ve velké míře napadeny daňovými úniky, zavedlo reverse charge např. Dánsko, Finsko, Lucembursko a Irsko v roce 2010, dále Francie, Maďarsko, Polsko a ČR v roce 2011 nebo Slovensko v roce 2012. Později pak zavedlo přenos daňové povinnosti Nizozemsko (2013), Dánsko a Slovensko (2014), ČR (2015) u mobilních telefonů, integrovaných obvodů, herních konzolí a tabletů. Pro obiloviny a užitkové plodiny byl zaveden mechanismus reverse charge např. v Maďarsku v roce 2012 nebo v ČR od roku 2015. Některé státy mají povolen přenos daňové povinnosti podle čl. 395 směrnice o DPH na specifické komodity, které na jejich území podléhají daňovým podvodům. Jde například o Lotyšsko nebo Rumunsko, kde se aplikuje reverse charge na prodej dřeva.

Úplný přehled zboží a služeb, na které uvalují jednotlivé členské státy přenos daňové povinnosti, je obsažen ve studii zpracované pro Komisi EU společností EY¹⁴. Autoři shrnují, že reverse charge je nejvíce využíván ve stavebnictví, při dodávkách použitého materiálu a odpadu či kovového šrotu a dále při obchodování s emisními povolenkami. U stavebních prací aplikuje přenos daňové povinnosti 17 členských států, u dodávek odpadu a šrotu pak dokonce 23 zemí a při dodávkách emisních povolenek odvádí DPH odběratel ve 21 členských státech.

Vývoj úniků na DPH v rámci EU

Přenos daňové povinnosti na odběratele je nástrojem boje proti kolotočovým podvodům. Bylo by tedy žádoucí zjistit, zda je tento nástroj účinný. Vyhodnocení účinnosti zavedení reverse charge na zboží a služby podle článku 199a směrnice o DPH je nakonec uloženo i přímo legislativou. Zatím však není výše dopadu zavedení přenosu daňové povinnosti na velikost daňových úniků oficiálně známa. Vyčíslení vlivu tohoto opatření na rozsah daňových úniků je totiž velmi obtížné. Samotný odhad daňových úniků je poměrně složitý a rozlišit, zda změny ve výši daňových úniků v jednotlivých letech souvisí se zavedením mechanismu reverse charge, není jednoduché. Jednak proto, že zatím neexistují dostatečně dlouhé časové řady odhadů daňových úniků, ze kterých by bylo možné ekonometricky dovodit závislost mezi jejich rozsahem a implementací přenosu daňové povinnosti v určitém roce, jednak proto, že na výši daňových úniků má samozřejmě vliv celá řada faktorů.

¹⁴ Ernst & Young, LLP, 2014. *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system.*

Tradiční metody odhadů úniků na DPH porovnávají statistické údaje z národního účetnictví, ze kterých se odhaduje teoretická výše DPH, s údaji finanční správy o skutečně vybrané dani. Metody kvantifikace daňových úniků jsou popsány ve studiích odhadujících tzv. mezeru DPH v členských státech EU od roku 2000, které byly vypracovány pro Komisi EU společností Reckon v roce 2009¹⁵ a institutem Center for Social and Economic Research (dále jen CASE) v roce 2013¹⁶. Mezera DPH se vyčísľuje jako rozdíl mezi teoretickou výší DPH, která měla být vybrána ze všech zdanitelných transakcí v rámci celé země, a skutečně vybranou DPH. Při srovnání mezi státy je užitečné mezeru DPH vyčísľit relativně jako poměr mezery DPH k teoretické výší DPH za danou zemi. Podrobná metodika vyčísľení daňových úniků je též obsažena v publikaci Mezinárodního měnového fondu¹⁷. Odhady mezery DPH většinou nerozlišují, ve které oblasti (tedy při obchodování se kterými komoditami) se úniky vyskytují. I proto je obtížné vyhodnotit, zda podvody prováděné při obchodování s komoditou, na kterou byl zaveden reverse charge, skončily a daň je z těchto transakcí díky přenosu daňové povinnosti vybírána v plné výší. Navíc se většinou po zavedení systému reverse charge na určité zboží nebo službu přenesou podvody na trh s jinou komoditou, takže celkově se daňové úniky nesníží.

Jedny z prvních odhadů relativní mezery DPH uvedli ve své práci němečtí autoři Nam, Gebauer a Parsche¹⁸ v roce 2003. Vyjádřili úniky na DPH v letech 1994 až 1996 za několik zemí EU. Další odhady zveřejnila již výše zmíněná studie společnosti Reckon a později CASE. Odhady mezery DPH publikují i některé analytické útvary finančních správ jednotlivých zemí EU¹⁹. Pro představu jsou v následující tabulce uvedeny vybrané hodnoty mezery DPH v jednotlivých členských státech EU publikované ve zprávách CASE a pro rok 1995 v článku německých autorů Parsche et al. (2003).

¹⁵ RECKON LLP (2009). Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States.

¹⁶ CASE (2013). Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States.

¹⁷ International Monetary Fund (2013). United Kingdom: Technical Assistance Report – Assessment of HMRC's Tax Gap Analysis.

¹⁸ GEBAUER, A., Chang W. N., a Parsche, R. (2003). *Is the Completion of EU Single Market Hindered by VAT Evasion?*

¹⁹ Např. Velká Británie, Švédsko.

Tab. 1: Mezera DPH v členských státech EU vyjádřená jako podíl na teoretické daňové povinnosti
v letech 1995 až 2013

	1995	2000	2005	2010	2011	2012	2013
Belgie	19,9	9	13	10	12	10	10,5
Bulharsko		23	10	10	24	20	17,2
ČR		30	10	29	17	22	22,4
Dánsko	4,3	11	9	9	8	8	9,3
Estonsko		13	14	15	14	14	16,8
Finsko		12	12	15	5	5	4,1
Francie	8,5	11	14	19	14	15	8,9
Irsko		9	7	11	12	11	10,6
Itálie	35,5	23	28	25	32	33	33,6
Litva		30	36	36	36	36	37,7
Lotyšsko		16	15	37	37	34	29,9
Lucembursko		15	9	17	5	6	5,1
Maďarsko		22	27	28	24	25	24,4
Malta		17	9	9	29	31	26,4
Německo	5,1	11	13	13	10	10	11,2
Nizozemsko	1,7	9	3	3	4	5	4,2
Polsko		17	9	12	19	25	26,7
Portugalsko	13,0	3	3	16	11	8	9
Rakousko		9	11	10	13	12	11,4
Rumunsko		42	34	48	44	44	41,4
Řecko	20,5	25	31	31	38	33	34
Slovensko		27	20	38	33	39	34,9
Slovinsko		4	5	10	9	9	5,8
Španělsko	24,6	6	1	16	19	18	16,5
Švédsko		6	4	1	4	7	4,3
Velká Británie	4,4	12	11	13	10	10	9,8

Zdroj: CASE (2014), 2012, *Update Report to Study to Quantify and Analyse VAT Gap in EU-27 Member States*, TAXUD/2013/DE/321; GEBAUER, A., Chang W. N., a Parsche, R. (2003). *Is the Completion of EU Single Market Hindered by VAT Evasion?*; VAT gap: questions and answers, dostupné z: <http://europa.eu/rapid/press-release MEMO-15-5593 en.htm>.

Průměrná relativní mezera DPH byla v roce 2013 v celé EU 15,2 %. Hodnoty okolo 22 %, které vykazuje v posledních dvou letech ČR, jsou tedy nadprůměrné. Z tabulky je zřejmé, že nejvyšší daňové mezery dosahuje dlouhodobě Rumunsko, ale i třeba Itálie, Řecko nebo Litva. Naopak dobré výsledky má již od počátku měření např. Švédsko či Nizozemsko.

Zajímavé je porovnání odhadů z roku 1995, které bohužel existují jen pro některé země, s pozdějšími odhady. V roce 1995 jsou vysoké daňové úniky v zemích s tradičně nižší daňovou morálkou, jako je Řecko, Itálie nebo Belgie. V zemích s tradičně dobrým výběrem daní, jako je Dánsko, Nizozemsko, Německo či Velká Británie, byly hodnoty mezery DPH v roce 1995 maximálně kolem 5 %. V roce 1995 byly úniky na DPH velmi pravděpodobně způsobeny tradičními typy podvodů, jako je zatajování příjmů. V roce 2000 se však situace výrazně změnila. V posledně jmenovaných zemích mezera DPH vzrostla na hodnoty kolem 11 až 12 %. Tento nárůst mohl být způsoben právě delším fungováním jednotného trhu. Za 7 let jeho existence mohli daňoví podvodníci vymyslet, jak zneužít systém DPH v nových podmínkách obchodu se zbožím uvnitř EU bez celních hranic. V té době se zřejmě začaly provádět kolotočové podvody, které se nejprve soustředily na otevřené ekonomiky s významným mezinárodním obchodem, jako jsou např. Dánsko nebo Nizozemsko.

Závěr

Je obtížné vyčíslit, o kolik se daňové úniky snížily zavedením přenosu daňové povinnosti při obchodování s jednotlivými komoditami. Přenos daňové povinnosti však jednoznačně zabraňuje kolotočovým podvodům, jak je patrné z popisu fungování podvodných řetězců. Problémem je, že reverse charge zaměřený jen na určité odvětví způsobí přesun daňových podvodů do jiné oblasti. Proto se nabízí řešení situace tzv. všeobecným přenosem daňové povinnosti, který by se uplatňoval na veškeré zboží i služby.

Jak již bylo vysvětleno, v režimu reverse charge je daň odváděna až při dodání zboží či služby neplátcí nebo konečnému spotřebiteli. Tím samozřejmě přechází odpovědnost za výběr daně více na maloobchodníky a poskytovatele služeb konečným spotřebitelům. Tento přesun odpovědnosti za výběr daně na poslední článek distribučního řetězce je často kritizován odpůrci mechanismu reverse charge. Jeho zastánci tvrdí, že kontrola maloobchodníků a poskytovatelů služeb konečným spotřebitelům by mohla být prováděna efektivněji, pokud by se podařilo omezit karuselové podvody a alokovat více pracovníků daňové správy do oblasti maloobchodu. Navíc by pro ověření správnosti odvedené daně na výstupu z plnění konečným spotřebitelům bylo možné využít i elektronickou evidenci tržeb. Negativním dopadem systému reverse charge je však nutnost podrobné evidence jednotlivých transakcí na straně dodavatelů i odběratelů včetně jejího zaslání správci daně. Jedině tak lze kontrolovat, že z dodaného zboží či služby v systému reverse charge byla vykázána daň na výstupu odběratelem. To by samozřejmě zvýšilo administrativu plátců. Nicméně tato evidence by neměla větší rozsah než kontrolní hlášení plánované v ČR od ledna 2016.

Literatura

CASE (2013), *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member State*. CASE – Center for Social and Economic Research. Dostupné z: <http://www.case-research.eu/en/node/57745>.

CASE (2014), 2012, *Update Report to Study to Quantify and Analyse VAT Gap in EU-27 Member States*, TAXUD/2013/DE/321. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf.

Ernst & Young, LLP, 2014. *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system*. ISBN: 978-92-79-44429-6. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf.

European Commission (1977). Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value-added tax: uniform basis of assessment.

European Commission (2006). Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

EUROPEAN COMMISSION (2013a), Directive 2013/42/EU, amending Directive 2006/112/EC, on the common system of value added tax, as regards a Quick Reaction mechanism against VAT fraud.

EUROPEAN COMMISSION (2013b), Directive 2013/43/EU, amending Directive 2006/112/EC, on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse-charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud.

GEBAUER, A., Chang W. N., a Parsche, R. (2003). *Is the Completion of EU Single Market Hindered by VAT Evasion?* CESifo Working Paper Series. CESifo Group Munich. Dostupné z: http://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/_974.html.

International Monetary Fund (2013). United Kingdom: Technical Assistance Report – Assessment of HMRC's Tax Gap Analysis. IMF. Washington, D.C. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13314.pdf>.

RECKON LLP (2009). *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States*. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf.

VAT gap a jeho struktura

Zdeněk Hrdlička

K odhadu daňových úniků existuje řada přístupů, jejichž využití se liší dle možností a potřeb daných zemí. Obecně lze metody rozdělit na mikroekonomické neboli bottom-up metody a metody makroekonomické neboli top-down. Mikroekonomické metody jsou založeny na dotazníkových šetřeních či na náhodných daňových kontrolách, jejichž výsledky jsou následně aproximovány na celou ekonomiku. Nebezpečí mikroekonomických metod spočívá ve špatně zvoleném kontrolovaném vzorku. Tyto metody navíc bývají poměrně finančně a časově náročné. Na druhou stranu však dávají možnost bližšího prozkoumání původu a struktury daňových úniků. Tento koncept se využívá například ve Švédsku či v USA.

Makroekonomické přístupy pak umožňují zkoumání celé ekonomiky naráz, a to v podstatě bez dodatečných nákladů na získávání potřebných dat. Nevýhodou však bezesporu je, že tyto metody neposkytují detailnější informace o struktuře daňových úniků.

V první fázi by se ČR měla orientovat na využití makroekonomických přístupů. Nejvíce poznatků v této oblasti je věnováno dani z přidané hodnoty – podrobný popis metodiky je možné nalézt například ve studii Reckon (2009), CASE (2013), IFP (2012) či ve Velké Británii.

K odhadu daňových úniků na DPH v ČR by proto měl být z počátku využíván globálně přijímaný koncept VAT gapu, kdy je porovnán teoretický výnos daně, kterého by bylo v ekonomice dosaženo, pokud by všechny subjekty korektně přiznávaly svoje příjmy a transakce, se skutečně vybranou DPH. Převyšuje-li teoretický výběr DPH ten skutečný, hovoříme právě o VAT gapu neboli mezeře ve výběru DPH. VAT gap však nelze považovat za synonymum daňových úniků! Více o rozdílech mezi těmito dvěma pojmy například v CASE (2013) či Reckon (2009).

Pro výpočet teoretického výnosu DPH jsou klíčové dvě skutečnosti: stanovení teoretického základu daně v ekonomice a určení průměrné sazby DPH.

Teoretický výnos DPH je odhadován za pomoci makroekonomických přístupů, průměrná sazba vychází z daňových přiznání k DPH. Podrobnější popis postupu následuje dále.

1. Data

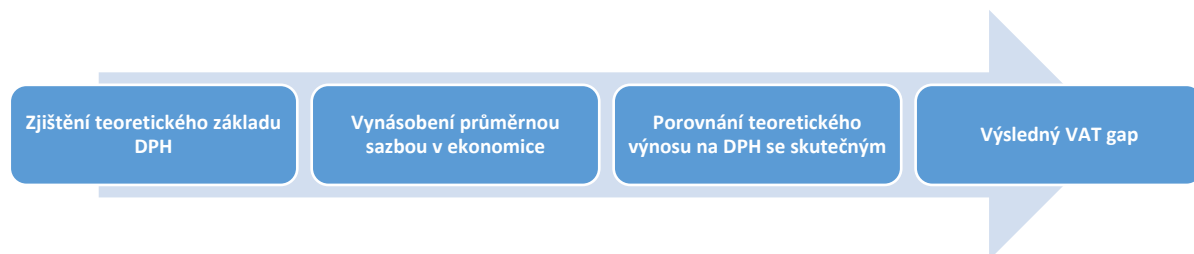
Data potřebná pro výpočet VAT gapu v ČR jsou čerpána převážně ze stránek Českého statistického úřadu. Hlavním zdrojem dat jsou národní účty, které v roce 2011 prošly rozsáhlou revizí.

Další potřebné údaje jsou čerpány z interních databází a dokumentů MF.

2. Postup výpočtu

Celý postup výpočtu lze rozdělit do tří fází: Nejprve musíme zjistit teoretickou výši základu DPH v celé ekonomice, tedy základ, kterého by bylo dosaženo, pokud by všechny daňové subjekty přiznaly své aktivity a transakce správně. Teoretický základ DPH lze zjistit dvěma způsoby – očištěním HDP o položky, které nepodléhají DPH, či naopak identifikací transakcí v ekonomice, které DPH podléhají. Poté co je vypočten teoretický základ DPH, musíme určit průměrnou výši sazby DPH, kterou na závěr pronásobíme teoretický základ a zjistíme tak teoretickou DPH, která by v dané ekonomice mohla být vybrána. Průměrnou sazbu však není jednoduché stanovit. Navíc se jedná o klíčovou veličinu, jež má zásadní vliv na konečný výsledek celé analýzy.

Obrázek 1: Postup výpočtu VAT gapu v ČR



Zdroj: vlastní úprava.

2.1 Teoretický základ DPH

Teoretický základ DPH lze odhadovat oběma možnými způsoby – jak očištěním HDP o položky, které nepodléhají DPH, tak i identifikací všech transakcí, které naopak DPH podléhají.

2.1.1 Očištění hrubého domácího produktu o položky nepodléhající DPH

Očištění hrubého domácího produktu o položky, které nepodléhají DPH, provedl například slovenský IFP (2005), jehož cílem však nebylo zjistit daňové úniky či VAT gap, ale predikovat vývoj výběru DPH v následujících letech. Stejný způsob potom použil opět IFP (2012), tentokrát již k odhadu VAT gapu na Slovensku. Základní postup v metodice MF vychází právě z přístupu IFP.

Celý výpočet vychází ze základní makroekonomické rovnice:

$$HDP = C + I + G + NX$$

Kde:

HDP ... hrubý domácí produkt

C ... spotřeba

I ... investice

G ... výdaje vlády

NX ... obchodní bilance (rozdíl mezi exportem a importem)

Účelem všech následujících úprav je očistit HDP o všechny položky a transakce, které zahrnuje a které zároveň nepodléhají DPH. Jde o tyto úpravy:

a. Úprava HDP

HDP je vykazováno v národních účtech v běžných cenách. To znamená, že v sobě zahrnuje i hodnotu DPH. Hned na začátku je tedy potřeba očistit statisticky vykazovanou výši HDP o vliv DPH. Pro očištění byla použita průměrná sazba DPH v české ekonomice. Pro všechny ostatní úpravy jsou také použity hodnoty bez DPH.

b. Obchodní bilance „NX“

Podle současného systému DPH jsou vývozy z České republiky od DPH osvobozeny s nárokem na odpočet. HDP však tyto vývozy obsahuje. Export z ČR tedy musí být od HDP odečten. Naproti tomu musíme přičíst dovozy, neboť ty součástí HDP nejsou, ale DPH v momentě jejich spotřeby podléhají.

c. Vládní výdaje „G“

Jak je známo, DPH daní přidanou hodnotu. Přidaná hodnota mimo jiné obsahuje i mzdy a platy, tudíž DPH zdaňuje i mzdy v hospodářství. Výjimkou jsou však mzdy ve veřejné správě, a tak je potřeba je odečíst. Investiční výdaje vlády jsou vyřešeny v rámci úpravy investic.

d. Investice „I“

Účelem DPH je zatěžovat především konečnou spotřebu, proto se z HDP musí odebrat investice. Přesněji řečeno jde o hrubou tvorbu kapitálu. Zároveň však musíme brát v potaz ty složky investic, které DPH podléhají. Zpět přičteny jsou tedy například:

- nákupy nemovitostí domácnostmi, které jsou podle metodiky zařazeny mezi investicemi, a ne mezi spotřebou,
- investiční výdaje osvobozených sektorů, protože tyto sektory nejsou plátcí DPH, a nemají tedy nárok na odpočet daně na vstupu,
- investiční výdaje vlády, neboť vláda není plátcem DPH,
- zboží, na které si plátce nemůže uplatnit odpočet²⁰.

e. Spotřeba „C“

Úprava spotřeby je nejkomplicovanější, proto je schematicky rozdělena do tří skupin. Pro tyto úpravy jsou klíčové tři skutečnosti: v ekonomice existují sektory osvobozené od DPH, ne všechny části konečné spotřeby domácností podléhají DPH a také existují firmy, jejichž obrat se pohybuje pod hranicí registrace. To vše nás přivádí k níže uvedeným úpravám.

- Osvobozené sektory

Firmy podnikající v osvobozených sektorech bez nároku na odpočet DPH²¹ vystupují, zjednodušeně řečeno, jako koneční spotřebitelé. V cenách svých vstupů totiž zaplatí DPH, kterou si však kvůli své činnosti nemohou uplatnit jako odpočet na dani. Z toho vyplývá, že veškeré vstupy, které si osvobozené sektory pořídí od neosvobozených, obsahují i zaplacenou DPH. Údaje o těchto plněních nalezneme v input-output tabulkách.

- Konečná soukromá spotřeba

I v konečných výdajích domácností nalezneme takové, které jsou osvobozeny od DPH. Tato osvobozená spotřeba musí být z HDP vyňata. Očištění o osvobozené plnění provedeme tak, že odečteme přidanou hodnotu osvobozených sektorů, která připadá na spotřebu domácností. Údaje lze opět vypočítat pomocí input-output tabulek. Další úpravy, které souvisí se soukromou spotřebou domácností, jsou následující:

- přičtení zahraničních výdajů na místních trzích,
- odečtení refundovaných zahraničních výdajů na místních trzích,
- odečtení výdajů rezidentů v zahraničí,
- odečtení vlastní výroby a imputované spotřeby domácností.

²⁰ Do této kategorie spadaly především nákupy osobních aut podnikateli. Plátcí DPH si mohli odečíst DPH z nákupu automobilu, pouze pokud měl tento automobil nainstalovanou mřížku, která tak z osobního automobilu „uměle“ vytvořila automobil nákladní. Toto pravidlo bylo v dubnu roku 2009 zrušeno a nyní si plátcí DPH mohou uplatnit nárok na odpočet u všech automobilů.

²¹ Mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet patří například poštovní služby, finanční činnost či zdravotnické služby, zboží, výchova a vzdělávání. Plný výčet a pravidla, která musí být pro osvobození splněna, uvádí zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v § 51–62.

- **Práh osvobození pro plátce DPH**

Osoby povinné k dani se stávají plátcí DPH až po překročení určitého limitu obrátu. V HDP je tedy zahrnuta i aktivita podnikatelů, kteří se nacházejí pod prahem registrace k DPH. Pro vyjmutí jejich vlivu je nutné odečíst jejich prodeje a naopak přičíst vstupy, které jsou zdaněné.

2.1.2 Identifikace transakcí podléhajících DPH

Druhý způsob výpočtu teoretického základu daně je založen na identifikaci všech transakcí, které podléhají DPH. Výchozím bodem jsou v tomto případě input-output tabulky, které zobrazují procesy domácí výroby a transakce s produkty v národní ekonomice. Tento způsob použil pro výpočet VAT gapu nejen IFP (2012), ale i Reckon (2009).

Teoretický základ DPH se skládá z:

- konečné spotřeby domácností, neziskových institucí a vlády, a to bez té části spotřeby, která patří osvobozeným sektorům;
- tvorby fixního kapitálu domácností, vlády a všech osvobozených sektorů;
- mezipotřeby. Mezipotřeba zobrazuje plnění, která poskytují neosvobozené sektory osvobozeným sektorům. Na tato plnění je tedy uvalena DPH, neboť osvobozené sektory si nemohou zaplacenou DPH na svých vstupech uplatnit jako odpočet.

Všechny údaje jsou opět uváděny jako základ daně, tedy bez DPH. K očištění dat z input-output tabulek byly použity sazby příslušející jednotlivým plněním. K očištění ostatních položek, které nelze takto podrobněji dezagregovat, byla použita průměrná sazba DPH v ekonomice.

2.2 Průměrná sazba DPH v ekonomice

Průměrná sazba DPH v ekonomice je v analýze použita jednak pro očištění dat z národních účtů o vliv DPH a jednak pro stanovení teoretického výběru DPH.

Cest, jak získat hodnotu průměrné sazby, je hned několik. Průměrnou sazbu lze získat z daňových přiznání, která podávají plátcí DPH. Těmito údaji disponuje MF ČR. Další možností je vypočítat ji ze statistiky rodinných účtů. Ve statistice rodinných účtů (viz příloha) jsou uvedena peněžní vydání domácností za jednotlivé komodity a služby, přičemž jejich třídění je velmi podrobné. Přiřadíme-li ke každé této položce příslušnou sazbu DPH, lze následně vypočítat průměrnou sazbu, kterou domácnosti „platí“ ve svých peněžních vydáních. Ta by zároveň měla přibližně odrážet průměrnou sazbu v celé ekonomice.

Vzhledem k dostupnosti dat je jako průměrná sazba DPH v ekonomice využita sazba z daňových příznání.

2.3 Teoretický výběr DPH a VAT gap v České republice

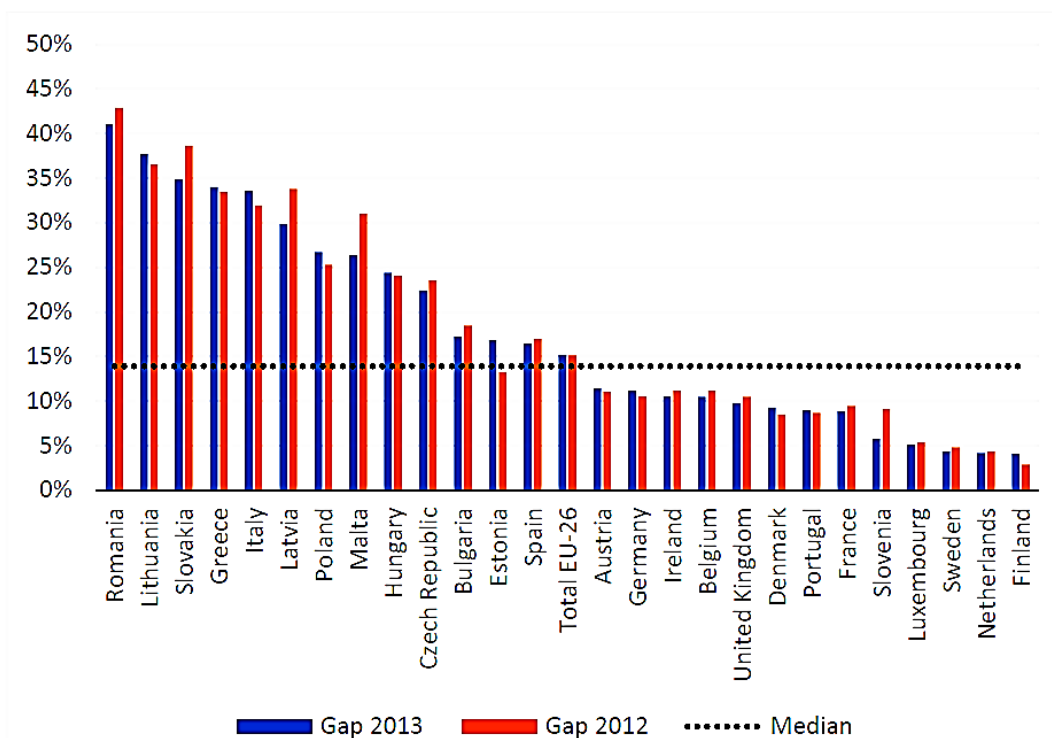
Teoretický základ daně je násoben průměrnou sazbou v ekonomice, čímž dostáváme teoretický výběr DPH. Ten je následně porovnán s aktuálním výnosem DPH.

Vzniklý rozdíl mezi vypočtenou teoretickou DPH a vybranou DPH může být způsoben chybami ve statistických výkazech (respektive národních účtech) nebo právě přítomností daňových úniků (VAT gapu) v ekonomice.

3. Odhady VAT gapu

Na základě zmíněné metodiky provedlo MF několik odhadů VAT gapu pro ČR. Tyto odhady jsou však v současnosti používány pouze pro vnitřní analytickou potřebu MF. Ke komunikačním účelům se z důvodu mezinárodní porovnatelnosti používají výhradně odhady, které zveřejňuje EK. Odhady EK jsou založeny na obdobné metodice, jaká byla popsána výše, a od naší národní metodiky se zásadně neliší. Důležité je, že se obě pohybují stejným směrem.

Figure 2.1. – VAT Gap in the EU-26 countries, 2012-2013



Zdroj: CASE 2015.

VAT gap v ČR se podle odhadů CASE v posledních letech pohybuje v rozmezí 90–95 mld. Kč a ČR sice nepatří k úplně nejhorším zemím EU, přesto je velikost VAT gapu vyšší než medián EU. Tato částka je větší než současný i budoucí plánované deficity ČR. Pokud by se teoreticky podařilo VAT gap zcela odstranit, ČR by pohodlně dosahovala rozpočtových přebytků. I v realističtějších případech, jak uvádí Stavjaňová (Stavjaňová J., 2014), by dosažení průměrné evropské velikosti VAT gapu pro ČR znamenalo získání 20–30 mld. Kč. Jak dále uvádí, tyto příjmy by například dokázaly pokrýt zrušení odvodů na sociální pojistné zaměstnanců i zaměstnavatelů u zaměstnanců s hrubým příjmem do 12 000 Kč, což je zhruba 10 % všech zaměstnanců. Dosažení pouhého evropského průměru by tak ČR umožnilo významně snížit deficity veřejných financí nebo podpořit zaměstnanost nízkopříjmových zaměstnanců.

Tabulka 1: Odhady VAT gapu pro ČR v letech 2009–2013 v mil. eur

	2009	2010	2011	2012	2013
VTTL	12.636	13.991	14.122	14.883	15.070
Liability on Household Consumption	7.509	8.428	8.659	9.304	9.531
Unrecoverable input liability on Intermediate consumption, Government and NPISH	3.246	3.692	3.809	3.869	3.954
Unrecoverable input liability on GFCF of exempt industries	1.654	1.793	1.574	1.632	1.502
Net Adjustments	226	78	79	77	83
VAT Revenues (Eurostat)	9.784	10.420	11.246	11.377	11.694
VAT Gap	2,852	3,571	2,876	3,506	3,375
VAT Gap as % of liability	23%	26%	20%	24%	22%

Zdroj: CASE 2015.

V relativním vyjádření by bylo možno proložit pozorované body přímkou velmi mírně klesající. Na tato data se nicméně lze dívat i tak, že velikost VAT gapu v minulosti oscilovala ve zmíněném pásmu, přičemž v roce 2013 došlo k určitému zlepšení v důsledku protiúnikových opatření, která byla přijata v předchozích letech – zavádění přenesené povinnosti (reverse charge), povinné zveřejňování účtu, institut nespolehlivého plátce, zvláštní způsob zajištění daně a ručení příjemce zdanitelného plnění. Jedná se však zatím o hypotézu, která bude muset být potvrzena v dalších letech.

Ve vývoji lze ale spatřit nárůst daňové mezery, který víceméně koresponduje se zvýšením sazeb DPH v dané době. Od 1. 1. 2010 byly zvýšeny obě sazby daně. Snížená sazba vzrostla na 10 %, základní pak z 19 % na 20 %. Taktéž v roce 2012 byla zvýšena snížená sazba daně z 10 % na 14 %. Obecně platí, že v letech 2008, 2010 a 2012 se vývoj teoretického a skutečného výběru DPH rozchází a VAT gap se zvyšuje. Vývoj VAT gapu v ČR tedy do jisté míry podporuje tvrzení mnoha teoretiků, že vyšší daňové sazby vedou k vyšším daňovým únikům. Pro daňové subjekty je nepříznání příjmů tím atraktivnější, čím vyšší jsou sazby, a tedy čím vyšší je potenciální „úspora“ na dani.

Výběr DPH, a tím i relativní velikost VAT gapu však nejsou ovlivňovány pouze výší sazeb DPH. Působí na ně také průběh HDP, zejména pak vývoj výdajů na konečnou spotřebu. Roste-li spotřeba domácností, roste také výběr DPH. Důležité jsou také preference spotřebitelů. Tedy to, zda více kupují zboží a služby patřící do snížené, či zvýšené sazby DPH. Všechny tyto faktory pak působí na vývoj výběru DPH, velikost teoretické DPH, a tím za jinak neměnných okolností na relativní velikost VAT gapu.

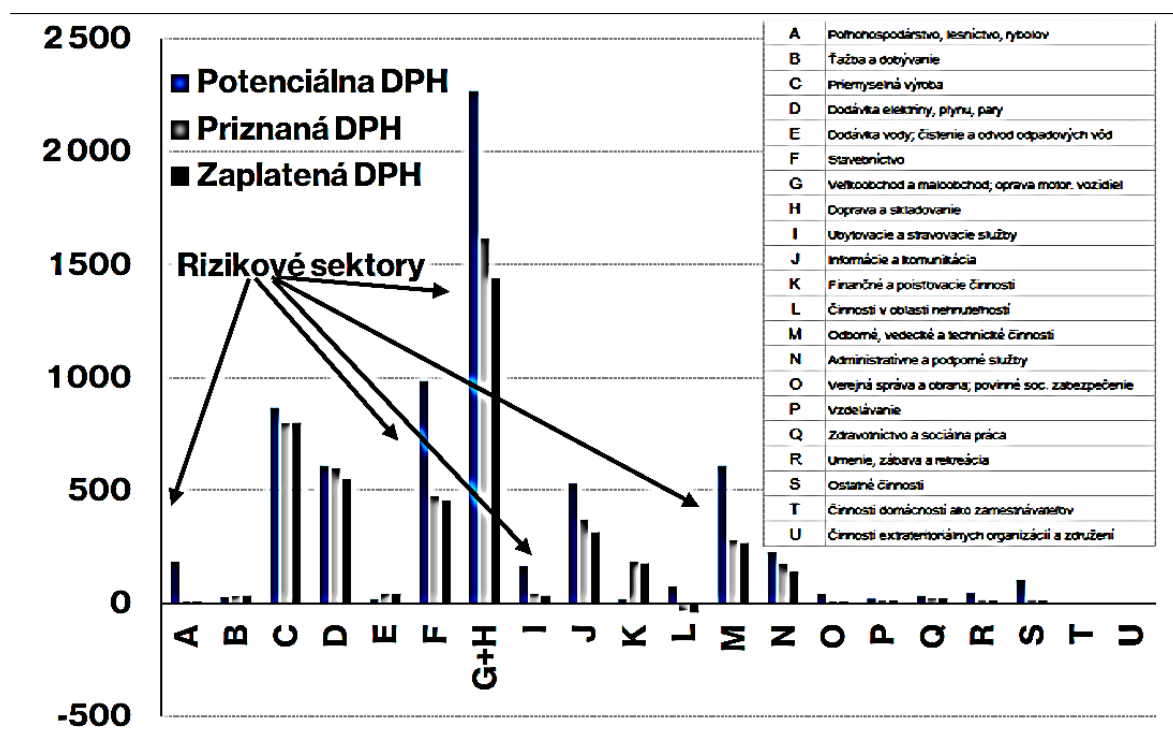
Dalším negativním faktorem, který má z empirického hlediska vliv na růst VAT gapu, je recese ekonomiky. Ekonometrickou analýzu vlivu různých aspektů na vývoj VAT gapu obsahuje například studie CASE (2013).

Z výše uvedeného mimo jiné plyne závěr, že VAT gap nelze zcela automaticky brát jako ukazatel výkonnosti daňové správy, ale je třeba vzít v úvahu i vlivy daňově-politické a obecně ekonomické.

Struktura VAT gapu

Sektorový přístup k VAT gapu je nástrojem k identifikaci sektorů s největším objemem daňových úniků. Metodikou struktury VAT gapu se zabývá MMF v rámci svých programů. Tato metodika byla zveřejněna v případě Estonska. Pro nás má však zásadní význam práce slovenského Inštitútu finančnej politiky, který upravil a aplikoval tuto metodiku na podmínky Slovenské republiky. Zároveň lze očekávat, že při podobných charakteristikách české a slovenské ekonomiky, dané metodice a koneckonců i očekávatelných zjištěních budou výsledky, s výjimkou stavebnictví, platné i pro ČR.

Struktura VAT gapu v SR



Zdroj: Daňový report Slovenskej republiky, 2015, IFP.

Jako nejrizikovější sektory se v případě SR ukazují velkoobchod a maloobchod, oprava motorových vozidel, stavebnictví, ubytovací a stravovací služby, zemědělství a profesionální služby. Podle očekávání je v absolutním vyjádření největší VAT gap v sektoru maloobchod a velkoobchod, kde se projevují jak kolotočové podvody, tak – ve výrazně menší míře – i nevykazování tržeb. Relativně největší mezera je v sektorech zemědělství a ubytovací a stravovací služby. Velkou mezeru u ubytovacích a stravovacích služeb ostatně můžeme doložit i přímo pro ČR a je to i hlavní důvod, proč se na tento sektor zaměřuje EET jako na první. Poměrně velká, absolutně i relativně, je mezera i u profesionálních služeb. Zde zřejmě dochází k mixu nevykazování tržeb i karuselových podvodů. V ČR např. v případě reklam.

Literatura

1. Stavjaňová, J. 2014. Value Added Tax Gap in the Czech Republic. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 62(6): 1427-1436.
2. CASE, 2013. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. TAXUD/2012/DE/316. [online]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf.
3. INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY (2005): Prognózovanie dane z pridanej hodnoty v SR. [online]. Dostupné z:
http://www.finance.gov.sk/Documents/Ifp/Publikacie/EA_4_DPH.pdf.
4. INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY (2011): Prehľad štrukturálnych indikátorov. [online]. Dostupné z:
http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=8103&documentId=6907.
5. INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY (2012): Odhad straty príjmov z dane z pridanej hodnoty. [online]. Dostupné z:
http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=8181&documentId=7171.
6. RECKON (2009): Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. [online]. Dostupné z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf.
7. RECKON (2007): Study on VAT, excise duty and corporate tax fraud: Working paper on top-down estimation of VAT losses.

Metoda přenesení daňové povinnosti v prostředí harmonizované DPH

Milena Hrdinková

Právní rámec

DPH jako obecná nepřímá daň se širokým základem a vysokým stupněm neutrality je v EU harmonizována od roku 1977. Aktuálně platný režim je dodnes přechodného charakteru a na definitivním řešení, jehož obrysy jsou naznačeny v Zelené knize Evropské komise z roku 2010²², se pracuje, nebo se o něm již několik let spíše občas mluví. Pokud bych měla definitivní řešení DPH v EU personifikovat, nejlépe si jej dokážu představit jako paní Colombovou ze známého televizního seriálu. Všichni víme, že je logické, aby bylo, protože přechodný režim trvající téměř čtyřicet let prostě nedává smysl, a tak o něm mluvíme jako o něčem samozřejmém. Zároveň definitivní režim nejen nikdo nikdy neviděl a málokdo má matnou představu o tom, jak by mohl vypadat, ale většina zúčastněných stále více tuší, že prostě neexistuje.

DPH má zásadní význam nejen pro členské státy EU, ale i pro fungování EU, neboť z části jejích výnosů jsou financovány instituce EU. DPH je sice daní harmonizovanou, ale obsahuje celou řadu odchylek v jednotlivých členských státech a její uplatňování je roztříštěné. Vyjednávání o legislativě regulující DPH v sedmdesátých letech minulého století byla dlouhá a obtížná a výsledek musel reflektovat řadu ústupků a kompromisů. Přesto se, podle mého názoru, podařilo vytvořit jednu z nejlepších fungujících daní v historii reálně uvalenou na spotřebu s vysokou mírou neutrality, jak co se týče typu daňových subjektů, tak i zdanitelných plnění.

Partikulární tendence členských států systém silně ovlivňovaly i po roce 1977. Přistoupením dalších členských států k ES a později EU si většina z nich do systému přinesla „výjimky“, které byly vyjednány před jejich vstupem. Důvodem bylo zejména využívání regulatorních účinků daně (např. snížené sazby, osvobození). To vše vedlo ke značné roztříštěnosti harmonizované legislativy, která obsahuje celou řadu odchylek od základního systému DPH, přičemž tyto odchylky často nemají systémový racionální důvod, ale existují z čistě politických příčin.

Je zajímavé si vzpomenout, že původní návrh Komise, jak měl systém DPH v EHS vypadat, byl založen na principu zdanění podle původu. Ten by pravděpodobně vedl k systému podstatně jednoduššímu a méně náchylnému k masivním podvodům, ale

²² COM (2010) 695 final of 1 December 2010 Green paper on the future of VAT “Towards a simpler, more robust and efficient VAT system”.

ukázal se jako absolutně neprůchodný mezi členskými státy. Shoda byla nalezena ohledně zdanění podle destinace, které sice lépe koresponduje s principem daně uvalené na „spotřebu“, avšak je velmi náročné na detekci a prevenci podvodů a v prostředí stále se rozvíjejícího vnitřního a jednotného trhu vyžaduje velmi úzkou spolupráci mezi daňovými správami. Pravděpodobně i z tohoto důvodu došlo k poměrně zásadní diverzifikaci metody výběru DPH u intrakomunitárních plnění a u plnění, která probíhají uvnitř členského státu (tzv. tuzemská plnění). Zatímco u první skupiny je daň vybírána způsobem, který je ve výsledku podobný metodě přenesení daňové povinnosti, neboť spoléhá na daňový subjekt, jenž zdanitelné plnění přijímá, u tuzemských plnění zůstává plně zachován efekt výběru daně po fragmentech, a to i v platební rovině. Ačkoliv tento systém může působit komplikovaně, ukázal se jako jediný realistický a přiměřený nástrojům, které měly daňové správy k dispozici v dané době. Harmonizovaná DPH v EU je spravována osmadvaceti zcela nezávislými daňovými správami. Harmonizovaná daň v takovém prostředí ani zdaleka neznamená jednotný postup při jejím výběru. Kromě toho se způsob, jakým je DPH a daně obecně vybírány, se oproti roku 1977 zásadně změnil. Zatímco před pětatřiceti lety nebyla samozřejmostí ani telefonní linka na každém finančním úřadě, dnes lze sdílet data v podstatě v reálném čase nejen na jakémkoliv pracovišti daňové správy prakticky ve všech členských státech, ale často i na jakémkoliv místě v terénu. S vysokým zapojením moderních technologií je současný stav zcela nesrovnatelný nejen s obdobím na počátku harmonizace DPH, ale i s dobou, kdy byla předmětná legislativa naposledy generálně novelizována (2006). Ne náhodou proto stojí dnes členské státy před rozhodnutím, jaké řešení je nejvhodnější pro definitivní režim. Zjednodušíme-li situaci a odhlédneme-li od mnoha partikulárních detailů, jde v zásadě o to, jak sjednotit režim pro tuzemská a přeshraniční plnění uvnitř EU. Je v dané situaci vhodný mechanismus přenesení daňové povinnosti pro celou EU, anebo je realistické, že osmadvacet různých daňových správ bude spolupracovat natolik, že dokážou bez problémů vybrat DPH po fragmentech bez ohledu na to, ve kterém členském státě se dotčená transakce uskutečňuje?

Právním základem pro společný harmonizovaný systém DPH v EU je článek 113 Smlouvy o fungování EU (SFEU), jehož obsah zůstává po mnoho let v zásadních prvcích nezměněn. Toto ustanovení hovoří o tom, že Rada přijme opatření k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu nezbytném pro fungování vnitřního trhu. SFEU nepředjímá, jaký typ opatření by to měl být, a dokonce ani nenaznačuje, o jaký typ daně (daň z obratu nebo DPH) by se mělo jednat. Rozhodnutí ponechává plně v rukou orgánu, který má legislativní iniciativu (Komise), samozřejmě při respektování skutečnosti, že opatření podle čl. 113 SFEU jsou vždy přijímána zvláštním legislativním postupem, tedy jednomyslně. Role Evropského parlamentu, která je v těchto případech omezena

na tzv. konzultační proceduru, je z hlediska potenciálu ovlivnit podobu legislativního předpisu zcela zanedbatelná. Z toho plyne, že podoba a obrysy systémů nepřímých daní v EU jsou zásadním způsobem utvářeny Evropskou komisí, což velmi dobře koresponduje s její primární rolí ochránce a propagátora fungování vnitřního trhu. Lze platně namítnout, že Komise je do značné míry brzděna nutností získat pro své návrhy podporu všech členských států, což se právě v daňové oblasti v minulosti mnohokrát ukázalo jako (téměř) nepřekonatelné. Na druhé straně je evidentní, že Komise disponuje výlučnou legislativní iniciativou v daňové oblasti na úrovni EU, přestože v oblasti výběru a správy daní je, pomineme-li proceduru komitologie, zcela bez kompetencí. Vzniká tak paradoxní situace, že orgán, který tvoří a navrhuje systém nepřímých daní v EU, jehož hlavním účelem je obstarat příjmy veřejných rozpočtů členských států i prostředky na fungování institucí EU, tak činí bez jakékoliv odpovědnosti za to, zda jsou tyto daně ve skutečnosti řádně vybrány. DPH je přitom z hlediska celkových daňových příjmů členských států naprosto zásadní položkou a v mnoha členských státech představuje daň nesoucí do jejich rozpočtů nejvíce zdrojů.

Metoda přenesení daňové povinnosti jako nástroj k výběru DPH

Rozdíl mezi celkovou daňovou povinností u DPH a skutečně vybranou daní v EU, jinými slovy podvody na DPH, představuje asi 15 % celkové daňové povinnosti. Jedná se o částku okolo 170 mld. eur ročně. Tato tendence je stabilní po řadu let, přičemž výsledky jednotlivých členských států jsou velmi různé a oscilují zhruba mezi 4 a 41 %. Největší část podvodů na DPH tvoří podvody v řetězci, kdy poskytovatel příslušného plnění (tzv. chybějící obchodník) neuhradí daň na výstupu, zatímco příjemce tohoto plnění uplatní nárok na odpočet daně na vstupu. Při těchto řetězových (kolotočových, karuselových) podvodech jsou zapojeny zpravidla dva členské státy a podvod se realizuje pouze v jednom z nich.

Kolotočovým podvodům lze předejít metodou přenesení daňové povinnosti (reverse charge). Povinnost přiznat DPH se přesouvá z poskytovatele plnění na jeho příjemce. V rámci řetězce tak probíhají obchodní transakce bez platby daně, neboť daň má povinnost odvést stejná osoba, která si tuto daň uplatňuje jako odpočet. Tím je jakékoliv zneužívání odpočtu DPH znemožněno. DPH sice nabíhá po fragmentech, ale pouze v systému daňové správy a reálně je vybrána až na konci obchodního řetězce. Strukturální prvky daně jako základ daně, sazby, osvobození atd. zůstávají stejné. Daň je stejná, jen je vybrána jiným, účinnějším způsobem. Dochází ke značné optimalizaci a zefektivnění výběru a daňová správa má k dispozici více zdrojů na kontrolu toho článku řetězce, kde je povinnost odvést daň a kde také logicky existuje zvýšené riziko

podvodu. Riziko podvodu na konci řetězce lze podstatně snížit se zvyšující se schopností daňových správ zasáhnout proti šedé ekonomice. Vůči tomuto typu podvodů jsou namířena opatření kontrolního a represivního charakteru, např. různé formy registračních pokladen a evidence tržeb a systémy pro automatickou křížovou kontrolu faktur (kontrolní hlášení). V době, kdy členské státy EU přijaly rozhodnutí mít harmonizovaný systém DPH a začaly tento systém rozvíjet, byla účinnost podobných opatření obecně velmi nízká. S vysokým zapojením moderních technologií se však situace rychle rozvíjí a současný stav je zcela nesrovnatelný i se stavem před deseti lety.

Stávající rámec metody přenesení daňové povinnosti

Lze shrnout, že podle účinné legislativy EU je metoda přenesení daňové povinnosti považována za nekonvenční nástroj, jehož použití se připouští u pouze u některých komodit u tuzemských plnění a pouze v následujících případech:

1. U určitých kategorií zboží a služeb explicitně uvedených ve směrnici o DPH (čl. 198, 199, 199a). V rámci implementace se členské státy mohou rozhodnout, na které položky si metodu přenesení daňové povinnosti (reverse charge) přejí uplatnit a na které nikoliv. Možnost aplikace opatření u určitých kategorií je časově neomezená, u některých (zejména nově zaváděných) je omezena zatím do konce roku 2018.
2. Na základě individuální výjimky udělené Radou (postupem podle čl. 395 směrnice o DPH). Povolení se uděluje na omezenou dobu, zpravidla 2–3 roky, a výhradně v rámci předepsaného postupu na základě žádosti členského státu. Pokud Komise shledá žádost odůvodněnou, připraví návrh prováděcího rozhodnutí, který musí jednomyslně schválit Rada. Předložení příslušného legislativního návrhu je zcela v diskreční pravomoci Komise, která k žádostem tohoto typu zaujímá velice rezervovaný postoj a řadu žádostí zamítá. Odůvodňuje to zejména potenciálním negativním dopadem na okolní členské státy a vnitřní trh a obavou o narušení existujícího systému DPH, pokud by se metoda přenesení daňové povinnosti začala používat s vyšší frekvencí, a naznačuje hrozící kolizi s SFEU. V čem přesně Komise spatřuje nesoulad s SFEU, která, jak již bylo uvedeno výše, ponechává co do metody použité pro oblast nepřímých daní velmi široký prostor, Komise ve svých sděleních, jimiž žádosti o výjimky odmítá, neuvádí. Souhlasí-li Komise s povolením výjimky, legislativní proces od podání žádosti členského státu do konečného schválení Radou trvá minimálně osm měsíců. Ke Komisí zamítnutým žádostem se Rada nevyjadřuje. Některá rozhodnutí Komise z minulosti ukazují, že v oblastech, kde byla na její doporučení zavedena konvenční opatření namísto metody

přenesené daňové povinnosti (reverse charge), docházelo i poté k masivním daňovým únikům a k nezanedbatelným rozpočtovým ztrátám.

3. Postupem podle tzv. mechanismu rychlé reakce (čl. 199b směrnice o DPH, od 2013). Tento postup je možný pouze v případě náhlých (nově vzniklých) a rozsáhlých podvodů a na přechodnou dobu devět měsíců. Tato doba je určena pro překlenutí doby přípravy návrhu na individuální výjimku (viz bod 2). Použije se zrychlená procedura povolení postupu, přičemž posouzení je v diskreční pravomoci Komise. Mechanismus rychlé reakce by měl být procedurálně rychlejší variantou standardního povolovacího procesu individuálních výjimek, avšak praxe to zatím nedosvědčila ani v jednom případě.

Vývoj v posledních letech ukazuje, že metoda přenesené daňové povinnosti (reverse charge) je u daňových správ stále více oblíbeným nástrojem, jeho negativní účinky na vnitřní trh, na které Komise často poukazuje, se zatím v praxi neprokázaly. Okruh sektorů, na něž se metoda přenesené daňové povinnosti (reverse charge) používá, se přes velmi rezervovaný postoj Evropské komise neustále zvětšuje.

Budoucí režim

Zavedení metody přenesení daňové povinnosti (reverse charge) na podstatně širší okruh plnění u domácích transakcí než v současné době a potenciálně pro všechna zdanitelná plnění (někdy se označuje také jako plošný reverse charge) by bylo možné buď za předpokladu, že by došlo k celkové koncepční změně a přepracování legislativy EU, např. v rámci tzv. definitivního režimu, nebo na základě individuální výjimky udělené prováděcím rozhodnutím Rady. Určitou variantou druhé možnosti by mohl být pilotní projekt pro určený členský stát nebo určené členské státy. Zatímco opatření navržené a přijaté v rámci definitivního režimu by mělo účinky na systém výběru daně ve všech členských státech, druhé by ovlivnilo pouze individuální členské státy.

V letech 2005 a 2006 požádaly o výjimku Německo a Rakousko. Konkrétně měly zájem zavést metodu přenesení daňové povinnosti (reverse charge) na všechna dodání zboží nebo poskytnutí služeb mezi obchodníky, kde hodnota zdanitelného plnění překročí 5 000, resp. 10 000 eur, podobně jako ČR spolu s Rakouskem, Bulharskem a Slovenskem v červnu 2015. Komise neshledala tyto žádosti jako odůvodněné s tím, že představují z pohledu Evropské komise podstatnou změnu v systému DPH, a jsou tudíž nekompatibilní s ustanoveními směrnice o DPH. Komise rovněž argumentovala, že daňovým únikům lze zabránit jiným způsobem, a to zvýšenými kontrolami založenými na rizikových analýzách. V letech 2006 a 2007 však Německo a zejména Rakousko vyvinulo značný politický tlak na Komisi i ostatní členské státy, jehož výsledkem bylo v roce 2007 přijetí závěrů Rady, jež naznačily jako

možný postup pilotní projekt, který by umožnil testování tohoto systému. Komise následně vydala sdělení, v němž stanovila parametry pro takový pilotní režim plošného použití metody přenesení daňové povinnosti, v té době určený pro Rakousko. Z politických důvodů však Rakousko k jeho realizaci nakonec nepřistoupilo.

Metoda přenesení daňové povinnosti (reverse charge) pro tuzemské transakce je jednou z pěti možností, které navrhuje Zelená kniha Komise pro definitivní režim. Všechny alternativy je nutné podrobit analýze, než bude rozhodnuto, která je tou „správnou“. Oživení myšlenky pilotního projektu, do něhož by se zapojila např. Česká republika a Rakousko, je logické i v tomto kontextu. Zkušenosti získané v takovém projektu by byly pro rozhodování o budoucím režimu naprosto neocenitelné. Mohlo by se např. potvrdit, že použití metody přenesení daňové povinnosti (reverse charge) nepovede ke zkáze harmonizovaného systému DPH ani nijak nenaruší fungování vnitřního trhu. Výhodou by mohla být i skutečnost, že pokud řešení budou testovat jeden nebo dva menší státy v regionu, je pravděpodobnost, že takový krok zásadním způsobem ovlivní jiné členské státy, jen velmi malá. Zavádění masivních konvenčních opatření namířených proti daňovým únikům v oblasti DPH má vůči vytlačování podvodu za hranice státu, který je zavádí, srovnatelný účinek.

Závěr

Argumenty proti metodě přenesení daňové povinnosti (reverse charge) jsou všeobecně známé a zaznívají často. Komise v tomto a minulém roce zamítla značnou část žádostí členských států o uplatnění metody přenesení daňové povinnosti (reverse charge) z výše uvedených důvodů. To vše bez toho, aby nabídla jakékoliv náhradní řešení pro krátkodobý horizont. Co se týče budoucího režimu, naznačuje Komise určité sympatie pro rozšíření systému one-stop-shop, který v prostředí 28 různých a zcela autonomních daňových správ vyžaduje ke svému fungování silnou ingerenci právě Komise. Je otázka, zda zrovna to nemůže být důvodem pro její sympatie.

Je evidentní, že oblasti DPH bude nutné věnovat podstatně více pozornosti než doposud, neboť nelze na jedné straně požadovat od členských států, aby zlepšily výběr DPH, který je jejich odpovědností, a na druhé straně trvat na odmítání dostupných opatření. Mezera ve výběru DPH zůstává po řadu let velmi vysoká. Řešení pro krátkodobý horizont i definitivní režim DPH v EU přitom musí zohlednit nejen změnu podmínek pro správu daní oproti době, kdy byl zaváděn přechodný režim, ale i skutečnost, že za celou tuto dobu nic nenasvědčuje tomu, že by správa DPH byla uvnitř EU v blízké budoucnosti zásadním způsobem integrována. Je více než pravděpodobné, že v příštích dvaceti letech, budou-li existovat členské státy EU ve s dneškem srovnatelném politickém rozpoložení, jejich daňové systémy budou

spravovány 28 různými a na sobě vzájemně zcela nezávislými daňovými správami. V takovém prostředí dává použití metody přenesení daňové povinnosti (reverse charge) u tuzemských plnění stejně jako u intrakomunitárních plnění velký smysl.

Implementace režimu přenesení daňové povinnosti (reverse charge)

Blanka Mattauschová

Při standardním systému DPH je daň uplatněna v přesném poměru k ceně zboží a služeb bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.²³ Poskytovatel zdanitelného plnění zahrne DPH do ceny svého plnění a tuto daň odvede. Příjemce zdanitelného plnění zaplatí tuto DPH v hodnotě zboží nebo služeb a zároveň může při splnění stanovených podmínek uplatnit nárok na odpočet. Tím dochází k systému rozdělených plateb, které rozdělují výběr daně mezi jednotlivé články řetězce. Na rozdíl od standardního systému DPH je v rámci reverse charge povinnost odvést DPH a uplatnit nárok na odpočet přenesena pouze na jednu osobu – konečného plátce. Vzhledem k tomu, že reverse charge představuje výjimku ze standardního systému DPH, může být podle základních principů DPH takováto výjimka uplatňována velice omezeně, a to pouze v rozsahu stanoveném směrnicí o DPH.²⁴ Ta obsahuje několik variant, na základě kterých může členský stát tento režim zavést. Tyto varianty jsou rozebrány výše.

Právní rámec režimu přenesení daňové povinnosti v České republice

Vnitrostátní reverse charge byl v České republice zaváděn postupně, a to nejen v souvislosti s rozšiřováním vybraných komodit pro jeho aplikaci na úrovni Evropské unie, ale především v návaznosti na identifikaci rozsáhlých podvodů při obchodování s vybranými komoditami.

První případ aplikace režimu přenesení daňové povinnosti v českém zákoně o DPH²⁵, který byl zaveden již v roce 2006, se týkal dodání specificky vymezeného zlata. K významnému rozšíření reverse charge následně přistoupila Česká republika až v roce 2011, kdy byly do tuzemského zákona doplněny i další vybrané komodity z článku 199 směrnice o DPH. Dne 1. 4. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 47/2011 Sb., novelizující zákon o DPH, na jehož základě došlo k rozšíření reverse charge na dodání některých druhů odpadu a šrotu (vymezených v příloze č. 5 zákona o DPH). Tato novela dále zavedla reverse charge při poskytnutí stavebních nebo montážních prací uvedených v číselném kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. Vzhledem ke skutečnosti, že stavební nebo montážní práce se týkaly velkého množství subjektů, byla zde posunuta účinnost na 1. 1. 2012.

²³ Článek 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

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

²⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Protože se v roce 2010 objevily významné daňové úniky při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, které se masivně rozšířily během krátkého časového úseku v rámci celé EU, došlo na základě jednomyslného schválení všemi členskými státy k velmi rychlému doplnění povolenek na emise skleníkových plynů do výčtu komodit v článku 199a směrnice o DPH. Na základě této skutečnosti byl s účinností od 1. 4. 2011 zaveden režim přenesení daňové povinnosti na tuto komoditu také v rámci tuzemského zákona o DPH.

V průběhu roku 2009 byly v rámci České republiky identifikovány rozsáhlé daňové úniky při obchodování s pohonnými hmotami. Na základě těchto zjištění požádala Česká republika dne 12. 2. 2010 o udělení individuální výjimky dle článku 395 směrnice o DPH pro zavedení režimu přenesení daňové povinnosti při obchodování s pohonnými hmotami. Bohužel tato žádost byla ze strany Evropské komise zamítnuta, a to z důvodu obav z narušení vnitřního trhu a s konstatováním, že objem daňových úniků na pohonných hmotách ve vztahu k tzv. daňové mezeře (VAT gap) není takového rozsahu, aby musela být udělena individuální výjimka. Stejně tak Česká republika neuspěla s návrhy na rozšíření článku 199 směrnice o DPH o pohonné hmoty při projednávání novely směrnice o DPH v rámci pracovních skupin Rady EU. Na základě těchto skutečností tedy nebylo možné zavést v tuzemské legislativě režim přenesení daňové povinnosti při dodání pohonných hmot a pro eliminaci daňových úniků musela být zvolena jiná řešení.

K dalším významným úpravám reverse charge přistoupila Česká republika v roce 2015, a to v souvislosti s implementací směrnice 2013/42/EU a směrnice 2013/43/EU. Na jejich základě byl v zákoně o DPH režim přenesení daňové povinnosti rozdělen na trvalý a dočasný.

Trvalému použití režimu přenesení daňové povinnosti i nadále podléhá dodání zlata (§ 92b), dodání použitého materiálu a odpadu vymezeného v příloze č. 5 zákona o DPH (§ 92c) a poskytnutí stavebních nebo montážních prací (§ 92e).

Dočasný režim přenesení daňové povinnosti (§ 92f) se vztahuje na dodání komodit uvedených v příloze č. 6 k zákonu o DPH, pokud tak stanoví vláda svým nařízením. Rozsah komodit vyplývá z dispozitivního ustanovení článku 199a směrnice o DPH, který stanoví výčet plnění, u nichž lze uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti do konce roku 2018, a dále z článku 395 směrnice, který umožňuje Radě EU povolit na návrh Komise zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice (tzv. individuální výjimku). Kromě nově vymezených komodit byl do přílohy č. 6 přesunut i převod povolenek na emise skleníkových plynů, jehož právní úprava byla do té doby zakotvena v § 92d zákona o DPH.

Možnost zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na základě tzv. mechanismu rychlé reakce po dobu nepřesahující 9 měsíců, vyplývající z čl. 199b směrnice o DPH,

byla v rámci tuzemského zákona promítnuta do samostatného paragrafu 92g. K stanovení rozsahu komodit je opět zmocněna vláda v rámci nařízení.

Na základě zmocnění zakotveného v § 92f zákona o DPH vydala vláda nařízení č. 361/2014 Sb. („nařízení vlády“), ve kterém byly obsaženy vybrané komodity z přílohy č. 6. Kromě převodu povolenek na emise skleníkových plynů, kde byl režim přenesení daňové povinnosti již uplatňován (jednalo se pouze o legislativní přesun do přílohy č. 6), je s účinností od 1. 4. 2015 režim přenesení daňové povinnosti uplatňován také u vybraného zboží, kterým se rozumí:

- vyjmenované obiloviny a technické plodiny (s výjimkou cukrové řepy, kde účinnost nastala 1. 9. 2015),
- kovy včetně drahých kovů,
- mobilní telefony,
- integrované obvody,
- přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat a videoherní konzole.

Paragraf 2 odst. 2 nařízení vlády definuje, že u výše uvedených komodit se režim přenesení daňové povinnosti uplatní pouze v případě, kdy celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč.

V krátkém časovém intervalu po rozšíření reverse charge od 1. 4. 2015 se ukázalo, že v tuzemsku byly vymezeny vybrané obiloviny a technické plodiny o něco širěji, než tomu bylo ve Slovenské republice. Na základě této skutečnosti byla identifikována reálná hrozba rychlého přesunu velké části podvodů s obilovinami a technickými plodinami, které nespádaly do režimu reverse charge, do České republiky. Z tohoto důvodu bylo nezbytné v co nejkratší lhůtě rozšířit uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na veškeré obiloviny a technické plodiny uvedené pod kódy nomenklatury kapitoly 10 a 12 celního sazebníku. Tato úprava byla do tuzemského právního řádu promítnuta s účinností od 1. 7. 2015 na základě nařízení vlády č. 155/2015 Sb.

V současné době se připravuje aplikace režimu přenesení daňové povinnosti i u dalších komodit z přílohy č. 6 zákona o DPH, konkrétně u dodání plynu a elektřiny obchodníkovi a u dodání certifikátů plynu a elektřiny. K této úpravě by mělo dojít s účinností od 1. 2. 2016.

Praktické aspekty implementace režimu přenesení daňové povinnosti

Klíčovým faktorem pro efektivní uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti u vybraných komodit je dostatečný časový prostor pro jeho implementaci, a to nejenom ve vztahu k plátcům daně, ale i k daňové správě. Zde proti sobě stojí dva pohledy, na jedné straně požadavek státu na rychlé zamezení daňovým únikům

v rámci dané komodity a na druhé požadavek plátců daně na dostatečný časový prostor pro úpravu účetních a evidenčních systémů a změnu obchodních podmínek.

Režim přenesení daňové povinnosti lze uplatnit pouze v případě dodání specifických komodit vymezených v příslušných ustanoveních směrnice o DPH. Vzhledem k tomu, že text směrnice o DPH je výsledkem kompromisní dohody všech členských států EU a představuje základní právní rámec, který je následně implementován do vnitrostátních předpisů, jsou vybrané komodity ve směrnici o DPH definovány obecně. Pro praktickou implementaci je tedy nezbytné hledat v tuzemském právním řádu vhodný ekvivalent či vymezení daných pojmů.

Stejně jako v případě vymezení komodit pro uplatnění příslušných sazeb daně jsou pro účely definice zboží podléhajícího reverse charge využity také kódy nomenklatury celního sazebníku. Vymezení služeb je pak nastaveno ve vztahu k číselným kódům klasifikace produkce CZ-CPA. I když se jedná o předpisy, se kterými se v rámci zákona o DPH pracuje již od začátku jeho fungování, nemohou být v rámci takto specifického vymezení obsaženy všechny praktické situace. Je zřejmé, že vždy bude existovat určité množství transakcí, jejichž zatřídění může být přinejmenším sporné. Proto pro odstranění právní nejistoty plátců daně byla do zákona o DPH zakotvena právní fikce, která stanovuje, že v případě nejasností ohledně zatřídění komodit lze na základě dohody mezi smluvními stranami použít režim přenesení daňové povinnosti. Další možností je požádat Generální finanční ředitelství o závazné posouzení pro použití režimu přenesení daňové povinnosti.

Největší rozsah režimu přenesení daňové povinnosti, který ovlivnil velký počet daňových subjektů, bylo rozšíření na stavební a montážní práce s účinností od 1. 1. 2012. I když legislativní úprava obsahovala dostatečný časový prostor mezi platností a účinností zákona, nejasnosti a problémy související s praktickou aplikací se vyskytovaly ještě rok po účinnosti zákona. Problémy na straně plátců daně se týkaly především přesného vymezení komodit spadajících do režimu reverse charge a s tím souvisejícího správného uplatnění příslušného režimu DPH. Takovéto rozsáhlé vymezení komodit představovalo velkou zátěž i pro daňovou správu, a to především ve vztahu k úpravě interního systému a k vyhodnocování nesouladu mezi vykázanými transakcemi na straně dodavatele a odběratele. Na základě této zkušenosti lze konstatovat, že každé opatření zaváděné v rámci boje s daňovými úniky vyžaduje určitý časový prostor, než začne fungovat v plném rozsahu. Zároveň se v daném případě ukázalo, že zavedení režimu přenesení daňové povinnosti může u plátců daně ovlivnit nejenom nastavení účetních a dalších informačních systémů, ale u stavebních a montážních prací byla jeho sekundárním aspektem i nutnost úpravy pravidel pro čerpání dotačních programů u subjektů, které čerpaly finanční prostředky na stavební činnost v rámci veřejných rozpočtů. A v neposlední řadě došlo k situaci, že i přes veškerou snahu o včasné detekování a vyřešení slabých stránek této úpravy byly některé klíčové problémy identifikovány až při samotné praktické aplikaci.

V praxi se dále jako problematický bod ukázalo zavedení limitu 100 000 Kč pro použití režimu přenesení daňové povinnosti u vybraného zboží s účinností od 1. 4. 2015. Je zřejmé, že při dodání určitých komodit (např. mobilních telefonů apod.), které si plátcí daně mohou standardně koupit i v maloobchodě, může být stanovení finančního limitu pro aplikaci reverse charge vhodné. Nicméně v případech komodit obchodovaných v rámci velkoobchodních prodejů (např. dodání kovů) může mít stanovení limitu za následek zvýšení administrativní zátěže plynoucí z uplatnění dvou druhů režimů (standardní a reverse charge) na shodnou komoditu. Zavádějící mohou být také hodnoty pro stanovení limitu, a to buď ve vztahu k částce na daňovém dokladu, anebo ve vztahu k hodnotě základu daně veškerého dodávaného zboží. Již v prvních měsících aplikace limitu zazněl z praxe požadavek na zavedení obdobné fikce uplatnění smluvního režimu přenesení daňové povinnosti mezi dodavatelem i odběratelem i v případě dodávek vybraného zboží pod limit 100 000 Kč. Vzhledem k tomu, že obdobná úprava již v českém zákoně o DPH existuje a při uplatnění reverse charge dochází ke snížení daňových úniků, lze očekávat, že při následné novele nařízení vlády nebo zákona o DPH bude tento požadavek doplněn.

Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti má samozřejmě také vliv na cash-flow státního rozpočtu, který v daném okamžiku ztrácí výhodu průběžného financování, protože daň bude vybrána až na konci distribučního řetězce.

Interakce zavedení tuzemského reverse charge na ostatní členské státy

V souvislosti se zavedením reverse charge na vybrané komodity izolovaně, v rámci jednoho členského státu, se nabízí otázka, zda taková skutečnost může mít vliv i na ostatní členské státy. Tato otázka je legitimní i ve vztahu k tomu, že jedním z důvodů zamítnutí žádosti České republiky o možnost uplatnění reverse charge na pohonné hmoty byla obava Evropské komise o „přesun“ těchto podvodů do sousedních členských států, a tedy o narušení vnitřního trhu.

I když zkušenosti s uplatňováním reverse charge zatím v České republice nejsou v kontextu fungování harmonizovaných pravidel DPH dlouhodobé, lze konstatovat, že hrozba masivního přesunu podvodů do dalších členských států nemusí mít své opodstatnění. Velký vliv na to, zda pro daný stát existuje riziko přenesení daňových podvodů na vybrané komoditě po zavedení reverse charge v sousední zemi, má kromě uplatňovaných legislativních a nelegislativních nástrojů v rámci boje s daňovými úniky také ekonomické a hospodářské prostředí daného státu. Snadněji se daňové podvody přesouvají v prostředí, kde jsou nastaveny obdobné způsoby obchodování s vybranou komoditou, a také tam, kde jsou minimalizovány další překážky, jako je např. jazyková bariéra nebo omezení vstupu na trh. Česká republika v minulosti získala cenné zkušenosti týkající se rizika přesunu daňových podvodů, a to při dodání použitého materiálu a šrotu. V České republice byl reverse charge na tuto

komoditu zaveden až od 1. 4. 2011, což bylo o rok později než na Slovensku a v Maďarsku. Vzhledem k tomu, že na podvodných transakcích s touto komoditou se převážně podíleli společně obchodníci ze všech tří zemí, došlo po zavedení reverse charge v ostatních zemích k přesunu podvodného jednání do České republiky. Na základě této zkušenosti je důležité, aby sousední členské státy, které mají obdobné ekonomické a obchodní prostředí, vzájemně koordinovaly zavádění reverse charge na vybrané komodity. Každý členský stát by měl mít možnost v dostatečném časovém prostoru zvážit, zda na základě jeho zkušeností hrozí riziko přesunu daňových podvodů, a pokud ano, pak by měl být režim přenesené daňové povinnosti zaváděn ve shodném časovém období.

Na základě získaných zkušeností lze konstatovat, že při vyhodnocování rizika přesunu podvodů po zavedení izolovaného reverse charge vždy záleží nejenom na příslušné komoditě a ekonomických a hospodářských podmínkách každého členského státu, ale také na jeho dalších zavedených nástrojích boje s daňovými úniky. V případě komodit, které jsou obchodovány globálně za shodných obchodních a ekonomických podmínek, kde je zvýšené riziko rychlých a masivních přesunů v rámci celé EU, jako tomu bylo například u povolenek na emise skleníkových plynů, je nezbytné umožnit zavedení reverse charge všem členským státům ve shodném rozsahu a okamžiku, a to nejlépe prostřednictvím rozšíření směrnice o DPH.

V současné době je zřejmé, že snahy o získání individuálního reverse charge pro specifickou komoditu (ať už ve formě mechanismu rychlé reakce, anebo na základě individuální výjimky) za existence rigidních schvalovacích procedur na úrovni EU jsou velmi časově náročné a ne vždy vedou k dosažení očekávaného cíle.

Alternativní možnosti krácení DPH u komodit podléhajících režimu přenesení daňové povinnosti

V souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti, ať už v individuální, nebo globální formě, přichází v úvahu otázka, zda bude i nadále existovat prostor pro realizaci daňových úniků. Nelze očekávat, že daňovým únikům lze zabránit pouze využitím jednoho, byť efektivního nástroje. I v případě přenesení daňové povinnosti se mohou daňové úniky přesunout na posledního plátce daně v řetězci, který při využití již dnes fungujících schémat (např. vstup do insolvence či okamžité znekontaktnění) neodvede DPH z prodejů koncovým zákazníkům. Proto je třeba analyzovat a zavádět i další nástroje, které spolu dohromady podpoří stabilní fungování DPH.

Paralelní nástroje v boji s daňovými úniky

I když lze režim přenesení daňové povinnosti považovat za efektivní nástroj v boji s daňovými úniky, jeho široké využití je v současné době limitováno omezeným rozsahem komodit schváleným na úrovni EU. Z tohoto důvodu je nezbytné v rámci boje s daňovými úniky pracovat i s dalšími nástroji, které je možné volit v mantinelech daných směrnicí o DPH a judikaturou Soudního dvora EU.

Z těchto důvodů byla v České republice současně s postupným rozšiřováním režimu přenesení daňové povinnosti zaváděna i další legislativní opatření sloužící k boji s daňovými úniky. Tato opatření byla zvolena na základě analýzy a vyhodnocování charakteru a principů jednotlivých daňových úniků, které měla finanční správa k dispozici.

Novela účinná k 1. 4. 2011 zavedla do zákona o DPH nový institut ručení odběratelem – plátcem daně za daň, která z daného zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku nebyla odvedena dodavatelem poskytujícím zdanitelné plnění. Institut ručení je uplatňován na základě vyhodnocení kritérií, zda příjemce zdanitelného plnění věděl, nebo vědět měl a mohl, že nastala některá ze skutečností zakotvených v ustanoveních § 109 odst. 1 zákona o DPH. Ručení je dále uplatňováno v případech, kdy nebyla zaplacená daň a zároveň nastala některá ze skutečností vyjmenovaných v § 109 odst. 2 zákona o DPH. Jedná se o situace, kdy:

- cena za plnění je zjevně odchylná od ceny obvyklé,
- úplata je poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostně na bankovní účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko,
- úplata je poskytnuta na jiný než zveřejněný bankovní účet (v případech, kdy úplata překračuje částku 540 000 Kč).

Ručení za daň lze také uplatnit při dodání pohonných hmot v tuzemsku, které je uskutečněno jinou osobou, než je distributor pohonných hmot vymezený v rámci zákona upravujícího pohonné hmoty. Dále může ručit i oprávněný příjemce, tj. osoba, která přijímá na základě povolení vydaného celního správou vybrané výrobky podléhající spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z jiného členského státu. Tato osoba ručí za DPH vztahující se k prodeji vybraných výrobků na území České republiky.

Ručení za daň lze také aplikovat v případech, kdy se jedná o pořízení zdanitelného plnění od plátce daně, který je označen za tzv. nespolehlivého plátce. Nespolehlivým plátcem se stane plátce, který závažně porušil povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty. Vymezení, co je považováno za závažné porušení povinností, je stanoveno v Informaci GFR.

S účinností od 1. 1. 2016 je zaváděno kontrolní hlášení, které bude plátcí DPH předkládáno spolu s daňovým přiznáním. V kontrolním hlášení mají být uváděny detailní rozpisy vybraných transakcí, které budou následně analyzovány (párovány). Na základě porovnání těchto údajů mezi odběratel a dodavateli bude možné v reálném čase identifikovat organizovaná spojení plátců neoprávněně čerpající finanční prostředky.

Reverse charge v DPH – možnosti a omezení

Petr Toman

Podstata systému přenesení daňové povinnosti v DPH spočívá ve změně osoby povinné vykázat a odvést DPH do státního rozpočtu. Zatímco ve standardním režimu je za odvod DPH odpovědná osoba poskytující zdanitelné plnění (dodavatel), v režimu reverse charge je touto osobou osoba přijímající zdanitelné plnění (odběratel). Uplatnění tohoto systému je tak možné pouze v případech, kdy se transakce účastní dvě osoby povinné k dani. Pouze tyto osoby se mohou stát plátcem DPH či jiným typem osoby, jíž mohou vznikat v souladu s principy DPH povinnosti (český daňový systém takové osoby, které nejsou plátcí, zná pod označením „identifikované osoby“ – v dalším textu však pro srozumitelnost vždy označujeme takovou osobu jako plátce DPH).

Režim přenesení daňové povinnosti představuje možný nástroj k výběru DPH zejména ve dvou základních situacích:

- 1) Dodavatel není plátcem DPH ve státě, kde se nachází místo plnění, ale transakce není z režimu DPH vyňata.
- 2) U transakce hrozí riziko daňového úniku typu „missing trader“.

Neusazené osoby

V prvním případě se jedná zejména o situace, kdy je dodavatel usazen v jiném státě, než kde je místo plnění příslušné transakce. Tento typ reverse charge je standardně využíván u přeshraničního poskytování služeb, v České republice pak také u dodání zboží s instalací. V roce 2016 by mělo dojít k rozšíření tohoto typu přenesení daňové povinnosti obecně na jakékoliv dodání zboží, kdy dodavatelem je osoba neusazená v tuzemsku, která zde není k DPH registrována, a odběratelem je český plátce DPH.

Situace, kdy DPH namísto neusazeného dodavatele vykazuje a odvádí odběratel, který je již ve státě místa plnění k DPH registrován, vede k významným úsporám zejména v oblasti nákladů na správu daně, a to jak na straně samotného subjektu, tak i na straně správce daně.

Dodavatel uspoří výrazné náklady spojené zejména s registrací k DPH a s plněním daňových povinností v jiném než domovském státě. Zároveň také nenese žádné náklady spojené s případnými daňovými kontrolami ve státě místa plnění. S ohledem na to, že dodavatel není povinen se ve státě místa plnění k DPH registrovat, odpadají také případné náklady spojené s jazykovou bariérou.

V návaznosti na platební podmínky pak mohou vznikat určité úspory z hlediska cash-flow i na straně odběratele – příjemce plnění (k tomu viz dále).

K obdobným úsporám pak dochází i na straně správce daně, který se aplikací reverse charge v tomto případě plně vyhne povinnosti ověřovat uplatňování DPH u vzdálených a mnohdy obtížně kontaktovatelných subjektů. Lze očekávat, že zejména u subjektů usazených mimo Evropskou unii může i samotné doručování písemností či snaha o vykonání daňové kontroly být poměrně významným problémem, zejména pokud tyto subjekty nedisponují lokálním zmocněncem pro daňové záležitosti. Nelze opominout ani jazykové překážky, kdy zákonné předpisy v zásadě obvykle vyžadují komunikaci v lokálním jazyce.

Missing trader

Významné výhody však uplatnění systému přenesení daňové povinnosti přináší v oblasti daňových úniků v situacích popisovaných jako „missing trader“. Jedná se o situace, kdy k daňovému úniku dochází tím způsobem, že dodavatel ve standardním režimu sice DPH uvede na daňovém dokladu, nicméně tuto DPH nevykáže ve svém daňovém přiznání a neodvede ji do státního rozpočtu. Odběratel pak postupuje běžným způsobem, kdy odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění uvedený na daňovém dokladu nárokuje ve svém daňovém přiznání. V souladu s principy DPH potvrzenými i judikaturou Soudního dvora EU pak nárok odběratele na uplatnění nároku na odpočet DPH nemůže být krácen, leda by odběratel věděl či případně vědět mohl a musel, že DPH nebude dodavatelem řádně odvedena. V těchto situacích pak dochází na straně státního rozpočtu k výrazným únikům na výběru DPH.

V mnoha případech není daňová správa schopna tyto úniky identifikovat, neboť podvodný dodavatel daňovou povinnost v daňových přiznáních nevykazuje. I v případech, kdy k identifikaci takových transakcí – zejména při kontrole nároku na odpočet na straně odběratele a související křížové kontrole dodavatele – následně dojde, je dodavatel v takových okamžicích již nekontaktní a případně vyměřená daň na straně dodavatele není do státního rozpočtu vybrána.

Možnosti následného krácení nároku na odpočet DPH na straně odběratele jsou pak judikaturou Soudního dvora EU omezeny pouze na situace, kdy je jednoznačně prokázáno, že dodavatel o daňovém úniku na straně odběratele věděl či vědět mohl/musel.

Uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti možnostem daňových úniků tohoto typu úspěšně zabraňuje. V případě uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti pak u takové transakce DPH dodavatel na daňovém dokladu nevykazuje (ani nemá tuto povinnost), nemůže tak logicky docházet ani k tomu, že by DPH sice od svého

odběratele vyinkasoval, ale do státního rozpočtu neodvedl. Režim uplatnění reverse charge tak jednoznačně a zcela efektivně vede k zamezení možnosti úniků na DPH tohoto typu.

V běžném řetězci, kdy je odběratel plátcem DPH (transakce typu B2B) a má plný nárok na odpočet, pak DPH představuje i na straně odběratele pouze evidenční položku a u nákupní transakce je povinnost odvést DPH za dodavatele plně pokryta uplatněným nárokem na odpočet. V takovém řetězci z podstaty věci nemůže k daňovému úniku na DPH docházet, neboť DPH představuje pouze evidenční položku a případné odchylky, například i z titulu uplatnění nesprávné sazby DPH, jsou přímo kompenzovány i na straně odpočtu.

Efektivita systému přenesení daňové povinnosti ve vybraných oblastech byla potvrzena jak lokální praxí, tak i na úrovni Evropské unie. Klasickým příkladem vhodného a velmi efektivního uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v rámci Evropské unie je uplatnění tohoto systému v oblasti emisních povolenek. Způsob obchodování s emisními povolenkami, kdy jsou tyto povolenky obchodovány téměř výhradně subjekty povinnými k dani, které mají plný nárok na odpočet, je také příkladem situace, kdy se neprojevila ani nemohla projevit některá omezení uplatňování režimu reverse charge, o nichž bude pojednáno dále.

Ale i v případech dalších komodit, kde byl režim přenesení daňové povinnosti uplatněn, zkoumání ze strany finanční správy dostupná z obecně poskytovaných informací potvrzují zamezení daňovým únikům typu missing trader na příslušné komoditě a jejich přenos do států, které k zavedení takového opatření nepřistoupily. Tuto skutečnost lze i v rámci České republiky dosledovat na obchodování se šrotem či s některými zemědělskými plodinami.

Omezení režimu přenesení daňové povinnosti

Vedle zcela jednoznačných pozitiv, která režim přenesení daňové povinnosti přináší, nelze opomenout i určitá omezení.

Nové typy daňových úniků

Uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti vytváří podmínky pro jiné typy daňových úniků. V tomto režimu DPH odvádí v zásadě vždy až „poslední“ subjekt v řetězci, který zboží či službu dodává osobě, jež není povinna DPH odvádět (běžně se bude jednat o osobu nepovinnou k dani, může se však jednat i o osobu povinnou k dani, která nepřekročila registrační obrát). Tento bod je pak stěžejní pro řádný odvod DPH.

Pokud na straně tohoto „posledního“ subjektu dojde k nesprávnému vyhodnocení typu jeho odběratele, dochází k úniku DPH z celé výše hodnoty dodávaného zboží či služby. To může být způsobeno jak nesprávným nastavením systému dodavatele, tak i záměrným podvodným jednáním na straně odběratele, kdy odběratel poskytne pro dodávku nesprávné identifikační údaje včetně daňového identifikačního čísla. Odběratel pak může podvodně realizovat zisk dalším prodejem takto bez daně získaného zboží.

Lze proto předpokládat, že daňové úniky by se v tomto systému koncentrovaly zejména na takové typy zboží, které lze na trhu jednoduchým způsobem dále prodat a u nichž není obvykle vyžadováno prokazování způsobu nabytí či jiná evidence vlastnictví.

Tento typ daňových úniků lze vysledovat v současné době i u zboží, kde je deklarováno dodání do jiného členského státu, avšak ke skutečnému dodání dochází v tuzemsku. Přestože řádnou evidencí a vykazováním transakcí v rámci speciálních záznamních povinností lze tento typ daňových úniků částečně omezit, současné systémy souhrnných hlášení využívané v přeshraničních dodávkách představují spíše těžkopádný a prakticky obtížně flexibilně použitelný systém. Evidence využívaná v rámci lokálního reverse charge je pak zřejmě nástrojem vhodnějším. Otázkou však je, zda by v případě rozšíření režimu reverse charge na další druhy plnění flexibilita tohoto kontrolního nástroje nepoklesla z důvodu zahlcení systému dohledáváním rozdílů způsobených zejména časovými posuny. Připravované kontrolní hlášení a jeho efektivita pak mohou v tomto směru mnohé napovědět.

Na druhou stranu je nutno uvést, že z pohledu nových typů daňových úniků, jak je popsáno výše, jsou zcela jistě vhodnými kandidáty na uplatnění reverse charge komodity, které nejsou obvykle osobami neregistrovanými k DPH obchodovány. Zcela jednoznačným příkladem jsou již výše uvedené emisní povolenky, vhodným kandidátem pak mohou být různé polotovary určené k dalšímu průmyslovému zpracování či energetické komodity v rámci obchodování mezi registrovanými obchodníky.

Nové subjekty odpovědné za odvod DPH

V rámci standardního režimu je subjektem odpovědným za odvod DPH dodavatel. Z hlediska uplatňování DPH je pak odpovědnost omezena „pouze“ na správný odvod DPH u portfolia poskytovaných služeb či dodávaného zboží. U většiny daňových subjektů se tak bude jednat o omezenou množinu obdobného typu produktu. Uplatnění DPH, zejména pak různých sazeb, by proto nemělo v takovém systému odpovědnému subjektu činit ve standardních situacích významnější obtíže.

V režimu přenesení daňové povinnosti se však situace výrazně mění. Subjektem odpovědným za odvod DPH se stává odběratel, který doposud spíše spoléhal na

informaci uvedenou na faktuře. Rozsah různých typů zboží a služeb, u nichž by dodavatel odpovídal za správný výpočet DPH, tak bude obvykle výrazně rozsáhlejší a různorodější než ve standardní situaci.

V případech, kdy má odběratel plný nárok na odpočet, by však ani tato situace neměla přinášet výraznější rizika. Zejména tehdy, kdy by daňová správa uplatňovala takový postup, že by byla případná oprava odvodu DPH v plné míře kompenzována i úpravou příslušného odpočtu. Případné nesprávnosti by tak měly pouze evidenční dopady.

Zcela jiná situace by však nastala u subjektů, které plný nárok na odpočet DPH nemají či jsou povinny odpočet krátit. Mnohé z těchto subjektů by se do postavení osoby odpovědné za odvod DPH dostaly vůbec poprvé. Tato situace se může týkat zejména finančních institucí, různých školských zařízení, neziskových subjektů apod. V případech, kdy takové subjekty poskytují pouze osvobozená plnění bez nároku na odpočet či je rozsah jejich zdanitelných plnění minimální, neuplatňují ve standardním režimu nárok na odpočet DPH. V oblasti DPH jim tak nevznikají v rámci tuzemských plnění žádné přímé povinnosti, a nemají tedy s odvodem a uplatňováním DPH žádné praktické zkušenosti. V režimu přenesení daňové povinnosti se však tyto subjekty stávají primárně odpovědnými za řádný odvod DPH ze všech nakupovaných plnění, uplatnění správné sazby DPH a výpočet korektní výše daně. Nebude se také jednat o omezení uplatňování DPH na vybrané portfolio poskytovaných služeb či dodávaného zboží, kde by tyto subjekty mohly být považovány za „odborníky“ na danou oblast, ale bude se jednat o veškerá pořizovaná plnění od kancelářských potřeb přes materiál, různé typy služeb pro podniky až po obědy v zaměstnanecké jídelně. Rozsah těchto plnění v kombinaci s omezenou zkušeností takových subjektů z praktického uplatňování DPH či nedokonalost jejich účetních systémů, které se doposud nemusely s problematikou DPH potýkat, tak mohou představovat významné omezení pro zavedení systému přenesení daňové povinnosti. Pro tyto subjekty by zejména v okamžiku přechodu došlo k významnému nárůstu nákladů spojených s daňovou administrací, školením a kontrolou příslušných pracovníků.

Režim reverse charge u vybraných komodit (specifický reverse charge)

V současné době je režim přenesení daňové povinnosti uplatňován pouze na vybraná plnění. I tento postup však naráží na svá omezení.

Zřejmě nejvýznamnějším omezením je zejména limitovaný vliv na základní důvod aplikace tohoto režimu, a to zamezení daňových úniků typu missing trader. V praxi se ukazuje, že zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na vybrané komodity nijak nebrání přelití podvodného způsobu obchodování do jiných komodit či do jiných jurisdikcí, kde u konkrétní komodity režim přenesení daňové povinnosti zaveden

nebyl. Koordinace postupu v rámci Evropské unie je tak jedním z předpokladů účinného potlačení těchto struktur.

Dalším neméně významným omezením je i způsob vymezení konkrétních plnění, na nichž je tento režim uplatňován. Z hlediska praxe zejména vymezení prostřednictvím různých statistických kódů či i nomenklatury celního sazebníku v kombinaci se slovním vymezením nemusí být vždy zcela jednoznačné. Tento problém se projevuje i v rámci současného vymezení režimu přenesení daňové povinnosti u stavebních prací z důvodu vymezení prostřednictvím ne vždy jednoznačných statistických klasifikací či v oblasti dodávek šrotu a odpadu.

Významným problémem zejména u subjektů, které obchodují se stejnou komoditou na různých trzích, může být i rozdílné vymezení komodit, na něž je reverse charge uplatňován v jednotlivých členských státech. Nejednoznačnost vymezení, vymezení prostřednictvím lokálních klasifikací či nekoordinované uplatňování v rámci členských států pak dále výrazně zvyšují administrativní náklady daňových subjektů a výrazně zvyšují riziko nesprávného uplatnění zákonného režimu DPH.

Hodnotové hranice

Je nesporné, že uplatnění hodnotové hranice může pomoci eliminovat základní nedostatek režimu reverse charge, a to prostor pro vznik nového typu daňových úniků – viz výše. Lze předpokládat, že jednotlivé transakce se subjekty, které nejsou plátcí DPH, budou hodnotově nižší než u subjektů, které plátcí jsou a u nichž se uplatnění režimu reverse charge předpokládá. Zavedení hodnotové hranice tak eliminuje možnost neuplatnit DPH u menších transakcí, kde je riziko, že protistrana není k DPH registrována, nejvyšší.

Zároveň zavedení hodnotové hranice snižuje administrativní zátěž u subjektů, které dodávají zboží v menších objemech velkému množství zákazníků, a to jak plátcům, tak i neplátcům. Prodávající tak u dodávek nedosahujících hodnotové hranice nemusí primárně ověřovat typ odebírajícího subjektu a v situacích, kdy to zákon umožňuje, tak může všem subjektům vystavovat stejný typ zjednodušeného dokladu.

Hodnotová hranice však představuje další komplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Zejména v případech, kdy je na jednu dodávku vystavováno více dokladů (například z důvodu zálohových plateb) nebo dochází k úpravám ceny po uskutečnění zdanitelného plnění (dobropisy, vrubopisy) či je na jednom dokladu vykazováno více dodávek (ať již se jedná o běžný doklad s více typy dodávaného zboží či služeb, nebo o souhrnný daňový doklad), nemusí být naplnění hodnotového kritéria jednoznačné. Obě strany transakce jsou tak v nejistotě, zda byl zvolený režim uplatněn v souladu s platnými předpisy.

U subjektů obchodujících ve více státech pak i různá výše hodnotové hranice a její vymezení v místní měně budou způsobovat další administrativní komplikaci.

Dopady do finanční pozice

Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti neutralizuje dopady daně z přidané hodnoty na finanční postavení daňových subjektů. V situacích, kdy je u subjektů s plným nárokem na odpočet odváděna DPH z nakoupených plnění ve stejném okamžiku, kdy dochází k uplatnění nároku na odpočet, stává se DPH z pohledu finančních toků irelevantní položkou.

Naopak standardní režim přináší daňovým subjektům v oblasti peněžních toků výrazně větší hrací pole. Vyžadováním delší doby splatnosti u nakupovaných plnění či naopak kratší doby splatnosti na straně poskytovaných plnění či spekulace ohledně dne uskutečnění zdanitelného plnění na přelomu zdaňovacích období lze dosáhnout zajímavých peněžních efektů.

Stejně tak na straně státního rozpočtu uplatňování systému odvodu DPH ke konkrétnímu dni a vracení nadměrných odpočtů v třicetidenní lhůtě umožňuje státnímu rozpočtu získávat bezúročné financování. Tento efekt se dále zesiluje v případech probíhajících daňových řízení při nadměrných odpočtech (ponecháváme zde stranou otázku možného úročení takových zadržovaných nadměrných odpočtů dle aktuální judikatury). Zavedení systému reverse charge tento „zajímavý“ vedlejší efekt pro státní rozpočet do značné míry eliminuje.

Riziko finanční nestability daňových subjektů odpovědných za odvod DPH

Režim reverse charge v neposlední řadě přenáší odpovědnost za správný odvod DPH v plné výši na subjekty, které buď nemají nárok na odpočet, nebo poskytují zdanitelná plnění subjektům, jež nejsou plátcí. Takovým subjektům by při zavedení režimu přenesení daňové povinnosti vznikaly významné daňové povinnosti odpovídající příslušné DPH z celého realizovaného obrátu. V porovnání se standardní situací, kdy DPH je v každém článku řetězce odváděna „jen“ z hodnoty přidané tímto článkem, se v posledním článku kumuluje významná odvodní povinnost.

Pokud se pak tento článek dodavatelského řetězce dostane do finančních těžkostí, je ohrožen výběr DPH z celé hodnoty plnění. Dochází tak k další kumulaci rizik ze správného výběru významné části daňových příjmů do omezeného okruhu daňových subjektů.

Závěr

Podle mého názoru lze zcela jistě konstatovat, že uplatnění režimu reverse charge je významným a efektivním nástrojem pro potlačení daňových úniků typu missing trader. Stejně jako jiná opatření má však i tento systém určité limity, které je nutno při jeho případném zavedení ošetřit.

Z hlediska efektivity tohoto nástroje v oblasti daňových úniků se jeví jako vhodné spíše využití všeobecného systému reverse charge než jeho omezení na vybraná plnění, které umožňuje přelití daňových úniků na komodity, jež systému reverse charge nepodléhají. Takový postup zejména v případě koordinace mezi členskými státy může také alespoň částečně eliminovat administrativní zátěž s tímto systémem spojenou.

Omezení systému reverse charge lze pak vysledovat zejména v koncentraci výběru DPH do rukou omezeného množství subjektů, které mohou v případě své finanční nestability odvod DPH výrazně ohrozit. Také účinný systém kontroly uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti pouze ve vztazích mezi subjekty povinnými k dani (B2B) je stěžejní pro eliminaci jiných typů daňových úniků. Ze současné praxe je zřejmé, že využití nástrojů typu souhrnných hlášení pak nemusí být pro tyto účely dostatečně efektivní. Také výrazná administrativní zátěž, zejména při přechodu na systém reverse charge, a přesun odpovědnosti na subjekty, které v mnoha případech doposud problematiku DPH neřešily (subjekty poskytující osvobozená plnění bez nároku na odpočet), mohou být dalším významným argumentem proti zavedení tohoto systému.

Variantním řešením může být samozřejmě uplatňování DPH pouze na plnění obchodovaná výhradně mezi podnikatelskými subjekty. V těchto případech však existuje riziko přelití do jiných komodit a nutnost využití jiných nástrojů v těchto oblastech.

Může být přenesení daňové povinnosti u DPH cestou k zavedení rovné daně?

Ladislav Minčíč

Při zkoumání možných variant dalšího vývoje daňového systému v České republice, Evropské unii i ve světě vůbec se diskutuje o řadě různých řešení. Jednu z možných cest naznačili před více než 30 lety profesori ze Stanfordu Robert Hall a Alvin Rabushka rozpracováním tzv. flat tax. V ČR se o případném využití tohoto konceptu začala vést diskuse koncem devadesátých let minulého století. V laické i v části odborné veřejnosti mohl vzniknout dojem, že u nás byla tu s lepšími, tu s horšími výsledky rovná daň již zavedena, neboť pojem rovná daň byl a je používán takřka výhradně jako marketingová zkratka pro daň z příjmů fyzických osob s jednou procentuální sazbou. Ve skutečnosti je rovná daň titulem, který by měl nahradit existující daně z příjmů a daň z přidané hodnoty. V jazyce dnes běžně používaných pojmů je možné popsat rovnou daň mnoha způsoby (Minčíč, 2000, 2001 a 2002; Basham a Clemens, 2001), z hlediska podnikatelského je příhodné ji vymezit jako modifikaci DPH s jednotnou sazbou provázenou úplným zrušením přímého zdaňování zisku. Uplatnění konceptu rovné daně zrealizují rostoucí problémy se zdaňováním zisků, v dnešním digitálním světě až příliš mobilních. Velkou výzvou k vážnému aktuálnímu zamyšlení nad reformou je současná neuspokojivá výnosnost DPH.

Nadále zastávám hypotézu, že užitek ze zavedení rovné daně by byl maximalizován, pokud by přechod k ní byl koordinovanou akcí rozvinutých ekonomik. Izolované zavedení rovné daně v jedné malé otevřené ekonomice, jako je ta česká, by vyžadovalo zakotvit do našeho právního řádu takové množství speciálních ustanovení ošetřujících kompatibilitu s právem Evropské unie (pokud by takovou slučitelnost bylo vůbec možné zajistit), že by se zcela znehodnotila největší přednost rovné daně, totiž její jednoduchost a přehlednost.

Již v minulosti jsem zdůrazňoval, že by s ohledem na stabilitu veřejných financí i legitimní očekávání ekonomických subjektů bylo velkým hazardem jít cestou tzv. velkého třesku a reformovat stávající daňovou soustavu ze dne na den. Racionální daňová politika musí už s ohledem na časovou omezenost volebních období rozkládat globální cíle do dílčích kroků. Smysluplné zavedení rovné daně v podmínkách ČR musí být založeno na postupných konvergentních krocích v oblasti přímého i nepřímého zdanění. Některé distorze, na něž si daňové subjekty zvykly, je účelné po jistou přechodnou dobu ponechat, respektive je plynule redukovat. Postupná implementace navíc umožňuje vyhodnotit efektivnost již realizovaných dílčích kroků a případně je na základě praktických zkušeností korigovat.

V uvedeném kontextu lze za vykročení považovat před osmi lety zavedenou jednu procentuální sazbu daně z příjmů fyzických osob. Poněkud smíšeně však lze hodnotit

institut tzv. superhrubé mzdy. Zdá se, že ze dvou způsobů diskutovaných v souvislosti s ošetřením pojistného, které sráží a platí jakoby „za sebe“ zaměstnavatel, by perspektivnějším mohlo být postavení tohoto pojistného jako naturálního požitku zdaňovaného na úrovni zaměstnavatele (Minčíč, 2001).

Protože je rovná daň ve své nejhlubší podstatě přímým zdaněním spotřeby, je pro její zavedení kruciólní postupně reformovat DPH jakožto všeobecnou nepřímou daň ze spotřeby. Příhodným nástrojem k reformě DPH by mohlo být zavedení generálního přenosu daňové povinnosti. V tomto smyslu je třeba osvětlit některé zejména historické nejasnosti.

Když koncem roku 2010 přišla Evropská komise s tzv. Zelenou knihou o budoucnosti DPH a naznačila varianty možného dalšího vývoje tohoto symbolu harmonizované daňové politiky, soustředila se na problematiku intrakomunitárního poskytování zboží a služeb. Při tomto akcentu se způsob výběru daně při poskytování plnění z jedné členské země EU do jiné členské země, resp. volba mezi zdaněním v místě původu přeshraničně poskytovaného plnění a zdaněním v místě cílového určení poskytovaného plnění ztotožnila s rozhodováním mezi systémem nevyužívajícím režim přenesení daňové povinnosti a systémem založeným právě na přenesení daňové povinnosti. Budiž poznamenáno, že prvotní autentická vize celoevropské DPH předpokládá princip důsledného zdaňování v místě původu. Tento pohled je třeba vnímat v kontextu s dalšími původními představami o žádoucím fungování nejenom DPH v rámci Evropských společenství. Mám na mysli legendární myšlenku DPH s jednou nízkou sazbou, sazbou v jednotné celoevropské výši, jejíž výnos by byl zdrojem společného rozpočtu integrované Evropy. Takovéto vnímání výběru DPH se dobře slučuje s přirozeným pohledem na organizaci správy DPH uvnitř národního státu. Nikoho přece nepřekvapuje, že firma obchodující s masnými produkty se sídlem v Olomouci přiznává a odvádí daň místně příslušnému finančnímu úřadu sídlícímu právě v Olomouci, a nikoliv finančnímu úřadu v Ostravě, kde firma produkty vyloží na prodejní regály, kde si spotřebitel uzenu vybere a koupí, aby ji na místě snědl k pivu.

Je nicméně realitou, že již koncem 60. let minulého století, kdy se DPH v jednotlivých zemích Společenství prakticky zaváděla, místní politici přišli s vyššími a různě diferencovanými sazbami. Při implementaci DPH se zdůrazňovaly její přednosti proti dani z maloobchodního prodeje. Je zajímavé, že mezi výhodami figurovala taková charakteristika jako robustnost DPH spočívající v rozproštění výběru daní na veškerý průmysl a obchod a ve větších možnostech penalizovat nepoctivé plátce, protože v dodavatelsko-odběratelském řetězci je každá vydávaná faktura veřejným prohlášením (Cnossen, 1987 a 1992). Akademici obhajující DPH vycházeli z premisy, že plátci jsou a priori poctiví, a kdyby snad některý nebyl, visí nad ním Damoklův meč v podobě kontrolovatelných faktur a je pod soustavným tlakem spotřebitelů

a obchodních partnerů. Mezery ve výběru DPH v unijních zemích v řádu desítek procent faktického inkasa relativizují východiska průkopníků DPH.

Pokud jde o další přednosti DPH ve srovnání s daní z maloobchodního prodeje, ty dosavadní praxe zpochybňuje buď v menší míře – DPH měla být výrazně efektivnějším nástrojem zdanění služeb poskytovaných drobnými podnikateli. Existence registračních prahů a zvláštních režimů není jen marketingově dobře prodávanou tezí o rozumném přístupu vlád k nadměrné administrativní zátěži malých podniků, je to i implicitní přiznání nezpůsobivosti státu vybrat daň v situaci, kdy se spotřebitel s prodejcem služby dohodnou na obchodě bez daně. Zdá se, že zde zásadní rozdíl mezi DPH a daní z maloobchodního prodeje není a nebude. Anebo zůstávají původní předpoklady nadále v platnosti. Pro DPH skutečně odpadá nutnost, aby plátce v každém jednotlivém případě rozlišoval, zda prodávané zboží nebo služba představují konečnou spotřebu, nebo mezispotřebu. A z téhož důvodu je vlastně eliminováno i další riziko daně z maloobchodního prodeje, totiž že v některých případech vede k násobnému zdanění konečné spotřeby. Je zajímavé, že z hlediska peněžních toků a průběžné platební zátěže podnikatelů ani průkopníci DPH nikdy netvrdili, že by tato daň měla přinášet jakkoli podstatné zlepšení oproti systému daně z maloobchodního prodeje.

Zajímavé je rovněž připomenutí minulých diskuzí ohledně srovnání DPH a daně z maloobchodního prodeje ve vztahu k principům zdanění v místě původu a v místě cílového určení. Zatímco DPH byla přiznána variabilita závisící na typu DPH (spotřební, příjmová nebo z hrubého produktu) a zvolené technice výpočtu daňové povinnosti (tzv. nepřímý rozdíl čili zápočet daně na vstupu, tzv. přímý rozdíl anebo tzv. načítací technika), u daně z maloobchodního prodeje bylo jasně konstatováno, že představuje zdanění v místě určení. V EU i jinde ve světě je však takřka univerzálně uplatňována DPH ve variantě spotřební, přičemž povinnost se počítá tzv. nepřímým rozdílem, tedy jako obvyklý rozdíl mezi daní z poskytnutých plnění a daní z přijatých plnění. Taková DPH je daní vybíranou v místě určení. Již jsem zmínil, že původní vize unijní DPH předpokládala v souvislosti se zamýšleným odstraněním hraničních kontrol aplikaci zdaňování v místě původu, podařilo se však nastavit takové procedury v intrakomunitárním obchodě, že i po odstranění hraničních kontrol funguje DPH na základě principu výběru v místě určení.

Ve shora zmíněném světle je možné klasifikovat režim obecného přenesení daňové povinnosti u DPH jako takovou modifikaci DPH, která v sobě spojuje jak přednosti DPH coby všeobecné spotřební daně, tak daně z maloobchodního prodeje. Z hlediska zdanitelných plnění uskutečňovaných v tuzemsku se DPH stává daní z maloobchodního prodeje, která je odváděna až tím plátcem, který poskytuje plnění konečným spotřebitelům, přesněji řečeno neplátcům DPH. V rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce je DPH spravována v neplatební rovině – správce daně má na

základě podávaných přiznání přehled o poskytovaných plněních v rámci výroby a mezispotřeby, avšak ti podnikatelé, kteří neprodávají zboží neplátcům, nemají povinnost v platební rovině. Při intrakomunitárním obchodu by režim přenesení daňové povinnosti odpovídal dnešní praxi výběru DPH. Export za hranice EU by nadále zůstal osvobozen (odpočet by se nevracel, neboť by exportér své vstupy pořizoval bez daně). Odstranění postupného placení DPH v dodavatelsko-odběratelských řetězcích by tak odstranilo příležitosti ke kolotočovým podvodům.

Režim obecného přenesení daňové povinnosti je neutrální k uplatňované struktuře sazeb DPH. Měla-li by EU směřovat k federativnímu soustátí, potom by pro DPH vybíranou v režimu přenesení daňové povinnosti zůstala zachována tradičně zmiňovaná (Cnossen, 1987; Shoup, 1990) přednost daně z maloobchodního prodeje, tedy její příhodnost pro federativně uspořádané země, kde si každý subjekt federace spravuje svou vlastní verzi DPH. V kontextu práva EU tím rozumíme aplikaci vlastních, národních sazeb daně.

Důležitá je skutečnost, že obecné přenesení daňové povinnosti redukuje z mikroekonomického hlediska dvojí zdanění zisku, resp. násobné zdanění přidané hodnoty, tj. souběžné placení daně příjmů (zálohy a roční vyrovnání) a DPH (čtvrtletně, měsíčně). Dvojí zdanění tak budou subjektivně pociťovat jen plátcí DPH, kteří budou poskytovat plnění neplátcům, a jen v míře odpovídající hodnotě těchto plnění.

Pokud by se po zobecnění režimu přenesení daňové povinnosti reforma DPH ubírala k aplikaci jedné sazby (srovnání systému s jednou základní sazbou a systému zahrnujícího snížené sazby je tématem pro samostatnou diskuzi), bylo by následně možné přejít k technice výpočtu pomocí tzv. přímého rozdílu, aniž by se snížila stávající srozumitelnost DPH. V podmínkách jedné sazby by to totiž bylo jen formální vytknutí činitele před závorku, kdyby se výše daňové povinnosti počítala jako součin sazby daně a základu daně, kde by základem daně byl rozdíl mezi cenou poskytnutých plnění (bez daně) a cenou přijatých plnění (bez daně). Pro ty podnikatele, kteří by neposkytovali své zboží ani služby neplátcům daně, by šlo jen o formální změnu ve výkaznictví ve vztahu k finančnímu úřadu.

Další kroky by vzhledem k harmonizaci DPH v rámci EU vyžadovaly od politiků i daňových expertů daleko větší odvalu. Přelomová změna by spočívala v tom, že by cena přijatých plnění (bez daně) zahrnovala i cenu „služeb“ přijatých od vlastních zaměstnanců, tj. vyplacenou mzdu. Zpočátku by mohlo jít o přijetí služby osvobozené od daně, podobně jako když plátcé pořídí zboží nebo službu od neplátce DPH, takže v platební rovině by to povinnost plátců DPH neovlivnilo. Mezitím by muselo dojít k reformě daně z příjmů fyzických osob – v České republice ji máme za sebou –, spočívající v zavedení jedné procentuální sazby.

Rozhodující by pak byl krok odstraňující stávající korporátní daň, který by znamenal nahrazení paralelního zdaňování zisku, resp. přidané hodnoty, k němuž dochází souběžným uplatňováním daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Náhradou by byla výrazně modifikovaná DPH nazývaná daň z podnikání (Minčič, 2001). Zároveň by došlo k zúžení předmětu lineární daně z příjmů fyzických osob, ta by nabyla podoby tzv. daně ze zaměstnání (Minčič, 2001). Podstatou zásadní modifikace DPH by bylo plnohodnotné zahrnutí vyplacených mezd do přijatých plnění, nikoliv již jen jako plnění osvobozených. Sazba daně z podnikání i daně ze zaměstnání by byla stanovena ve stejné procentuální výši. Výše sazby by se zřejmě odlišovala jak od původní sazby DPH, tak od sazby daně z příjmů právnických osob, ale obecně i od původní výše sazby daně z příjmů fyzických osob a byla by nastavena s ohledem na fiskální potřeby nejspíše tak, aby zachovala dosavadní daňové příjmy veřejných rozpočtů.

Dosavadním plátcům DPH, kteří v režimu přenesení daňové povinnosti DPH tuto daň neodváděli a platili jen daň z příjmů, by zůstala také jen jedna průběžná platební povinnost, a to na dani z podnikání. Ti plátcí DPH, kteří poskytovali zboží a služby spotřebitelům, a proto měli platební povinnosti jak na DPH, tak obecně i na dani z příjmů, by namísto toho také měli jen jednu povinnost na dani z podnikání. Podnikatelé využívající služeb svých zaměstnanců by z mezd sráželi a odváděli daň ze zaměstnání. Ti podnikatelé (fyzické osoby), kteří dnes platí daň z příjmů, by se automaticky stali plátcí daně z podnikání, modifikovaná DPH by se tak proměnila ve skutečně všeobecnou daň. Takové fyzické osoby by se staly i poplatníky daně ze zaměstnání, jejímž předmětem by byla ta část peněžních příjmů, kterou by použily pro osobní (rodinnou) spotřebu. Přes jednotnou sazbu obou daní, tedy daně ze zaměstnání i daně z podnikání, by se zřejmě podnikatelé k přiznání „mzdy“ vyplacené samým sobě rozhodli proto, aby využili osobních odčitatelných položek, resp. slev na dani ze zaměstnání, na něž v rámci daně z podnikání jako každé jiné neosobní varianty DPH není systémově nárok.

Pokud by Evropská unie zůstala u principu zdanění v místě určení, zavedený režim přenesení daňové povinnosti by při intrakomunitárním obchodu zůstal zachován. Hodnota plnění poskytovaného podnikatelem do druhé členské země by se vyjímalala z plnění vstupujících do základu daně z podnikání. Vrátila-li by se Evropa přece jen ke konceptu zdaňování v místě původu, zmíněná výjimka z poskytnutých plnění by se již neuplatňovala – v podmínkách DPH jako daně z podnikání při absenci zvláštního zdaňování zisku by završující opuštění režimu přenesení daňové povinnosti již neznamenovalo podstatnější zvýšení rizika nevybrání daně. A pokud jde o ošetření účinků daně z podnikání na zahraniční obchod se třetími zeměmi, bylo by na Evropské komisi, aby v závislosti na zvoleném paradigmatu (místo původu versus místo určení) vyjednala pro harmonizovanou novou DPH, byť i s případnými rozdílnými sazbami

v jednotlivých členských zemích, mezinárodní dohody, které by řešily možné daňové zápočty ve vztahu k vývozu, resp. dovozu.

Na závěr poznamenávám, že není účelem tohoto textu popsat systém rovné daně, popis s mnoha detaily lze najít v řadě jiných publikací. Autorovým cílem bylo ukázat, že režim přenesení daňové povinnosti může být použit jako užitečný krok k postupnému zavedení rovné daně. Takový pohled však užitečnost režimu přenesení daňové povinnosti nevyčerpává. Tzv. reverse charge je racionální sám o sobě, tedy i bez jakékoliv souvislosti s rovnou daní.

Literatura

Cnossen, Sijbren, VAT and RST: A Comparison, *Canadian Tax Journal*, Vol. 35, May/June 1987, pp. 559-615.

Cnossen, Sijbren, Key Questions in Considering a Value-Added Tax for Central and Eastern European Countries, *IMF Staff Papers*, Vol. 39, No. 2, June 1992, pp. 211-255.

Basham, Patrick, Clemens Jason, *Rovná daň – principy a otázky*, Praha: CEVRO, 2001.

Due, John F., The Case for the Use of the Retail Form of Sales Tax in Preference to the Value-Added Tax, in: *Broad-Based Taxes: New Options and Sources*, ed. by Richard A. Musgrave, Baltimore: The John Hopkins University Press, 1973, pp. 205-213.

Hall, Robert E., Rabushka, Alvin, *The Flat Tax*, 2nd ed., Stanford: Hoover Institution Press, 1995.

McLure, Charles E., International Implications of the Flat Tax, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 50, No.11/12, 1996, pp. 511-515.

Minčič, Ladislav, Daně na rozcestí, *Finance a úvěr*, roč. 50, č. 3, 2000, s. 130-146.

Minčič, Ladislav, O podstatě rovné daně, v: *Rovná daň*, Sborník CEP č. 7/2001, Praha: 2001, s. 43-63.

Minčič, Ladislav, Stará známá, a přece neznámá rovná daň, v: *Rovná daň II*, Sborník CEP č. 17/2002, Praha: 2002, s. 21-31.

Mitchell, Daniel J., *Flat Tax or Sales Tax? A Win-Win Choice for America*, Washington: Heritage Foundation, 1997.

Shoup, Carl S., Choosing Among Types of VATs, in: *Value Added Taxation in Developing Countries*, ed. by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicut, Washington: World Bank, 1990, pp. 3-16.

Zelená kniha o budoucnosti DPH, Brusel: Evropská komise, 2010.

O autorech

Ing. Jan Čapek

Věnuje se daňové problematice od roku 1991, kdy nastoupil do společnosti Arthur Andersen. Od roku 2002 působí jako partner společnosti Ernst & Young. Mezi jeho klienty patří největší společnosti zejména v oblasti telekomunikací, finančních služeb a automobilového průmyslu. Jan Čapek se specializuje na daň z příjmu právnických osob a zastupování klientů v daňovém řízení. Jan Čapek byl společností The Legal Media Group zařazen do seznamu předních daňových specialistů („Legal Media Group Guide to the World’s Leading Tax Advisors“). Vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze. Je členem Komory daňových poradců ČR a certifikovaným účetním a členem Svazu účetních. Vede daňový kurz na Vysoké škole ekonomické v Praze a pravidelně publikuje v odborném tisku.

Mgr. Milena Hrdinková

Vystudovala obor právo na Univerzitě Karlově v Praze. Od roku 1998 pracuje pro Ministerstvo financí, kde se věnuje řadě otázek v oblasti daňové politiky, zejména mezinárodním daňovým vztahům, dani z příjmů právnických osob, implementaci předpisů EU do právního řádu ČR a daňovým otázkám EU. V letech 2004–2007 pracovala pro Evropskou komisi jako národní expert v oddělení Analýzy daňových politik členských států DG Daně a cla. Od roku 2013 je rovněž externí expertkou Mezinárodního měnového fondu v oblasti přímých daní a spolupracuje na projektech technické asistence rozvíjejícím se státům. V současné době je ředitelkou kanceláře ministra financí.

Ing. Zdeněk Hrdlička

Vystudoval obor finance na Vysoké škole ekonomické v Praze a právo a podnikání na Masarykově univerzitě v Brně. Od roku 2005 působil na Ministerstvu financí, kde se věnoval daňové a poté fiskální politice a ekonomickému modelování. V roce 2010 absolvoval stáž v OECD. V letech 2011 – 2012 pracoval jako manažer v PwC, kde se zaměřoval na řízení projektů v oblasti daňové politiky a makroekonomických analýz. V posledních třech letech opět působí na Ministerstvu financí jako ředitel odboru Strategie daňové politiky, spolupráce a správy.

RNDr. Ladislav Minčíč, CSc., MBA

Ředitel odboru legislativy, práva a analýz Hospodářské komory České republiky a poradce jejího prezidenta. Vysokoškolské vzdělání získal v oboru matematiky a finančních věd. Větší část svého profesního života strávil ve službách Ministerstva financí, které zastupoval například v mezinárodních rozvojových bankách, naposledy působil v pozici I. náměstka ministra financí odpovědného za daně. Od počátku 90. let minulého století publikuje texty na zahraničněpolitická a ekonomická témata.

Ing. Blanka Mattauschová

Od roku 1994 pracovala v mezinárodních firmách zabývajících se daňovým poradenstvím. V letech 2007–2013 byla ředitelkou odboru nepřímých daní Ministerstva financí, kde byla zodpovědná za legislativu v oblasti DPH, spotřebních a energetických daní. V rámci předsednictví ČR v Radě EU předsedala pracovní skupině Rady zabývající se problematikou daňových úniků v oblasti DPH. V současné době je ředitelkou odboru nepřímých daní GFŘ.

Ing. Radka Prachařová

Vystudovala mezinárodní obchod a evropskou ekonomickou integraci na Fakultě mezinárodních vztahů Vysoké školy ekonomické v Praze. Od roku 2004 pracuje na Ministerstvu financí, a to nejprve v oblasti mezinárodní spolupráce při správě DPH a od roku 2015 v odboru nepřímých daní, kde se zabývá zejména problematikou DPH ve vztahu k EU a daně z finančních transakcí.

Mgr. Hana Štulajterová

Vystudovala Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze. Na Ministerstvu financí v oblasti daní pracuje od roku 2000 a věnuje se zejména daňové legislativě EU. V letech 2010–2013 pracovala jako národní expert v Evropské komisi na Generálním ředitelství pro daně a celní unii. V současné době (jakož i v letech 2005–2010) působí na Stálém zastoupení ČR při EU jako expert na daňovou problematiku.

Mgr. Ing Petr Toman

Partner v daňovém oddělení společnosti KPMG Česká republika, s.r.o. Vystudoval obor finance na Vysoké škole ekonomické v Praze a obor právo na Univerzitě Karlově v Praze. Ve společnosti KPMG pracuje od roku 1998 a věnuje se především otázkám nepřímých daní a daňových sporů. Od roku 2000 je registrovaným daňovým poradcem a od roku 2012 členem prezidia Komory daňových poradců. Nepřímé daně také vyučuje v rámci spolupráce s katedrou Veřejných financí Vysoké školy ekonomické.

Ing. Hana Zídková, Ph.D.

V současné době působí na katedře Veřejných financí Vysoké školy ekonomické v Praze, kde se věnuje jak pedagogické, tak výzkumné činnosti. Vede kurzy zejména v oblasti zdanění spotřeby. V rámci výzkumné činnosti se věnuje především systému DPH a daňovým únikům v této oblasti. Od roku 1999 je registrovanou daňovou poradkyní. Praxi v daňovém poradenství získala zejména během působení ve společnosti Arthur Andersen a Ernst & Young, kde se specializovala na DPH a spotřební daně. V současnosti externě spolupracuje se společností EY, je členkou sekce DPH odborného kolegia Komory daňových poradců a zkušební komisařkou garantující daňovou část profesní zkoušky auditora.