

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A FINANČÍ

Studijní program: Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Téma: Karuselové podvody

Vedoucí práce: Ing. Jiří Pšenčík, Ph.D.

Autor: Bc. Lucie Chaloupková

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie CHALOUPKOVÁ**
Osobní číslo: **E10505**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Karuselové podvody**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Širší analýza a kvantifikace dopadů daňového podvodu specificky zaměřeného na oblast daně z přidané hodnoty, tj. karuselového podvodu, a navržení způsobů prevence, jež zabrání jeho vzniku a rozšíření v tuzemské ekonomice.

Osnova:

1. Definice a popis karuselových podvodů
2. Analýza karuselových podvodů
3. Soudobá judikatura týkající se karuselových podvodů
4. Detekce a prevence karuselových podvodů

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická


Seznam odborné literatury:

Berger, W., Kindl, C., Wakounig, M. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. 1.VOX a.s. - nakladatelství, ISBN 978-80-86324-83-8
Boněk, V., Běhounek, P., Benda, V., Holmes, A. Lexikon daňové pojmy. Sagit, ISBN 80-7208-265-5
Holubová, O. DPH výklad vybraných pojmů. ASPI, ISBN 978-80-7357-233-4
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění
Směrnice Rady č. 112/2006 EU
<http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=cs> (stránky rozsudků Evropského soudního dvora)
<http://www.nssoud.cz/> (stránky rozsudků Nejvyššího správního soudu)

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jiří Pšenčík, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 25. února 2011

Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2012


prof. Ing. Magdaléna Hrabánková, CSc., prof. Ing.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jirák, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 25. února 2011

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění, souhlasím se zveřejnění své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákonem č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledcích obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

České Budějovice, 16. 4. 2012

Děkuji vedoucímu diplomové práce Ing. Jiřímu Pšenčíkovi, Ph.D. za cenné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování této práce.

OBSAH

1 Úvod	12
1.2 Cíl	13
2 Daň z přidané hodnoty	14
2.1 Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty	18
2.2 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty	23
3 Karuselové podvody	28
3.1 Missing trader	30
3.2 Buffer	31
3.3 Broker	31
3.4 Karuselové podvody – obchodování se státy mimo EU	31
4 Ztráty z karuselových podvodů	33
5 Metodika	37
6 Analýza karuselových podvodů	39
6.1 Analýza zisku účastníků karuselového podvodu	41
6.1.1 Analýza zisku Missing tradera	41
6.1.2 Analýza zisku Buffera	42
6.1.3 Analýza zisku Brokera	43
6.2 Analýza zisku z karuselového podvodu	44
6.3 Analýza zisku při zapojení více Bufferů do karuselového podvodu	45
7 Soudní dvůr Evropské unie	47
7.1 Rozsudky Soudního dvora Evropské unie	48
7.2 Příklad Optigen	48
7.3 Příklad Federation of Technological Industries	49
7.4 Spojené případy Kittel a Recolta	50
8 Rozsudky Nejvyššího správního soudu České republiky	52
8.1 Rozsudek 2 Afs 24/2007 – 119	52
8.2 Rozsudky 2 Afs 46/2008 – 175 a 8 Afs 92/2008 – 218	54

8.3 Rozsudek 8 Afs 73/2008 – 138 vedený pod spisovou značkou 8 Afs 52/2008 - 159	56
8.4 Rozsudek 9 Afs 111/2009 – 274	59
8.5 Shrnutí uvedených rozsudků	62
9 Prevence karuselových podvodů	65
9.1 Boje proti karuselovým podvodům v Evropské unii.....	65
9.2 Boj s karuselovými podvody v České republice	71
10 Závěr.....	75
Summary.....	78
Literární přehled	79
Seznam tabulek a schémat	82

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty je jedna ze základních daní, která se týká všech a téměř veškeré spotřeby výrobků a služeb a která je příjmem veřejných rozpočtů každého státu.

V Evropském společenství byl systém daně z přidané hodnoty povinně zaveden již k 1. 1. 1973 ve všech členských státech a rokem 1979 se tato daň stala jako jediná zdrojem rozpočtu Evropských společenství. Právě kvůli jejímu snadnému zavedení, nízkým inkasním nákladům a používání ve všech členských státech je stanovení daně z přidané hodnoty pro účely rozpočtu vhodné.

Používání této daně v rámci Evropské unie však dává i velký prostor daňovým podvodům. V poslední době nejnámějšími podvody odhalené v Evropské unii jsou podvody vznikající při pořízení zboží či služeb z Evropské unie, kdy po následném prodeji tohoto zboží či služeb v tuzemsku není odvedena daň na výstupu. Ty jsou známé jako podvody chybějícího podvodníka a ve složitější formě, kdy se koloběh těchto podvodů točí mezi jednotlivými členskými státy, jsou nazývány kolotočovými neboli karuselovými podvody.

Proti karuselovým podvodům bylo přijato již několik opatření v podobě směrnic a nařízení Evropské unie, jež byly následně transformovány do legislativy jednotlivých členských států Evropské unie včetně České republiky. Kromě legislativních opatření se problematika karuselových podvodů řídí i judikaturou Soudního dvora Evropské unie, kde byly tyto podvody v rámci několika rozsudků již řešeny a z nichž vychází také rozsudky Nejvyššího správního soudu České republiky.

Jak poznamenala Rada Evropské unie, úniky v oblasti daně z přidané hodnoty ovlivňují příjmy členských států a narušují hospodářskou činnost v rámci vnitřního trhu tím, že vytvářejí neoprávněné toky zboží a uvádějí na trh zboží za neobvykle nízké ceny. A dále že vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám a k porušování zásady spravedlivého zdanění, mohou způsobit narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže a ovlivňují tak fungování vnitřního trhu. Proto je také boj proti těmto podvodům velmi intenzivní.

1.2 Cíl

Cílem této práce je analyzovat a kvantifikovat dopady daňového podvodu specificky zaměřeného na oblast daně z přidané hodnoty, tj. karuselového podvodu, a vymezit způsoby prevence, jež zabrání jeho vzniku a rozšíření v tuzemské ekonomice.

Teoretická část práce uvádí do problematiky daně z přidané hodnoty a zachycuje hlavní body českého zákona o dani z přidané hodnoty a směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Podrobně jsou zde rozebrány karuselové podvody vznikající v oblasti této daně a role jednotlivých účastníků v těchto podvodech. Část je věnována i úředně zveřejněným ztrátám z karuselových podvodů.

Praktická část je zaměřena na analýzu a kvantifikaci zisků jednotlivých účastníků karuselového podvodu a zisku celkového karuselového podvodu a analýzu rozsudků Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu České republiky. Rozebrány jsou návrhy legislativy Evropské unie, jimiž se Česká republika může a v některých případech i musí řídit, a které napomáhají k nalezení způsobu prevence v tuzemské ekonomice.

2 Daň z přidané hodnoty

Daň je obecně definována jako povinná, neúčelová, nenávratná, neekvivalentní a zákonem určená platba do veřejného sektoru, která se zpravidla opakuje. Je to transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru, tedy příjem veřejných rozpočtů. Daň z přidané hodnoty, uváděna ve zkratce DPH, je daní univerzální, jelikož ji platí všichni při nákupu většiny zboží a služeb, tzn., že touto daní je zatížena většina dodání zboží, poskytnutí služeb a převodu nemovitostí v dané ekonomice. Dále je daní nepřímou, daní ze spotřeby, běžnou daní, daní in rem, daní specifickou a podle klasifikace OECD ji řadíme do skupiny 5000 Daně ze zboží a služeb a dále podskupiny 5110 Daně všeobecné a 5111 Daň z přidané hodnoty.

Podstata výběru DPH spočívá v tom, že subjekt vykonávající ekonomickou činnost pořizuje své vstupy, které jsou zatíženy touto daní. Pokud je plátcem DPH, má právo uplatnit při splnění dalších podmínek nárok na odpočet tak, že touto daní není zatížen (součást principu neutrality DPH). Plátce je obecně povinen zatížit svou produkci (dodání zboží, poskytnutí služby, převod nemovitosti) daní z přidané hodnoty, tedy o tuto daň zvyšuje konečnou cenu, tuto daň je plátce povinen přiznat a zaplatit do státního rozpočtu. V praxi se to děje tak, že plátce porovná v přiznání k DPH daň na výstupu s daní na vstupu a stanoví výsledek, kterým může být nárok na odpočet (DPH na vstupu vyjde větší než DPH na výstupu) či vlastní daňová povinnost (převyšuje DPH na výstupu).

Daň je tak vybírána na každém stupni zpracování, nikoli však z celého obrátu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Fakticky se tedy zdaňuje jen hodnota přidaná daným subjektem.

Daň z přidané hodnoty je povinna platit každá osoba při každém nákupu zboží či platbě za služby. Všichni jsme tedy *osobami povinnými platit daň*. Každá osoba samostatně vykonávající ekonomickou činnost v tuzemsku či zahraničí je pak *osobou povinnou k dani*. Dosáhne-li tato osoba registračního limitu, který nyní činí 1 000 000 Kč obrátu za nejvýše 12 po sobě následujících kalendářních měsíců, stává se plátcem daně a je povinna se registrovat k dani. V opačném případě je *osvobozena od uplatnění daně*,

pokud nepodala přihlášku k registraci plátce daně z přidané hodnoty dobrovolně či se nestala plátcem daně z jiného důvodu. Povinnost registrovat se k dani z přidané hodnoty v České republice může vzniknout i osobě s místem podnikání v jiném členském státu Evropské unie anebo ve třetí zemi. Na druhé straně osobě registrované k dani z přidané hodnoty v České republice může při vykonávání aktivit mimo Českou republiku nastat situace, že se bude muset registrovat i v jiném členském státu Evropské unie.

(Vančurová, Láchová, 2008)

Daň z přidané hodnoty je v České republice upravena Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V rámci daňové harmonizace v Evropské unii používáme také Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato harmonizace je obzvláště u nepřímých daní nezbytná pro zajištění fungování společného trhu, který je založen na volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu. A fungování jednotného vnitřního trhu EU spočívá mimo jiné také v harmonizaci daně z přidané hodnoty.

Soudní dvůr Evropské unie ve svých judikátech charakterizuje daň z přidané hodnoty jako:

- obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně;
- daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji zboží nebo služby;
- daň vybíranou poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní nebo distribuční fáze.

Judikáty Soudního dvora Evropské unie jsou považovány za specifický nástroj sbližování daňových systémů. Většina z nich směřuje do národní legislativy formou rozsudků žalob subjektů tuzemského práva, avšak svou interpretací dávají i výklad komunitárního práva společný pro všechny členské státy. O těchto rozsudcích se hovoří také jako o tzv. negativní daňové harmonizaci. (Šíroký, 2010)

System daně z přidané hodnoty při zakládání Evropského hospodářského společenství uplatňovala Francie jako jediná. Ostatní státy (Belgie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemí) měly zaveden kaskádovitý systém daně z obratu, resp. prodejní daně, kdy výrobce zatíží svůj produkt sazbou daně z obratu, ale není mu uhrazována daň z obratu váznoucí na jeho vstupech. K 1. 1. 1973 byl povinně zaveden systém daně z přidané hodnoty ve všech členských zemích (s výjimkou států se stanovenou přechodnou dobou na přechod na tento systém) a v roce 1977 bylo schváleno jednotné vymezení daňové základny pro výpočet daně z přidané hodnoty. Od roku 1979 se stala daň z přidané hodnoty zdrojem rozpočtu Evropských společenství. K tomu vedly tyto výhody daně z přidané hodnoty: poměrně nízké inkasní náklady, možný dostatečný výnosný zdroj a také to, že šlo o jedinou daň, na které se členské státy shodly, že může být používána pro účely rozpočtu. Velikost odvodu z výnosu daně z přidané hodnoty se stanoví jako určité procento DPH odvedené z harmonizovaného vyměřovacího základu DPH jednotlivých členských států. Toto procento bylo nejprve stanoveno menší než 1 %, poté stoupl až na 1,4 %, v roce 1988 byla velikost odvodu DPH omezena stanovením maximální výše harmonizovaného vyměřovacího základu (55 % hrubého národního produktu členského státu) a nyní velikost odvodů z DPH snížena až na 0,3 % a na 50 % hrubého národního produktu. (Široký, 2010)

Pro plnění DPH v rámci mezinárodního obchodu (tzv. intrakomunitární plnění) se používá princip země původu a princip země spotřeby (určení). Při uplatnění **principu země původu** je DPH vybrána ve státě, ze kterého je zboží dodáváno nebo služba poskytována. Povinnost přiznat a odvést daň tedy vznikne dodavateli zboží či poskytovateli služby, který je osobou registrovanou k dani. Z pohledu rozdílných sazeb DPH v členských státech EU u tohoto principu neexistuje žádná rovnováha mezi zbožím tuzemské produkce a dovezeným zbožím, daňové zatížení konečného spotřebitele není ovlivněno jen rozhodnutími tuzemského státu, ale i rozhodnutími jiných států, uplatnění nároku na odpočet daně vede k přesunutí příjmů státního rozpočtu v rámci EU. **Princip země spotřeby** naopak požaduje výběr DPH až ve státě, do kterého bude zboží dodáno nebo služba poskytnuta neboli ve státě příjemce plnění. Je-li příjemce zboží či služby plátce daně, je tedy povinen přiznat a odvést daň při

pořízení. Je-li příjemce plnění osobou povinnou k dani a není plátcem daně, může mu přijetím tohoto plnění vzniknout povinnost registrovat se jako plátcem daně a odvést daň. Pokud je pak příjemce plnění osoba nepovinná k dani (neuskutečňuje ekonomickou činnost), vznikne povinnost přiznat a odvést daň dodavateli či poskytovateli (je tedy opět uplatněn princip země původu). Pokud je příjemce zboží plátcem DPH, jedná se u dodavatele či poskytovatele zboží o plnění osvobozené s nárokem na odpočet daně (v případě služeb se určuje místo plnění podle § 9 a § 10 zákona o DPH). Princip země spotřeby maximálně vylučuje dvojí zdanění daní při dovozu a vývozu, z pohledu DPH vytváří rovné postavení mezi zbožím tuzemské produkce a dovezeným zbožím a zajišťuje tak rovné konkurenční podmínky pro zboží tuzemské i dovezené, daňové zatížení konečného spotřebitele je ovlivněno pouze daňově-politickými rozhodnutími tuzemského státu.

Evropská unie se snaží docílit zavedení principu země původu, který je jednodušší a zamezuje daňovým podvodům, ale jeho zavedení brání rozdílné sazby DPH v členských státech EU a složitý mechanismus přerozdělování vybrané daně v rámci intrakomunitárních plnění. Princip země původu, který se nyní používá například v cestovním ruchu, ale také zvýhodňuje exportující státy a znevýhodňuje importující státy, což by vedlo ke značnému zásahu do daňové a rozpočtové politiky členských států. Prozatím je tedy nastolen přechodný systém založený na principu země spotřeby, který se v posledních letech velmi dobře osvědčil především pro jeho neutrální dopady na hospodářskou soutěž a proto, že výrobky jsou zatěžovány pouze tuzemskou DPH a členským státům EU tak zůstala zachována autonomie při stanovení výše sazby daně. Dodání zboží do jiného členského státu EU je tak od daně ve státě původu osvobozeno a pořízení zboží z jiného členského státu EU je naproti tomu ve státě určení podrobeno zdanění. Evropská komise hodnotí fungování přechodného systému v zásadě pozitivně. Problémy tohoto systému však nastávají při výskytu kolotočových podvodů a jiných přeshraničních podvodných metodách. (BERGER, KINDL, WAKOUNIG, 2010)

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

Podle zákona o dani z přidané hodnoty je *předmětem daně* dodání zboží, převod nemovitosti (popř. přechod nemovitosti v dražbě), poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu EU, a to vše uskutečněné za úplaty, osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a s místem plnění v tuzemsku. Předmětem je také pořízení zboží z členského státu právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplaty osobou nepovinnou k dani a pořízení zboží, které podléhá spotřební dani. Dále je předmětem daně dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Naopak předmětem daně nejsou případy, kdy dodání zboží je v tuzemsku osvobozeno od daně, pořízení zboží je uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně nebo případy, kde se jedná o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti.

Zákon specifikuje jednotlivá *plnění v rámci EU*, jimiž jsou dodání zboží a převod nemovitosti, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu. Dodáním zboží se obecně rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (jako např. prodej, převod na základě komisionářské či nájemní smlouvy, předání dovezeného zboží, přemístění obchodního majetku), převodem nemovitosti změna vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření, poskytnutím služby všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti (jako je převod práv, poskytnutí práva použití věci, přijetí závazku zdržet se nebo strpět určité jednání či situaci, poskytnutí služby za úplaty i na základě rozhodnutí státního orgánu, vznik a zánik věcného břemene a jiné), pořízením zboží z jiného členského státu nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pokud je toto zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

Pro určení státu, který má nárok na výběr DPH, je podstatným ustanovením to, které určuje *místa plnění*. Tímto místem je u dodání zboží podle povahy dodání místo, kde se zboží nachází v době dodání či v době, kdy začíná odeslání nebo přeprava zboží, členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží, místo, kde je zboží

nainstalováno nebo smontováno, místo zahájení přepravy cestujících, pokud je zboží dodáno na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy osob. Místem plnění při převodu nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází. Při poskytnutí služby je stanoveno základní pravidlo místa plnění, a to že při poskytnutí služby osobě povinné k dani je to místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání nebo kde má umístěnou provozovnu a při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je to místo, kde má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu osoba poskytující službu. Při pořízení zboží z jiného členského státu je místem plnění místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli, nebo členský stát, který vydal daňové identifikační číslo pro osobu dodávající zboží a registrovanou v jiném členském státě, je-li ukončení odeslání nebo přepravy zboží v jiném členském státě. Pokud však bylo identifikační číslo vydáno v tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla odvedena daň v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropského společenství. Pokud je pak zboží propuštěno do zákonem stanoveného celního režimu, má postavení dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, místem plnění při dovozu zboží je členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření.

Při poskytnutí služeb platí již zmíněné tzv. základní pravidlo místa plnění, míst plnění ale existuje u stanovených služeb více. Zákon upravuje jednotlivá místa plnění pro určitá poskytnutí služeb. Místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, jako jsou např. služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, služby architekta a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází. Místem plnění při poskytnutí služby přepravy osob je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje. Místem plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy je místo konání dané akce. Místem plnění při poskytnutí stravovací služby je místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta – pokud je však poskytnuta tato služba na palubě lodi, letadla anebo ve vlaku během přepravy osob na území Evropského společenství, je místem plnění místo zahájení přepravy osob.

Místem plnění při poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku (do 30 dní, u lodí do 90 dní) je místo, kde je dopravní prostředek skutečně předán zákazníkovi do držení nebo užívání. Místem plnění při poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby nepovinné k dani, je místo, kde je místo plnění zajišťovaného plnění. Místem plnění při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje, popř. místo zahájení přepravy, probíhá-li mezi více členskými státy. Místem plnění při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží (nakládka, vykládka, manipulace a podobná činnost) a služby oceňování movité věci a práce na movité věci osobě nepovinné k dani je místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta. Místem plnění při poskytnutí služby zahraniční osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo nebo místo pobytu, pokud jde o službu poradenskou, reklamní, právní, účetní, finanční, telekomunikační a jiné zákonem vyjmenované služby. Při poskytnutí telekomunikační služby nebo služby rozhlasového a televizního vysílání zahraniční osobou povinnou k dani nebo prostřednictvím provozovny umístěné ve třetí zemi osobě nepovinné k dani, která má sídlo nebo místo pobytu v tuzemsku, se za místo plnění považuje tuzemsko, pokud ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku – při poskytnutí elektronicky poskytované služby je v tomto případě místem plnění tuzemsko. Místem plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku, pokud ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází ve třetí zemi, za místo plnění se považuje třetí země. Při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi, a která je zároveň plátcem a ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku, považuje se za místo plnění tuzemsko.

Základ daně tvoří vše, co jako úplatu obdržel či má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění, ale zahrnuje i spotřební daň a daň z energií, cla, dotace k ceně, vedlejší výdaje jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění či provizi. Základ daně se snižuje o slevu z ceny.

Ustanovení zákona podle § 17 pojednává o zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou tzv. *třístranného obchodu*. Třístranným obchodem se rozumí dodání téhož zboží mezi třemi osobami, jež tento obchod uzavřou.

Tyto osoby musí být registrované k dani ve třech různých členských státech a zboží musí být přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. To znamená, že zboží je od prodávajícího ke kupujícímu dodáno prostřední osobou, která musí být registrována v jiném členském státě, než je prodávající a kupující. Kupující je registrován k dani ve státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží a prostřední osoba v tomto státě uplatní osvobození od daně při pořízení zboží z jiného členského státu. Kupující je povinen přiznat a zaplatit daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu. Prostřední osoba je povinna vystavit kupujícímu daňový doklad.

Podle § 21 zákona o DPH je plátce *povinen přiznat daň* na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty podle toho, který nastane dříve, a uvést tuto daň v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období. Zdanitelné plnění se u dodání zboží považuje za uskutečněné dnem dodání, převzetí, příklepu při vydražení zboží ve veřejné dražbě a dnem vzniku práva užívat zboží nájemcem. Při převodu nemovitosti je zdanitelné plnění uskutečněno dnem předání nemovitosti do užívání nebo dnem doručení listiny o vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva, a to tím dnem, který nastane dříve. Při poskytnutí služby je zdanitelné plnění uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu (podle toho, který nastane dříve) nebo poté dnem uvedeným ve smlouvě, kdy dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití (pokud však není známa výše úplaty, tak se považuje den přijetí úplaty). Odstavec 6 § 21 uvádí i další případy uskutečnění zdanitelného plnění jako např. den převzetí nebo předání díla nebo jeho dílčí části, den odečtu z měřicího zařízení při dodání tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody aj., den uvedení dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností do stavu způsobilého k užívání. U prodejních automatů a podobných zařízení je pak zdanitelné plnění uskutečněno dnem, kdy plátce vyjme peníze nebo platební prostředky nahrazující peníze z přístroje. Zákon uvádí i částečné plnění, které probíhá v rámci smlouvy ve sjednaném rozsahu a sjednaných lhůtách a zdanitelné plnění je uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, a opakované plnění, kde se jedná v rámci smlouvy o plnění zbožím stejného druhu nebo službou stejné povahy a uskutečnění zdanitelných plnění

probíhá ve sjednaných lhůtách během zdaňovacího období, přičemž za uskutečněné se považuje nejpozději posledním dnem zdaňovacího období.

Při *dodání zboží do jiného členského státu* podle § 22 zákona je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty. Pokud se však na zboží vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně, je plátce povinen přiznat uskutečnění tohoto dodání k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Byl-li daňový doklad vystaven před tímto patnáctým dnem, je plátce povinen přiznat uskutečnění dodání k datu vystavení daňového dokladu. Toto dodání zboží je pak plátce povinen uvést do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období.

Dodá-li zboží plátce osobě registrované k dani v jiném členském státě, a toto zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je zboží na základě § 64 zákona osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Výjimkou je pouze zboží, jehož pořízení pro osobu v jiném členském státě není předmětem daně. Takto je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet i dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu, dodání zboží, které je předmětem spotřební daně a které bylo přepraveno podle zvláštního právního předpisu a povinnost platit spotřební daň vzniká pořizovateli v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží a dále přemístění obchodního majetku plátce z tuzemska do jiného členského státu pro účely jeho podnikání. Dodání zboží do jiného členského státu se prokazuje písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby či jinými důkaznými prostředky.

Při *pořízení zboží z jiného členského státu* s místem plnění v tuzemsku je plátce podle § 25 povinen přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, popřípadě k datu vystavení daňového dokladu, byl-li vystaven před tímto patnáctým dnem. Při přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemska za účelem následného dodání zboží v tuzemsku pořizovateli vzniká plátcovi povinnost přiznat daň dnem přemístění zboží do tuzemska.

§ 72 dává plátcí nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které plátce použije na uskutečnění zdanitelného plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, dále na osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, na plnění s místem plnění mimo tuzemsku, pokud by měl v tuzemsku nárok na odpočet nebo např. na pojišťovací a finanční služby. Daní na vstupu u přijatelného plnění se rozumí daň uplatněná na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nemovitost, která byla nebo má být převedena, službu, která byla nebo má být poskytnuta, a poté na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země.

Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem, kdy nastala povinnost tuto daň přiznat. Pro uplatnění nároku na odpočet musí mít plátce daňový doklad a v případě pořízení zboží z jiného členského státu a dovozu zboží musí daň přiznat. Nárok na odpočet daně pak může plátce uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém jsou splněny tyto podmínky. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tříleté lhůty.

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

Původem této směrnice je tzv. 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, k níž se doposud vztahují některé rozsudky Soudního dvora Evropské unie. Nová směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty je těmito rozsudky (judikáty) stále ovlivněna. Dále na ni má dopad Nařízení Rady č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty. Nezávazně na směrnici působí pokyny Poradního výboru pro DPH a důvodové zprávy k příslušným ustanovením směrnice. Tyto pokyny nejsou oficiálně zveřejňovány a není tak jimi vázán ani Soudní dvůr EU ani osoby, na které se směrnice vztahuje, ale poskytují přehled o tom, jakým způsobem příslušná ustanovení směrnice vykládají správci daně jednotlivých členských států Evropské unie. Směrnici o společném systému daně z přidané hodnoty je nutno provést na národní úrovni každého členského státu Evropské

unie a osoby, na které se směrnice vztahuje, se mohou na tuto směrnici do určité míry odvolávat, pokud jsou ustanovení národní právní úpravy pro tyto osoby méně výhodná. (Berger, Kindl, Wakounig, 2010)

Směrnice obdobně jako český zákon o dani z přidané hodnoty udává, co je a není předmětem této daně, kdo je osoba povinná k dani. Podrobně specifikuje dopravní prostředky určené k přepravě osob nebo zboží a nové dopravní prostředky. Definuje území, na která se směrnice nevztahuje, jako jsou například hora Athos, Kanárské ostrovy, francouzské zámořské departementy, Normanské ostrovy, ostrov Helgoland, Ceuta, Livigno nebo italské vody jezera Lugano.

Dále jsou zde rozebrána jednotlivá zdanitelná plnění, která jsou rozdělena na dodání zboží, pořízení zboží uvnitř Společenství, poskytnutí služby a dovoz zboží, a místa zdanitelného plnění u jednotlivých případů těchto plnění stejně jako je tomu v českém zákoně o dani z přidané hodnoty. Kvůli zamezení dvojího zdanění či nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže umožňuje směrnice členským státům v případě obecného pravidla poskytování služeb, nájmu dopravního prostředku a poskytnutí služby osobě nepovinné k dani mimo Společenství zaměnit místo plnění podle toho, kde dochází ke skutečnému použití a využití služby.

Podle směrnice nesmí být od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 základní sazba nižší než 15 %. Členské státy mohou uplatnit jednu nebo dvě snížené sazby, a to u dodání zboží a poskytnutí služeb stanovených v příloze této směrnice. Snížená sazba nesmí být nižší než 5 %. Zde však stále existují zvláštní ustanovení, která dávají některým členským státům výjimky.

Hlava IX vyjmenovává případy osvobození od daně. To se týká především činností ve veřejném zájmu (pošty, školy, lékařská péče, sociální péče, veřejnoprávní rozhlas a televize), ale také pojišťovacích služeb, poskytování a sjednávání úvěrů, činností týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, pohledávek, šeků a jiných převoditelných cenných papírů, oběživa, bankovek a mincí používaných jako zákonné platidlo, dále sázky, loterie, nájem nemovitosti a jiné. Avšak členské státy si mohou u mnoha z těchto osvobození od daně stanovit vlastní podmínky a omezení. Osvobozeno od daně je také

dodání zboží do jiného členského státu osobě povinné k dani. Pořízení zboží uvnitř EU je osvobozeno od daně, je-li dodání tohoto zboží osobou povinnou k dani na jejich území osvobozeno od daně nebo je-li dovoz tohoto zboží osvobozen od daně nebo je-li pořizovatel zboží oprávněn k plné náhradě daně. Dovoz zboží je osvobozen od daně, je-li dodání tohoto zboží osobami povinnými k dani na jejich území osvobozeno od daně. U dovozu však existuje plno dalších plnění, kdy členské státy použijí osvobození od daně. Vývoz je osvobozen od daně, je-li dodání zboží odeslané nebo přepravené mimo EU prodávajícím nebo na jeho účet, nebo v rámci jiných plnění směrnicí vyjmenovaných.

Další ustanovení směrnice pojednávají o odpočtu daně, povinnostech osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani, zvláštních režimech pro jednotlivé služby a zboží a o odchylkách pro jednotlivé státy.

Členské státy EU mají možnost (článek 194 směrnice) stanovit, že osobou povinnou odvést daň u dodání zboží nebo poskytnutí služby je příjemce plnění, pokud poskytovatel plnění není usazen v daném členském státě (v tuzemsku). V tomto případě se jedná o přechod povinnosti odvést daň na vstupu neboli tzv. *reverse-charge systém zdanění*. Tuto úpravu však směrnice u určitých plnění nakazuje zavést, a to např. u základního pravidla místa plnění u poskytování služeb, dodání elektřiny a zemního plynu či u třístranného obchodu. Přechod povinnosti odvést daň je možný také, pokud poskytovatel plnění usazen v členském státě, kde se nachází místo plnění, kdy důvodem je opatření k zajištění splnění daňové povinnosti. Členské státy tak mohou rychle přijmout opatření v určitých oblastech za účelem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti DPH. Podle článku 199 směrnice jsou těmito oblastmi stanoveny: stavební práce, dodání nemovitosti, obchod s odpadem, zajišťovací převod práva, dodání zboží s výhradou vlastnictví a dodání zboží v rámci veřejné dražby. (Berger, Kindl, Wakounig, 2010)

Směrnice umožňuje členským státům stanovit *daňového zástupce*, který bude osobou povinnou odvést daň z uskutečněných plnění za osoby povinné k dani, které nejsou usazeny ve Společenství a poskytují plnění, která jsou předmětem daně na území

Společenství. Daňového zástupce je povinnost stanovit, pokud se státem, v němž jsou tyto osoby usazeny, neexistuje žádná smlouva o administrativní spolupráci. Daňový zástupce nemusí být ustanoven u telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání nebo u elektronicky poskytovaných služeb. (Berger, Kindl, Wakounig, 2010)

Dále mají členské státy možnost stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. *Institut společného a nerozdílného ručení* může být však zaveden pouze v případech, kdy toto nepovede k diskriminaci poskytovatelů plnění, kteří nejsou usazeni v tuzemsku, ale jsou usazeni na území Společenství. K diskriminaci dochází dle názoru Evropské komise již v situaci, kdy je tuzemská osoba povinná k dani povinna splnit dodatečné požadavky pouze v transakcích s osobami usazenými v jiném členském státě, nikoliv však v transakcích s tuzemskými osobami povinnými k dani. Pokud má být tedy aplikován institut společného a nerozdílného ručení u plnění uskutečněných osobou povinnou k dani usazenou v jiném členském státě EU, musí být aplikován i u plnění uskutečněných mezi osobami povinnými k dani usazenými v tuzemsku. Členské státy tak nemají u plnění uskutečněnými osobou povinnou k dani usazenou v jiném členském státě možnost prostřednictvím institutu společného a nerozdílného ručení de facto dále požadovat ustanovení daňového zástupce, který by byl povinen příslušnou daň odvést. Při zavedení institutu společného a nerozdílného ručení může být daň vymáhána na jakékoliv z takto společně ručících osob, a to v plném rozsahu. Jelikož směrnice stanovuje, že osobě, která není osobou povinnou odvést daň, nesmí být uloženy žádné další povinnosti, musí být tato jiná osoba již v okamžiku vzniku povinnosti odvést DPH zahrnuta mezi osoby povinné odvést daň, čímž lze dosáhnout právě zavedením společného a nerozdílného ručení za odvod DPH nebo formou ručení. Systém společného a nerozdílného ručení musí vyhovovat obecným právním zásadám, které jsou součástí právního řádu Společenství. Dle rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Federation of Technological Industries* se jedná mimo jiné o zásadu právní jistoty a přiměřenosti. Zásada právní jistoty vyžaduje, aby vznik společného a nerozdílného ručení nebyl závislý na určitých okolnostech nebo událostech, ke kterým dojde až následně, což by bylo rovněž

v rozporu se zásadou ochrany legitimních očekávání. Současně je požadováno, aby národní opatření bylo s ohledem na cíl, jehož má být jeho prostřednictvím dosaženo, k tomuto způsobilé, nezbytné a přiměřené v užším slova smyslu. Cílem systému společného a nerozdílného ručení za odvedení DPH je chránit příjmy státního rozpočtu před daňovými úniky. Aplikace institutu společného a nerozdílného ručení za odvedení DPH je možná i v případě, že osoba povinná k dani věděla nebo měla dostatečné důvody k tomu mít podezření, že u dříve nebo následně uskutečněného dodání zboží či poskytnutí služby by zůstala daň z přidané hodnoty zcela nebo částečně neuhrazena (viz případ Federation of Technological Industries). (Berger, Kindl, Wakounig, 2010)

DPH je splatná ve lhůtě pro podání předběžného hlášení resp. daňového přiznání k DPH. Členské státy mají možnost stanovit i jiné lhůty splatnosti nebo mohou požadovat předběžné splátky. Na osobě povinné k dani nelze požadovat provedení úhrady částky DPH ve výši 65 % celkové částky daně, kterou je nutné odvést, za období, které dosud ještě neuběhlo. (Berger, Kindl, Wakounig, 2010)

3 Karuselové podvody

Kvůli zrušení daňových hranic mezi členskými státy probíhá intrakomunitární obchod uvnitř jednotného „daňového“ území EU, a proto nevyžaduje celní kontroly. Tím, že celní orgány nekontrolují oběh zboží, zboží není pod celním dohledem a obchodní partneři si tento obchod uskutečňují a organizují sami, je daňový režim pro účely kontroly výběru daně administrativně komplikovanější. Pro usnadnění vzájemného obchodu a kontroly v EU byly povinně zavedeny daňová identifikační čísla, datový systém VIES pro ověření správnosti údajů o registraci subjektu k dani z přidané hodnoty a kontrolní statistický systém Intrastat. Systém VIES umožňuje daňovým správám jednotlivých členských států výměnu informací o intrakomunitárním dodání zboží a poskytnutí služeb, a to díky údajům získaným ze Souhrnných hlášení k dani z přidané hodnoty. Kontrolní systém Intrastat slouží k monitorování pohybu zboží v intrakomunitárním obchodě. Je založen na povinném vyplňování statistických měsíčních hlášení zachycujících pohyb zboží, příjem a odeslání intrakomunitárních plnění. V České republice se ale povinnost vykazovat data pro Intrastat týká pouze osob registrovaných k DPH, pokud odeslaly zboží v hodnotě přesahující 8 milionů Kč. (Široký, 2010)

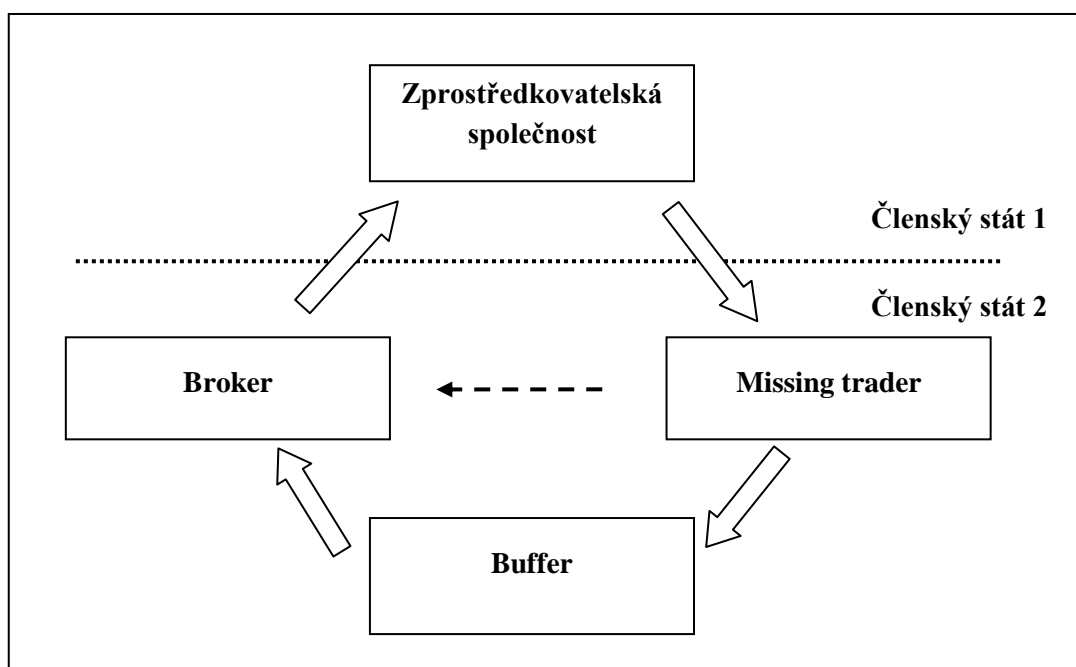
Podle profesora Širokého karuselovými podvody, také nazývanými jako „Carousel Frauds“, kolotočové podvody, kruhové podvody, podvody chybějícího obchodníka, „Missing Trader Frauds“, „Missing Trader Intra-Community Frauds“ (MTIC Frauds), rozumíme dodávky zboží, které následují řetězovitě za sebou, přičemž v jednom místě řetězce plátců daně z přidané hodnoty není daň přiznána ani odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dopátrat.

Ve zprávě z května 2007 publikované britskou Sněmovnou Lordů jsou tyto podvody rozděleny na podvody chybějícího obchodníka (Missing trader frauds) a karuselové podvody (carousel frauds). Podvod chybějícího obchodníka spočívá v tom, že pořizovatel zboží z EU v rámci intrakomunitárního plnění neplatí daň z přidané hodnoty při pořízení zboží a při dalším prodeji tohoto zboží ve své zemi již účtuje prodej zboží včetně DPH, avšak tuto vybranou daň nevrátí finanční správě a zmizí, čímž se dopouští

trestného činu. Složitější a častější formou je pak karuselový neboli kolotočový podvod (carousel v anglickém jazyce znamená kolotoč), kdy dané zboží je opakovaně pořizováno z jiných členských států a dodáváno do jiných členských států a trestní čin tak se stále opakuje. Do tohoto podvodu je zapojeno mnohem více účastníků. (House of Lords, 2007)

Podobně je tomu i ve zprávě od Reckonu ze září 2009. Zde se vyskytuje rozdělení na podvod při pořízení (acquisition fraud) odpovídající podvodu chybějícího obchodníka a karuselový podvod (carousel fraud). (Reckon, 2009)

Schéma č. 1: Schéma karuselového podvodu



Zdroj: vlastní zpracování

Karuselový podvod musí probíhat minimálně ve dvou členských státech EU. Firma, kterou nazveme Missing trader, pořídí zboží z jiného členského státu v rámci intrakomunitárního plnění a v zápětí ho prodá ve svém státě jiné firmě. Touto firmou může být buď v jednodušším a průhlednějším případě Broker, který toto zboží opět dodá do původního členského státu, nebo v praxi častěji Buffer, který prodá zboží Brokerovi a ten zboží poté dodá do původního členského státu. Společnost z původního státu bude pak opět dodávat zboží Missing traderovi, a to až do té doby, dokud Missing

trader nezmizí. Pro lepší znázornění oběhu zboží a plateb DPH jsou dále rozebrány jmenované firmy jednotlivě.

Existují i takové případy karuselových podvodů, kdy dodávané zboží ani neopustí hranice prvního státu a koloběh tak probíhá pouze fiktivně (podložen falešnými doklady) nebo zboží dokonce vůbec neexistuje. Nebo v mnoha případech pak jedno a to samé zboží může projít tímto koloběhem i několikrát. Karuselové obchody se soustředí zejména na drahé, snadno prodejné a skladovatelné zboží jako jsou mobilní telefony, počítačové čipy a softwary, drahé kovy, dále také vozy, kosmetika, ale i na některé služby, u kterých obvykle existují určité bariéry vstupu na trh.

3.1 Missing trader

Tento obchodník, registrovaný plátc DPH v tuzemsku, pořídí tedy zboží z jiného členského státu od osoby registrované k dani v tomto státě. To vše je uskutečněno v rámci intrakomunitárního plnění, což prakticky znamená, že výsledná daň z přidané hodnoty je u tohoto plnění nulová, a to jak u kupujícího, tak u prodávajícího. Missing trader, příjemce zboží, musí na základě § 25 zákona o DPH při pořízení zboží přiznat daň na výstupu a zároveň uplatňuje nárok na odpočet této daně na vstupu podle § 72 zákona (daň je tak v tuzemsku daňově neutrální). Ihned po obdržení dodávky prodává toto zboží další firmě, také registrované k DPH v tuzemsku. Touto firmou je, jak již bylo řečeno, Buffer nebo v jednodušším případě Broker. V obou případech je obchod mezi těmito firmami vnitrostátní dodávkou a Missing trader tak prodá zboží s cenou s DPH, daň uvede na daňovém dokladu, ale nepřizná ji podle § 108 a § 21 zákona o DPH a „zmizí“ (firma přestane existovat nebo není k nalezení), čímž se stává hlavním aktérem podvodu.

Missing trader většinou uvádí jako místo svého podnikání falešnou adresu či využívá poštovní schránky (P. O. Box) a neoprávněně používá daňové identifikační číslo nebo může své aktivity řídit z tzv. daňových rájů. (Široký, 2010)

3.2 Buffer

Tyto firmy, nakupující zboží od Missing tradera, ztěžují odhalení podvodu. Plní své daňové povinnosti a ani nemusí vědět, že jsou zapojeny v řetězci karuselového podvodu, což se jim i těžko prokazuje. Buffer v dobré víře uplatní nárok na odpočet daně na vstupu na zaplacené v ceně dodávky od Missing tradera na základě § 72 zákona o DPH, zboží dodá Brokerovi a přizná daň na výstupu (§ 21 zákona). Buffer si mnohdy objektivně nemůže zjistit informace, které by firmu varovaly, že se podvodů účastní (není-li do karuselového podvodu zapojena vědomě), čehož si je vědom i Soudní dvůr Evropské unie (případ „Optigen“ – nárok na odpočet nemůže být subjektu odepřen z důvodu nevědomého zapojení do karuselového podvodu či tím, že dotčená dodávka zboží je označena za protiprávní nebo neplatnou). (Široký, 2010)

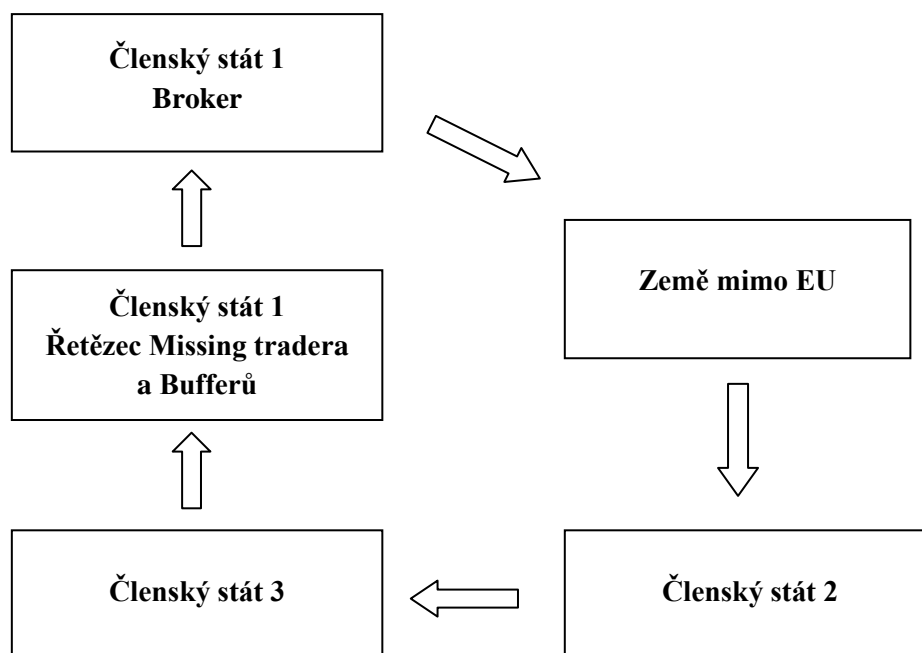
3.3 Broker

Broker pořídí zboží od Buffera (případně rovnou od Missing tradera) a následně ho prodá zpět do jiného členského státu. Uskuteční tak dodání zboží, které je podle § 64 zákona o DPH osvobozené s plným nárokem na odpočet DPH, a bude také žádat vrácení daně z přidané hodnoty podle § 72 zákona o DPH.

3.4 Karuselové podvody – obchodování se státy mimo EU

Karuselové podvody se mohou vyskytnout i v případě, kdy je zboží dovezeno ze státu mimo Evropskou unii a putuje mezi jednotlivými členskými státy. V rámci tranzitu (Community Transit rules) toto zboží obíhá EU osvobozeno od cla (duty free). Dříve než ale toto zboží dojde do určeného státu, je rozděleno do malých zásilek, čímž je zastřen jeho původ a společný celní tarif (Common Customs Tariff) tak zůstane nezaplacen.

Schéma č. 2: Karuselový podvod při obchodování se třetími zeměmi



Zdroj: zpráva House of Lords, 2007

Uvedené schéma vychází ze zprávy Sněmovny Lordů, ta čerpala ze zdrojů z účtů Her Majesty's Revenue & Customs (Finanční a celní úřad Jeho Veličenstva, zkráceně HMRC) za rok 2005/2006. Řetězec obchodníků, kde vystupuje Missing trader a Bufferi, se účastní již zmíněného karuselového podvodu ve členském státu 1. Zboží prodají Brokerovi, který jej vyveze to třetí země. Obvykle se jedná o zemi s nízkým dovozním clem či pásmo svobodného obchodu (free trade zones). Broker má nárok na odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona o DPH a daň na výstupu neplatí, jelikož vývoz je osvobozen od daně s nárokem na odpočet daně na vstupu (§ 66 zákona o DPH). Obchodník ze třetí země nakoupí zboží s tím, že ho vyveze do EU, kdy místem určení bude členský stát 1. Zboží ale nejprve vyveze do členského státu 2 a platba dovozního cla zůstává podle tranzitních pravidel odložena, dokud zboží nedojde do místa určení. V členském státu 2 jsou zásilky zboží rozděleny prostřednictvím několika obchodníků do různých členských států, aby byla zamaskována identita zboží. Z členského státu 3 je dodávka zboží v rámci komunitárního plnění dodána do členského státu 1 a celý koloběh se tak může probíhat znovu.

4 Ztráty z karuselových podvodů

Podle zprávy z května 2007 vydané britskou Sněmovnou Lordů se Evropská komise domnívá, že v některých členských státech karuselové podvody dosáhly až 10 % příjmů z daně z přidané hodnoty. Národní kontrolní úřad oznámil, že podvodníci při účasti na zjevně legálních transakcích často využívají Dánsko a Nizozemí, kdy DPH pak neodvedou v jiném členském státě. Sněmovna Lordů zveřejňuje daňové ztráty Velké Británie, kde byla daň tzv. ukradena. Jelikož se jedná o nelegální činnost, vyměřit tyto ztráty je velmi obtížné. Ztráty z karuselových podvodů jsou tedy měřeny na základě odhadů HM Revenue & Customs, a to již od konce roku 1990. Následující tabulka udává odhady osmi sledovaných období. (House of Lords, 2007)

Tabulka č. 1: Odhadované míry karuselových podvodů – HMRC

Rok	Dolní limit (miliard £)	Horní limit (miliard £)
2002/2003	1,5	2,3
2003/2004	1,1	1,7
2004/2005	1,1	1,9
2005/2006	4	5
2006/2007	3	4
2007/2008	0,5	2
2008/2009	1	2
2009/2010	1	2

Zdroj: zpráva HM Revenue & Customs, 2006 a 2011

Z důvodu použití jiné metodiky HMRC od roku 2005/2006, zahrnující i provozní ukazatele neboli pokusy o podvod, jsou odhady mnohem vyšší. Pokud tedy byly v období 2009/2010 ztráty z daně z přidané hodnoty podle HMRC 11,4 miliard liber, tvoří odhad karuselových podvodů 8 až 17,5 % celkových podvodů v oblasti DPH.

Zpráva Reckonu ze září 2009 uvádí studie podvodů ohledně DPH publikované britským úřadem HMRC v roce 2002 (v tomto roce nazýván HM Customs & Excise) a švédským úřadem Skatteverket v roce 2008.

HMRC uvádí ztráty z DPH rozdělené na podvody chybějícího obchodníka (MTIC fraud), daňové úniky (avoidance) a všeobecné neshody (general non-compliance), které zahrnují chyby a opomenutí v daňovém přiznání, pozdní platby, neplacení, neúplné platby či úmyslně nesprávné vykázání daně na vstupu či na výstupu v daňovém přiznání. V období 2001/2002 byly odhady celkových ztrát DPH v rozmezí 7 až 10 miliard liber (celkový odhad HMRC pro tento rok byl 10,4 miliard liber): z toho karuselové podvody činily 1,75 až 2,75 miliard liber, daňové úniky 2,5 až 3 miliardy liber a všeobecné neshody 2,9 až 4,5 miliard liber.

Tabulka č. 2: Ztráty daně z přidané hodnoty – Skatteverket 2008

Charakter podvodu	Ztráta DPH (miliard SEK)
DPH z mezinárodních transakcí	11,8
▪ import/export	3,6
▪ obchod v rámci EU	3,0
▪ karuselové podvody	1,0
▪ obchod s auty, loděmi aj.	1,0
▪ ostatní	3,2
DPH z nehlášené práce	17,1
▪ nehlášené tržby v podnicích	13,6
▪ nehlášené služby mezi soukromými osobami	1,25
▪ černý trh zboží mezi soukromými osobami	0,75
▪ ostatní	1,5
DPH z ostatních národních transakcí	6,4
Celkem	35,3

Zdroj: zpráva Swedish National Tax Agency, 2008

Švédský Skatteverket rozděluje ztráty z DPH do tří kategorií: mezinárodní transakce (international), nehlášené práce (undeclared employment) a ostatní národní transakce (other national). Ostatní národní transakce se týkají chyb ve vykazování DPH zahrnující daňové postavení mikropodniků, malých a středních firem, velkých společností a státní sektor. Rozdělení mezinárodních transakcí a nehlášené práce naznačuje tabulka č. 2.

Nejvyšší ztráty z DPH ve Švédsku představují nehlášené práce, a to zejména nehlášené tržby v podnicích, které představují 38,5 % z celkových ztrát z DPH. Ztráty z karuselových podvodů představují necelé 3 % z celkových ztrát z DPH.

Dále jsou ve zprávě Reckonu rozebrány ztráty z karuselových podvodů na základě podkladů HMRC, které byly již uvedeny ze zprávy Sněmovny Lordů, ale také studie belgického ministerstva financí. Tato studie vychází z dat z Eurocanet projektu – Evropská karuselová síť používaná od ledna 2005 pro rychlou výměnu informací mezi členskými státy EU, spravovaná belgickým útvarem pro karuselové podvody s DPH. Studie uvádí následující poznatky:

- a) Větší ekonomiky (jako je Německo, Velká Británie, Francie, Itálie a Španělsko) jsou pravděpodobně více vystaveny MTIC podvodům vzhledem k velkému domácímu trhu.
- b) Existuje souvztažnost mezi *velikostí ekonomiky* a *významností elektronického zboží* v dané ekonomice, která zvyšuje riziko MTIC podvodů ve větších zemích.
- c) Některé země mají poměrně vyšší *splátky DPH* než ostatní, a to i po očištění významu vývozu v národním hospodářství. Tím je míněno, že obzvláště Velká Británie, Francie a Španělsko mohou být ovlivněny MTIC podvody, a to nad rámec výše uvedených faktorů.
- d) Belgický *odhad nákladů* MTIC podvodů v roce 2001, který byl 1,1 miliard EUR, vyjadřuje přibližně 5,1 procentní podíl na intrakomunitárním obchodu se zbožím, který je spojený s MTIC podvody.
- e) Odhady britského HMRC u celkových ztrát z DPH a MTIC podvodů jsou založené na obchodních datech.

Belgické ministerstvo financí tvrdí, že největší odhalené podvodné transakce se týkají karuselových podvodů ve Velké Británii při obchodech se zbožím realizovaných přes Dubaj. Tyto transakce byly v Eurocanetu vztaženy k různým cílovým zemím (zejména Španělsku), ale podle belgického ministerstva odpovídají pouze podvodům proti britské DPH. Ostatní druhy karuselových podvodů, které jsou rozšířeny po všech

členských státech EU, představují středně velké odhalené podvodné transakce. Nepodvodných transakcí zahrnutých v Eurocanetu je pouze menšina.

Ztráty DPH jsou v upraveném datovém souboru Eurocanet (data za období 2005/2006 vyjma obchodování se zbožím přes Dubaj) rozděleny mezi pět největších států EU takto: Velká Británie nese ztrátu 25,4 %, Španělsko 17,3 %, Itálie 15,3 %, Německo 13,2 % a Francie 10,2 % z celkových ztrát z karuselových podvodů v EU. V žádné další zemi EU tyto ztráty nepřesahují více jak 5 %.

Přičtou-li se podvody z obchodování se zbožím přes Dubaj do datového souboru Eurocanet, zdvojnásobí se odhady podvodů pro Velkou Británii (za předpokladu, že všechny podvody související s dubajskou metodou jsou na úkor Velké Británie).

Ilustrativní strop finančních odhadů ztrát DPH z karuselových podvodů v rámci EU (vyjma obchodu s Dubajem) dosahuje 14,8 miliard EUR. Tyto odhady jsou vyšší než odhady HMRC navzdory tomu, že odhady HMRC obsahují celkové podvody MTIC, kdežto ilustrativní strop belgických odhadů obsahuje karuselové podvody bez dubajských transakcí. Pro Velkou Británii se pak předpokládají celkové ztráty z podvodů MTIC ve výši 8,85 miliard EUR, z toho:

- a) 3,75 miliard EUR jsou podvody bez dubajských transakcí (25,4 % z předpokládaných 14,8 miliard EUR),
- b) 5,1 miliard EUR jsou podvody související s obchodováním přes Dubaj. (Reckon, 2009)

5 Metodika

Cílem této práce je analýza specifického typu daňového podvodu na dani z přidané hodnoty – karuselového podvodu a dále analýza stavu současné tuzemské legislativy se zaměřením na detekci konkrétních zákonných ustanovení, která byla do českého právního rámce zavedena za účelem obrany veřejných rozpočtů před karuselovými podvody a která v současné době vychází převážně z legislativy Evropské unie.

Pro podrobnou analýzu karuselových podvodů je důležitá předchozí analýza dostupných údajů o povaze a rozsahu karuselových podvodů v evropském kontextu, které taktéž vypovídá o povaze, postavení a funkci jednotlivých účastníků karuselového podvodu.

Výchozím krokem analýzy je zjištění povahy a rozsahu zapojení účastníků do karuselového podvodu a určení účastníků, kteří se vědomě podílí na karuselovém podvodu, a účastníků, kteří o svém zapojení do karuselového podvodu neví a jejichž zisky tak nelze považovat za zisk podvodné skupiny. Hlavní výnos této podvodné skupiny představuje neodvedená daň z přidané hodnoty, a to i přesto, že tento náhled neodpovídá tuzemským účetním standardům, kdy daň z přidané hodnoty není účetně považována za výnos. V případě karuselových podvodů je to však právě daň z přidané hodnoty, na kterou jejich účastníci cílí, a z pohledu účastníků karuselových podvodů je proto nutné považovat daň z přidané hodnoty neodvedenou v důsledku karuselových podvodů za pravý a přirozený výnos z podvodné činnosti. Stejným způsobem je považována daň z příjmu za náklad, který zisk z karuselového podvodu snižuje.

První část analýzy uvádí do problematiky karuselových podvodů a nastiňuje tak koloběh karuselových podvodů, výnosy, náklady a zisky jednotlivých účastníků karuselových podvodů, celkový zisk z karuselového podvodu a dopady na veřejné rozpočty ohledně neodvedené daně z přidané hodnoty. Tato problematika je pro lepší přehled znázorněna jak pomocí schématu karuselového podvodu, tak rozbořem průběhu tohoto podvodu. Předpokladem pro všechny účastníky karuselového podvodu v dané případové studii je stanovení procentní přírážky k pořízenému zboží při prodeji tohoto zboží neboli marže ve výši 10 %, i když ve skutečnosti se tato přírážka pohybuje spíše kolem 2 až 4 % nebo nemusí být stanovena vůbec. 10% marže je však při výpočtu zisků

lépe aplikovatelná a přehlednější. Sazba daně z přidané hodnoty je stanovena základní, a to 20 % pro období 2011/2012.

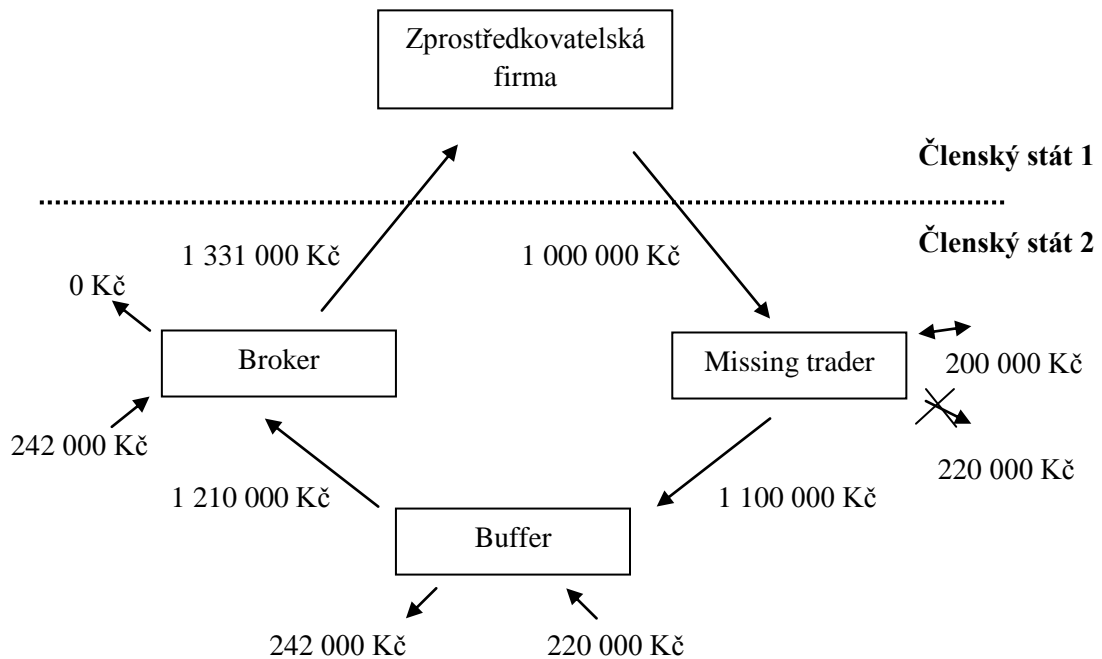
Další část analýzy se zaměřuje na výpočet zisků jednotlivých účastníků karuselového podvodu. Tato část vychází z předchozí analýzy a zahrnuje navíc daň z příjmu právnických osob, neboť všichni účastníci karuselového podvodu jsou zpravidla právnické osoby (nejčastěji společnosti s ručením omezeným), kteří jsou povinni podat přiznání k dani z příjmu právnických osob. Daň z příjmu právnických osob, která tak účastníkům zkracuje jejich zisky, je za období 2011/2012 stanovena 19 %. Tato analýza je završena výpočtem zisku z celkového karuselového podvodu neboli zisku Missing tradera a Brokera, kteří jednají ve spojení a o tento zisk se dělí, a to jak při zapojení jednoho Buffera do řetězce kolotočového podvodu, tak při zapojení více Bufferů do tohoto řetězce.

K analýze karuselových podvodů se také vztahuje analýza legislativního rámce poskytující oficiální zdroj informací o těchto podvodech a o jejich prevenci. Právní výklad k řešení postavení jednotlivých účastníků poskytuje Soudní dvůr Evropské unie a Nejvyšší správní soud České republiky, který vychází převážně z rozsudků právě Soudního dvora EU. Legislativní rámec vymezují směrnice a nařízení Evropské unie, ze kterých čerpá tuzemská legislativa, kde některá opatření proti karuselovým podvodům zachycuje zákon o dani z přidané hodnoty.

6 Analýza karuselových podvodů

Pro lepší znázornění karuselového podvodu bude uveden názorný případ oběhu zboží mezi dvěma členskými státy Evropské unie, který se stane předmětem analýzy karuselového podvodu.

Schéma č. 3: Případová studie karuselového podvodu



Zdroj: vlastní zpracování

Uvedené schéma znázorňuje koloběh nákupu a prodeje zboží spolu s nároky a odvody daně z přidané hodnoty. Missing trader pořídí zboží z jiného členského státu za 1 000 000 Kč bez DPH, přizná daň na výstupu ve výši 200 000 Kč a zároveň nárokuje vrácení této daně na vstupu, popřípadě nepodá přiznání, takže pořízení zboží z jiného členského státu nevykáže vůbec – daňový efekt je stejný. Missing trader prodá zboží Bufferovi za 1 100 000 Kč bez DPH, neodvede daň na výstupu ve výši 220 000 Kč a jeho firma zmizí po prvním kontaktu finanční správy z trhu. Buffer ale nárokuje odpočet této daně na vstupu a prodává zboží dál za 1 210 000 Kč a přiznává daň na výstupu ve výši 242 000 Kč. Broker, který zboží od Buffera pořídí, nárokuje daň na vstupu ve výši 242 000 Kč a dodá zboží zpět do jiného členského státu, kdy daň

na vstupu je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně, tudíž již nemusí přiznat daň na výstupu.

Missing trader má náklady 1 000 000 Kč a jeho výnosy jsou 1 100 000 Kč za prodej zboží a „výnos“ 220 000 Kč z neodvedené DPH. Zisk Missing tradera poté činí 320 000 Kč (namísto 100 000 Kč, kdyby býval řádně odvedl DPH na výstupu). Buffer má náklady 1 100 000 Kč a výnosy 1 210 000 Kč, vydělá si tak 110 000 Kč. Broker, jehož náklady činí 1 210 000 Kč a výnosy 1 331 000 Kč, si vydělá 121 000 Kč. Celkový zisk obchodníků účastnících se karuselového podvodu v tomto případě tedy činí 551 000 Kč, z kterého ovšem 110 000 Kč připadá na skutečný zisk Buffera (nevěděl-li, že se podvodu na DPH účastní) a 441 000 Kč je zisk z karuselového podvodu Missing tradera a Brokera.

Do státního rozpočtu Missing trader odvede jen 200 000 Kč DPH z nákupu, na které mu vzápětí vzniká nárok na odpočet daně, tudíž jeho konečný odvod je nulový. Anebo může nastat situace, kdy daňové přiznání vůbec nepodá a jakémukoliv styku s finančními orgány se vyhne, na výstupu dodání zboží buď nevykáže, nebo uvede do přiznání fiktivní vstupy tak, aby daní na vstupu z těchto fiktivních plnění snížil svou daňovou povinnost na výstupu – v každém případě je však Missing trader pro správce daně vždy nekontaktní. Buffer si nárokuje 220 000 Kč a odvádí 242 000 Kč, odvede tak DPH celkem ve výši 22 000 Kč. Broker má nárok na odpočet daně na vstupu 242 000 Kč a jeho odvod DPH je nulový, neboť dodání zboží do jiného členského státu je od daně osvobozeno. Do státního rozpočtu odvede výslednou DPH tedy jen firma Buffer (v tomto případě zanedbatelných 22 000,- Kč) a státní rozpočet na tomto kolotoči podvodných transakcí prodělává 220 000 Kč. Kdežto kdyby Missing trader odvedl DPH dle zákona, byly by transakce tohoto kolotoče pro státní rozpočet nulové.

Jedná se zde o nejjednodušší model karuselového podvodu. V podvodném řetězci však může být zapojeno více Missing traderů a Bufferů, což zisk z těchto podvodných transakcí pro jejich organizátory snižuje. Zároveň může nastat i situace, kdy jsou transakce propojeny v rámci několika mnoho kolotočových podvodů a tudíž i mezi několika zeměmi, což stěžuje odhalení takovýchto podvodů správcem daně.

6.1 Analýza zisku účastníků karuselového podvodu

Podstatnou skutečností při analýze zisků jednotlivých účastníků karuselového podvodu je, že tito účastníci jednají ve shodě (výjimkou může být účelové zapojení jednoho či více Bufferů). Analýza zisků jednotlivých účastníků karuselového podvodu tak nutně směřuje k analýze zisků celé skupiny.

6.1.1 Analýza zisku Missing tradera

Hlavním předmětem zisku Missing tradera je neodvedená DPH. Jeho ziskem je i marže přidaná k pořízenému zboží, kterou však ani stanovit nemusí a prodá tak zboží Bufferovi za cenu, za kterou jej nakoupil, či dokonce pod touto cenou tak, aby dodání zboží v řetězu dalších odběratelů mohla být uskutečňována za standardní, tržní ceny. Neodvedenou daň je tedy nutné chápat jako reálný zisk podvodné skupiny plátců, neboť právě vylákání DPH je hlavním cílem této skupiny. Náklady Missing tradera vznikají zejména zapojením Buffera do karuselového řetězce a existencí nákladů spojených s přepravou zboží (pokud tedy zboží skutečně putuje přes členské státy).

Vzorec pro zisk Missing tradera je následující:

$$Z = C_P \times \frac{100 + m}{100} - C_P - C_N + C_P \times \frac{100 + m}{100} \times \frac{t_{DPH}}{100} - \left(C_P \times \frac{100 + m}{100} - C_P \right) \times \frac{t_{DPPPO}}{100} \quad (1)$$

kde: Z ... zisk,

C_P ... cena pořízení zboží,

C_N ... cena ostatních nákladů spojených s pořízením zboží,

t_{DPH} ... sazba daně z přidané hodnoty (základní sazba DPH pro období 2011/2012 je 20 %),

t_{DPPPO} ... sazba daně z příjmu právnických osob (pro období 2011/2012 je 19 %),

m ... marže (předpokládaná marže u všech obchodníků je 10 %).

Pokud $C_P \times \frac{100 + m}{100} = C_M$ a $C_P \times \frac{100 + m}{100} \times \frac{t_{DPH}}{100} = C_{DPH}$, potom:

$$Z = C_M - C_P - C_N + C_{DPH} - (C_M - C_P) \times \frac{t_{DPPPO}}{100} \quad (2)$$

kde: C_M ... cena s marží neboli cena prodeje zboží,

C_{DPH} ... částka daně z přidané hodnoty vypočtená z prodejní ceny.

Předpokladem ale zůstává, že Missing trader zmizí dříve, než stačí podat přiznání k dani z příjmu nebo toto přiznání podá a příjem z karuselového podvodu v něm vůbec nepřizná. Potom je jeho zisk následující:

$$Z = C_M - C_P - C_N + C_{DPH} \quad (3)$$

Při dosazení cen z předchozí studie do vzorce je zisk Missing tradera následující:

$$\begin{aligned} Z &= 1\,000\,000 \times \frac{100+10}{100} - 1\,000\,000 + 1\,000\,000 \times \frac{100+10}{100} \times \frac{20}{100} = \\ &= 1\,100\,000 - 1\,000\,000 + 220\,000 = \underline{\underline{320\,000,-}} \end{aligned}$$

Missing trader si z celé transakce přijde na zisk 320 000 Kč. Získává zisk 100 000 Kč z marže a 220 000 Kč z neodvedené DPH. Na dani z příjmu právnických osob ušetří 19 000 Kč, a to ze zisku získaného stavenou marží (v opačném případě, kdyby tento zisk přiznal, by se o tuto částku daně z příjmu jeho zisk snížil). Stanoví-li tedy Missing trader marži (zpravidla ji však nestanoví, ba naopak cenu dokonce sníží) a nepřizná-li zisk z této marže, zkrátí státní rozpočet i o daň z příjmu právnických osob. Zisk se dále sníží, pokud bude mít nějaké ostatní náklady, jako jsou například náklady na přepravu zboží, zapojení zaměstnanců či zprostředkovatelů, pojištění zásilky, zpracování a tisk dokumentace spojené s přepravou zboží a jiné administrativní náklady.

6.1.2 Analýza zisku Buffera

Buffer je jediným, který se ocitl v řetězci karuselových podvodů do určité míry nevinně a který tedy dodržuje řádná pravidla pro odvody daní. Jeho náklady a výnosy jsou tedy skutečné na rozdíl od relativních nákladů a výnosů Missing tradera a Brokera. Pokud je navíc Buffer skutečně nevinným a nevědomým účastníkem karuselového podvodu, jeho zisk není součástí zisku podvodné skupiny.

Vzorec pro zisk Buffera je následující:

$$\begin{aligned}
 Z &= C_P \times \frac{100+m}{100} - C_P - C_N - \left(C_P \times \frac{100+m}{100} - C_P \right) \times \frac{t_{DPP0}}{100} = \\
 &= C_M - C_P - C_N - (C_M - C_P) \times \frac{t_{DPP0}}{100}
 \end{aligned} \tag{4}$$

Po dosazení cen je zisk Buffera následující:

$$\begin{aligned}
 Z &= 1\,100\,000 \times \frac{100+10}{100} - 1\,100\,000 - \left(1\,100\,000 \times \frac{100+10}{100} - 1\,100\,000 \right) \times \frac{19}{100} = \\
 &= 1\,210\,000 - 1\,100\,000 - 110\,000 \times 0,19 = \underline{\underline{89\,100,-}}
 \end{aligned}$$

Buffer má skutečné výnosy a náklady, jejichž rozdíl činí 110 000 Kč. Zisk po zdanění daní z příjmu právnických osob pak činí 89 100 Kč. Tento zisk se dá předpokládat jako jediný, který nepochází z podvodné transakce. I Bufferovi mohou vzniknout další náklady spojené s přepravou (ovšem pouze vnitrostátní) a administrativní náklady, které sníží tento zisk.

6.1.3 Analýza zisku Brokera

Broker, který jedná ve spojení s Missing traderem, má stejně tvořený zisk jako Buffer. Nemusí odvádět žádnou daň na výstupu, neboť dodání zboží do EU je ze zákona osvobozené od daně s nárokem na odpočet. Nárok na odpočet obecně tedy uplatňuje, avšak Bufferovi, který je v řetězu dodávek umístěn před Brokerem, musí uhradit částku včetně DPH. Uplatnění nároku na odpočet mu tedy pouze tuto částku vrátí.

Vzorec pro zisk Brokera je ten samý jako vzorec pro zisk Buffera (4). Po dosazení cen je zisk Brokera následující:

$$\begin{aligned}
 Z &= 1\,210\,000 \times \frac{100+10}{100} - 1\,210\,000 - \left(1\,210\,000 \times \frac{100+10}{100} - 1\,210\,000 \right) \times \frac{19}{100} = \\
 &= 1\,331\,000 - 1\,210\,000 - 121\,000 \times 0,19 = \underline{\underline{98\,010,-}}
 \end{aligned}$$

Zisk Brokera jako zisk Buffera vychází z nákladů a výnosů, považuje se však za podvodný, jelikož Broker o této podvodné transakci musel vědět. Broker podává příznání k dani z příjmu, tudíž i jeho zisk je o tuto daň snížen. Tento zisk ale není jeho

jediný, jelikož Broker spolupracuje s Missing traderem a dělí se s ním o neodvedenou DPH na začátku transakce. Další náklady snižující zisk Brokera můžou tvořit opět přepravní náklady, tentokrát mezinárodní, a administrativní náklady.

6.2 Analýza zisku z karuselového podvodu

Při zařazení pouze Missing tradera a Brokera do podvodné skupiny se získá skutečný zisk z karuselového podvodu, který lze stanovit takto:

$$\begin{aligned}
 Z = & C_{P_{MT}} \times \frac{100+m}{100} - C_{P_{MT}} - C_{N_{MT}} + C_{P_{MT}} \times \frac{100+m}{100} \times \frac{t_{DPH}}{100} + \\
 & + C_{P_{BR}} \times \frac{100+m}{100} - C_{P_{BR}} - C_{N_{BR}} - \left(C_{P_{BR}} \times \frac{100+m}{100} - C_{P_{BR}} \right) \times \frac{t_{DPPPO}}{100} - \\
 & - \left(C_{P_{BF}} \times \frac{100+m}{100} - C_{P_{BF}} \right) = C_{M_{MT}} - C_{P_{MT}} - C_{N_{MT}} + C_{DPH} + C_{M_{BR}} - \\
 & - C_{P_{BR}} - C_{N_{BR}} - (C_{M_{BR}} - C_{P_{BR}}) \times \frac{t_{DPPPO}}{100} - (C_{M_{BF}} - C_{P_{BF}})
 \end{aligned} \tag{5}$$

kde: dolní index MT znamená Missing trader, BR znamená Broker a BF znamená Buffer.

Po úpravě:

$$\begin{aligned}
 Z = & (C_{M_{MT}} - C_{P_{MT}}) + (C_{M_{BR}} - C_{P_{BR}}) + C_{DPH} - C_{N_{MT}} - C_{N_{BR}} \\
 & - (C_{M_{BR}} - C_{P_{BR}}) \times \frac{t_{DPPPO}}{100} - (C_{M_{BF}} - C_{P_{BF}})
 \end{aligned} \tag{6}$$

Z tohoto vzorce vyplývá, že příjmy z karuselového podvodu jsou tvořeny z marže stanovené z ceny pořízení Missing tradera a Brokera a DPH neodvedenou Missing traderem a výdaje jsou spojeny s náklady souvisejícími s dopravou zboží těchto subjektů, s odvedenou daní z příjmu Brokera a s marží stanovenou Bufferem, kterou lze pro účely stanovení zisku podvodné skupiny chápat jako specifickou provizi Bufferovi za to, že přistoupí na podmínky vyhovující účastníkům podvodných transakcí. De facto se dále jedná o provizi za to, že se Buffer do řetězce zapojí a přeruší tak formálně přímé spojení mezi Missing traderem a Brokerem.

Po dosažení cen z předchozí studie je zisk z karuselového podvodu následující:

$$\begin{aligned}
 Z &= (1\,100\,000 - 1\,000\,000) + (1\,331\,000 - 1\,210\,000) + 220\,000 - \\
 &- (1\,331\,000 - 1\,210\,000) \times \frac{19}{100} - (1\,210\,000 - 1\,100\,000) = 100\,000 + 121\,000 + \\
 &+ 220\,000 - 121\,000 \times 0,19 - 110\,000 = 441\,000 - 22\,990 - 110\,000 = \underline{\underline{308\,010,-}}
 \end{aligned}$$

V této studii si tedy Missing trader a Broker přijdou na zisk ve výši 308 010 Kč, což je celkový zisk z karuselového podvodu, předpokládá-li se, že Buffer byl do tohoto řetězce zapojen zcela nevinně. Zisk se zkrátí o daň z příjmu odvedenou Brokerem, jež činí 22 990 Kč, a o marži stanovenou Bufferem ve výši 110 000 Kč. Dále je možné uvažovat přepravní a administrativní náklady těchto subjektů.

Marže stanovená Missing traderem je pouze orientační. Ve skutečnosti Missing trader marži spíše vůbec nestanoví či dokonce prodává za cenu nižší, aby tak v kolotočovém podvodu zajistil opětovný prodej zboží za obvyklou tržní cenu. Náklady se zvyšují zapojením více Bufferů do podvodného řetězce, a to tak, že se o každou marži stanovenou Bufferem zvyšuje následný zisk Brokera, který poté musí odvést vyšší daň z příjmu právnických osob, a dále jejich marží, kterou jim musí skuteční účastníci podvodu zaplatit za zprostředkování transakce. Reálný zisk je tedy složen z výnosu, který tvoří především neodvedená DPH Missing traderem, a nákladu, který tvoří převážně daň z příjmu Brokera. Bez zapojení více Bufferů do kolotočového řetězce by však tento řetězec byl více nápadný a snáze odhalitelný.

6.3 Analýza zisku při zapojení více Bufferů do karuselového podvodu

Uvažuje-li se zisk Buffera z předchozího příkladu ve výši 89 100 Kč a vzorec pro zisk Buffera (4) a prodá-li tento Buffer zboží jinému Bufferovi (Buffer 2), bude jeho zisk následující (předpokládá se opět marže ve výši 10 % u všech účastněných):

$$\begin{aligned}
 Z_{\text{Buffer2}} &= 1\,331\,000 - 1\,210\,000 - (1\,331\,000 - 1\,210\,000) \times \frac{19}{100} = \\
 &= 121\,000 - 121\,000 \times 0,19 = 121\,000 - 22\,990 = \underline{\underline{98\,010,-}}
 \end{aligned}$$

Pokud Buffer 2 prodá zboží Bufferovi 3, bude zisk Buffera 3 následující:

$$\begin{aligned} Z_{\text{Buffer3}} &= 1\,464\,000 - 1\,331\,000 - (1\,464\,100 - 1\,331\,000) \times \frac{19}{100} = \\ &= 133\,100 - 133\,100 \times 0,19 = 133\,100 - 25\,289 = \underline{\underline{107\,811,-}} \end{aligned}$$

Buffer 3 již prodá zboží Brokerovi, jehož zisk bude nyní takovýto:

$$\begin{aligned} Z_{\text{Broker}} &= 1\,610\,510 - 1\,464\,100 - (1\,610\,510 - 1\,464\,100) \times \frac{19}{100} = \\ &= 146\,410 - 146\,410 \times 0,19 = 146\,410 - 27\,818 = \underline{\underline{118\,592,-}} \end{aligned}$$

Celkový zisk z karuselového podvodu (vzorec 6) po zapojení třech Bufferů do podvodného řetězce, bude následující:

$$\begin{aligned} Z &= (1\,100\,000 - 1\,000\,000) + (1\,610\,510 - 1\,464\,100) + 220\,000 - \\ &- (1\,610\,510 - 1\,464\,100) \times \frac{19}{100} - (1\,210\,000 - 1\,100\,000) - (1\,331\,000 - 1\,210\,000) - \\ &- (1\,464\,100 - 1\,331\,000) = 100\,000 + 146\,410 + 220\,000 - 146\,410 \times 0,19 - \\ &- 110\,000 - 121\,000 - 133\,100 = 466\,410 - 27\,818 - 364\,100 = \underline{\underline{74\,492,-}} \end{aligned}$$

V případě zapojení tří Bufferů do řetězce karuselového podvodu tedy dojde ke zvýšení výnosů vlivem stanovené marže, ale zároveň i ke zvýšení nákladů vlivem daně z příjmu právnických osob a vlivem marží stanovených Buffery. Dojde-li ke stanovení marže u každého účastníka podvodu, podvodná skupina si tak přijde na zisk ve výši 74 492 Kč, což je celkem o 233 518 Kč méně než v předchozím případě u zapojení pouze jednoho Buffera.

Pokud Missing trader nebude po této transakci odhalen, pořídí opět stejné zboží z členského státu zprostředkovatele, kterému toto zboží Broker dodal, a koloběh probíhá opět stejným způsobem, a to až do té doby dokud Missing tradera neodhalí finanční správa. Missing trader však nemůže prodávat zboží za cenu, za kterou Broker zboží dodal do jiného členského státu, ale ve většině případů prodává za cenu nižší, než za kterou zboží pořídil, aby byla opět zajištěna obvyklá cena tohoto zboží na trhu.

7 Soudní dvůr Evropské unie

Soudní dvůr Evropské unie (dříve známý jako Evropský soudní dvůr či ESD) se skládá z jednoho soudce za každý členský stát EU, dohromady tedy 27 soudců, a z 8 generálních advokátů. Soudci i generální advokáti jsou vybíráni z osob, které poskytují veškeré záruky nezávislosti a které splňují požadavky nezbytné k výkonu nejvyšších soudních funkcí ve svých zemích nebo jsou obecně uznávanými znalci práva. Úkolem generálních advokátů je nezávisle a nestranně předkládat stanoviska k případům předloženým Soudu. Soudci a generální advokáti jsou jmenováni na funkční období šesti let s možností opětovného jmenování. O kandidátech, které chtějí jmenovat, rozhodují vlády jednotlivých členských států EU.

V zájmu lepší právní ochrany občanů byl zřízen další soudní orgán, tzv. Tribunál, který řeší případy předložené jednotlivci, podniky nebo některými organizacemi, a také případy, jež se týkají práva v oblasti hospodářské soutěže. Třetím soudním orgánem je Soud pro veřejnou službu EU, který rozhoduje spory mezi Evropskou unií a jejími zaměstnanci.

Každému případu, který je projednáván u Soudního dvora, je přidělen soudce a generální advokát. Případy předložené Soudnímu dvoru se projednávají v písemné a ústní části. Všechny zúčastněné strany nejprve předloží písemné vyjádření. Soudce poté vypracuje shrnutí těchto vyjádření a písemně zhodnotí právní stav případu. Druhou částí řízení je veřejné slyšení. Podle složitosti případu se tato část odehrává před senátem složeným ze 3, 5 nebo 13 soudců, případně Soudní dvůr zasedá v plénu složeném ze všech soudců. V rámci slyšení předloží právní zástupci stran svůj případ soudcům a generálnímu advokátovi, kteří jim mohou pokládat otázky. Generální advokát poté předloží své stanovisko. Soudci poté společně případ projednají a vynesou rozsudek. Stanoviska generálních advokátů jsou nutná, pouze pokud se Soudní dvůr domnívá, že daný případ nastoluje nové právní otázky. Soud se stanoviskem generálního advokáta nemusí řídit.

7.1 Rozsudky Soudního dvora Evropské unie

Daňové správy jednotlivých členských států se zdráhají vrátit daň na vstupu osobě, která byla nevině zapletena do karuselového podvodu. Mají tendenci považovat celý řetězec dodávek za jeden velký podvod. Nastalo již několik případů, kdy se karuselový podvod ocitl u Evropského soudního dvora. Nejznámější zůstávají případ Optigen a případ Federation of Technological Industries, které jsou podrobně rozebrány na webových stránkách Soudního dvora EU v sekci Judikatura, ale také se jím věnuje O. Holubová ve své publikaci z roku 2007.

7.2 Případ Optigen

Případy C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum a C-484/03 Bond House známé jako případ Optigen (rozsudek ze dne 12. ledna 2006) byly podány k Evropskému soudnímu dvoru (dále jen ESD) soudem Spojeného království, který zpochybňoval nárok na odpočet daně u subjektů, jež jednaly v dobré víře. Předmětem těchto obchodů byly elektronické součástky – mikroprocesory. Argumentem britské vlády, jejíž názor podpořil i zástupce České republiky, bylo tvrzení, že bez podvodného úmyslu by se neuskutečnila žádná z předmětných transakcí a že lze z ustálené judikatury ESD vyvodit povinnost posuzování každé transakce jako celku. S tím však generální advokát Poiares Maduro nesouhlasil a namítal, že okolnosti ve zkoumaném případě jsou zcela jiné povahy a že předchozí či následující události nemohou ovlivnit povahu konkrétního plnění. Tvrdí také, že podle výkladu Spojeného království, by byla zcela zásadním způsobem ohrožena zásada právní jistoty týkající se uplatňování práva ve Společenství. Podle ESD bylo rozhodnuto, že společný systém daně z přidané hodnoty je charakterizován tím, že dani podléhá každé plnění v rámci řetězce dodávek, a proto každé plnění musí být zohledněno samo o sobě. Bude tak odděleně zkoumán i cíl každé transakce (kdyby byl však cíl celého řetězce posuzován jako celek, byl by celý řetězec dodávek vyňat z působnosti směrnice o společném systému DPH). Generální advokát upozornil na to, že kvůli zachování neutrality daně z přidané hodnoty, nelze činit rozdíl mezi plněními legálními a nelegálními. I protiprávní plnění zásadně spadají do rozsahu působnosti směrnice a podléhají DPH (jedinou výjimku tvoří případy jako je například

poskytování omamných látek, které jsou mimo rozsah působnosti směrnice). ESD souhlasil se všemi argumenty generálního advokáta a rozhodl, že nárok na odpočet osoby, která se účastní řetězce podvodných transakcí, musí být zachován, jestliže tato osoba o podvodech nevěděla nebo nemohla vědět. Členské státy však mohou v souvislosti s karuselovými podvody přijmout opatření dle směrnice o společném systému DPH, které činí vybranou osobu odpovědnou za přiznání daně společně a nerozdílně s plátcem, jenž plnění uskutečnil.

7.3 Případ Federation of Technological Industries

Otázky týkající se případu C-384/04 Federation of Technological Industries (rozsudek ze dne 11. května 2006) byly položeny ESD opět britským soudem. Předmětem obchodu byly tentokrát mobilní telefony a elektronika. Důvodem podání byla ustanovení britského zákona o DPH přijatá proti podvodnému zneužívání DPH, která činí v některých případech odpovědnými za odvod daně i odběratele plátce, jenž zdanitelně plnění uskutečnil, a dále, která ukládají zajištění dlužné částky daně jiné osobě, než je daňový dlužník. Federace se domnívala, že Spojené království těmito opatřeními překročilo pravomoci vyplývající ze směrnice o společném systému DPH. Generální advokát Poiares Maduro, který opět případ zpracovával, ovšem nenašel žádné omezení, které by členskému státu bránilo stanovit odběratele jako osobu, která je odpovědná společně a nerozdílně za zaplacení daně spolu s dodavatelem. ESD jeho tvrzení potvrdil. Členské státy tak mohou stanovit opatření, kdy osoba povinná k dani jiná než daňový dlužník může být společně a nerozdílně odpovědná za odvod DPH spolu s daňovým dlužníkem, pokud v okamžiku dodání v její prospěch uvedená osoba povinná k dani ví, nebo má důvody se domnívat, že by DPH nebo její část splatná za uvedené dodání nebo za jakékoli předchozí nebo následné dodání dotčeného zboží zůstala nezaplacena. Předpokládá se, že osoba měla důvody se domnívat, že se jedná o uvedený případ, pokud byla od ní požadovaná cena buď nižší než nejnižší, kterou mohla rozumně očekávat, že by zaplatila za uvedené zboží na trhu, nebo nižší než cena požadovaná za jakékoli předchozí dodání téhož zboží (to může být ale vyvráceno prokázáním toho, že nižší cenu zaplacenou za zboží lze přičíst okolnostem nezávislým na nezaplacení DPH). Dále ESD konstatoval, že uložení povinnosti zajištění daně je

umožněno pouze osobám, které jsou povinny platit daň, nikoli osobám, jež povinny platit daň nejsou. Pokud však stát uloží povinnost platit či ručit za daň i osobě odlišné od plátce, který plnění uskutečnil, pak takové osobě může uložit i povinnost daň zajistit.

7.4 Spojené případy Kittel a Recolta

Případy C-439/04 Axel Kittel a C-440/04 Recolta Recycling SPRL (rozsudek ze dne 6. července 2006) patří mezi nejmladší známé případy. V obou případech se jednalo o zamítnutý či zpochybněný nárok na odpočet u odběratelů v případech, kdy dodavatel v předmětných transakcích sledoval podvodné cíle a z toho důvodu byly soukromým právem členského státu transakce považovány za absolutně neplatné. Předkládající soud položil otázku, zda nárok na odpočet v této neplatné transakci může být dotčen tehdy, jestliže kupující o podvodném úmyslu dodavatele nevěděl, a dále, zda odpověď na jeho otázku bude odlišná, jestliže kupující věděl či měl vědět, že se podvodného obchodu účastní. ESD vzal opět v úvahu cíle systému DPH, jimiž jsou hlavně zachování právní jistoty ale také celkové zjednodušení systému, a rozhodl, že nárok na odpočet je důležitou součástí mechanismu fungování DPH a nemůže být odmítnut jen proto, že dotčená transakce je označena za protiprávní nebo neplatnou. Ovšem jednotlivec, který se účastní podvodného jednání, se těchto práv dovolávat nemůže. Osoba, která o podvodu věděla či měla vědět, se podvodu účastnila, a proto je možné ji označit za spolupachatele.

Olga Holubová (2007) při svém zkoumání těchto rozsudků přišla k závěrům, které jsou ve vzájemném souladu se všemi případy:

- uvedená rozhodnutí Evropského soudního dvora vymezují rámec, ve kterém se členské státy mohou při boji s karuselovými podvody pohybovat,
- každá transakce podvodného řetězce musí být z hlediska předmětu daně a na něj navazujícího nároku na odpočet posuzována zvlášť,
- není možné nárok na odpočet zpochybnit pouze z důvodů, že některé jiné obchody v řetězci jsou podvodné,

- při posuzování každého jednotlivého případu musí být zachována zásada právní jistoty a břemeno boje proti podvodu nesmí být přenášeno ze státu na jednotlivce,
- členské státy mohou zavést dle článku 205 směrnice o společném DPH taková opatření, která za určitých okolností uvalí daňovou povinnost resp. ručení za daň i na jinou osobu, než je dodavatel (např. na odběratele),
- je zřejmé, že ke karuselovým podvodům je nejvhodnější zboží, které podléhá základní sazbě daně, které je drahé, snadno přemístitelné a dobře prodejné.

8 Rozsudky Nejvyššího správního soudu České republiky

V České republice nastalo také již několik případů, kdy daňový subjekt nesouhlasil s rozhodnutím daňové správy ohledně neuznaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a obrátil svou stížnost na Nejvyšší správní soud poté, kdy mu byla zamítnuta žaloba městským soudem. Daňový subjekt se při tom odvolával na rozsudky Soudního dvora EU, a to zejména na výše zmíněné případy. Nejvyšší správní soud vzal tyto rozsudky v úvahu a objasnil daňovému subjektu mínění jednotlivých předmětných vět rozsudku, popř. je považoval v dané věci za bezdůvodné.

8.1 Rozsudek 2 Afs 24/2007 – 119

V rozsudku vystupoval jako žalobce společnost EURO PRIM, spol. s r. o., proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu. Nejvyšší správní soud (dále jen NSS) v tomto případě rozhodl o zrušení rozsudku Městského soudu v Praze a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení. Jednalo se o dodatečný platební výměr, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 1999 ve výši 417 541 Kč, a to na základě provedené daňové kontroly, kdy byly z nároku na odpočet daně vyloučeny doklady vystavené jménem společnosti VEBAHN, spol. s r. o., na nákup pohonných hmot.

NSS upozornil na to, že daňový subjekt má sám přiznat daň, tedy má břemeno tvrzení, ale také toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Na základě tohoto usoudil, že žalobce neunesl své důkazní břemeno tím, že předložil formálně bezvadné doklady o přijetí pohonných hmot. Naopak správce daně své důkazní břemeno unesl, když prokázal, že v době kdy se dodávky pohonných hmot měly uskutečnit, bylo nejasné, zda dodavatel vůbec s pohonnými hmotami obchoduje. NSS uvedl, již v jiném rozsudku, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet DPH formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění. Žalobce byl tak povinen prokázat, že vskutku fakticky obdržel v rozhodném období pohonné hmoty v deklarovaném množství a že je obdržel právě od společnosti VEBAHN. Žalovanému

NSS naopak vyčítá, že některé důkazy, jež mohl a měl provést, neprovedl, ač na ně žalobce v průběhu řízení upozorňoval (konkrétně se jednalo o výsledch zaměstnanců žalobce).

Bylo zjištěno, že žalobci pohonné hmoty přivezla společnost DEVON, spol. s r. o. (později zaniklá a vymazaná z obchodního rejstříku), která měla zajišťovat přepravu společnosti VEBAHN. Ovšem ohledně této přepravy již žalobce neměl žádné důkazy. Z výpovědi jednatele společnosti VEBAHN vyplynulo, že společnost VEBAHN v rozhodné době s pohonnými hmotami neobchodovala, takže je nemohla stěžovateli dodat. Z této výpovědi bylo ale také zřejmé, že daný jednatel koupil obchodní podíl ve společnosti VEBAHN jen formálně, a že o její činnosti prakticky nic nevěděl a že fakticky neměl ani v nejmenším kontrolu nad jednáním společnosti a nad jejím majetkem a účetnictvím. Jeho výpověď tak NSS označil za v podstatě bezcennou. Dále byla vyřknuta hypotéza, že žalobce nárokoval předmětný odpočet DPH za pohonné hmoty neoprávněně a že tak dokonce činil v rámci snahy širší skupiny osob, používající k tomu i společnost VEBAHN, za účelem zkrátit stát na DPH. Ve prospěch takovéto hypotézy může být i okolnost, že za pohonné hmoty mělo být placeno hotovostně, přestože se jednalo o velké částky. NSS však platbu v hotovosti na druhé straně ospravedlnil tím, že žalobce pro to mohl mít i legitimní důvody – např. potřebu využít hotovost z prodeje pohonných hmot na čerpací stanici či obavy z bezhotovostního placení kvůli pochybám o důvěryhodnosti a ekonomické stabilitě dodavatele.

Žalobce je povinen prokázat, že pohonné hmoty převzal od osoby, o níž se jako profesionál běžně vystupující v obchodních vztazích s ohledem na informace, které měl v době předání pohonných hmot k dispozici, mohl důvodně domnívat, že její jednání není vedeno podvodným úmyslem. V tomto ohledu je na věc žalobce třeba hledět na základě podobných zásad, jaké lze nalézt v rozsudku ESD v případě Optigen. Jakkoli dosavadní skutková zjištění nenaznačuje, že by se ve věci žalobce jednalo o tzv. „kolotočový podvod“, nelze zcela vyloučit, že za pomoci společnosti VEBAHN byla krácena daň z přidané hodnoty.

8.2 Rozsudky 2 Afs 46/2008 – 175 a 8 Afs 92/2008 – 218

V obou těchto rozsudcích vystupoval jako žalobce společnost BENET a. s. proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu. NSS kasační stížnost žalobce v obou těchto případech zamítl.

V prvním rozsudku žalovaný rozhodl o zamítnutí odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru DPH za zdaňovací období červen 2000 ve výši 583 000 Kč, duben 2001 ve výši 1 342 220 Kč a září 2001 ve výši 499 576 Kč, a to na základě výsledků daňové kontroly zahájené z důvodu uplatnění nároku na odpočet daně za dodávky ryzího zlata.

Zlato žalobce pořizoval od společností SYLVÁNO FRANCO s. r. o. ITALSKÁ MÓDA a ALPEKO plus, s. r. o., které měl za dodavatele a za které měl žalobci zlato dodávat údajný pan K. V daňovém řízení bylo potvrzeno, že pan K. neoprávněně vystupoval za společností Sylváno Franco a Alpeko, a že tak došlo ke zfalšování faktur těchto společností a žalobce se tedy stal obětí podvodu. Faktury tak nebylo možno uznat za daňové doklady, kterými plátce prokazuje nárok na odpočet daně, neboť neobsahovaly správné údaje, zejména identifikaci plátce, který měl uskutečnit zdanitelné plnění (tím byl pan K., kdežto na fakturách byly uvedeny výše zmíněné společnosti). Za této situace správce daně již nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil, tuto povinnost má výhradně daňový subjekt.

Pan K. ve své výpovědi uvedl, že žalobce nezná, nikdy s ním nespolupracoval a nejednal a nespolupracoval ani s žádným z jiných svědků a se zlatem údajně rovněž nikdy neobchodoval. Představitelé společností Sylváno Franco a Alpeko popřeli pravost předmětných faktur a skutečnost, že by tyto společnosti někdy obchodovaly se zlatem, a rovněž odmítli možnost, že by k zastupování těchto společností byl někdy zmocněn pan K., který byl pro ně neznámou osobou.

NSS na argumentaci žalobce uvedl, že otázka, zda DPH za předchozí nebo následující prodej týkající se dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplácena do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek

Kittel Soudního dvora EU). Dále uvedl, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz bod 51 rozsudku C-430/04 Axell Kittel a obdobně též C-384/04 Federation of Technological Industries, C-440/04 Recolta Recycling či C-409/04 Teleos). Naopak pokud osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, nelze této osobě nárok na odpočet DPH přiznat. Bylo tedy nutné zkoumat, zda žalobce věděl nebo mohl vědět o podvodném plnění.

Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že od března 2000 do září 2001 mělo mezi stěžovatelem a společnostmi Sylvano Franco a Alpeko dojít k celkem 27 obchodním případům v hodnotách pohybujících se v rozmezí od cca 320 000 Kč do 3 500 000 Kč. Všechny tyto částky přitom měly být žalobcem vypláceny vždy v hotovosti. Přihlédnuto bylo také ke skutečnosti, že se žalobce (jako poškozený podvodným jednáním) nedomáhal svých práv v trestním řízení. NSS se ztotožnil s názorem městského soudu i žalovaného, že žalobce měl a mohl jako podnikatel v příslušném odvětví mít s ohledem na časový průběh obchodů a jejich objem oprávněné pochybnosti o legalitě celého procesu. NSS zdůraznil i v mnoha jiných rozsudcích, že pro podnikatele závěry ESD neznamenají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

NSS má za to, že na rozdíl od žalovaného a správce daně, žalobce neunesl své důkazní břemeno, když nepředložil další důkazní prostředky k prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění.

V druhém rozsudku se jednalo o dodatečně vyměřenou DPH za zdaňovací období červen 2001, květen 2000, listopad 2000 a prosinec 2000 v celkové výši 3 137 754 Kč opět z důvodu uplatnění nároku na odpočet daně na dodávky ryzího zlata od společností Sylváno Franco a Alpeko opět uskutečněné panem K. Žalobce zde uvádí, že podle rozsudku Kittel je na správci daně, aby prokázal, že plátce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Dále bylo uvedeno, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. NSS opět zopakoval, že jestliže v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že doklad, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet DPH, ve skutečnosti nevystavil na něm uvedený plátce, nesplnil daňový subjekt jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně. Takový doklad pak nelze uznat za daňový doklad. Správce daně za této situace nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil, tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. Opět bylo uvedeno, že žalobce se jednáním nedomáhal svých práv v trestním řízení, což by bylo vzhledem k celkové hodnotě uskutečněných obchodních transakcí (v řádu desítek milionů korun) očekávatelné, a že jako podnikatel nese hospodářské riziko a je proto neobvyklé, že velmi vysoké částky vyplácel člověku, o kterém měl minimální informace a který nebyl uveden u obou společností jako jednatel a ani nebyl zplnomocněn za společnosti jednat. NSS i městský soud se shodli, že nelze rozumně přistoupit na tvrzení žalobce, že by vynaložil veškerou odbornou péči, aby mohl zjistit, že se stal obětí daňového podvodu. Daňový subjekt měl mít jakožto významný a zkušený podnikatel v příslušném odvětví oprávněné pochybnosti o případné legalitě celého procesu. Pokud pochybnosti posléze pojal, neučinil přesto nic k ochraně svých práv proti tvrzenému podvodnému jednání.

8.3 Rozsudek 8 Afs 73/2008 – 138 vedený pod spisovou značkou 8 Afs 52/2008 - 159

V rozsudku vystupoval jako žalobce společnost MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o. proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu. NSS rozhodl, že se rozsudek Městského soudu v Praze zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu

projednání. Jednalo se o dodatečně vyměřenou DPH za zdaňovací období září 2004 ve výši 2 357 594 Kč, říjen 2004 ve výši 2 192 734 Kč a prosinec 2004 ve výši 2 728 738 Kč, a to na základě daňové kontroly.

Tato daňová kontrola proběhla proto, že Slovenská republika požádala správce daně o ověření, zda žalobce dodal zboží společnostem Rhino, s. r. o., Nevpek, s. r. o., Enterprise, s. r. o., Versatil, s. r. o. a TT Trans, s. r. o. Slovenská daňová správa sdělila správci daně, že byli vyslechnuti jednatele slovenských společností, kteří pořízení zboží popřeli, společnost Enterprise nevykonává ekonomickou činnost, nevede účetnictví a nepodává daňové přiznání, společnost Versatil zůstala zcela nekontaktní. Správci daně proto vyvstaly pochybnosti o skutečném dodání zboží do jiného členského státu deklarovaným odběratelům a vyzval žalobce k prokázání. Žalobce na uvedenou výzvu doložil faktury vystavené pro uvedené odběratele a písemná čestná prohlášení odběratelů, že zboží bylo přepraveno do EU. Podle žalovaného však neunesl žalobce důkazní břemeno, tj. neprokázal totiž, že dodání zboží bylo uskutečněno pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státu EU a že bylo přepraveno či odesláno z tuzemska. Došlo zejména ke zpochybnění pravdivosti předložených čestných prohlášení. Podle rozsudku Teleos Soudního dvora EU platí, že daňový subjekt, který nese v daňovém řízení břemeno tvrzení i důkazní, musí prokázat, že zboží opustilo prodávajícího a bylo fyzicky dodáno kupujícímu do jiného členského státu. Podle městského soudu si lze představit existenci dalších dokladů, kterými by bylo možné prokázat dodání zboží do jiného členského státu.

Žalobce má za to, že předložená písemná prohlášení pořizovatelů zboží, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu EU, je důkaz předvídaný v § 64 odst. 5 zákona o DPH. Žalobci dále vyplynulo z rozsudku Optigen, že jednal-li po celou dobu v dobré víře, nemůže nést odpovědnost za případné podvodné jednání třetí osoby (pořizovatele zboží), které bylo v rozporu s jejím písemným prohlášením. Z rozsudku Teleos mu vyplynulo, že pokud předložil důkazy předpokládané zákonem o DPH, aby prokázal dodání zboží do jiného členského státu EU, pak správce daně nemůže stanovit žalobci povinnost zaplatit DPH za toto zboží, ukázaly-li by se tyto důkazy jako nepravdivé. To by bylo možné pouze, pokud by byla prokázána účast žalobce na podvodu. Žalobce má

za to, že přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že dodání uvnitř EU, které provádí, jej nepovede k účasti na takovém podvodu. Těmito opatřeními bylo konkrétně to, že uzavřel se všemi zúčastněnými pořizovateli zboží písemnou rámcovou smlouvu o podmínkách nákupu ve střediscích žalobce (v podobě žádosti o vydání zákaznické karty ve spojení s obchodními podmínkami žalobce), požadoval předložení výpisů z obchodního rejstříku, ověřil platnost DIČ pořizovatele zboží prostřednictvím systému VIES ke každé transakci, a požadoval od pořizovatele předání prohlášení o registraci k DPH a ke každému obchodnímu případu zvláštní písemné prohlášení, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, přičemž kontroloval totožnost osob jednajících jménem dotčených odběratelů a údaje o ověření totožnosti (číslo OP nebo pasu) vždy zaznamenal na předaná prohlášení. Dodává také, že jeho obchodní činnost je uskutečňována na principu „cash and carry“, což znamená, že zboží je zákazníkovi dodáno přímo v provozovně a po jeho zaplacení přechází vlastnické právo na zákazníka. Zákazník tedy zajišťuje transport nakoupeného zboží.

NSS uvádí, že není v rozporu s judikaturou ESD, pokud správce daně požadoval po žalobci předložení dalších důkazních prostředků, které by prokazovaly, že uvedené zboží fyzicky opustilo území ČR a bylo dodáno na Slovensko. NSS připomněl, že k unesení důkazního břemene pak nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je součástí důkazního břemene daňového subjektu prokázat existenci podmínek, za nichž dochází k osvobození zdanitelného plnění od DPH. Je proto v zájmu daňového subjektu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo. Podle NSS okolnosti případu naznačují, že žalobce se nemůže dovolávat principu ochrany dobré víry subjektů. Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám rizika daňového podvodu a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů. Dále NSS také

uvedl, že pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele. Závěry ESD jsou respektovány také Nejvyšším správním soudem, podle jehož judikatury nemohou být nárok na odpočet daně a uznání daňového výdaje dotčeny tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět.

8.4 Rozsudek 9 Afs 111/2009 – 274

V rozsudku vystupoval jako žalobce společnost PRIMOSSA a. s. proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu. NSS podanou kasační stížnost zamítl. Jednalo se o zamítnutí odvolání žalobce proti platebnímu výměru za zdaňovací období srpen 2004 ve výši 2 235 016 Kč u přijetí zdanitelného plnění – zlata – od žalobcem deklarovaných dodavatelů STAVREK s. r. o. a France – Business s.r.o., později France - Business, s.r.o. v likvidaci.

Společnost Stavrek však za uvedené zdaňovací období předložila negativní daňové přiznání k DPH, tj. nevykázala žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění. Společnost France Business uvedla, že zlato nakoupila od společnosti MAJK s . r . o . , jednatel této společnosti však jednoznačně uvedl, že žádné doklady na dodávku zlata za tuto společnost nevystavil, zboží nedodával, nezná společnost France Business ani pana Zikmunda, který za tuto společnost jednal. Proto městský soud tvrdí, že žalobcem předložené důkazní prostředky nemohou obstát a že tak žalobce neunesl své důkazní břemeno.

Městský soud vyšel z rozsudku Optigen a vyložil významnost slov mohla a měla vědět. Pojmosloví „mohla vědět“ je třeba vykládat tak, že skutková zjištění zakládající důvodné pochybnosti o tom, že o podvodném jednání osoba nevěděla a tedy, že byla s možností existence podvodného jednání alespoň srozuměna. Současně lze pojmosloví vykládat také ve smyslu „měla vědět“, tedy, že dotčený subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila podvodné jednání, resp. účast dotčeného subjektu na takovém jednání. A dospěl k závěru, že zde existují objektivní skutečnosti, které

prokazují, že žalobce mohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je případně součástí podvodu na DPH.

NSS vychází ze svých rozsudků, kde uvádí, že vzhledem ke zvýšenému riziku daňových podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty obchodující se zlatem vyšší nároky stran posouzením otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu DPH. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Správce daně začal počínaje zdaňovacím obdobím červen 2003 prověřovat správnost uplatňovaných nároků na odpočet DPH, a to mimo jiné proto, že byly zjištěny nesrovnalosti ve statistických hodnotách o vývozu zlata. Z ČR bylo vyvezeno několikanásobně větší množství zlata, než kolik by mohlo být skutečně vyvezeno vzhledem k tomu, že v ČR se zlato netěží, nebyly prodány zlaté rezervy České národní banky a množství dovezeného zlata a zlata obchodovaného v podobě šperků, dentálního či technického zlata zdaleka nedosahovalo objemů vývozu.

Správce daně poukázal při svém šetření na to, že na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat přiznání, bez úhrady DPH, popřípadě subjekt, který deklarované transakce jednoznačně popře a potvrdí, že se obchodem se zlatem nikdy nezabýval a sporné faktury nevystavil. Pak následuje cca 5 až 6 dodavatelů žalobce, kteří se až na výjimky formálně mění v důsledku zrušení jejich registrace k DPH z úřední povinnosti, avšak personální propojení zůstává zpravidla neměnné. Jednalo se zejména o pana Z., který původně jednal za společnost Cartrixx, po té, kdy jí byla zrušena správcem daně registrace k DPH pro neplnění zákonných povinností, jednal p. Z. za společnost France - Business zaregistrované k DPH hned následně a po zrušení i této registrace z úřední povinnosti zastupoval při dodávkách zlata žalobci společnost Dapex. Jak společnost France – Business, tak společnost Dapex jako bezprostřední dodavatelé žalobce nakupovaly, dle údajů uvedených na fakturách, zlato od společnosti MAJK. Ve zdaňovacích obdobích březen a květen 2005 pak byla z iniciativy žalobce do řetězce MAJK – Dapex – žalobce zcela formálně zapojena společnost Trade, a to za účelem čerpání odpočtu DPH. K nákupům

a prodejům zlata přitom docházelo buď ve stejný den, nebo v minimálních časových odstupech. Veškeré transakce byly založeny na telefonických objednávkách, kupní smlouvy byly uzavírány pouze v ústní formě, k úhradám faktur dochází v hotovosti, i když jde o platby v řádech miliónů korun. Zkoušky ryzosti jednotliví předprodávající zlata neprováděli. V každém z řetězců, na jehož konci stál žalobce uplatňující odpočet DPH na vstupu, opakovaně docházelo k neodvedení DPH do státního rozpočtu. Zdroj zlata je neznámý, přesto dle údajů uvedených na dokladech nabývá od neznámých či nekontaktních subjektů zlato bezprostřední dodavatel žalobce (zpravidla zastupovaný p. Z.), který neprovádí žádné zkoušky ryzosti, a následně přechází zboží na žalobce, který uplatňuje odpočet DPH a následně zlato vyváží. Popsaný mechanismus obchodování byl stěžovatelem uplatňován opakovaně v cca 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích, což považuje kasační soud za zcela prokázané.

NSS je přesvědčen, že obchodní transakce, ze kterých žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH, nejsou v projednávaném zdaňovacím období nahodilými obchodními transakcemi, jejichž nevinnou součástí se žalobce stal bez vlastního vědomí či přičinění. NSS nemá žádné pochybnosti o tom, že shora popsáný způsob obchodování odpovídá obchodování v řetězci, při kterém dochází k podvodům na DPH. NSS zároveň připomíná, že při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou ESD nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. NSS zmiňuje ESD, který dokonce v rozhodnutích Kittel a Recolta uvedl, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice o společném systému DPH považována za osobu účastnicí se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Dále také konstatuje, že obchod uvnitř EU se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že práva EU se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely.

Pozn.: Pan Z. byl odsouzen za daňové podvody v jiné oblasti, než je obchodování se zlatem, žalovaný jej vyslyšel jako svědka při výkonu trestu ve Věznici Břeclav.

8.5 Shrnutí uvedených rozsudků

Z uvedených rozsudků vyplývají zejména tyto důležité závěry:

- Pokud daňový subjekt předloží formálně bezvadné daňové doklady, ale o faktickém stavu předmětu transakce jsou pochybnosti, je jeho důkazní povinností prokázat existenci zdanitelného plnění (dodání zboží kupujícímu).
- Faktury, kterými plátce prokazuje nárok na odpočet daně a které neobsahují správné údaje, není možno uznat za daňové doklady.
- Daňový subjekt musí v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobit svou obchodní činnost konkrétním podmínkám rizika daňového podvodu.
- Subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu.
- Na nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět.
- Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice o společném systému DPH považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.
- Od subjektu se očekává, že se bude domáhat svých práv v trestním řízení, byl-li zasažen podvodem, zejména jednalo-li se o hodnotné transakce.
- Závěry ESD neznamenají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním

mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli.

Z rozsudků je dále možné vyzorovat, že se jedná především o případy, kdy daný subjekt pořizuje hodnotné zboží (zlato, pohonné hmoty) zpravidla od stejných dodavatelů a platy za toto zboží probíhají (i přes velké částky) v hotovosti.

Dodavatelem je osoba, která je nekontaktní nebo která popře pravost vystavených faktur a tvrdí, že odběratele nezná a nikdy s danou komoditou neobchodovala. Za dodavatele může jednat zprostředkovatel (který opět popře veškeré kontakty s ostatními osobami a obchod s danou komoditou) nebo jednatel společnosti, jež ve většině případů koupí obchodní podíl ve společnosti jen formálně a o činnosti této společnosti prakticky nic neví. Daňový subjekt pak většinou neunesse své důkazní břemeno, jelikož nemá jiné prostředky, kterými by soud přesvědčil o pravosti předání zboží.

Extrémní případ představuje rozsudek u společnosti PRIMOSSA a. s., kde byly přesně popsány karuselové podvody. Dodavatelé této společnosti se mění kvůli ukončení jejich registrace k DPH, avšak jejich personální složení zůstává stále téměř neměnné. S těmito dodavateli pak společnost uzavírá kupní smlouvy ústní formou, obchody probíhají ve stejných časových intervalech a placeno je v hotovosti. Na začátku tohoto řetězce stojí vždy nekontaktní subjekt či subjekt popírající veškeré transakce, který nedovede DPH do státního rozpočtu. Na konci řetězce pak stojí společnost PRIMOSSA a. s., která nárokuje odpočet DPH a zboží vyváží. Tato společnost tedy vystupuje jako Broker.

Za Brokera je možné považovat i společnost MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o., ovšem zde z důvodu dostatečné dokumentace a ověření odběratelů se předpokládá, že jde spíše o nepocitové odběratele, se kterými se společnost nechtěně zapletla, a společnost MAKRO tak s karuselovými podvody zřejmě nemá nic společného. U společnosti EURO PRIM, spol. s r. o., a BENET a. s. se předpokládá, že se jedná o Buffery, jelikož v rozsudcích není žádná zmínka o tom, že by zboží dodávali do jiného členského státu či vyvážely mimo EU, a jelikož jejich dodavatel daný obchod s nimi popírá, čili se pravděpodobně jedná o Missing tradera. Na těchto společnostech je, aby si samy obhájily nárok na odpočet DPH příslušnými důkazy o skutečném pořízení zboží.

Pro určení daňového podvodu je tedy rozhodující, zda daňový subjekt:

1. věděl nebo vědět mohl, že se účastní daňového podvodu

Zda *mohl vědět* znamená, že existovala určitá skutková zjištění zakládající důvodné pochybnosti o tom, že by daňový subjekt o podvodném jednání nevěděl, a že byl tak s možností existence podvodného jednání alespoň srozuměn.

Zda *měl vědět* znamená, že daňový subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila podvodné jednání, resp. účast dotčeného subjektu na takovém jednání.

Nárok na odpočet daně je pak chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.

2. přijal opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována

Od daňového subjektu jakožto zkušeného podnikatele se předpokládá, že přijme opatření proti podvodům v rámci své obchodní činnosti a bude obezřetný při sjednávání obchodních kontraktů, aby nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl.

Jak zmínil Nejvyšší správní soud, vzhledem ke zvýšenému riziku daňových podvodů v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty obchodující se zlatem vyšší nároky stran posouzením otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu DPH. Podle zákona o DPH lze tyto nároky klást nejen při obchodování se zlatem, ale i při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a jiné zboží zákonem vyjmenované.

Pokud daňový subjekt v okamžiku dodání ví nebo má důvod se domnívat, že by DPH nebo její část splatná za uvedené dodání nebo dodání předchozí a následující zůstala nezaplacena, může být společně a nerozdílně odpovědný za odvod DPH spolu s daňovým dlužníkem nebo může požadovat zajištění daně (viz dále).

9 Prevence karuselových podvodů

9.1 Boje proti karuselovým podvodům v Evropské unii

Již zpráva House of Lords z roku 2007 obsahuje údaje o tom, že na strategii proti MTIC podvodů je zaměstnáno více než 1 500 pracovníků britského HMRC. Tato strategie je datována již k září 2000 a je stále rozvíjena. Zpočátku HMRC tvrdil, že nákupy a prodeje v rámci dodavatelského řetězce nebyly součástí ekonomické činnosti pro účely DPH, a tudíž ani nespádaly do působnosti DPH. DPH údajně zaplacená dodavatelům tedy nemohla být vymáhána. HMRC se pokusil získat zpět zaplacenou DPH, kterou chybějící obchodník nikdy nezaplatil, tím, že odmítl vyplatit později vygenerovanou DPH v dodavatelském řetězci, a to zejména vývozcům zboží. Tento přístup byl ale napaden soudy Velké Británie a později i Evropským soudním dvorem v případě Bond House (viz Rozsudky Soudního dvora EU).

V období roku 2007 pracovníci HMRC prováděli zdlouhavá a rozsáhlá šetření každé podstatné části každého řetězce. Některé řetězce firem však zahrnovali i více než 600 účastníků. Pracovníci HMRC zkoumali, zda k podvodu došlo a zda si účastníci byli vědomi tohoto podvodu. Musí ale vyvíjet takové činnosti, které nepoškodí nevinné osoby a jsou úměrné k rozsahu podvodu. (House of Lords, 2007)

V Evropské unii bylo vydáno již několik směrnic a nařízení proti daňovým únikům. Nejnovějšími nařízeními v této oblasti jsou Nařízení Rady (ES) č. 37/2009 ze dne 16. prosince 2008, který se mění nařízení (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty za účelem daně proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství, a Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, které tak nahrazuje několikrát změněné nařízení (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. Směrnice vydané proti daňovým podvodům, měnící základní směrnici o společném systému DPH, byly zejména tyto: Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními

uvnitř Společenství, Směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem, a 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.

Rada Evropské unie uvedla jako jeden z důvodů pro přijetí směrnice 2008/117/ES takovýto: úniky v oblasti DPH významně ovlivňují daňové příjmy členských států a narušují hospodářskou činnost v rámci vnitřního trhu tím, že vytvářejí neoprávněné toky zboží a uvádějí na trh zboží za neobvykle nízké ceny. Nedostatky systému DPH pak vidí zejména v *systemu výměny informací* o dodání zboží v rámci EU, kdy překážkou bránící účinnému používání těchto informací v boji proti podvodům je především prodleva mezi uskutečněním plnění a odpovídající výměnou těchto informací. Je třeba, aby správní orgán členského státu, ve kterém daňová povinnost vznikla, získal informace o dodání zboží uvnitř Společenství ve lhůtě nepřekračující jeden měsíc. Pro využití křížové kontroly informací je pak třeba, aby plnění uvnitř EU přiznával ve stejném daňovém období dodavatel i kupující nebo příjemce. Je zapotřebí zajistit, aby hlášení mohla být podávána jednoduchými elektronickými postupy, aby se co nejvíce snížila administrativní zátěž. Dále je vhodné umožnit, aby hospodářským subjektům členské státy povolily podávat souhrnná hlášení týkající se dodání zboží uvnitř EU čtvrtletně, je-li hodnota těchto dodání nevýznamná, a rovněž aby povolily podávat čtvrtletně informace týkající se poskytnutí služeb uvnitř EU. V souladu s těmito důvody provedla Rada evropské unie změny směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH.

Změna směrnice 2006/112/ES směrnici 2008/117/ES se týkala příjemce služeb povinného odvést daň u *služeb, které probíhají déle než jeden rok* a nevedou k vyúčtování nebo platbám během tohoto období. Tyto služby se budou považovat za uskutečněná plnění uplynutím každého kalendářního roku. V některých případech pak mohou členské státy stanovit, že dodání zboží a poskytování služeb probíhajících po určitou dobu, se považují za uskutečněná alespoň jednou ročně. Dále bylo stanoveno,

že *souhrnné hlášení* se vypracovává za každý kalendářní měsíc, avšak členské státy mohou osobám povinným k dani povolit podávat souhrnné hlášení za každé kalendářní čtvrtletí, pokud celková hodnota dodání zboží za čtvrtletí bez DPH nepřesáhne částku 50 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně (do 31. 12. 2011 byla tato částka povolena na 100 000 EUR). Členské státy umožní podání souhrnného hlášení zasláním souboru elektronickými prostředky a rovněž mohou toto zaslání vyžadovat.

Směrnice 2009/69/ES se týká dovozu zboží ze třetích zemí. Ten je osvobozen od DPH, pokud po něm následuje dodání nebo přemístění tohoto zboží osobě povinné k dani do jiného členského státu. Podmínky, za nichž je toto osvobození od daně přiznáno, jsou stanoveny členskými státy. Rada EU však uvádí, že ze zkušeností vyplývá, že rozdílů v uplatňování využívají obchodníci k tomu, aby se vyhnuli odvodu DPH ze zboží dovezeného za těchto okolností. Aby se tomuto využívání předešlo, je nezbytné upřesnit *soubor minimálních podmínek na úrovni EU*, a to pro určitá plnění, na něž se osvobození vztahuje, a v souladu se zásadou subsidiarity a proporcionality. Rada EU tedy upravila znění směrnice 2006/112/ES touto směrnicí. Nyní pro všechny členské státy platí, že dovoz zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno z třetí země do jiného členského státu než do státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží, po kterém následuje dodání zboží pro jinou osobu povinnou k dani v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží, je osvobozen pouze v případě, pokud *dovozce v okamžiku dovozu poskytne příslušným orgánům členského státu dovozu základní informace stanové směrnicí*. Tyto informace zahrnují identifikační číslo pro DPH dovozce a pořizovatele a podklady dokazující, že dovezené zboží je určeno k přepravě nebo odeslání z členského státu dovozu do jiného členského státu.

Směrnice 2010/23/EU bojuje proti službám s vysokým rizikem podvodu. Jedná se o přeshraniční plnění a některé domácí vysoce riziková odvětví, jako je *stavebnictví* či *oblast odpadů*, kde se předpokládá *přenesení povinnosti odvést daň* na osobu, které je dodáno zboží nebo poskytnuta služba (namísto osoby uskutečňující zdanitelné plnění). Touto směrnicí byl tedy do směrnice 2006/112/ES vložen článek 199a, který umožňuje členským státům dočasně použít mechanismus, kterým se povinnost odvést daň přesouvá na osobu, na niž se převádějí *povolanky na emise skleníkových plynů* a další

jednotky, které lze použít pro plnění požadavků směrnice 2003/87/ES o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES. *Členské státy jsou povinny uvědomit Komisi o používání tohoto mechanismu* a poskytnout informace mimo jiné o zvolených hodnotících kritériích umožňujících srovnání podvodných jednání ve vztahu k uvedeným službám před zavedením mechanismu a po jeho zavedení, srovnání podvodných jednání ve vztahu k jiným službám před zavedením mechanismu a po jeho zavedení, jakož i posouzení případného nárůstu jiných druhů podvodných jednání po zavedení mechanismu oproti době před jeho zavedením. Použijí-li členské státy tento mechanismus, *podají Komisi hodnotící zprávu o používání tohoto mechanismu*, aby bylo možné posoudit celkovou účinnost a účelnost tohoto opatření. Příslušná zpráva by rovněž měla vyhodnotit náklady na dodržování předpisů vznikající osobám povinným k dani.

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 představuje přepracované již několikrát podstatně změněné nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, a to z důvodu srozumitelnosti a přehlednosti a vzhledem k novým změnám, které by měly vést ke zdokonalení a doplnění nástrojů pro boj proti podvodům v oblasti DPH. Jako hlavní důvody přijetí tohoto nařízení uvádí Rada EU, že vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám a k porušování zásady spravedlivého zdanění, mohou způsobit narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže a ovlivňují tak fungování vnitřního trhu. Boj proti těmto únikům tedy vyžaduje úzkou spolupráci mezi příslušnými orgány v jednotlivých členských státech. Opatření pro harmonizaci by tak měla zahrnovat vytvoření *společného systému pro spolupráci mezi členskými státy*, zejména pokud jde o výměnu informací, při které si mají být příslušné orgány členských států navzájem nápomocny a mají spolupracovat s Komisí, aby zajistily správné uplatňování DPH na dodání zboží, poskytnutí služeb, pořízení zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží. To znamená, že členské státy by měly nejen kontrolovat správné uplatňování daně splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatňování daně.

Pro správné fungování systému DPH a posílení boje proti podvodům je dále nezbytné *elektronické uchování a elektronický přenos určitých údajů pro účely kontroly DPH*, což přispívá k rychlé výměně informací a automatizovanému přístupu k informacím především o osobách povinných k dani a jejich plněních. V zájmu účinné kontroly DPH u přeshraničních plnění je nutné umožnit provádění souběžných kontrol členskými státy a přítomnost úředníků jednoho členského státu na území jiného členského státu v rámci spolupráce. Systém *potvrzování platnosti identifikačního čísla* pro účely DPH, který je dostupný na internetu a který hospodářské subjekty stále více využívají, by měl umožnit automatizované potvrzení příslušných informací. Měl by být zaveden mechanismus, který učiní osobám povinným k dani, které dodávají zboží či poskytují služby zákazníkům usazeným na území jiného členského státu a které tak mohou podléhat zvláštním povinnostem, informace o těchto povinnostech snadno přístupné.

Rada EU v tomto nařízení zmiňuje přímo karuselové podvody, kdy se z praktické zkušenosti ukázalo, že pro účinný boj proti těmto podvodům je nezbytné zavést mnohem *rychlejší mechanismus výměny informací zahrnující rozsáhlejší a cílenější informace*. V rámci tohoto nařízení tak byla zřízena decentralizovaná síť bez právní subjektivity nazvaná *Eurofisc*, jež má ve všech členských státech podporovat a usnadňovat mnohostrannou a decentralizovanou spolupráci, díky níž bude možno v boji proti konkrétním typům podvodů postupovat cíleně a pohotově. Měly by být také stanoveny *podmínky pro výměnu informací se třetími zeměmi*, jelikož informace získané některým členským státem od třetích zemí mohou být pro jiné členské státy velmi užitečné a zároveň informace získané některým členským státem od jiných členských států mohou být velmi užitečné pro třetí země. Za účelem rychlejšího zpracování žádostí o informace je s ohledem na opakující se povahu určitých žádostí a jazykovou rozmanitost v EU také důležité v rámci výměny informací posílit používání *vzorových formulářů*.

Na základě těchto šetření bylo nařízením Rady (EU) č. 904/2010 stanoveno, že dožádaný orgán členského státu je *povinen na žádost sdělit požadované informace* nebo zajistit provedení jakýchkoli správních šetření nezbytných pro získání těchto informací. Informace je povinen poskytnout co nejrychleji, nejpozději pak *do tří měsíců* ode dne

obdržení žádosti nebo *do jednoho měsíce*, má-li dané informace k dispozici. Pokud jsou informace nezbytné pro účinnost kontrolního systému členského státu určení, kde dochází ke zdanění, nebo pokud se má členský stát důvod domnívat, že v jiném členském státě pravděpodobně došlo k porušení právních předpisů týkajících se DPH, či pokud existuje nebezpečí daňové ztráty v jiném členském státě, předá příslušný orgán každého členského státu informace *bez předchozí žádosti*. Členský stát *se může zdržet výměna informací*, a to pokud by z ní plynula nepřiměřená administrativní zátěž nebo pokud by vyžadovala uložení nových povinností osobám povinným k DPH. Poskytnutí informací může být také odmítnuto, pokud by vedlo k prozrazení obchodního, průmyslového či profesního tajemství nebo obchodního postupu anebo pokud by odporovalo veřejnému pořádku. Členské státy zajistí, aby uchované informace dostupné v elektronickém systému byly *aktuální, úplné a přesné* a aby byly takto dostupné po dobu nejméně pěti let. Členské státy mohou souhlasit s prováděním *souběžných kontrol*, kdy si sami určí osoby povinné k dani, pro které tyto kontroly navrhnou, oznámí to příslušným orgánům ostatních dotčených členských států a svou volbu zdůvodní. Příslušné orgány každého členského státu zajistí, aby osobám podílejícím se na dodání zboží nebo poskytnutí služby uvnitř EU bylo umožněno získat pro potřeby těchto plnění elektronickými prostředky *potvrzení o platnosti identifikačního čísla* pro účely DPH jakékoli blíže určené osoby, jakož i odpovídajícího jména a adresy.

Dále, jak již bylo zmíněno, je tímto nařízením zřízena síť pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy nazvaná Eurofisc. V rámci této sítě členské státy zavedou včasného varování pro boj proti podvodům v oblasti DPH, koordinují rychlou mnohostrannou výměnu cílených informací v tematických okruzích podle vlastní volby, koordinují práci kontaktních úředníků Eurofiscu zúčastněných členských států při reakci na obdržená varování. Členské státy se aktivně účastní mnohostranné výměny cílených informací mezi všemi zúčastněnými členskými státy a rovněž se mohou rozhodnout svou účast ukončit. Komise poskytuje Eurofiscu technickou a logistickou podporu avšak nemá přístup k informacím, které mohou být prostřednictvím Eurofiscu vyměňovány.

9.2 Boj s karuselovými podvody v České republice

Česká republika již transponovala do své legislativy některé směrnice Evropské unie související s bojem proti daňovým podvodům. Konkrétně se jedná o paragrafy 92a, 92b, 92c, 92d, 92e, 109 a 109a zákona o dani z přidané hodnoty, které byly přidány zákonem č. 47/2011 Sb. ze dne 9. února 2011. Dále byl přidán ještě § 103, a to zákonem č. 370/2011 Sb. ze dne 6. listopadu 2011.

§ 92a **Režim přenesení daňové povinnosti** je účinný od 1. 4. 2011 a je založen na článku 199 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH. Tento režim doposud Česká republika využívala u dodání zlata. Jedná se o zavedení režimu známého jako tzv. tuzemský reverse-charge, kdy plátce, pro kterého je plnění uskutečněno (příjemce zdanitelného plnění), má povinnost přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění (poskytovatel zdanitelného plnění), je povinen vystavit daňový doklad, na který uvede, že výši daně je povinen doplnit a přiznat příjemce plnění. Nárok na odpočet daně má příjemce zdanitelného plnění, a to v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, tzn. že, příjemce zdanitelného plnění není oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, pokud daň nepřiznal. Příjemce i poskytovatel zdanitelného plnění jsou povinni vést evidenci, kterou je plátce povinen předkládat finančnímu úřadu ve lhůtě po podání daňového přiznání. Tento režim se již v některých členských státech EU osvědčil jako nástroj pro zamezení karuselových podvodů neboli daňových úniků, které spočívají v uplatnění odpočtu daně příjemce zdanitelného plnění s tím, že poskytovatel plnění daň nezaplatí.

Režim přenesení daňové povinnosti je plátce povinen použít, pokud uskutečňuje plnění pro plátce uvedená v paragrafech 92b až 92e. Jedná se o § 92b **Dodání zlata**, § 92c **Dodání zboží uvedené v příloze č. 5 zákona o DPH**, § 92d **Obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů** a § 92e **Poskytnutí stavebních a montážních prací**.

Dodáním zlata se rozumí dodání zlata o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší či investičního zlata plátcí, s výjimkou České národní banky. Dodáním zboží v příloze č. 5 se rozumí dodání odpadu a šrotu ze železa, z plastu, kaučuku, papíru, textilií, skla, drahých kovů,

galvanických článků, baterií a elektrických akumulátorů, hliníku, olova, hořčíku, bismutu a dalších látek. Režim přenesení daňové povinnosti se použije i při převodu povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, na plátce. Dále se tento režim použije i u poskytnutí stavebních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, plátci (u tohoto paragrafu se však nejedná o intrakomunitární plnění, nýbrž o nadhodnocování nákladů podniků). Tyto paragrafy nabyly účinnosti 1. 4. 2011, kromě § 92d, který pozbývá platnosti od 1. 7. 2015, a § 92e, který nabývá účinnosti 1. 1. 2012.

Pro zavedení režimu přenesení daňové povinnosti byl dále ještě navrhován § 92f *Dodání benzínu a nafty*, který měl být použit při dodání uvedených pohonných hmot plátci u každé dodávky, která překročí limit 1 500 litrů. Pro uplatnění tohoto opatření musela Česká republika žádat Evropskou komisi o povolení výjimky a schválení možnosti tohoto režimu jako nástroje pro zamezení daňových úniků, neboť Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH takovéto opatření neumožňuje. Ale jelikož tato výjimka nebyla v průběhu legislativního projednávání udělena, byl tento paragraf z konečného znění zákona vypuštěn.

§ 103 ***Zvláštní ustanovení o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň*** účinný od 1. 1. 2012 se použije tehdy, hrozí-li nebezpečí z prodlení. V tomto případě je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání (není tedy stanovena žádná lhůta pro vyrozumění plátce). Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam. Plátci daně může být přitom nabídnuto zajištění daně příjemcem zdanitelného plnění podle § 109a.

§ 109 ***Ručení za nezaplacenou daň*** je účinný od 1. 4. 2011 a vychází z článku 205 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH. Tento ručitelský závazek vzniká příjemci zdanitelného plnění, který přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytl úplatu na takovéto plnění a pokud tento příjemce věděl nebo vědět měl a mohl (tzv. „znalostní test“ vycházející z vědomé

a nevědomé nedbalosti příjemce), že daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, že poskytovatel zdanitelného plnění se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo že dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny nebo poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko (účinné od 1. 1. 2012). Fakticky se ručitelský závazek projeví až v případě, že daň z předmětného zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku nebude zaplacená a její vymáhání na poskytovateli zdanitelného plnění se ukáže marným. Procesní postup vůči ručiteli je pak upraven v § 171 a § 172 daňového řádu. Vzhledem k neexistenci jednotného přístupu mezi členskými státy je působnost ustanovení omezena pouze na tuzemské plátce.

§ 109a **Zvláštní způsob zajištění daně** účinný od 1. 4. 2011 znamená, že příjemce zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, a to na účet správce daně poskytovatele zdanitelného plnění. Tento paragraf tedy slouží pro případy, kdy se příjemce zdanitelného plnění rozhodne zaplatit dobrovolně za poskytovatele tohoto plnění daň přímo správci daně. Motivací tohoto ustanovení by měla být především snaha předejít eventuálním dopadům ručitelského závazku podle § 109. Částka daně uhrazená příjemcem zdanitelného plnění se přijímá a eviduje na speciálním depozitním účtu a nejdříve ke dni splatnosti daně se převede na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění. Vždy však bude použita na předpis daně, které se týká. Příjemce zdanitelného plnění je povinen uvést správnou identifikaci úhrady daně podle § 109a odstavce 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Z důvodové zprávy Poslanecké sněmovny (sněmovní tisk 129/0, část č. 1/4) při vyhodnocení nákladů a přínosů veřejných a státního rozpočtu vyplývá, že se odhaduje přínos 2,7 mld. Kč pro veřejné rozpočty a 1,9 mld. Kč státního rozpočtu při uplatnění tuzemského reverse-charge systému a přínos 0,5 mld. Kč veřejných rozpočtů a 0,4 mld. Kč státního rozpočtu při uplatnění ručení příjemce za daň, a to za roky 2011,

2012 a 2013. Přičemž při kalkulaci dopadů těchto opatření se pracuje s expertními odhady daňových úniků a počítá se s tím, že bude zamezeno přibližně polovině objemu odhadovaných daňových úniků.

10 Závěr

Karuselové podvody, které vznikají na celoevropské úrovni zapojením účastníků z různých členských států a jejichž hlavním cílem je zkrátit daný členský stát o daň z přidané hodnoty, jsou v posledních letech velmi rozšířené. Jejich jednodušší forma spočívá ve spojení třech základních osob, a to Missing tradera, Buffera a Brokera, kteří mezi sebou obchodují v rámci jednoho členského státu a daný předmět obchodu dodávají do jiného členského státu, z kterého jej opět pořídí a obchod opakují až do té doby dokud je neodhalí finanční správa. Složitější forma karuselového podvodu probíhá stejně, avšak zahrnuje více Bufferů.

Hlavními aktéry jsou Missing trader a Broker, kteří jednají ve spojení a o zisk z celkového podvodu se dělí. Buffer představuje článek karuselového podvodu, který je do podvodu zapojen z důvodu složitějšího odhalení podvodu finanční správou. Buffer je většinou firma, která o podvodném úmyslu ostatních účastníků neví a je tak považována za nevinnou. Výnosy a náklady Buffera jsou tedy skutečné a nejsou součástí karuselového podvodu. Zisk Buffera je tvořen z přidané marže při prodeji daného zboží, dopravních a administrativních nákladů a je zkrácen o odvedenou daň z příjmu právnických osob. Buffer jako jediný z účastníků podvodu nárokuje odpočet DPH na vstupu a zároveň přizná a odvede DPH na výstupu.

Missing trader pořizuje zboží z jiného členského státu, což mu dává povinnost přiznat DPH na vstupu, ale vzápětí mu vzniká nárok na odpočet DPH, jehož platba do státního rozpočtu je tak nulová. Zboží prodá dál Bufferovi ale nepřizná DPH na výstupu. Tato neodvedená DPH se stává hlavní součástí jeho zisku spolu se stanovenou marží (kterou však stanovit nemusí a zpravidla ani nestanovuje) a přepravními a administrativními náklady (pokud zboží přes členské státy skutečně putuje). Missing trader neodvádí daň z příjmu právnických osob nebo ji odvede a tuto transakci v daňovém přiznání k dani z příjmu nepřizná.

Broker, který pořizuje zboží od Buffera, nárokuje DPH na vstupu a dodává ho do jiného členského státu, což je ze zákona osvobozeno od DPH. Jeho zisk je tvořen stejným

způsobem jako zisk Buffera. Daň z příjmu je ale považována za náklad, který snižuje zisk z karuselového podvodu.

Zisk z karuselového podvodu je tedy tvořen ziskem Missing tradera a Brokera, předpokládá-li se Bufferovo nevinnost v tomto podvodu. Tento zisk se mění v závislosti na počtu zapojených Bufferů do podvodného kolotoče. Čím více Bufferů je do podvodu zapojeno, tím vyšší jsou výnosy získané přidanou marží každého účastníka ale i náklady vznikající Brokerovi z odvodu vyšší daně z příjmu právnických osob a náklady související s marží přidanou Bufferem, jež musí skuteční účastníci podvodu zaplatit za zprostředkování obchodu, aby se tak ztížila možnost odhalení podvodné transakce finanční správou.

U Soudního dvora Evropské unie, kde se několik takovýchto případů řešilo, byl stanoven základní rámec, kterým se mohou členské státy při boji s karuselovými podvody řídit. Základním problémem zůstává posouzení nevinnosti účastníka a jeho nároku na odpočet DPH. V České republice řešil tyto případy Nejvyšší správní soud (poté co byla žaloba zamítnuta u správního soudu), u kterého se ocitlo již několik Bufferů a Brokerů. Zásadním chybou subjektů je nedostatečné předložení důkazů o skutečné přepravě a dodání zboží, neuvážení rizika konkrétní obchodní činnosti a nepřijetí očekávatelných opatření proti podvodům. Předmětem podvodné činnosti je převážně zboží drahé, podléhající základní sazbě DPH, snadno přenositelné a dobře prodejné jako jsou mobilní telefony, mikroprocesory, zlato nebo pohonné hmoty. Za toto zboží je i přes velké finanční obnosy placeno v hotovosti. Missing tradem je vždy osobou nekontaktní nebo popírající veškeré transakce s odběratelem.

Nedostatky systému DPH spočívají zejména ve spolupráci členských států a ve způsobu a intenzitě výměny informací. V případě karuselových podvodů je totiž zapotřebí, aby si členské státy byly nápomocny a zajistily vzájemnou výměnu informací ohledně veškerých obchodů probíhajících v rámci Evropské unie ale i mimo ni. Tyto informace musí být aktuální, přesné, přehledné a úplné. Intenzitu předávání informací zajistí především jednoduché elektronické prostředky, které též sníží administrativní zátěž státu. Důležité je také odhalení zboží a služeb s vysokým rizikem podvodu, na které je

třeba stanovit přísnější opatření. Takovýmto opatřením již je mechanismus přenesení daňové odpovědnosti z poskytovatele na příjemce zdanitelného plnění neboli systém reverse-charge nebo ručení příjemce za nezaplacenou daň poskytovatelem zdanitelného plnění. Členské státy by též měly podávat zprávy Evropské komisi o zavedení a výsledcích používání těchto opatření, aby tak bylo možné posoudit celkovou účinnost a účelnost těchto opatření. Svůj význam má i používání vzorových formulářů, a to z důvodu rychlosti zpracování žádostí o informace s ohledem na jazykovou rozmanitost v Evropské unii.

Kromě zavedeného datového systému VIES pro ověření správnosti údajů o registraci subjektu k DPH a kontrolnímu statistickému systému Intrastat byla ještě zřízena decentralizovaná síť pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy nazvaná Eurofisc. Tato síť je specificky zaměřena na boj proti podvodům a účast v ní je prozatím dobrovolná.

Česká republika přijala již mnoho opatření proti podvodům na DPH. Zaveden byl režim přenesení daňové povinnosti, a to u dodání zlata, šrotu a odpadu, u obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a poskytnutí stavebních a montážních prací. Zavedení tohoto režimu bylo navrhováno i u dodání benzínu a nafty, to se ale neuskutečnilo. Používán je také režim ručení za nezaplacenou daň ale i zvláštní způsob zajištění daně, jež umožňuje příjemci zdanitelného plnění dobrovolně zaplatit DPH za poskytovatele zdanitelného plnění a předejít tak eventuálním dopadům ručitého závazku. Zcela v zájmu České republiky vzniklo ustanovení o zvláštním zajištění úhrady na nesplacenou nebo dosud nestanovenou daň, který se použije za situace, kdy daňovému subjektu hrozí nebezpečí z prodlení a zajišťovací příkaz je tak účinný a vykonatelný ihned okamžikem jeho vydání.

Summary

This diploma thesis is focused on the analysis of specific type of Value Added Tax fraud called carousel fraud. The main object is to analyse and quantify tax fraud impact specifically oriented to VAT area, i.e. carousel fraud, and suggest the way of prevention which prevent its emergence and expansion in domestic economy. In the theoretical part the information about VAT, the Czech Law on Value Added Tax and EU directive on the common system of Value Added Tax is described and furthermore, the losses to carousel fraud are mentioned. The practical part is applied to analysis of profit from carousel fraud as a whole and profits of individual participants in carousel fraud, analysis of the Court of Justice of the European Union judgements and the Supreme Administrative Court of the Czech Republic judgements and carousel fraud prevention in the EU and at home.

Carousel fraud occurs at European level involving participants from different Member States and their main objective is to shorten the Member State of the VAT. Participants in carousel fraud are called Missing trader, Buffer and Broker. Missing trader and Broker are considered to be major players in this fraud and Buffer is presumed innocent party fraud. Buffer and also Broker innocence and their right to deduct VAT are dealt with in court judgments. Carousel fraud prevention depends on the cooperation and exchange of information between EU Member States and the measures that these countries adopt.

Key words

Value added tax, VAT, carousel fraud, MTIC fraud, missing trader

Literární přehled

BERGER, W., KINDL, C. a WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. ISBN: 978-80-86324-83-8.

CVRIA. *Soudní dvůr: prezentace* [online]. [2012] [cit. 2012-02-25]. Dostupné z: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/

HM REVENUE & CUSTOMS. *Measuring indirect tax losses 2006* [online]. London, December 2006 [cit. 2012-04-06]. Dostupné z: http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfb=true&_pageLabel=pageVAT_RatesCodesTools&propertyType=document&id=HMC E_PROD1_026423

HM REVENUE & CUSTOMS. *Measuring tax gaps 2011* [online]. London, 21st September 2011 [cit. 2012-04-06]. Dostupné z: <http://www.hmrc.gov.uk/stats/mtg-2011.pdf>

HOLUBOVÁ, O. *DPH – výklad vybraných pojmů*. Praha: ASPI, 2007. ISBN: 978-80-7357-233-4.

HOUSE OF LORDS. European Union Committee. *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU* [online]. London: The Stationery Office Limited, 25 May 2007 [cit. 2012-02-25]. Dostupné z: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/101.pdf>

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. ISBN: 80-86395-84-7.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Novela zákona o DPH* [online]. MFČR, 15.6.2010 [cit. 2012-02-26]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_ministerstva_56004.html?year=2010

NAŘÍZENÍ RADY (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

RECKON. *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States* [online]. 21 September 2009 [cit. 2012-02-25]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf.

PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY. Poslanecká sněmovna. *Sněmovní tisk 129/0, část č. 1/4: Novela z. o dani z přidané hodnoty – EU* [online]. Praha, 22.9.2010. [cit. 2012-02-26]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/text2.sqw?idd=64253#prilohy>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119.

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0024_2Afs_0700119A_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2009, č. j. 2 Afs 46/2008 – 175.

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0046_2Afs_0800175A_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 8 Afs 92/2008 – 218.

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0092_8Afs_0800218A_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 – 274.

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0111_9Afs_0900_9522b278_eec4_42b4_bf51_61857e3dba06_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010 č. j. 8 Afs 73/2008 – 138.

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2008/0073_8Afs_0800_7c500544_6580_47a6_a21b_ca5cb717bd3a_prevedeno.pdf

SAGIT. *Daň z přidané hodnoty: právní úprava a její změny* [online]. Sagit, © 1996-2012 [cit. 2012-02-25]. Dostupné z:

http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?sn=y&hledany=da%F2+z+p%F8idan%E9+hodnoty&cd=157&typ=r&levelid=da_046.htm

SMĚRNICE RADY 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

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

SMĚRNICE RADY 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem.

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.

SWEDISH NATIONAL TAX AGENCY. *Tax Gap Map for Sweden: how was it created and how can it be used?* [online]. February 2008. [cit. 2012-04-06]. Dostupné z: http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. ISBN: 978-80-7201-799-7.

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. vyd. Praha: 1. VOX, 2008. ISBN: 978-80-86324-72-2.

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

Seznam tabulek a schémat

Tabulky:

Tabulka č. 1: Odhadované míry karuselových podvodů – HMRC.....	33
Tabulka č. 2: Ztráty daně z přidané hodnoty – Skatteverket 2008	34

Schémat:

Schéma č. 1: Schéma karuselového podvodu	29
Schéma č. 2: Karuselový podvod při obchodování se třetími zeměmi.....	32
Schéma č. 3: Případová studie karuselového podvodu.....	39