

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Aktuální otázky finanční politiky

Studentská vědecká a odborná činnost

Kategorie: magisterské studium

2014

VII. ročník

Autor: Vendula Hříšková

Konzultant: Ing. Jan Pokorný

estné prohlášení a souhlas s publikací práce

Prohlašuji, že jsem práci předkládanou do sedmého ročníku Studentské vědecké a odborné společnosti (SVO) vypracoval(a) samostatně za použití literatury a zdrojů v ní uvedených. Dále prohlašuji, že práce nebyla ani jako celek, ani z podstatné části dříve publikována, obhájena jako součást bakalářské, diplomové, rigorózní nebo jiné studentské kvalifikační práce a nebyla předložena do předchozích ročníků SVO a jiné soutěže.

Souhlasím s užitím této práce rozšiřováním, rozmnožováním a sdělováním ve veřejnosti v neomezeném rozsahu pro účely publikace a prezentace PF UK, včetně užití třetími osobami.

V Praze dne 14.dubna 2014

.....
Vendula Hříšková

Obsah

Úvod.....	4
1. Finan ní politika nové vlády.....	5
2. Konstrukce dan z p idané hodnoty.....	8
3. Da ové úniky.....	9
3.1. Da ové úniky obecn	9
3.1.2. Da ové úniky spojené s daní z p idané hodnoty.....	9
4. Návrhy ešení únik z DPH	13
4.1. Registra ní pokladny s fiskální pam tí.....	13
4.2. Elektronická evidence tržeb.....	15
4.2.1. Ú tenková loterie.....	16
4.3. Reverse charge neboli p enesení da ové povinností.....	18
Záv r.....	20
Zdroje.....	21

Úvod

V říjnu ložského roku jsme měli možnost stát se součástí změny kursu naší země a zvolit si své zákonné zástupce do Poslanecké sněmovny ČR. Volby do tohoto orgánu následně určují sestavení vlády, která je v našem právním systému vrcholem exekutivní moci a tedy primárním nástrojem politické moci. Z toho důvodem jsou voliči nejenom kolikrát před konáním voleb zahrnuti množstvím informací, jež je mají před sebou o správném rozhodnutí volit dotyčnou partaj. Během předcházející volební kampaně bylo možno zaznamenat, že se politici více než kdy dříve zaměřují na budoucí finanční a daňovou politiku státu. Otázky, které souvisí s daněmi, se staly palčivými zvláště po finanční krizi, jež vypukla v roce 2008 a která zasáhla všechny ekonomiky světa a dotkla se také životního standardu většiny obyvatel. Proti sobě zde totiž stojí dva rozdílné a stejně silné zájmy: potěba státu vybrat co nejvíce peněz od daňových poplatníků, získat tak prostředky na státní výdaje a nastartování ekonomiky a na druhé straně zájem fyzických i právnických osob, jejichž snahou je maximalizovat svůj zisk a státu odevzdat co nejméně ze svých příjmů, obzvláště pokud v době recese dlouhodobě nevykazují kladná čísla.

Ve své práci bych se ráda zaměřila na některé otázky vyvstávající se vznikem nové vlády. Budu se zabývat především daní z přidávané hodnoty a vládou navrhovaných změn, jež mají zabránit daňovým únikům spojeným právnickými osobami. Téma mne velmi zaujalo, nebo vyvolává velkou odezvu z řad ekonomů i podnikatelů, kterých se zavádění nových opatření týká.

Ve své práci využiji především metody analytické a komparativní, a to především v souvislosti s postihnutím dopadu nových mechanismů na daňový systém, subjekty i státní rozpočet. Srovnávací analýza se bude opírat o zkušenosti jiných zemí, které zavedly v nedávné době registrační pokladny i útenkovou loterii, a které jsou nám z geografického i ekonomického hlediska blízké.

Pracovala jsem s originálními prameny zákonů a směrnic, jakožto odbornými knihami, avšak největší část mé práce zůstává podložena odbornými názory daňových poradců, kteří se stali dalšími konzultanty této práce a následně mi poskytli mnoho velmi zajímavých poznatků a názorů.

1. Finan ní politika nové vlády

Dovolím si říci, že ještě před n kolika měsíci by mnoho lidí těžko uvěřilo vzniku nové trojkoalice v takovém složení, v jakém ji dnes známe. Nemíním se na tomto místě pouštět do politologických diskuzí, nechť soudržnost nové vlády a její kvalitu prověří čas, avšak zajímavějšími z hlediska právního a ekonomického, jsou otázky společné politiky takového seskupení. V mé práci se samozřejmě zaměřím na aktuální otázky politiky daňové.

V první řadě bych ráda zmínila, že koalice se v Koaliční smlouvě zavázala k tomu, že do roku 2014 již nedojde ke změnám v daňovém zatížení subjektů a až od 1. 1. 2015 uvede v život nejzásadnější novelizace daňových zákonů, jejichž realizaci avizovaly jednotlivé strany již při vedení předvolební kampaně. Jedná se především o sociální opatření, ke kterým se patří například obnovení slevy pro pracující důchodce, vyšší zdanění hazardu, snížení sazby DPH na léky, knihy, dárkové předměty a nenahraditelnou důležitou výživu a postupné zvyšování slevy na dani na druhé a další děti.¹

Od Nového roku chce také koalice omezit výši paušálních nákladů pro OSV absolutní částkou a/nebo snížením sazby paušálních nákladů, čímž míní odstranit poměrně velký rozpor ve zdanění příjmů fyzických osob, jež jsou zaměstnanci, u fyzických osobám, které samostatně podnikají. Je přitom deklarováno, že po potřebované analýze proběhne navržení dalších opatření, která mají vést ke spravedlivějšímu daňovému zatížení těchto subjektů.²

Ve své práci se však nadále budu věnovat pouze problému s efektivním výběrem daní, a to především s výběrem daní z přidávané hodnoty. Důvodem pro toto rozhodnutí je jednoduchý – a koliv zákonodárci přicházejí se stále novými návrhy, od jakých skupin a jaké poměrné množství daní vybírat (v tšinou dle příslušnosti k té které části politického spektra), do státního rozpočtu nepřítéká více peněz. Po zkušenostech z minulých let můžeme dokonce tvrdit, že ani zvýšení daní, které by logicky mělo vést ke zvýšení příjmů státního rozpočtu, k takovému výsledku nespěje. Nový ministr financí tuto skutečnost reflektoval v rozhovoru pro deník Právo: „*Pokud se dostaneme do stavu, kdy přešedíme lidi, že už se nekrade, šetří, nejsou žádné skandály, pokud by za tohoto stavu přesto peníze na provoz státu nestačily, můžeme se bavit o zvyšování daní.*“³ Zjednodušeně řečeno – nová vláda se rozhodla, že v první řadě se v daňové oblasti zaměří na daňové úniky, neboť ty postihují nejvíce právoplatné poplatníky a plátce daní, kteří daně odvádějí a doplácí tak na subjekty protiprávně jednající.

¹ Koaliční smlouva dostupná online například na www.vlada.cz

² Viz výše

³ Deník Právo, sobota 29. 3. 2014, str. 7

Koalice tedy nebude neustále mnit daňové předpisy (které jsou již dnes tak složité, že se v nich často nevyznají ani odborníci s dlouholetou praxí) jako tomu bylo v předchozích volebních obdobích, nýbrž se zamění na zlepšení a zjednodušení nyníjšího systému.

Enormní zájem zákonodárců vzbuzuje především úprava výbírky daní z prodávané hodnoty. Pro pochopení této skutečnosti zde uvedu několik úhel.

DPH tvoří dle tiskové zprávy⁴ Ministerstva financí z 1. 10. 2013 158,27 miliard Kč z celkových daňových příjmů (bez pojistného na sociální zabezpečení) 400,03 miliard, za leden až září 2013. Nemusím proto již zdrazňovat, že se jedná o daň, která do státního rozpočtu přináší nejvíce peněz. Je označena za základ celé daňové soustavy ČR.

Na druhé straně však komplikovanost této daně zákonitě vede k tomu, že je obcházena a dochází zde k nejvyšším daňovým únikům. Nový ministr financí pan Andrej Babiš se ve stejném rozhovoru pro deník Právo vyjádřil také k této problematice a podotkl, že podle analýz Evropské komise dochází právě při výbírce DPH ročně ke ztrátám až 2,7 % HDP, což je přibližně 100 miliard korun ročně. Tato analýza Evropské komise je zajímavá i z jiného hlediska, neboť fakticky dokazuje, že při zvýšení DPH docházelo v ČR zároveň ke zvýšení daňových úniků. Evropská komise tvrdí, že zvyšování daní z prodávané hodnoty spolu s komplikovaností systému výběru daní (více sazeb, mnoho zákonných výjimek) vede ve většině případů k nárůstu motivace subjektů zatížených daňovou povinností státu daně neodvést.⁵

Vládní koalice se vzhledem k této situaci v Programovém prohlášení vlády a v Koaliční smlouvě zavázala, že jednou z priorit Ministerstva financí a finanční politiky státu bude minimalizace daňových úniků na dani z prodávané hodnoty a to především zavedením institutu přenesení daňové povinnosti (tzv. reverse charge) u dalších plnění (pohonné hmoty atd.) a navrhnutím takových opatření, která povedou k maximální digitalizaci správy daní a efektivní kontrole vykazovaných tržeb z maloobchodního prodeje. Tímto zmíněnými novými prostředky výběru daní se budu na následujících stranách mé práce zabývat a pokusím se zmapovat jejich možná pozitiva i negativa, přičemž se zaměřím především na tzv. registrační pokladny, nebo diskuse o zavedení tohoto opatření v oblasti daňových úniků m provázela a stále provází bouřlivá diskuse. Jedná se opravdu o „šikanování“ živnostníků a maloobchodníků nebo s jeho pomocí budeme posléze moci postupně snižovat daňové

⁴ <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2013/schodek-sr-stale-o-30-mld-mezirocne-nizs-14668>

⁵ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States - Final Report, dostupné online na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

zatížení daňových subjektů, které bylo již několikrát předloženo předem vládou a ministrem financí?

V první řadě je však nutné krátce nastínit konstrukci daní z přidané hodnoty, nebo bez tohoto teoretického základu lze jen velmi těžko hovořit o daňových únicích spojených právě s touto daní a jejich možnými řešeními.

2. Konstrukce dan z p idané hodnoty podle platné právní úpravy

Dan z p idané hodnoty je jedním z typ nep ímé dan . Po revoluci u nás nahradila d ív jší dan z obratu a dan dovozní a je sou ástí dan ových soustav v tšiny evropských stát .⁶

Hovo íme o ní jako o dani neutrální, nebo zásadn postihuje všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou t ch osvobozených) a všechny podnikatelské subjekty (krom podnikatel s obratem menším než 1 milion Kč za 12 m síc). Upravena je zákonem 235/2004 Sb. o dani z p idané hodnoty (dále již jen ZDPH).⁷

Dan z p idané hodnoty zat žuje kone ného spot ebitele, ale odvádí jí dodavatel – tedy plátce dan pouze zajiš uje její výb r. Na rozdíl od dan z obratu, je vybírána v jednotlivých fázích výrobního procesu i odbytu p i prodeji a nákupu (sm na zboží, služeb i jiného pln ní za úplatu).⁸ Pro snazší pochopení uvedu p íklad typického „kolob hu“ této dan .

Podnikatel A prodá podnikateli B suroviny na výrobu, které spadají pod p edm t dan z p idané hodnoty, a do ceny t chto surovin se také zapo ítá DPH. Podnikatel B ze surovin vyrobí kone ný produkt, který prodá spot ebiteli, p i emž do ceny svého zboží promítne danou sazbu DPH. Podnikatel B m že (pokud je plátcem DPH a všechny suroviny využije pro svou ekonomickou ínnost) uplatnit odpo et DPH a ode íst dan na vstupu (ástku, kterou zaplatil za své suroviny) od dan na výstupu (cenu, o kterou zvýšil své zboží). Až tuto dan ovou povinnost odvádí do státního rozpo tu.

Da ová povinnost v takovém p ípad m že být kladná i záporná. O kladné da ové povinnosti se hovo í v p ípad , že plátci DPH vzniká dluh v í státu, který musí zaplatit, neboli odpo et dan byl nižší nežli suma dan na výstupu. Nazýváme ji *vlastní da ovou povinností*. V opa ném p ípad vzniká nárok subjektu v í státu, existuje zde p eplatek na dani z p idané hodnoty, a nazývá se *nadm rným odpo tem*.

Základní sazbou dan z p idané hodnoty je 21 %, snížená sazba, která se uplat uje na zvýhodn ná pln ní, je 15 %.

⁶ Bakeš, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková H. a kol., Finan ní právo. 6. Upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 169 s.

⁷ Viz výše

⁸ Viz výše

3. Daňové úniky

3.1. Daňové úniky obecně

V první řadě je v následujícím výkladu nutné odlišit daňový únik od snahy o minimalizaci daňového zatížení, tzv. optimalizace. Chtěla bych zdůraznit, že rozdíly mezi jednotlivými pojmy této terminologie jsou však velmi tenké a autoři se přiklánějí k různým pohledům na tuto problematiku, přičemž také využívají rozdílného názvosloví.

Daňovou optimalizací je myšlena taková činnost daňových subjektů, jejímž cílem je za využití všech možností, které právní řád umožňuje, dosáhnout co možná nejnižšího odvodu daní daným subjektem, a to za použití všech relevantních ustanovení právních norem a při jejich správné interpretaci. Daňová optimalizace je oprávněným postupem daňového poplatníka, je tedy v souladu s právem, a nemůže být správcem daní postihována.⁹

Naproti tomu daňový únik je v každém případě jednáním protiprávním. Může se jednat o různé úkony daňového subjektu s cílem vyhnout se zaplacení daní. Nejastěji rozlišujeme následující:

- **Daňový únik legální** – tj. takový, který neodporuje formálnímu hledisku zákona, z pozitivního právního hlediska je tento úkon v pořádku, avšak z teleologického hlediska se jedná o protiprávní jednání, neboť směřuje proti úmyslu zákonodárce. Daňový poplatník využívá mezer a nedostatků v zákonech.
- **Daňový únik nelegální** – je protiprávním jednáním překračujícím hranice zákona, je v přímém rozporu s ustanovením zákona.

V následujících kapitolách se budu zabývat daňovými úniky spojenými s daní z přidané hodnoty, avšak nebudu využívat toto teoretické dělení, neboť se v praxi pojmy legální a nelegální únik v mnoha případech překrývají a plynule přecházejí jeden v druhý.

3.1.2. Daňové úniky spojené s daní z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je jednou z nejsložitějších daní a z tohoto důvodu daňové subjekty kreativně uvádějí do praxe stále nové způsoby, jak se jí vyhnout a státu odvést co nejméně. Jistě tomu napomáhá také fakt, že daňové přiznání se na finanční úřad podává

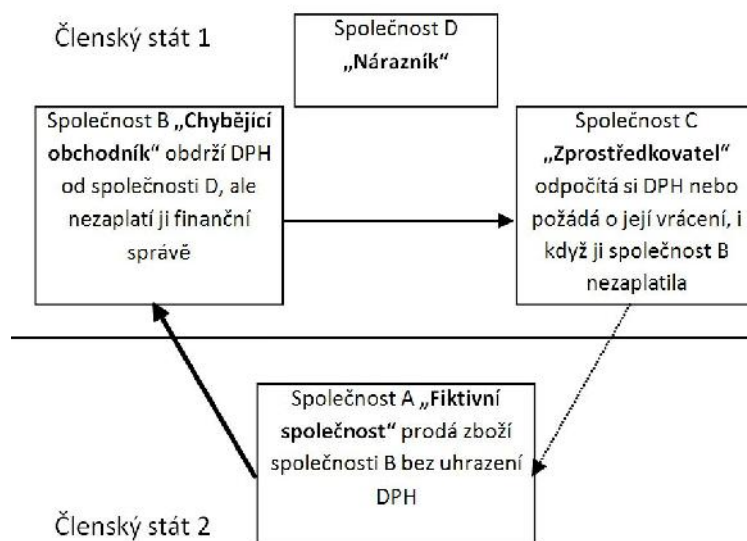
⁹ Boháč, R. (ed.): Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010. Soubor odborných statí z IX. Mezinárodní vědecké konference. Praha: Leges, 2010, 302 s.

(s výjimkami stanovenými zákonem) každý má síť a další problematiku ustanovení zákona o DPH, ale také prostě, ve kterém se reálné obchody uskutečňují. Specifické případy a jejich řešení uvedu dále, nyní rozeberu jednotlivé daňové úniky z hlediska mezinárodního a vnitrostátního plnění. Při této příležitosti využiji především znalosti nabyté konzultacemi s daňovými odborníky z praxe a z tohoto důvodu na následujících stránkách téma neodkazuji na relevantní zdroje.

a) Daňové úniky spojené s mezinárodním plněním

Tyto daňové úniky jsou spojené s ustanovením §63 ZDPH a následujícími, které osvobozují přeshraniční transfery od daňové povinnosti, dotyčný subjekt má však právo uplatnit nárok na odpočet. Podle §63 se jedná například o dodání zboží do jiného členského státu (EU), pořízení zboží z jiného členského státu nebo poskytnutí služby do této země. Pro úspěšné uskutečnění těchto úniků je nutná spolupráce několika zahraničních firem.

Karuselový obchod je daňovým únikem intrakomunitárním (probíhá mezi členskými státy EU). Několik společností sídlících v různých státech Evropské unie si mezi sebou přeprodávají zboží, které při přeshraničním plnění projde jednou či dvěma společnostmi, které zboží prodají dále, zaplatí DPH, avšak finanční správu jej nezaplatí a později zaniknou. Ostatní společnosti v tomto řetězci mají právo na odpočet a stát tak ztrácí veškeré peníze z nezaplaceného DPH. Situace je navíc o to komplikovanější, že je nutná mezinárodní spolupráce finančních úřadů různých zemí. Dříve než se vše vyjasní, firmy, které chtějí daňový únik uskutečnit, peníze z nezaplacených daní přivedou na nedosažitelné zahraniční účty. Nejjednodušší řetězec popsala Evropská komise v následujícím grafu.



Převzato z

http://www.tvp.zcu.cz/cd/2013/PDF_sbornik/60.pdf

Podobný daňový únik bylo možno provést v minulosti i v tuzemsku, pokud firma přiznala DPH, které měla zaplatit, avšak poté úmyslně zkrachovala. Stát opouští možnost se k těmto penězům dostat. Nezaplacení daně z přidané hodnoty není trestným činem (trestným činem je pouze nepřiznání daně), finanční úřad tedy po půl roce vyzve daňový subjekt k zaplacení, což znamená, že dotyčný má na kolik má sílu na ukrytí státem požadovaných peněz. Nyní ovšem v České republice funguje institut nespolehlivého plátce, jež takovým únikem zabráňuje. Pokud subjekt neplatí DPH, získá statut nespolehlivého plátce a DPH za něj odvádí příjemci jeho plnění.

b) Daňové úniky spojené s DPH - vnitrostátní měřítko

Vydávání fiktivních faktur za plnění, které se fakticky nikdy neuskutečnilo, je prvním z mnoha způsobů, jak se vyhnout zaplacení DPH. Důsledkem tohoto jednání je navýšení daně na vstupu pro příjemce takových faktur a nárok na vyšší odpočet daně z přidané hodnoty, a to přímou vznik nadměrného odpočtu. Samozřejmě takové jednání je velmi jednoduché odhalit, nebo neexistující faktury u firmy, jež měla firmě s nadměrným odpočtem poskytovat plnění, je jasným důkazem o podvodu. Finanční úřady se těmto snahám brání efektivně – mají konzultant - daňový poradce sdělil, že například finanční úřad pro Prahu 4 má vnitřní pokyn kontrolovat každý nadměrný odpočet nad 100 tisíc. V praxi se proto s vydáváním fiktivních faktur za účelem vyhnutí se dani příliš nesetkáváme.

Další typ daňových úniků je spojen s **rozdílnými sazbami** daně z přidané hodnoty – tedy sazby základní a snížené. Plnění se provede ze sazby základní na sníženou nebo naopak, podle toho, jaká sazba je v dané situaci výhodná. Toho využívají také například stravovací zařízení. Jeden nejmenovaný fast food se svých zákazníků vždy na konci objednávky optá, zda si jídlo odnesou zabalené s sebou či si na místě pochutnají přímo v budově restaurace. Důvodem není pouze skutečnost, že se jedná o stánek s rychlým občerstvením, nýbrž také daňová politika tohoto státu – jídlo s sebou na daňových dokladech účtují jako potraviny, čímž mohou využít sníženou sazbu DPH 15 %, a základní 21% sazbu využívají pouze, pokud vám poskytnou své hostinské služby. Toto jednání je správcem daně nepostižitelné, nebo neexistuje důkaz, zda si zákazník opravdu odnesl jídlo s sebou či nikoliv.

Na druhé straně restaurační zařízení, která jsou plátcem DPH a v těšinu svých zákazníků obsluhují u stolu, nakupují zásadní zboží ve snížené sazbě DPH (potraviny) a poskytují restaurační služby v základní sazbě. Ve všech případech by jim tedy měla vzniknout vlastní daňová povinnost, avšak k takové situaci nedochází, dokonce prokazují nadměrný

odpočet. Této problematice se věnuje níže a především v další kapitole.

K dalšímu obcházení daní dochází v případě, že se subjekt zaregistruje jako **plátce i neplátce DPH**. Tato skutečnost je umožněna existencí dvou rejstříků – živnostenského a obchodního, v prvním bude daňový subjekt zapsán jako fyzická osoba samostatně výdělečně činná, ve druhém jako osoba právnická, avšak obě entity budou mít sídlo v jedné budově. Tento typ daňového úniku se velmi těžce prokazuje. Typickým příkladem z praxe je činnost realitních makléřů a kanceláří. Každý makléř je registrován jako živnostník a pokud prodává domovní byt fyzické osoby, která není plátcem DPH, uskuteční toto plnění v rámci svého živnostenského oprávnění. Pokud ovšem nastane druhá možnost, tj. zprostředkovává prodej nemovitosti plátce DPH, poté plnění vykáže v rámci zřízení s.r.o.

Služby bez DPH jsou zjevně nejčastějším typem úniku týkajících se obchodních a jiných služeb. Poskytovatel služby jednoduše nevystaví doklad pro příjemce této služby, neodvede DPH a stát se o ni ani nedozví. Pro příjemce služby je navíc velmi výhodné, že nemusí sám platit cenu zvýšenou o sazbu DPH a tím ušetří.

Na podobném principu funguje i následující daňový únik, jehož se nejčastěji dopouští drobní podnikatelé, především ve sféře pohostinství – tzv. **krácení tržeb**. Maloobchodníci neuvádí všechny své tržby, nevystavují účetní doklady a stát tak krátí na daních nejen v rámci daně z přidané hodnoty (jejímiž plátcem často ani nejsou, nebo dávají pozor, aby nepřesáhli obrát nad 1 milion Kč), ale také zároveň na dani z příjmu a odvodech sociálního a zdravotního zabezpečení. Tyto úniky mohou nabývat částky až 40 miliard Kč.¹⁰

¹⁰ http://ekonomika.idnes.cz/pohled-ekonomu-na-registracni-pokladny-d97-/ekonomika.aspx?c=A130410_125748_ekonomika_spi

4. Návrhy k řešení úniků z DPH

4. 1. Registrace pokladny s fiskální pamětí

Ve volebním programu SSD se opět opráší návrh na zavedení registračních pokladen pro drobné podnikatele, ke kterému měla R v minulosti již velmi blízko, a který pak vláda premiéra Topolánka v roce 2008 smetla ze stolu. Živnostníci doslova bijí na poplach a tvrdí, že pokud by měli ze svého příjmu povinně poplácet registrační pokladny za tisíce korun, ocitnou se v dlužích, jež povedou ke zrušení živnosti. Zároveň tvrdí, že sociální demokracie chce svými opatřeními celou státní třídu násilně odstranit a zbavit se tak části voličstva, jehož hlasy pravidelně získává pravice.

Ráda bych se na následujících řádcích oprostila od emocí a objektivně zhodnotila, jaký dopad registrační pokladny s fiskální pamětí mohou mít a porovnála mé názory se skutečností na Slovensku, kde byly již před časem zavedeny.

Princip registračních pokladen s fiskální pamětí je velmi jednoduchý. Zaznamenávají všechny tržby, při nichž dotýká se daně subjekt vystaví účetní doklad. Evidence těchto záznamů je uložena na fiskální paměti a daňový plátcé má povinnost v též době jednou za týden odeslat tyto informace na centrálu dotýká se úřadu (např. Ministerstva financí).

Idea je jistě v pořádku, pokud vycházíme z premisy, že kdo má platit daně, ať je platí. Pokud by registrační pokladny opravdu fungovaly, přineslo by to navíc nejen více peněz do státního rozpočtu, usnadnilo by i například žádost o reklamaci. SSD dále tvrdí, že s registračními pokladnami dokonce nemusely zemřít desítky lidí v metanolové kauze z předminulého roku, nebo by se rychle zjistilo, do jakých prodejen se závadný alkohol dostal.¹¹ V teoretické rovině se zdá, že jde o velmi dobrý nápad, který má veskrze pozitivní dopad. V praxi je však efektivnost tohoto opatření zpochybňována.

V první řadě se musíme ptát, kdo bude muset registrační pokladnu povinně zřídit. Podle zrušeného zákona o registračních pokladnách¹² byly povinnými subjekty fyzické nebo právnické osoby, které provozují hostinskou činnost nebo maloobchod na základě živnostenského oprávnění. Povinnost zaznamenávat tržby by měly mít také subjekty provozující svou činnost ve stáncích (ti by si museli poplácet tzv. přenosné pokladny), naopak podomní a pochůzkový prodej by byl osvobozen. Podle jakých kritérií byl tento výběr

¹¹ Mládek, J., 10 + 1 opatření, jak SSD prosadí dobře fungující výběr daní, dostupné online na <http://www.cssd.cz/ke-stazeni/videogalerie/tiskove-konference/j-mladek-10-1-opatreni-jak-cssd-prosadi-dobre-fungujici-vyber-dani/>

¹² Zákon č. 215/2005 Sb. O registračních pokladnách

zrealizován? Jsou nastaveny takové podmínky, které mohou být označeny za spravedlivé? Dle názoru daňových specialistů se v pohostinství neproiznává až 80 % tržeb provedených hotovostní platbou, proto samozřejmě musí být zahrnuti pod kontrolu ze strany finanční úřady, avšak nekrátí se jen tržby při prodeji zboží, nýbrž také mnohé služby jsou prováděny bez odvádění DPH státu. Kadeřnice, manikérky a podobní sídlí v kamenných obchodech, avšak registrační pokladny by si dle zrušeného zákona o registračních pokladnách zakoupit nemusely. Na druhou stranu, pokud budou všechny služby zařazeny pod povinnost evidovat tržby, neumím si představit, podnikatele, kteří po provedení práce vytiskne daňový doklad na registrační pokladnu. Nedomluví se raději se zákazníkem, že si peníze předají z ruky do ruky bez zaplacení DPH a tedy s nižší cenou? Nehledě na to, že starší lidé, kteří celý život pracují manuálně, mohou mít s obsluhováním registračních pokladen nemalé problémy.

Cena za řízení by se měla pohybovat do 20 tisíc Kč, což je pro ně, které malé podnikatele opravdu velký výdaj. Zajímavá je také skutečnost, že povinné registrační pokladny by si mohli živnostníci kupovat pouze od státem certifikovaných prodejců, stejně tak by existovala státem autorizovaná servisní střediska, která by fungovala jako technická kontrola pokladen. Můžeme pouze spekulovat, jestli by toto opatření vedlo ke vzniku další korupční oblasti.

Další problém se zavedením registračních pokladen spoívá v obrovské administrativní zátěži, která je s tímto spojena. Ministerstvo financí a finanční úřady mají podle zákona o registračních pokladnách pravidelně kontrolovat nejen plátce DPH a jeho servisní knihy, do kterých musí zaznamenat každou poruchu registrační poklady, ale také servisní středisko, jež registrační pokladny kontroluje – úředníci by tak kontrolovali kontrolora. V takovém případě by se jednalo o další nesmyslné nabobtnání byrokratického aparátu.

Poruchy jsou dalším velmi zajímavým tématem ohledně fungování registračních pokladen. Na základě zrušeného zákona o registračních pokladnách měl mít povinovaný subjekt pro případy poruch záložní i náhradní pokladnu, kterou zapojí do systému. Nejenže to znamená dalších několik tisíc, které by musel živnostník vydat, navíc však, pokud by si záložní pokladnu nepořídil, musel by po dobu poruchy (než technik servisního střediska závadu vyřeší) uzavřít místo prodeje (§11 doty něho zákona). Jak by chtěli zákonodárci tento problém vyřešit v souvislosti, není známé, pravděpodobně by však museli přistoupit k obdobným pravidlům. Povinnost poříditi druhou registrační pokladnu by však mohla být zapomenuta, pozitivní ohlasy pro toto opatření nejsou ani ze strany státu, ani podnikatelů.

Jistota, že bude vybráno více peněz z daní, se nezvyšuje ani ve chvíli, kdy si

registrační pokladny opravdu budou muset pořídit všichni, kteří kráčí tržby a odvádí na daních pouze minimální částku. Registrační pokladny a jejich fiskální paměti totiž fungují jako každá běžná počítačová technologie a jako taková mohou být řízeny profesionálními programy manipulována. Existují dva typy programů, první takzvané *Phantomware*, jež jsou programy přímo uložené v elektronické pokladně, a druhé *Zappery*, které manipulují fiskální paměť, v těle jsou uloženy na přenosném zařízení, například USB disku. Tyto programy fungují velmi sofistikovaně – *Phantomware* umí nahrazovat dražší položky levnějšími, což je velmi jednoduchý způsob, jak nemuset poplácat transakce; *Zappery* naproti tomu umí celou paměť zaplnit fiktivními transakcemi nebo jednotlivé položky vymazat.¹³

Že se nejedná o malý problém, zjišťujeme v dnešních dnech finanční úřady na Slovensku, kde byly povinné registrační pokladny pro maloobchody zřízeny již před rokem. Podle slovenského deníku *Sme* jeden nejmenovaný prodejce registračních pokladen odhaduje, že až pětina aktivních pokladen je upravena tak, aby vykazovala jinou tržbu. Úředníci se o tomto problému přesvědčili sami poté, co vykonali plošnou kontrolu pokladen jedné nitranské značky. Z 24 pokladen jich bylo dodatečně upraveno 21 a daňový únik se pohyboval kolem 90 % na jednu útenku. Na Slovensku a také v jiných zemích je proto plán zavedení registračních pokladen velmi nejistý, deník *Sme* odhaduje i přes tato opatření denní úniky na miliony eur.¹⁴

4. 2. Elektronická evidence tržeb

Do Koaliční smlouvy i Programového prohlášení vlády se však nakonec zaneslo docela jiné řešení problému s daňovými úniky, tzv. registrační pokladny druhé generace. A koliv pan Andrej Babiš a strana Ano 2011 ve svém programu ani v žádném z rozhovorů spojení registrační pokladny nepoužili a hovoří o „elektronické evidenci všech tržeb“ nejedná se o nic nového, nýbrž o výše zmíněné registrační pokladny, upravené tak, aby nedocházelo k jejich přeprogramování a manipulování s daty.

Elektronické registrační pokladny jsou přes internetové spojení ve stálém kontaktu s finančními úřady, které tak mají neustále k dispozici data ohledně tržeb, vypojení i zapojení pokladny, výpadku proudu atd. Například v Maarsku tyto pokladny fungují na principu automatického přenosu informací v reálném čase přes vyhrazený datový kanál. Základem je řídicí jednotka, která je spojena s pokladnou a dostává data všech probíhávajících

¹³ <http://www.ceskapozice.cz/byznys/podnikani-trhy/registracni-pokladny-abychom-zase-nevymysleli-cestu-lajara-cimrman>

¹⁴ <http://ekonomika.sme.sk/c/6931202/ani-blocek-nezaisti-ze-statu-pride-dph.html>

transakcí, pí emž komunikace mezi ídící jednotkou a registra ní pokladnou je zabezpe ena certifikáty, které znemož ují odposlouchávání í manipulování. Data se navíc digitáln podepisují, takže mohou být použita nap . v trestním ízení.¹⁵

Krom výše zmín ných problému s registra ními pokladnami s fiskální pam tí, které by se týkaly í elektronických registra ních pokladen (jako je otázka, pro koho a na jakých místech budou povinn zavedeny, dále otázky nadm rné administrativní a s ní spojené ekonomická zát že pro finan ní a jiné ú ady v rámci kontrol pokladen, a v neposlední ad analýza dopadu povinnosti po ídit si za tisíce korun tato za ízení pro drobné podnikatele), je konkrétním problémem tohoto opat ení nutnost internetového p ípojení. V eské republice je samoz ejm jako v jiných evropských státech internetové pokrytí kolem 80 – 90 %, avšak nadále z stávají (obydlená) místa, kam signál nedosáhne. V Ma arsku tento problém vy ešili následovn – registra ní pokladna se bu každý den po skon ení pracovní doby, odnese na místo, které je pokryté signálem, nebo se jednou za m síc odešlou tržby na CD.¹⁶

Zkušenosti z jiných zemí, kde byly elektronické registra ní pokladny zavedeny, zatím hovo í o velkém úsp chu. P edevším v Chorvatsku, které je velkou turistickou velmocí a proto zde nalezneme mnoho restaura ních za ízení, se obrat restaurací a bar v únoru 2013 zvýšil o 36 % oproti roku 2012.¹⁷

Registra ní pokladny, a již s fiskální pam tí, í ty elektronické, však skute n omezují tzv. šedou ekonomiku pouze za p edpokladu, že transakce mezi zákazníkem a prodávajícím prob hne skrze tato za ízení a zákazník obdrží da ový doklad. Žádná registra ní pokladna nebude mít výsledky, pokud kupující nebudou za svou transakci vyžadovat ú tenky. V p ípad , že se peníze p edají tzv. z ruky do ruky, není vcelku rozdí, jestli je zákonem povinn ukládáno vlastnit registra ní pokladny, ty se totiž stávají naprosto neefektivními. Stát z ejm v takovém p ípad musí najít motivaci pro zákazníky, aby ú tenky p í každém nákupu í sm n služby za úplatu požadovali.

4. 2. 1. Ú tenková loterie

Motivace subjekt m že nabývat dvou podob, a to pozitivní í negativní. Z hlediska motivace zákazníků v tšímu zájmu o da ové doklady, které obdrží za své nákupy, tedy též rozeznáváme dva módy.

¹⁵ <http://www.ceskapozice.cz/byznys/podnikani-trhy/registracni-pokladny-abychom-zase-nevymysleli-cestu-la-jara-cimrman>

¹⁶ <http://www.ceskapozice.cz/byznys/podnikani-trhy/registracni-pokladny-abychom-zase-nevymysleli-cestu-la-jara-cimrman>

¹⁷ <http://www.fiscalization.hr/en/news/125-bars-and-restaurants-report-a-36-larger-turnover-than-last-year>

Pokud se stát rozhodne motivovat kupující negativně, mluvíme především o sankcionování určitých činností. Jednalo by se například o ustanovení zákona, které by stanovilo povinnost mít u sebe daňový doklad 50m od prodejny, kde zákazník nakoupil zboží a i mu bylo poskytnuto jiné plnění. Zda by takový zákon prošel Parlamentem, zůstává otázkou, neboť v sobě obsahuje několikero problémů, se kterými by se nejspíše česká společnost těžko smířovala. Jak velké sankce by hrozily například za dvacetikorunový nákup a kdo by vlastně měl právo kupující kontrolovat? Nepřiblížili bychom se takovým opatřením spíše k režimu policejního státu?

Vlády několika zemí se již pokusily přijít s odlišným řešením problému. Naposledy na Slovensku byla zavedena tzv. útenková loterie, jež pracuje s konceptem alespoň hypotetické materiální odměny za daňové doklady, které obdrží nakupující u obchodníka.

Tato pozitivní motivace zákazníka vznikla na Tchaj-wanu před šedesáti lety a jednalo se o jednu z ekonomicky nejradičálnějších myšlenek, jak zabránit daňovým únikům. V průběhu dalších desítek let se k této myšlence přidávaly další státy, ale nikdy v takovém měřítku, které by bylo možno očekávat, jestliže Tchaj-wan tvrdí, že zvýšil výběr daní o 75 %. Nutno podotknout, že toto číslo se však nedá dohledat – jakou metodikou se vypočítalo, ani jestli není ovlivněno dalšími faktory, jako jsou rychlý poválečný růst nebo inflace. Nicméně se loterie na Tchaj-wanu stala oblíbenou kratochvílí v těšiny obyvatel, kteří si schraňují útenky od všech svých nákupů.¹⁸

Útenková loterie funguje ve většině případů na principu registrace dané útenky v loterii dotované státem (například přes internet, pomocí SMS zprávy nebo ve specializovaných sbírnách), přičemž každá útenka může být registrována pouze jednou a neexistuje omezení v počtu útenek na osobu. Doklady se mohou registrovat od určité výše, například na Slovensku od částky jednoho eura. Výhry se pohybují v řádech statisíců i milionů měn, v nichž zemích jako je Slovensko je možno vyhrát také v cenné ceny.

Na Tchaj-wanu toto opatření, jak bylo již zmíněno výše, funguje spolehlivě již šedesát let. Proč se tedy nestalo spolehlivou zbraní všech států v boji s daňovými úniky? Především se mluví o velké administrativní zátěži, jež souvisí se zavedením útenkové loterie. Všechny daňové doklady musí mít unikátní číslo a být sjednocené. Tento argument ovšem přestane být validní ve chvíli, kdy chce stát společně s loterií zavést také registrační pokladny. Samozřejmě tak není zmenšována administrativní zátěž spojená se zavedením registračních pokladen, jež byla analyzována v předchozím úseku práce, a která nabývá vysokých hodnot.

¹⁸ <http://www.penize.cz/dane/225742-vydupej-si-ve-vecerce-doklad-vyhraj-milion-proc-uctenkova-loterie-nedorazila-do-evropy>

Druhým problémem diskutovaným v souvislosti s ú tenkovou loterií je vysoká sazba DPH. Na Tchaj-wanu odvádí obyvatelé ze svých nákupů pouze 5% daň z prodeje, a proto raději přijmou ú tenku od obchodníka a zaregistrují ji do státní loterie, zatímco v České republice, kde je DPH několikrát vyšší, subjekty raději přijmou plnění například od kadeřnice bez dokladu a nezaplatí DPH, nebo pravděpodobnost výhry v loterii a výše této výhry je pro ně ekonomicky méně výhodná.

Z tohoto hlediska je důležité zmínit studii japonských ekonomů, kteří zkoumali šestiletý čínský experiment s ú tenkovou loterií. Z jejich výpočtů jasně vyplývá, že ú tenková loterie skutečně zvýšila výběr daní o 17 %, avšak mohlo by se dosáhnout ještě většího úspěchu, pokud by byli občané za vyžadování ú tenek odměněni s vyšší pravděpodobností. Vláda by podle této studie měla zvýšit poměr vybraných peněz ku velikosti výhry z dnešních 3 % na 30 %, nebo by mohla zavést jinou alternativní metodu – obyvatelé by mohli například dostávat za odevzdání ú tenek úměrné drobné odměny (formou tzv. „cash backu“).¹⁹

4. 3. Reverse charge neboli převedení daňové povinnosti

Mechanismus reverse charge, další z prostředků, jež efektivně bojují proti daňovým únikům spojeným s daní z prodeje, byl zaveden do českého daňového systému v roce 2011 pod názvem převedení daňové povinnosti. Jedná se o tzv. obrácené zdanění, místo obvyklého plátce DPH, jímž je dodavatel nebo poskytovatel zdanitelného plnění, v systému reverse charge zaplatí daň z prodeje hodnota jejího příjemce či odběratele. Tento jednoduchý mechanismus se uplatní především v rámci mezinárodního plnění, nebo usnadňuje platbu DPH subjektům v různých zemích, které nemusejí složit nárokovat odpout daně v jiném státě a vše se uskuteční v rámci jednoho (příjemcovy) státu. Zároveň úspěšně redukuje daňové úniky spojené s karuselovými obchody, jež byly zmíněny v předchozí kapitole.²⁰

Režim převedení daňové povinnosti je však natolik úspěšným systémem, že na základě aktualizované směrnice Evropské komise 2006/112/EC k nim mohou členské státy dobrovolně přistoupit i v rámci tuzemského plnění. Česká republika směrnicí implementovala a novelizovala zákon o dani z prodeje. Nová ustanovení zákona v §§92a – 92g obsahují obecné vymezení systému a dále jednotlivé položky, které reverse charge podléhají.

¹⁹ Wan, J., The Lottery Receipt Experiment in China, dostupné online na <http://www.econ.fukuoka-u.ac.jp/researchcenter/workingpapers/WP-2009-014.pdf>

²⁰ <http://www.finance.cz/zpravy/finance/298968--reverse-charge-hojne-vyuzivany-danovy-mechanismus/>

Mezi uvedená zdanitelná plnění se zařadí:

- dodání zlata (s výjimkou dodání zlata České národní bance),
- dodání zboží uvedeného v příloze číslo 5 k Zákonu o dani z přidané hodnoty (různé druhy odpadů),
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací plátcem.

Obecně je systém reverse charge hodnocen velmi pozitivně, neboť znemožňuje zastavení určitých plnění. Jeho zavedení také v rámci tuzemských obchodů je jistě krokem vpřed.²¹ Z toho důvod vládní koalice ve svém Programovém prohlášení uvedla jako jednu z priorit zavedení režimu přenesení daňové povinnosti také u jiných plnění, s nimiž jsou spojeny milionové úniky na dani z přidané hodnoty. Můj konzultant pracující v oboru se domnívá, že by se tento mechanismus měl zavést na všechna zdanitelná plnění podléhající spotřební dani, nebo státu například v souvislosti s pohonnými hmotami uniká ročně několik miliard.

²¹ http://www.znaleckyportal.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=203:vyuziti-reverse-charge-jako-nastroje-proti-danovym-unikum-ve-stavebnictvi&catid=144:stavebnictvi-stavebni-odvetvi-ruzna&Itemid=247

Závěr

Má práce se zabývala aktuálními otázkami finanční politiky se zaměřením na efektivní výběr daní z pídáné hodnoty a pokusila se postihnout nejdiskutovanější opatření, jež chce zavést nová vláda, která vznikla po volbách konaných na podzim roku 2013.

Myslím si, že se vládní koalice správně rozhodla (již tak vysoké) daně dále nezvyšovat, aby zalepila díry ve státním rozpočtu, nýbrž se rozhodla v novatdakovým únikům, s jejichž úspěšným omezením píslíbila snížení sazeb daní z pídáné hodnoty.

Mnoho problémů, které se spojují s touto daní, jsou vytvořeny její složitou konstrukcí a velkou administrativní zátěží, jež vyplývá ze zákonů, které obsahují mnoho výjimek a navíc se neustále mění. Na druhé straně zde ovšem existují témězloinecké skupiny, jež se v rámci DPH zaměřují na obrovské datové úniky.

Stát má za této situace za úkol zavést taková opatření, která se co nejméně dotknou poctivého plátce DPH a postihnou nejvíce ty subjekty, jejichž cílem je již pí uskutečování plnění vyhnout se dani. Největší část mé práce se právnětmito opatřeními zabývala a zhodnotila, zda jsou ekonomicky efektivní pro státní rozpočet nebo zda je jejich dopad na soukromý sektor natolik negativní, že by nemusely pínešt žádné zvýšení výběru daní a navíc by vedly k oslabení naší ekonomiky, zvýšení nezaměstnanosti atd.

Díky zkušenostem z jiných zemí se domnívám, že zavedení všech výše zmíněných opatření (kromě registračních pokladen s fiskální pamětí) může mít pozitivní dopad na výběr daní. Nesmí se však stát dalším nástrojem státu, jenž zatíží pouze poctivé subjekty a v oích ve ejnosti se stane jen další neefektivní zátěží, které se budou chtít rznými způsoby vyhnout. V této době máme neopakovatelnou píležitost vyvarovat se chyb, které se vyskytly spolu se zavedením těchto nových mechanismů v jiných zemích, a skutečně zavést nový systém, jež by mohl spolu s transparentností ve ejných zakázkách, snížením korupce a šetřením ve státní správě, znovu vrátit dívru obyvatelstva v efektivní nakládání s penězi, jež svěřují státnímu rozpočtu.

Zdroje

Seznam použité literatury

1. BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ H. a kol., *Finanční právo*. 6. Upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012
2. BOHÁČ, R. (ed.): *Aktuální otázky financí a finančního práva z hlediska fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední a východní Evropy po roce 2010. Soubor odborných statí z IX. Mezinárodní vědecké konference*. Praha: Leges, 2010
3. KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, Praha: EUROLEX BOHEMIA, s. r. o., 2000
4. Zákon č. 215/2005 Sb. O registračních pokladnách ve znění z 3. 6. 2005
5. Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z prodané hodnoty ve znění pozdějších novelizací
6. Smernice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty
7. WAN, J., *The Lottery Receipt Experiment in China*, dostupné online na <http://www.econ.fukuoka-u.ac.jp/researchcenter/workingpapers/WP-2009-014.pdf>
8. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States - Final Report, dostupné online na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf
9. Koaliční smlouva mezi ČSSD, hnutím ANO 2011 a KDU-ČSL na volební období 2013 – 2017
10. Programové prohlášení vlády
11. Deník Právo, 29. 3. 2014, str. 7

Internetové zdroje

12. <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2013/schodek-sr-stale-o-30-mld-mezirocne-nizs-14668>
13. http://www.tvp.zcu.cz/cd/2013/PDF_sbornik/60.pdf
14. http://ekonomika.idnes.cz/pohled-ekonomu-na-registracni-pokladny-d97-/ekonomika.aspx?c=A130410_125748_ekonomika_spi
15. Mládek, J., 10 + 1 opatření, jak SSD prosadí dobře fungující výběr daní, dostupné online na <http://www.cssd.cz/ke-stazeni/videogalerie/tiskove-konference/j-mladek-10-1-opatreni-jak-cssd-prosadi-dobre-fungujici-vyber-dani/>
16. <http://www.ceskapozice.cz/byznys/podnikani-trhy/registracni-pokladny-abychom-zase-nevymysleli-cestu-la-jara-cimrman>
17. <http://ekonomika.sme.sk/c/6931202/ani-blocek-nezaisti-ze-statu-pride-dph.html>
18. <http://www.fiscalization.hr/en/news/125-bars-and-restaurants-report-a-36-larger-turnover-than-last-year>
19. <http://www.penize.cz/dane/225742-vydupej-si-ve-vecerce-doklad-vyhraj-milion-proc-uctenkova-loterie-nedorazila-do-evropy>
20. <http://www.finance.cz/zpravy/finance/298968--reverse-charge-hojne-vyuzivany-danovy-mechanismus/>
21. http://www.znaleckyportal.cz/index.php?option=com_content&view=article&id=203:vyuziti-reverse-charge-jako-nastroje-proti-danovym-unikum-ve-stavebnictvi&catid=144:stavebnictvi-stavebni-odvetvi-ruzna&Itemid=247