

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Lukáš Košťál

Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208 N Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Karuselové obchody u daně z přidané hodnoty

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Václav Boněk

Autor:

Lukáš Košťál

Prohlášení

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

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním 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 zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku 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.

V Čížové dne 23. dubna 2012

Lukáš Košťál

Poděkování

Rád bych poděkoval vedoucímu práce Ing. Václavu Boňkovi, za věcné připomínky a podněty, Ing. Martinu Janečkovy z Finančního ředitelství v Českých Budějovicích za poskytnuté informace a rozhovor a Ing. Marii Lukešové z finančního úřadu v Písku za poskytnuté podněty.

Obsah

ÚVOD A METODIKA	9
1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY – ZÁKLADNÍ VYMEZENÍ DANĚ	12
1.1 HISTORICKO-POLITICKÉ KONSEKVENCE DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	12
1.2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČESKÉ REPUBLICE A JEJÍ ZASAZENÍ DO PRÁVA EVROPSKÉ UNIE A STATISTIKA DPH V EVROPSKÉ UNII	12
1.2.1 Legislativní konsekvence členství České republiky v Evropské unii v oblasti DPH.....	12
1.2.2 Statistické sledování DPH v prostoru Evropské unie - INTRASTAT	16
1.3 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	17
2 VÝVOJ SAZEB DPH V ČESKÉ REPUBLICE, DOPAD AKTUÁLNÍCH ZMĚN NA INFLACI, DOMÁCNOSTI A STÁTNÍ ROZPOČET, AKTUÁLNÍ OBJEM DPH NA DAŇOVÉM INKASU....	20
2.1 VÝVOJ SAZEB DPH	20
2.2 DOPAD AKTUÁLNÍCH ZMĚN V SAZBÁCH DPH NA INFLACI, DOMÁCNOSTI A STÁTNÍ ROZPOČET	21
2.2.1 Vliv změny sazeb DPH na inflaci	21
2.2.2 Vliv změny sazeb DPH na domácnosti.....	21
2.2.3 Vliv změny sazeb DPH na veřejné rozpočty	22
2.3 PODÍL DPH NA DAŇOVÉM INKASU ČESKÉ REPUBLIKY	23
2.4 POROVNÁNÍ SAZEB DPH V RÁMCI EU	23
3 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	24
3.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ, DEFINOVANÝCH V § 4 ZDPH	24
3.2 MÍSTO PLNĚNÍ,	26
3.3 ZDANITELNÁ PLNĚNÍ.....	29
3.4 OSVOBOZENÁ PLNĚNÍ OD DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	30
3.4.1 Osvobozená plnění s nárokem na odpočet.....	30
3.4.1.1 Osvobození při dodání zboží z jiného členského státu	31
3.4.1.2 Osvobození při pořízení zboží z jiného členského státu	32
3.4.1.3 Osvobození od daně při vývozu zboží.....	32
3.4.1.4 Osvobození při poskytnutí služby do třetí země	33
3.4.1.5 Osvobození ve zvláštních případech.....	33
3.4.1.6 Osvobození přepravy a služeb přímo vázaných na dovoz a vývoz zboží	34
3.4.1.7 Osvobození přepravy osob.....	35
3.4.1.8 Osvobození při dovozu zboží.....	35
3.4.2 Osvobozená plnění bez nároku na odpočet.....	36
3.5 DAŇOVÉ SUBJEKTY	37
4 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA KARUSELOVÉHO PODVODU.....	39
4.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	39
4.2 SCHÉMA KARUSELOVÉHO PODVODU	42
5 KARUSELOVÉ PODVODY A JEJICH DOPAD NA DAŇOVÉ INKASO V ČR AKTUÁLNĚ.....	47
6 DAŇOVÉ ÚNIKY PŘI USKUTEČŇOVÁNÍ KARUSELOVÝCH PODVODŮ V ČR, JUDIKATURA ČR V SOUVISLOSTI S KARUSELOVÝMI PODVODY	48
PŘÍPAD 1: JN TRANS, S. R. O (HRADEC KRÁLOVÉ).....	48
PŘÍPAD 2: DERPÁL S.R.O. (ČESKÉ BUDĚJOVICE).....	49
PŘÍPAD 3: PRIMOSSA A.S., PRAHA.....	52
PŘÍPAD 4: AKCE HRABAL (SPOLEČNÁ AKCE DAŇOVÉ A CELNÍ SPRÁVY).....	53
PŘÍKLAD 5: Z PRAXE SPRÁVCE DANĚ – PC KOMPONENTY	54
PŘÍKLAD 6: Z PRAXE SPRÁVCE DANĚ – FVĚ PANELY	55
7 DAŇOVÉ ÚNIKY PŘI USKUTEČŇOVÁNÍ KARUSELOVÝCH PODVODŮ V MEZINÁRODNÍM OBCHODĚ	57
PŘÍPAD 1: ŠVÉDSKO (2006).....	57
PŘÍPAD 2: VELKÁ BRITÁNIE (1998)	57
PŘÍPAD 3: ŠVÉDSKO (2003).....	58
PŘÍPAD 4: TURECKO (1999)	58
PŘÍPAD 5: BELGIE (2003).....	59
PŘÍPAD 6: VELKÁ BRITÁNIE (2002)	59
PŘÍPAD 7: BELGIE (2003).....	60

PŘÍPAD 8: NORSKO (2006/2007)	61
PŘÍPAD 9: VELKÁ BRITÁNIE (2002)	61
8 LEGISLATIVNÍ ZÁKLADNA BOJE PROTI KARUSELOVÝM PODVODŮM V ČR.....	63
8.1 BOJ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM V OBLASTI DPH - NÁVRH NOVELY ZÁKONA Č. 235/2004 SB., O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY PRO ROK 2011	63
8.2 VÝNATKY Z DŮVODOVÉ ZPRÁVY.....	65
9 KONCEPCE BOJE VYBRANÝCH DAŇOVÝCH SPRÁV ČLENSKÝCH ZEMÍ EU S KARUSELOVÝMI PODVODY A JEJICH PŘEDCHÁZENÍ	68
9.1 SPOLKOVÁ REPUBLIKA NĚMECKO.....	68
9.2 FRANCOUZSKÁ REPUBLIKA	68
9.3 VELKÁ BRITÁNIE	70
9.4 ŠPANĚLSKÉ KRÁLOVSTVÍ	70
9.5 SLOVENSKÁ REPUBLIKA	71
10 MULTILATERÁLNÍ KONTROLY A AUTOMATICKÉ VÝMĚNY INFORMACÍ EUROFISC V PROSTORU EVROPSKÉ UNIE.....	73
11 JUDIKATURA EVROPSKÉHO SOUDNÍHO DVORA V SOUVISLOSTI S KARUSELOVÝMI PODVODY	77
11.1 OPTIGEN LTD, FULCRUM ELECTRONICS LTD VS. COMMISSIONERS OF CUSTOMS & EXCISE'	77
11.2 AXEL KITTEL V ÉTAT BELGE.....	80
12 ZHDNOCENÍ ANALYZOVANÝCH DAT A VÝSLEDKY	83
ZÁVĚR	99
SUMMARY	101
KEY WORDS.....	101
ZDROJE	102
SEZNAM TABULEK, GRAFŮ A SCHÉMAT	107

Úvod a metodika

„Stav, kdy stát na základě tvrzení plátce DPH vyplácí peníze, se stává neúnosným.“

Jan Knížek¹

Karuselový obchod spočívá ve vytvoření struktury více subjektů provázaných určitými transakcemi, přičemž spojení těchto subjektů a realizované transakce mají svojí ekonomickou podstatu a cílem je, jako je tomu u podnikání vždy, dosažení maximalizace užítku, ať již je prezentován hodnotou podniku nebo ziskem a podob.

Tato práce se však zaměřuje na situaci, kdy je konstrukce karuselového obchodu využita k nelegální činnosti, a to k daňovým únikům v systému daně z přidané hodnoty. Dále v této práci bude tedy používán termín karuselový podvod, jelikož **hlavním cílem** celé práce je pochopení problematiky podvodů na dani z přidané hodnoty, zanalyzovat průběh a dopady karuselových podvodů a pokusit se najít možná řešení, jak toto podvodné jednání omezit popř. eliminovat.

Jedná se o problematiku aktuální a nemalého významu. O aktuálnosti svědčí jak legislativní aktivita posledních let, tak i aktuálně řešené případy. Význam problému opět ilustrují hodnoty jedné objemu DPH na daňovém inkasu, ale i výše daňových nedoplatků, vzniklých z karuselových podvodů.

K pochopení problému jako celku je nutné si položit několik dílčích otázek:

- Co je to karuselový podvod, jaký je jeho princip, jak probíhá a jaké mohou být jeho dopady?
- Jak ke karuselovým podvodům dochází v praxi, existují karuselové podvody v České republice i ve světě, jakých komodit se týkají a v jakém rozsahu působí škody?
- Jakou mají fiskální autority legislativní základnu pro boj s karuselovými podvody?
- Jak s karuselovými podvody bojují fiskální autority jiných členských států v Evropské unii?
- Existuje v prostoru Evropské unie mezinárodní spolupráce v oblasti boje proti karuselovým podvodům a na jakých základech je postavena?

¹ Ředitel Generálního finančního ředitelství. 15.1.2012 v pořadu České televize Otázky Václava Moravce

- Jaká je v souvislosti s karuselovým podvodem judikatura v České republice a Evropské unii?
- Ubírá se dosavadní systémová snaha zabránit karuselovým podvodům správným směrem?
- Jaké jsou další možná systémová řešení, jak karuselovým podvodům předcházet, nebo zabránit a lze karuselový podvod zcela eliminovat?

Aby na tyto otázky mohly být získány relevantní odpovědi, je nutné nejprve poznat a pochopit obecné principy systému daně z přidané hodnoty, tomu jsou věnovány první tři kapitoly. Dále je důležité poznat obecnou charakteristiku a konstrukci karuselového podvodu, jak k tomuto podvodnému jednání dochází v praxi, jaká je s těmito podvody spojena legislativa a judikatura a jaká obrana je autoritami spravující DPH v boji proti karuselovému podvodu aplikována. Tomu jsou věnovány kapitoly 4 až 11. Kapitola dvanáctá je věnována syntéze analyzovaných informací a odpovědím na výše položené otázky.

Metodika práce vychází z popisu a analýzy situace. V první části, která má za úkol informovat o základních charakteristikách a principech sledované daně, je formou citací odborné literatury a příslušné legislativy sestaven nejzákladnější výtah informací, potřebných pro orientaci v problematice daně z přidané hodnoty. Tato část poskytne přehled o vzniku DPH její legislativní zakotvení v České republice v kontextu harmonizace daně v rámci Evropské unie a je zde ilustrována obecná charakteristika DPH. Dále je informováno o aktuálním dění v oblasti DPH, je ilustrován vývoj sazeb s citacemi odborných komentářů předpovídající možné dopady aktuálních změn.² Následuje porovnání sazeb daně v rámci Evropské unie. První část je zakončena třetí kapitolou, která je zaměřena na vymezení základních pojmů, vztahujících se k oblasti DPH. Opět je zde citacemi odborné literatury a relevantní legislativy, definováno názvosloví vztahující se k oblasti daně z přidané hodnoty.

Druhá část je postavena na zanalyzování relevantních témat k řešenému problému. Nejprve je ve čtvrté kapitole vymezen a schématicky ilustrován karuselový podvod obecně a je zde definováno názvosloví a popsány subjekty karuselového podvodu. Zde je čerpáno z rozhovoru s Ing. Martinem Janečkem z Finančního ředitelství v Českých Budějovicích. V následujících kapitolách jsou popsány případy z praxe, a to zvláště v České republice a v zahraničí. U případů z České republiky je čerpáno ze třech zdrojů, jsou to: rozsudky Nejvyššího správního soudu, tisková správa České daňové správy a u dvou posledních případů je čerpáno z praxe správce daně, které autor získal jako pracovník správce daně

² 2011/2012

v rámci pracovních rozhovorů na dané téma. Případy ze zahraničí jsou získány ze zprávy OECD o legalizaci výnosů z karuselových podvodů na DPH, která poskytuje ilustrativní výčet celkem devíti odhalených případů. Popsané případy poskytnou pohled nejen do praxe karuselového podvodu a jeho organizace, ale poukáží i na obrovské fiskální škody, které tyto podvody způsobují. Dále je v kapitole osmé popsána legislativní situace v boji proti karuselovým podvodům, kde jsou jako zdroj použity návrh novely zákona o DPH vztahující se k problematice karuselových podvodů a důvodová zpráva k tomuto zákonu. V kapitole deváté je popsáno, jak s karuselovými podvody bojují autority vybraných členských států, kde je čerpáno z webových stránek vybraných daňových správ, univerzity v Toulouse a slovenského Sdružení mladých podnikatelů. Desátá kapitola se zabývá otázkou spolupráce v boji proti karuselovým podvodům jednotlivých autorit v rámci Evropské unie, kde je čerpáno z nařízení rady legislativně upravující oblast spolupráce daňových správ a zprávy o výsledcích paralelní kontroly správy daně z přidané hodnoty provedené v České republice a Spolkové republice Německo, vydanou Nejvyšším kontrolním úřadem. V kapitole jedenácté jsou uvedeny výňatky z rozsudků Evropského soudního dvora, ilustrující judikaturu karuselového podvodu na eurounijní bázi.

Poslední část je obsažena v kapitole dvanácté a syntetizuje analyzované informace v předchozích kapitolách a hledá v nich odpovědi na dílčí otázky, které byly položeny výše. Je zde použit klasický postup syntézy, kdy jsou jednotlivé analyzované informace spojeny a transformovány ve výstup, v podobě objasnění dílčích problémů, ale i globálního pohledu na řešenou problematiku.

1 Daň z přidané hodnoty – základní vymezení daně

1.1 Historicko-politické konsekvence daně z přidané hodnoty

Do praxe daň z přidané hodnoty jako první uvedl ve Francii Maurice Lauré, šéf přes daňové úřady, bylo to 10. dubna 1954. Postupem desetiletí ji zavedla prakticky celá Evropa, DPH slavila úspěch alespoň z pohledu politiků. DPH se pro ně stala odpovědí na fakt, že neustálé zvyšování příjmů státního rozpočtu zvedáním přímých daní narazilo v sedmdesátých letech na svůj strop. Nechuť platit mezi lidmi sílila a nenasytnost eráru musela být uspokojena jinak. DPH byla pro tento účel geniálním vynálezem a růst moci státu mohl pokračovat. V zemích, kde byla daň zavedena, se obvykle začínalo jednocifernou sazbou, **postupně se však DPH stala tím, čím je dnes: jedním z nejdůležitějších vládních příjmů vůbec.** DPH byla vlastně následnicí daně z obratu. U nás tuto nahradila až roku 1993, v západní Evropě mnohem dřív. Daň z obratu, překládaná také výstižněji jako prodejní daň, ovšem hraje stále důležitou roli ve Spojených státech, kde se DPH neprosadila.³ Prodejní daň, kterou si stanovují jednotlivé státy či města USA, je zdaněním prodeje konečnému spotřebiteli. Nakupujícímu je dodatečně přičtena při placení. Platí se celá najednou. Naproti tomu DPH vyměřují podnikatelé na každém stupni výroby a každý z nich zaplatí její část. Spotřebitel nemá pocit že zdaněn je přímo on a DPH je tak trochu skrytá. Motivace vyhnout se placení daní je tak rozmělněna.⁴

1.2 Daň z přidané hodnoty v České republice a její zasazení do práva Evropské unie a statistika DPH v Evropské unii

1.2.1 Legislativní konsekvence členství České republiky v Evropské unii v oblasti DPH

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nahradil s účinností od 1. května 2004 původní právní úpravu, která upravovala aplikaci daně z přidané hodnoty v České republice od roku 1993, a to konkrétně zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Co se to onoho květnového dne stalo s právní úpravou DPH a nakolik se nový zákon o DPH liší od původní právní úpravy? Byla taková změna vůbec nutná?

³ Přičemž o zavedení DPH uvažovala už v sedmdesátých letech administrativa tehdejšího prezidenta USA Richarda Nixna a v nedávné historii o jejím zavedení uvažoval i současný prezident USA Barack Obama.

⁴ CVRČEK, M., *Volská daň : DPH: v Evropě populární a v USA neexistuje*. Reflex., str. 21

Pokud se budeme snažit najít odpovědi na tyto otázky, zjistíme, že v zásadě zůstal zachován pouze základní princip výběru nepřímé daň, tzn. v České republice je nadále postupný výběr daně pouze na základě „přidané hodnoty“, kterou svou činností plátce přidává k nakoupeným vstupům.⁵ Co se týče podobnosti těchto dvou právních úprav, nebudeme příliš zveličovat, když konstatujeme, že – banálně řečeno – nezůstal kámen na kameni. A to ani v těch případech, kdy nový předpis používá stejnou právní řeč, jako předpis původní.

Tyto důsledky změny právní úpravy vyplývají z celkové situace, ve které se Česká republika ocitla svým vstupem do Evropské unie. K datu vstupu do Evropské unie začala pro Českou republiku platit pravidla, ke kterým se zavázala v přístupové smlouvě, a to jak příslušná nařízení, tak pochopitelně i přístupové směrnice. Pro účely DPH to byla zejména směrnice Rady⁶ 77/388/EHS (šestá směrnice), která byla od 1. ledna 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES (Recast⁷). Aplikace evropského práva pak výrazným způsobem ovlivnila a nadále ovlivňuje aplikaci práva národního, včetně zákona o DPH. Zákon č. 235/2004 Sb., oproti předchozí právní úpravě DPH zákonem č. 588/1992 Sb., je totiž předpisem, který plně implementuje příslušné směrnice EU do českého právního řádu a ve smyslu těchto směrnic je nutno tento předpis interpretovat.⁸

O aplikaci směrnic a nařízení⁹ se vedou odborné spory od okamžiku přistoupení České republiky k Evropské unii. Nejčastější spory jsou o tom, jak postupovat v případě, je-li směrnice či nařízení v rozporu s českým zákonem, a jak vykládat pojmy, jejichž definice v zákoně o DPH chybí.¹⁰

Dále je nutno zdůraznit, že Česká republika nevstoupila 1. května 2004 do zaběhnutého právního pořádku, kde všechno funguje a všechno je jasné. I Evropská unie je z hlediska práva na počátku jeho vývoje, právo se v současné době vytváří a ještě dlouho vytvářet bude a teprve časem budeme znát odpověď na otázky, které nás trápí již v tuto chvíli,

⁵ Detailnějším popisem obecného výběru daně z přidané hodnoty se budeme zabývat dále v následující podkapitole.

⁶ Směrnice – zavazují členské země dosáhnout určitých cílů během určené doby, přičemž národní instituce mohou určit prostředky, jak jich dosáhnout, směrnice musí být transponovány do práva jednotlivých členů, konkrétní způsob transpozice je členský stát povinen oznámit Komisi. (zdroj Wikipedie)

⁷ přepracovaná verze

⁸ POSPÍŠILOVÁ, P., *Daň z přidané hodnoty*. Str. 225

⁹ Nařízení – jsou obecně závazné a bezprostředně použitelné v každém členském státě, aniž by k tomu byly potřebné, nebo vyhrazené, jakékoliv kroky na národní úrovni, pokud nejde o rámcové nařízení, které je příliš obecné, než aby se samo o sobě dalo aplikovat nebo samo přepokládá vydání národního prováděcího předpisu. (zdroj Wikipedie)

¹⁰ RAMBOUSEK, J., *Daň z přidané hodnoty*. Str. 7

a na které ještě neexistuje odpověď v podobě rozhodnutí ESD¹¹. Jasně nemáme ve většině oblastí, počínaje platností některých aktů, které nebyly v určitý čas přeloženy, či odpovídajícím způsobem publikovány a konče konfliktem evropského práva s právem národním. Zatímco národní právo bylo vykládáno spíše pomocí jazykového výkladu,¹² kdy jsme za důležité považovali, zda byl použit v zákoně minulý či přítomný čas nebo jednotné, či množné číslo, výklad soudců ESD tíhne spíše k účelu, kterého má být dosaženo nebo ke smyslu vykládaného předpisu (výklad teologický).¹³

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že oblast DPH je v rámci Evropské unie upravena především Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, tzv. recast.

Směrnice již byla několikrát novelizována, a to těmito směrnicemi:

- 2006/138/ES ze dne 19. prosince 2006, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud **jde o dobu použitelnosti úpravy daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání** a na určité elektronicky poskytované služby,
- 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o některá **dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty**. Např. byl změněn článek 123, aby ČR mohla do 31.12.2010 uplatňovat sníženou sazbu daně na některé stavební práce (této úpravě odpovídá § 48 českého zákona o DPH – dané problematiky se týká i novější novelizace směrnicí 2009/47/ES),
- 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud **jde o místo poskytnutí služby**. Tato novelizace si vynutila novelizaci českého zákona o DPH od 1.1.2010. Některá ustanovení však budou harmonizována postupně, a tak bude muset ČR harmonizovat český zákon o DPH dále např. již od 1.1.2011,
- 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**. Tato směrnice si vynutila novelizaci českého zákona o DPH od 1.1.2010 ve věci **podávání souhrnného hlášení**,

¹¹ Evropský soudní dvůr

¹² Jazykový nebo též gramatický výklad práva je založen na striktním dodržování gramatiky, pravopisu a interpunkcí např. srovnaj „popravit, nelze propustit“ s „popravit nelze, propustit“.

¹³ RAMBOUSEK, J., *Daň z přidané hodnoty*. Str. 11

- 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud **jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty**. Tato směrnice přijatá v době předsednictví ČR umožňuje např. uplatnění snížené sazby daně u stravovacích služeb, této možnosti zatím ČR nevyužila,
- 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**. Od 1.1.2011 byla harmonizována otázka minimálních podmínek osvobození dovozu zboží, pokud po něm následuje dodání nebo přemístění tohoto zboží osobě povinné k dani do jiného členského státu,
- 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Od 1.1.2011 např. **dochází k zavedení nových pravidel zajišťujících spravedlivý systém odpočtů daně** včetně opravného systému, zohledňujícího změny v užívání daného majetku pro podnikatelské a nepodnikatelské účely,
- 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**. Princip reverse charge (odvod daně odběratelem) je umožněno členskými státy zavést v rámci vnitrostátních plnění též pro emisní povolenky (dosud podle článku 199 jen pro vybrané oblasti jako např. stavebnictví),
- 2010/45/EU ze dne 13.7.2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud **jde o pravidla fakturace**. Tato směrnice se uplatní od 1.1.2013. Směrnice byla drobně upravena dne 22.7.2010,
- 2010/88/EU ze dne 7.12.2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud **jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu** (Od 1. ledna 2011 do 31. prosince 2015 nesmí být základní sazba daně nižší než 15 %).

Od 1.7.2011 se použije prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15.3.2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES, o společném systému DPH.¹⁴

¹⁴ BĚHOUNEK, Pavel. *Směrnice 2006/112 upravující oblast DPH v rámci Evropské unie*

1.2.2 Statistické sledování DPH v prostoru Evropské unie - INTRASTAT

Intrastat je označení pro systém statistického sledování pohybu zboží mezi členskými státy Společenství. Pro statistické sledování pohybu zboží se třetími zeměmi slouží systém nazývaný **Extrastat**. Oba dva systémy řídí orgán Komise Evropského společenství **Eurostat**, který sídlí v Lucemburku. Orgány Evropské unie postupně vydaly několik dokumentů o statistice, z nichž jsou nejdůležitějšími: Nařízení Rady (ES) č. 322/97, o statistice společenství, na základě kterého bylo vydáno Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a zrušení nařízení Rady (ES) č. 3330/91. Provádějícím dokumentem je Nařízení Komise (ES) č. 1982/2004, kterým se provádí Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 638/2004 o statistice společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy a o zrušení nařízení Komise (ES) č. 1901/2000 a (EHS) č. 3590/92. V roce 2005 bylo, s cílem zjednodušit vykazování údajů o přijetí nebo odeslání zboží, vydáno Nařízení Komise (ES) č. 1915/2005, kterým se mění nařízení (ES) č. 1982/2004, pokud jde o zjednodušení zaznamenávání množství a údajů o zvláštních pohybech zboží, platné od 1.1.2006.

V České republice vydal ČSÚ¹⁵ spolu s ministerstvem financí Vyhlášku č. 201/2005 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi Českou republikou a ostatními členskými státy Evropských společenství (dále jen „vyhláška o statistice“), která platí od 1.7.2005.¹⁶ Vyhláška stanoví formu, obsah a náležitosti dokladu pro statistické účely a rozsah údajů pro statistiku v rámci obchodu se třetími zeměmi i v obchodu mezi členskými státy Společenství. V zákoně č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, je v § 319 stanovena povinnost sdělit celnímu úřadu pravdivé údaje o obchodu uvnitř společenství a poskytnout celnímu úřadu potřebnou součinnost. Vzhledem k různému časovému okamžiku, ve kterém vznikaly jednotlivé právní normy, jsou používány pro označení subjektu, který je povinen poskytovat údaje pro statistické účely, různé pojmy. Nařízení Rady ES č. 638/2004 používá pojem „strany odpovědné za poskytování informací“ do systému Intrastat. Vyhláška o statistice používá pojem „**zpravodajská jednotka**“ a celní zákon používá pojem „**osoby**“. V daňovém řízení se používá pojem „**daňový subjekt**“ nebo „**plátce daně**“. Přitom se pořád jedná o jeden a tentýž subjekt.

¹⁵ Český statistický úřad

¹⁶ V období od vstupu ČR do EU do 30.6.2005 platila vyhláška 200/2004 Sb.

Jednotlivé členské státy jsou oprávněny stanovit osvobozující prahy, nově nazývané **prahy pro vykazování**, kdy tato povinnost nevzniká. V České republice byl od roku 2004 stanoven osvobozující práh pro přijetí zboží na 2 000 000 Kč a pro odeslání zboží na 4 000 000 Kč. Od ledna 2009 jsou prahy pro vykazování pro oba směry sjednoceny na hodnotu 8 000 000 Kč a stačí jejich dosažení, nemusí se jednat o překročení. Jedná se o kumulovanou hodnotu přijatého nebo odeslaného zboží v jednom kalendářním roce bez započítání DPH.

Celní správa umožňuje předávat papírové formy výkazu místně příslušnému celnímu úřadu¹⁷ a zasílání elektronickou podobou, která má několik forem.

Povinnost předávat výkazy do systému Intrastat však může zaniknout pouze v těchto případech:

- výmazem z živnostenského rejstříku nebo z evidence Živnostenského úřadu,
- změnou daňového identifikačního čísla (DIČ),¹⁸
- nedosažením prahů hodnot vykazování v kalendářním roce.¹⁹

1.3 Obecná charakteristika daně z přidané hodnoty

Základní myšlenka fungování daně z přidané hodnoty je jednoduchá. Daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoli z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se tedy jen přidaná hodnota. Značným technickým problémem ovšem je zachycení toho, co nově vytvořenou hodnotu tvoří. Jistě si umíme představit, že jsou to především náklady spojené s pracovní silou a zisková přírážka. Jednoznačné vymezení nově vytvořené hodnoty je však na úrovni jednotlivého daňového subjektu obtížné i velmi nákladné. Proto se daňová povinnost u daně z přidané hodnoty stanovuje nepřímou. Každý daňový subjekt je povinen zdanit svou veškerou produkci, tj. v ekonomice lze nakupovat jen s daní. Daňovému subjektu však umožníme, aby daň, kterou odvede státu mohl snížit o tu, jež sám zaplatil v cenách nákupů pro svoji produkci. Tento způsob výpočtu by teoreticky měl odpovídat dani vztažené na každém výrobním stupni

¹⁷ Pouze pokud počet vykazovaných údajů nepřesáhne 15 řádků.

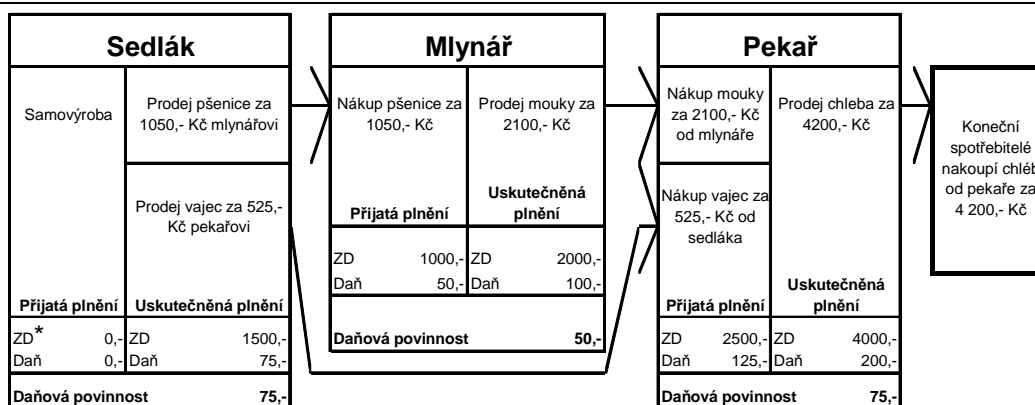
¹⁸ Pokud dojde ke změně DIČ, od data změny si zpravodajská jednotka začíná sledovat dosažení prahu pro vykazování od nuly a po dosažení hodnoty 8 000 000 Kč v některém ze směrů oznámí tuto skutečnost celnímu úřadu a začíná předávat výkazy pro Intrastat.

¹⁹ GALOČÍK, S.; JELÍNEK, J., *INTRASTAT a DPH v příkladech : změny ve statistice i v DPH*. Str. 6-7

k nově vytvořené hodnotě, i když pouze za delší časové období.²⁰ Podmínku delšího časového období v České republice reflektuje ustanovení § 99 ZDPH, kde je zdaňovacím obdobím, tedy obdobím za něž je daň vypočítávána, stanoven kalendářní měsíc popřípadě kalendářní čtvrtletí. Daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty, až na nepočetné odchylky,²¹ tedy nelze stanovovat okamžitkově k určité události ale intervalově za zákonem stanovený typ kalendářního období.

Znázorníme si obecnou situaci „životního cyklu“ daně z přidané hodnoty na triviálním příkladu. Uvažujme situaci, kdy k výrobě chleba je zapotřebí dvou surovin mouky a vajec, dále uvažujme, že základní surovinou pro mouku je pšenice a vejce jsou základní surovinou sami o sobě, obě tyto suroviny produkuje sedlák. Příklad je triviální a proto si můžeme dovolit přijmout myšlenku, že sedlák sám nemá žádné vstupy a jeho produkce vychází pouze ze samovýroby. Mouka, jak bylo řečeno, je získávána zpracováním pšenice, toto je zajištěno mlynářem, který už nemá pouze výstup v podobě mouky, ale má i vstup v podobě pšenice, kterou nakupuje od sedláka. Konečným článkem výrobně-obchodního řetězce je pekař, který ze surovin nakoupených od sedláka a mlynáře chléb upeče a poté jej prodá koncovému spotřebiteli, popsany příklad znázorňuje schéma 1.

Schéma 1: Zobrazení DPH na jednotlivých stupních výroby, surovina - zpracování - prodej spotřebiteli (sazba daně 5%)



Koneční spotřebitelé za chléb od pekaře zaplatí 4 200,- Kč, z čehož DPH tvoří 200,- Kč, i když tuto částku v ceně chleba inkasoval pekař, státu byla odvedena postupně na všech třech stupních výroby, přičemž na prvních dvou stupních bylo DPH odvedeno dříve než byl finální produkt nakoupen spotřebitelem → $75+(-50+100)+(-125+200)=200$.

* Základ daně

Zdroj: vlastní

²⁰ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR*. Str. 257-258

²¹ Například pořízení v tuzemsku a příležitostné dodání nového dopravního prostředku z popř. do jiného členského státu osobou, která není plátcem (§ 19 ZDPH).

Na tomto příkladě jsou patrné základní charakteristiky daně z přidané hodnoty:

- daň je vybírána na každém stupni výrobně-obchodního řetězce,²²
- daňová povinnost vzniká jako daň ze sumy vstupů a daň ze sumy výstupů, přičemž vstupy jsou vyjádřeny v záporné hodnotě,²³
- daňové břemeno v celém rozsahu dopadá na konečného spotřebitele, který jej nese v konečné ceně výrobku, popřípadě služby,²⁴
- výše daně je odvislá od ceny výrobku či služby,
- DPH je neutrální v tom slova smyslu, že zatěžuje jak hmotné statky, tak i služby a zpracování.

²² Toto tvrzení samozřejmě platí, je-li výrobně-obchodní řetězec tvořen pouze plátcí.

²³ To vychází z nepřímé metody pro stanovení DPH viz výše.

²⁴ Je tedy poplatníkem v obecném smyslu, i když ZDPH tento pojem nezná.

2 Vývoj sazeb DPH v České republice, dopad aktuálních změn na inflaci, domácnosti a státní rozpočet, aktuální objem DPH na daňovém inkasu

2.1 Vývoj sazeb DPH

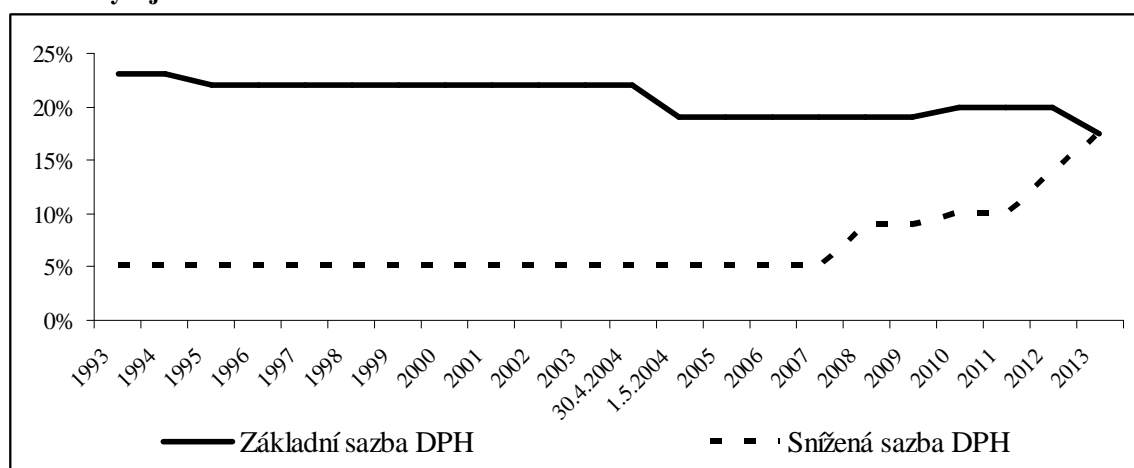
Jak již bylo uvedeno výše, DPH byla v České republice zavedena v roce 1993. Při svém zavedení byly stanoveny dvě sazby daně, a to základní a snížená sazba, přičemž k roku 2012 již byla zvýšená sazba celkem třikrát snížena a poté opět jednou navýšena, naproti tomu snížená sazba byla pouze třikrát zvýšena. Z tohoto vyplývá a z grafu 1 je to zřetelné, že sazby se k sobě sblíží a dle záměru současné vládní koalice (ODS, TOP 09, VV) v roce 2013 mají splynout v jednotnou sazbu DPH na úrovni 17,5%. Sazby DPH se zpravidla měnili s účinností od 1. ledna příslušného kalendářního roku, pouze v roce 2004 došlo ke změně základní sazby v průběhu roku a to k 1. květnu. Sazby DPH v ČR pro jednotlivá období jsou uvedeny v tabulce 1 a jejich vývoj je znázorněn v grafu 1.

Tabulka 1: Vývoj sazeb DPH v ČR 1993-2013

Datum platnosti od – do	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH	Datum platnosti od – do	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH
01. 01. 1993 – 31. 12. 1994	23%	5%	01. 01. 2010 – 31. 12. 2011	20%	10%
01. 01. 1995 – 30. 04. 2004	22%	5%	01. 01. 2012 – 31. 12. 2012	20%	14%
01. 05. 2004 – 31. 12. 2007	19%	5%	1.1.2013 předpoklad	17,50%	
01. 01. 2008 – 31. 12. 2009	19%	9%			

Zdroj: Daňáři online²⁵

Graf 1: Vývoj sazeb DPH v ČR 1993-2013²⁶



Zdroj: Daňáři online, vlastní zpracování

²⁵ ČERNOHAUSOVÁ, P., *Vývoj DPH od roku 1993 do roku 2013*

²⁶ Sazby roku 2013 jsou předpokládány

2.2 Dopad aktuálních změn v sazbách DPH na inflaci, domácnosti a státní rozpočet

2.2.1 Vliv změny sazeb DPH na inflaci

Inflace se od druhé poloviny loňského roku pohybuje v blízkosti dvouprocentního cíle ČNB (v červenci dosáhla 1,7 procenta), přičemž nejvíce rostou ceny úzce navázané na komodity - regulované ceny, ceny potravin a pohonných hmot. Jádrová inflace se stále pohybuje v záporných hodnotách a odráží slabou domácí poptávku i působení posilujícího kurzu koruny na dovozní ceny zboží s vyšším stupněm zpracování. Vývoj celkové inflace v příštím roce výrazně ovlivní úpravy nepřímých daní. V lednu by mělo dojít ke zvýšení snížené sazby DPH z 10 procent na 14 procent, což povede k nárůstu cenové hladiny o více jak jeden procentní bod. Celková inflace se tak bude v roce 2012 dočasně pohybovat mírně nad úrovní tří procent. Počátkem roku 2013 se nicméně inflace vrátí ke dvěma procentům, protože z ní odezní změna DPH z roku 2012 a sjednocení obou sazeb této daně na 17,5 procenta na ni bude mít jen malý (a navíc protiinflační) dopad. Pro měnovou politiku je nicméně důležitější, jak se bude vyvíjet inflace bez prvotních dopadů změn nepřímých daní, od nichž ČNB při svém rozhodování odhlíží. Inflace očištěná o tyto prvotní dopady se bude na celém horizontu prognózy pohybovat poblíž inflačního cíle.²⁷

2.2.2 Vliv změny sazeb DPH na domácnosti

Průměrné domácnosti se reálné příjmy dlouhodobě sníží o 0.63% a tedy 144 Kč za měsíc. Krátkodobý pokles reálných příjmů je vyšší – ve druhém roce od spuštění reformy budou reálné příjmy průměrné domácnosti o 1.72% (410 Kč za měsíc) nižší. Důchodců se daňové změny dotknou pouze krátkodobě (pokles reálného příjmu o 1.04% v prvním roce), následující povinné valorizace téměř úplně kompenzují růst životních nákladů. Domácnostem zaměstnanců a podnikatelů dlouhodobě klesnou reálné příjmy průměrně o přibližně 0.8% (210 Kč za měsíc), nezaměstnaným o 1.15% (150 Kč). Mezi domácnostmi klesnou reálné příjmy nejvíce desetinu s nejnižšími příjmy o 1.38% (206 Kč) a nejméně desetinu s nejvyššími příjmy o 0.41% (197 Kč). Nejchudší desetina zaznamenává také procentuálně nejvyšší krátkodobé snížení (2.41% ve druhém roce, oproti 2% pro průměrnou domácnost nedůchodců). Dopad na celkové reálné příjmy domácností roste s počtem dětí. Samotné zvýšení

²⁷ SINGER, Miroslav. *Vyšší DPH zvedne inflaci dočasně*

dolní sazby na 14% by snížilo životní úroveň více než sjednocení sazeb na 17.5%. Navrhované postupné sjednocování sazeb, tak ve skutečnosti nevede k postupnému zvýšení daňového břemene, ale naopak jej krátkodobě koncentruje.

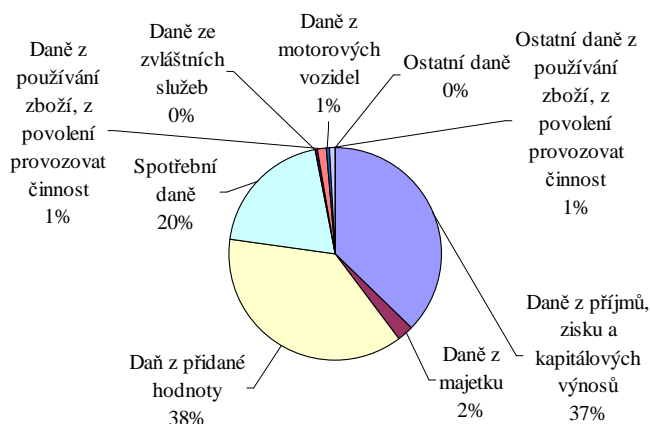
2.2.3 Vliv změny sazeb DPH na veřejné rozpočty

Deficit veřejných rozpočtů se dlouhodobě sníží o 20.2 miliardy Kč. K jeho snížení přispívá 49 miliardami Kč zvýšení snížené sazby DPH. Snížením základní sazby DPH na 17.5% veřejné rozpočty přijdou o 26 miliard. Výdaje veřejného sektoru kvůli pohybu sazeb DPH se celkově zvýší o 0.4 miliard. Povinná valorizace důchodů znamená zvýšení výdajů o 3 miliardy. Příspěvek daňových změn ke snížení deficitu je nejvýraznější v prvním roce (22.4 miliardy), kdy pouze rostou příjmy ze snížené sazby DPH a ještě nevznikají dodatečné výdaje na valorizaci důchodů. Naopak ve třetím roce se kumuluje pokles příjmů v základní sazbě DPH, pokles cen zboží, nyní zdaněného základní sazbou (což dále snižuje základ daně) a valorizace důchodů za nejvyšší růst cen ve druhém roce. Deficit oproti dnešku je tak nižší o 15.8 miliard. Důchody bude nutné celkově dodatečně valorizovat o 0.86%, čímž se zvýší výdaje státního rozpočtu o 3 miliardy Kč. Kvůli daňovým změnám také dojde k přerozdělení peněz v rámci veřejných rozpočtů o více než 5 miliard od rozpočtu státního k jiným subjektům veřejného sektoru, zejména obcím a krajům.²⁸

²⁸ DUŠEK, L.; JANSKÝ, P., *Jak by sjednocení DPH na 17,5 % dopadlo*

2.3 Podíl DPH na daňovém inkasu České republiky

Graf 2: Podíl jednotlivých daní na daňovém inkasu²⁹ ČR 2010

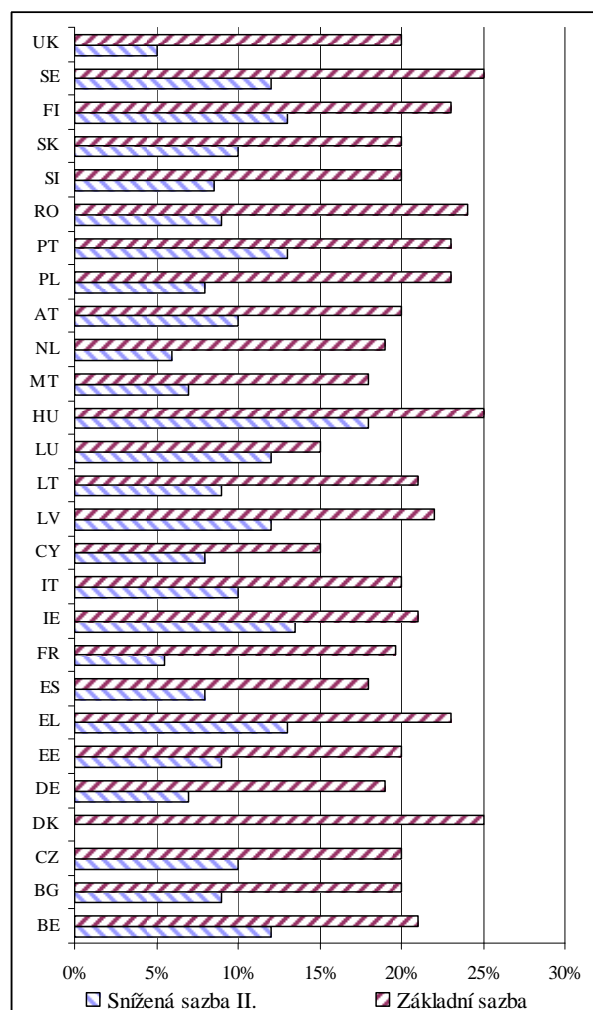


Zdroj: Ministerstvo financí ČR, vlastní zpracování

2.4 porovnání sazeb DPH v rámci EU

V prostoru evropské unie známe celkem 4 sazby DPH, jedná se o **super sníženou sazbu**, **sníženou sazbu**, **základní sazbu** a takzvanou **parkovací sazbu**,³⁰ přičemž v některých státech je snížená sazba na dvou úrovních. Takže například v Irsku a Lucembursku používají celkem 5 sazeb, naopak například Dánsko má sazbu DPH pouze jednu, a to ve výši 25%, podobný osud jedné sazby čeká v roce 2013 i Českou republiku viz výše. Graf 2 znázorňuje přehled sazeb v jednotlivých zemích s omezením na základní a sníženou sazbu, pokud některá ze zemí používá snížené sazby dvě, je použita ta vyšší. Průměrné sazby dosahují hodnot u snížené sazby 10% a u základní 21%, Česká republika tedy co se výše sazeb DPH týče byla v roce 2011 průměrnou zemí Evropské unie.

Graf 3: Přehled sazeb DPH v Evropské unii (2011)



²⁹ Nejedná se o složenou daňovou kvótu dle metodiky OECD.

³⁰ Ta je používána nejčastěji na víno, „zelené“ energetické zdroje, topný olej, vstupy pro zemědělství včetně atd.

Zdroj: Evropská Komise, vlastní zpracování

3 Vymezení základních pojmů

3.1 Vymezení základních pojmů, definovaných v § 4 ZDPH

Základní pojmy související s problematikou daně z přidané hodnoty si můžeme rozdělit do dvou skupin. Do první skupiny zařadíme pojmy, které vyžadují pro potřeby zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH, popř. zákon o DPH) pouze upřesňující vymezení předmětného termínu a jsou definovány v ustanoveních § 4 ZDPH. Druhou skupinu základních pojmů pro potřeby zákona o DPH tvoří pojmy, na nichž je konstrukce zákona o DPH přímo bazálně závislá. Tyto pojmy jsou definovány v samostatných paragrafech popř. oddílech zákona o DPH a budou jim věnovány následující samostatné podkapitoly. Nejprve si uvedme vybrané základní pojmy skupiny první:

- **úplata:** částka v penězích nebo v platebních prostředcích nahrazujících peníze nebo hodnota poskytnutého nepeněžního plnění,
- **jednotková cena:** cena za měrnou jednotku množství zboží nebo cena za službu anebo nemovitost,
- **daň na výstupu:** daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění,
- **vlastní daňová povinnost:** daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období,
- **nadměrný odpočet:** daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období,
- **správce daně:** příslušný finanční úřad; při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad³¹,
- **osoba registrovaná k dani v jiném členském státě:** osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy,
- **zahraniční osoba:** osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo, místo podnikání ani místo pobytu,

³¹S výjimkou případů, kdy daňová povinnost při dovozu zboží vzniká plátcem na základě rozhodnutí celního orgánu zboží propuštěno do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení nebo dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla.

- **místo pobytu:** adresa místa trvalého pobytu nebo místa pobytu fyzické osoby, popřípadě místo, kde se převážně zdržuje,
- **místo podnikání:** adresa fyzické osoby povinné k dani zapsaná jako místo podnikání v obchodním rejstříku nebo jiné obdobné evidenci, popřípadě místo jejího pobytu,
- **provozovna:** místo, které má stálé personální a materiální vybavení, jehož prostřednictvím uskutečňuje osoba povinná k dani své ekonomické činnosti,
- **zboží, které je předmětem spotřební daně:** zboží, které je předmětem některé ze spotřebních daní vymezených v zákoně upravujícím spotřební daně³²,
- **zboží:** zbožím jsou věci movité, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Za zboží se nepovažují peníze³³ a cenné papíry³⁴,
- **dopravní prostředek:** vozidlo nebo jiný prostředek anebo zařízení určené k přepravě osob nebo zboží z jednoho místa na jiné a obvykle užívané k uskutečnění přepravní služby,
- **nový dopravní prostředek:** vozidlo určené k provozu na pozemních komunikacích s obsahem válců větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW, pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000 km,³⁵
- **obchodní majetek:** souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností,
- **dlouhodobý majetek:** obchodní majetek, který je
 - hmotným majetkem podle zákona upravujícího daně z příjmů,³⁶
 - odpisovaným nehmotným majetkem podle zákona upravujícího daně z příjmů nebo
 - pozemkem, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví,³⁷
- **dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností:** dlouhodobý majetek, který plátce v rámci svých ekonomických činností vyrobil, postavil nebo jinak vytvořil; technické zhodnocen³⁸ se považuje za samostatný dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností,

³² Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

³³ Zbožím jsou bankovky a mince české měny při jejich dodání výrobcem České národní bance a bankovky, státopvky a mince české nebo cizí měny prodávané pro sběratelské účely za ceny vyšší, než je jejich nominální hodnota.

³⁴ Zbožím jsou cenné papíry v listinné podobě při jejich dodání výrobcem emitentovi.

³⁵ ZDPH definuje nový dopravní prostředek i pro lodě a letadla, pro potřeby této práce je však jejich vymezení bezpředmětné.

³⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platných předpisů.

³⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platných předpisů.

³⁸ § 32a odst.6 a §33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platných předpisů.

- pro účely ZDPH se pro **přepočtení cizí měny na českou měnu** použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a platný pro osobu provádějící přepočtení ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, popřípadě přiznat osvobození od daně s výjimkou přepočtu cizí měny na českou měnu pro účely stanovení základu daně při dovozu zboží, kdy se použije kurz stanovený podle celních předpisů nebo pro účely osvobození od daně³⁹ při dovozu zboží cestujícím popřípadě členem posádky letadla.

3.2 Místo plnění,

Jde o velmi specifickou záležitost, je definováno v ustanoveních druhého oddílu ZDPH a jeho přesné určení je pro stanovení daňové povinnosti klíčové, uvedme zde proto vybraná místa plnění v plném znění zákona a u složitěji definovaných míst plnění přidejme odborný komentář.

- **Místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti (§ 7 ZDPH)**

(1) *Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje.*

(2) *Místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud však odeslání nebo přeprava zboží začíná ve třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží a následného dodání zboží osobou, která dovoz zboží uskutečnila, se považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.*

(3) *Pokud je dodání zboží spojeno s jeho instalací nebo montáží osobou, která zboží dodává, nebo jí zmocněnou třetí osobou, za místo plnění se považuje místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.*

(4) *Pokud však zboží je dodáno na palubě lodě, letadla nebo vlaku během přepravy osob uskutečněné na území Evropského společenství, za místo plnění se považuje místo zahájení přepravy osob. Zpáteční přeprava se považuje za samostatnou přepravu.*

- **Základní pravidla⁴⁰ pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby (§ 9 ZDPH)**

(1) *Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.*

(2) *Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.*

³⁹ V rámci stanovených limitů.

⁴⁰ Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby podle odstavců 1 a 2 se použije, pokud tento zákon nestanoví jinak (odst.4 § 9 ZDPH).

(3) Pro účely stanovení místa plnění při poskytnutí služby se za osobu povinnou k dani považuje

- a) osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně,
- b) osoba identifikovaná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.

- **Místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti (§ 10 ZDPH)**

Místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, včetně služby znalce, odhadce a realitní kanceláře, služby ubytovací, udělení práv na užívání nemovitosti a služby při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architekta a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.

- **Místo plnění při poskytnutí přepravy osob (§ 10a ZDPH)**

Místem plnění při poskytnutí služby přepravy osob je místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.

- **Místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy (§ 10b ZDPH)**

Místem plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy je místo konání kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, pokud jde o

- a) službu spočívající v oprávnění ke vstupu na takovou akci, včetně služby přímo související s tímto oprávněním, nebo
- b) službu vztahující se k takové akci, včetně přímo související služby, jakož i poskytnutí služby organizátora takové akce, osobě nepovinné k dani..

- **Místo plnění při poskytnutí stravovací služby**

(1) Místem plnění při poskytnutí stravovací služby je místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta.

(2) Pokud je však poskytnuta stravovací služba na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku během úseku přepravy osob uskutečněného na území Evropského společenství, je místem plnění místo zahájení přepravy osob.

- **Místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi (§ 10k ZDPH)**

Pokud je podle § 9 odst. 1 místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi, a která je zároveň plátcem, s výjimkou služeb osvobozených od daně, stanoveno ve třetí zemi a ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku, považuje se za místo plnění tuzemsko.

- **Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11 ZDPH)**

(1) Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.

KOMENTÁŘ: tímto ustanovením je jednoznačně stanoveno, že místem plnění je členský stát, na jehož území je přeprava ukončena a zboží tam bude spotřebováno. stanovení místa plnění v členském státě ukončení přepravy je zásadní a předchází situacím, kdy zboží je pořizováno

plátcem, který sdělí dodavateli svoje DIČ, ale zboží je fyzicky dopraveno do jiného členského státu než do tuzemska.⁴¹

(2) Za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, která mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání nebo přepravy zboží je v jiném členském státě, než který vydal toto daňové identifikační číslo, a jestliže pořizovatel neprokáže, že pořízení zboží z jiného členského státu bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží. Tímto ustanovením není dotčeno ustanovení odstavce 1.

KOMENTÁŘ: v tomto odstavci je stanoveno místo plnění v případech, že u pořizovaného zboží je ukončena přeprava v jiném členském státě než v členském státě pořizovatele. Jestliže se jedná o plátce daně a zboží je jím pořizováno a přeprava je ukončena v jiném členském státě než v tuzemsku a plátce není schopen prokázat, že přiznal daň ve státě ukončení přepravy, je místem plnění místo, kde bylo vydáno pořizovateli DIČ, tedy tuzemsko. Pokud se jedná o plátce daně, je místem plnění tuzemsko, i když byla přeprava ukončena v jiném členském státě.¹¹

(3) Pokud je však pořízení zboží z jiného členského státu předmětem daně podle odstavce 1 v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží následně potom, co bylo předmětem daně v tuzemsku, protože daňové identifikační číslo, které pořizovatel poskytl osobě, která mu dodává zboží a která je registrovaná k dani v jiném členském státě, bylo 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. Pro snížení základu daně platí obdobně § 42.

KOMENTÁŘ: v tomto odstavci je stanoveno, že pokud při pořízení zboží, u něhož byla ukončena přeprava v jiném členském státě než bylo pořizovateli přiděleno DIČ (což je u plátce tuzemsko) a v členském státě ukončení přepravy došlo k přiznání daně, protože tamní právní úprava to přikazuje a zboží bylo předmětem daně podle místa ukončení přepravy až následně, kdy daňová povinnost byla dříve splněna v tuzemsku, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o základ daně, z kterého byla daň odvedena v členském státě ukončení přepravy. Toto snížení základu daně je nárok, který plátce může, ale nemusí uplatnit.¹¹

(4) Pokud však je použit zjednodušený postup při dodání zboží do jiného členského státu formou třístranného obchodu podle § 17, za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje místo stanovené podle odstavce 1, pokud pořizovatel uskutečnil pořízení zboží z jiného členského státu za účelem následného dodání zboží v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží podle odstavce 1 a osoba, které bylo zboží dodáno v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, přiznala a zaplatila daň jako při pořízení zboží z jiného členského státu a pořizovatel podal souhrnné hlášení.

⁴¹ GALOČÍK, S.; PAIKERT, O., *DPH 2010 : Výklad s příklady*. Str. 58-59

KOMENTÁŘ: v tomto odstavci je upraveno místo plnění u třístranného obchodu podle § 17 ZDPH. Jestliže je prostřední osobou plátce daně, považuje se za pořizovatele, ale místo plnění je určeno podle posledního kupujícího v členském státě, ve kterém je přeprava nebo odeslání zboží ukončeno. Podmínkou pro takové stanovení místa plnění je, že poslední kupující přiznal a zaplatil daň a plátce daně, prostřední osoba, podala souhrnné hlášení, do kterého uvedla DIČ posledního kupujícího. V takovém případě, jak vyplývá ze stanovení místa plnění, není povinna prostřední osoba přiznat daň v tuzemsku, přestože sdělila prodávajícímu svoje DIČ.¹¹

- **Místo plnění při dovozu zboží (§ 12 ZDPH)**

- (1) *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.*
- (2) *Pokud má však zboží při vstupu na území Evropského společenství postavení dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, nebo je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo vnější tranzit, je místem plnění při dovozu zboží členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření.*

Dále zákon o DPH specifikuje místa plnění: při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu; při zasílání zboží; při poskytování krátkodobého nájmu dopravního prostředku; při poskytnutí služby přepravy zboží, služby přímo související s přepravou zboží, služby ocenění movité věci a práce na movité věci, při poskytnutí služby zahraniční osobě, při poskytnutí telekomunikačních, rozhlasových a televizních služeb zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani;

3.3 Zdanitelná plnění

Termín zdanitelné plnění jež je analogický k předmětu daně a zjednodušeně se dá říci, že se jedná o dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby; podle Vančurové a Láchové musí plnění, které je předmětem daně splňovat následující znaky:

- došlo k němu v rámci ekonomické činnosti a zároveň
- místo plnění je v tuzemsku.⁴²

K uskutečnění zdanitelného plnění dochází dodáním zboží s převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník, tedy zpravidla v okamžiku, kdy je odběrateli nebo jeho

⁴² VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR*. Str. 261.

jménem jednající třetí osobě, umožněno nakládat se zbožím jako vlastník. Důležitým faktorem převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (tzv. převodu ekonomického vlastnictví ke zboží) je současný přechod veškerého rizika spojeného s držbou zboží a možnost se zbožím disponovat bez předchozího souhlasu prodávajícího.⁴³ K **uskutečnění zdanitelného plnění při převodu nemovitostí** dochází předáním nemovitosti nabyvateli do užívání nebo dnem doručení listiny obsahující datum právních účinků vkladu nebo zápisu změny vlastnického práva do katastru nemovitostí. **Uskutečnění zdanitelného plnění při poskytnutí či přijetí služby** se řídí dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu⁴⁴ nebo dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu nebo poskytnutí práva k využití.

Obdobně, viz výše, se řeší okamžik uskutečnění zdanitelného plnění při dodání zboží do jiného členského státu, poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě a zahraniční osobou, při poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko i při pořízení zboží z jiného členského státu.

3.4 Osvobozená plnění od daně z přidané hodnoty

Od daně jsou osvobozeny dva druhy plnění, u přijatých plnění s nárokem na odpočet má plátce daně, jak už sám název plnění napovídá, možnost uplatnit odpočet daně v plné výši u uskutečněných plnění bez nároku na odpočet tomu tak samozřejmě není. Věnujme se dále jednotlivým typům osvobozených plnění detailněji.

3.4.1 Osvobozená plnění s nárokem na odpočet

V § 63 ZDPH jsou v odstavci 1 vyjmenována plnění, která jsou osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Znamená to, že při uskutečňování těchto plnění nedochází ke krácení nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. V následujících ustanoveních jsou upravena konkrétní plnění. V § 64 je upraveno dodání zboží do jiného členského státu, u kterého dochází k uplatnění systému revers charge⁴⁵, v § 65 je upraveno pořízení zboží, u kterého nedochází k povinnosti přiznat daň, v § 66 je upraven vývoz zboží, v § 67 je

⁴³ BREJCHA, P., *DPH v Evropském společenství – Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES*. Str.153.

⁴⁴ Vyjma splátkového kalendáře.

⁴⁵ Tak zvané obrácené zdanění nebo také překlopená daňová povinnost.

upraveno poskytnutí služby do třetí země na věcech movitých, v § 68 je upraveno osvobození od daně ve zvláštních případech, v § 69 je upraveno osvobození od daně u přepravy zboží při dovozu a vývozu a osvobození služeb přímo vázaných na dovoz a vývoz zboží, v § 70 je upraveno osvobození přepravy osob mezi členskými státy a s třetími zeměmi a v § 71 je upraveno osvobození při dovozu zboží.⁴⁶ My se budeme dále zabývat osvobozením při dodání zboží do jiného členského státu, tedy intrakomunitárním plněním.

Intrakomunitárním dodáním zboží nebo také dodáním zboží v rámci ES⁴⁷, představuje dodávku zboží dodavatelem uskutečněnou v rámci jeho podnikatelské činnosti, kdy je zboží přepravené nebo odeslané dodavatelem nebo odběratelem, případně ve prospěch jedné z těchto osob třetí osobou, z území jednoho členského státu na území druhého členského státu, pokud odběratel a dodavatel jsou osoby podléhající dani registrované k dani v daných státech.⁴⁸

3.4.1.1 Osvobození při dodání zboží z jiného členského státu

Intrakomunitární dodání zboží uskutečněné plátcem daně **ve státě, kde se doprava začíná uskutečňovat**, je považováno za osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně. Dodavatel uskutečňující osvobozené plnění musí být schopen prokázat⁴⁹, že se doprava zboží z tuzemska do příslušného členského státu skutečně uskutečnila, zejména je-li přeprava uskutečňována odběratelem. Ve většině členských států nejsou zákonem předepsány konkrétní doklady prokazující tuto skutečnost. V praxi se jedná zejména o :

- oficiální doklad používaný při vývozu zboží potvrzený příslušným celním orgánem, v případě lodní a letecké přepravy,
- přepravní doklad používaný dopravcem při pozemní přepravě zboží nebo doklad o převzetí zboží s uvedením místa převzetí potvrzené odběratelem atd.,
- další pomocnou evidenci jako je kupní smlouva, objednávka zboží, doklad o zaplacení, faktura přepravce apod.

⁴⁶ GALOČÍK, S.; PAIKERT, O., *DPH 2010 : Výklad s příklady*. Str. 58-59

⁴⁷ Evropské společenství

⁴⁸ BREJCHA, P., *DPH v Evropském společenství – Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES*. Str. 152

⁴⁹ V případě, že dodavatel nebude schopen prokázat uskutečnění přepravy zboží mimo tuzemsko, musí uplatnit tuzemskou DPH.

Dodavatel **nevzniká**, z titulu intrakomunitárního dodání zboží **povinnost registrace k dani ve státě ukončení přepravy zboží**. Jelikož je intrakomunitární dodání zboží považováno za osvobozené dodání zboží, dodavatel vystaví fakturu, týkající se předmětné dodávky zboží s uvedením základu daně bez příslušné tuzemské DPH a s odkazem, že se jedná o osvobozené intrakomunitární dodání zboží. Faktura musí obsahovat vlastní daňové registrační číslo dodavatele a daňové registrační číslo odběratele, přidělená jim příslušnými správci daně jednotlivých států pro účely intrakomunitárního obchodu. Hodnotu intrakomunitárně dodaného zboží uvádí dodavatel v daňovém přiznání, podávaném za zdaňovací období, ve kterém se daň stává splatnou. Dodavatel je dále povinen uvést hodnotu dodaného zboží v periodickém souhrnném hlášení – EC Sales Listing, zpravidla jako přílohu daňového přiznání a případně též v hlášení Intrastat. Shoda datumů a základů daně zahrnutých v EC Sales Listing a daňovém přiznání je logickou vazbou údajů uváděných v těchto předkládaných dokumentech.⁵⁰

3.4.1.2 Osvobození při pořízení zboží z jiného členského státu

Podle § 65 ZDPH je pořízení zboží z jiného členského státu osvobozeno od daně, pokud dodání takového zboží plátcem v tuzemsku⁵¹ je osvobozeno od daně vždy, v každém případě. Správný postup při osvobození je takový, kdy se musí jednat o pořízení takového zboží, které je při dodání v tuzemsku osvobozeno od daně, vždy za každých okolností, nikoliv pouze výjimečně, jen v některých případech. Mělo by se tedy jednat o zboží, u kterého při dodání v tuzemsku nepřichází v úvahu, že by podléhalo, alespoň v určitém případě, dani v tuzemsku. Např. některé zboží, které vyrobí žáci nebo studenti v rámci vzdělávání ve středisku praktického vyučování, např. drobný nábytek, je při dodání od daně osvobozeno. To ale neznamená, že stejné zboží pořízené od výrobce, osoby registrované k dani např. v Polsku, bude v České republice od daně osvobozeno.⁵²

3.4.1.3 Osvobození od daně při vývozu zboží

V § 66 ZDPH je nadále definován vývoz zboží zejména jako výstup zboží z území Evropského společenství na území třetí země. Vyvážené zboží musí být prokazatelně propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk nebo vnější tranzit, nebo

⁵⁰ BREJCHA, P., *DPH v Evropském společenství – Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES*. Str. 154-156

⁵¹ Nebo dovoz tohoto zboží.

⁵² PITNER, L.; BENDA, V., *DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY s komentářem k 1.5.2010*. Str. 201, 202-203, 204

propuštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z celního území Evropského společenství, podle celního kodexu. Za vývoz zboží se pro účely DPH nadále považuje také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku. Vývoz zboží je osvobozen, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna prodávajícím nebo jím zmocněnou třetí osobou např. přepravcem. Vývoz zboží je osvobozen od daně také v případě, že je odeslání nebo přeprava uskutečněna kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, ale v tomto případě nesmí mít kupující v tuzemsku sídlo, místo podnikání ani provozovnu. Platí nadále zásada, že není-li výstup zboží z území Evropského společenství potvrzen celním orgánem na daňovém dokladu, může plátce prokázat výstup zboží jinými důkazními prostředky např. dodacími listy, přepravními doklady apod.²²

3.4.1.4 Osvobození při poskytnutí služby do třetí země

Podle § 67 ZDPH se službou, u které lze uplatnit osvobození od daně při poskytnutí do třetí země, rozumí práce na movitém majetku, který je pořízen nebo dovezen, za účelem provedení těchto prací v tuzemsku, za podmínky, že tento majetek je odeslán nebo přepraven do třetí země osobou, která tyto služby poskytla nebo osobou které jsou tyto služby poskytnuty nebo zmocněnou třetí osobou. Vzhledem k tomu, že od 1.1.2010 se u prací na movité věci pro osoby povinné k dani stanoví podle § 9 odst. 1, to je podle sídla nebo místa podnikání příjemce služby, nepřichází prakticky aplikace tohoto ustanovení vůči osobám povinným k dani v úvahu. Např. se jedná o poskytnutí služby, kdy plátce daně, registrovaný v České republice, zajišťuje práci na movité věci (opravu přístroje) pro švýcarského občana (osobu nepovinnou k dani s místem pobytu ve třetí zemi). Opravu provádí v tuzemsku a přístroj byl za jejím účelem dovezen ze Švýcarska a po opravě bude přepraven mimo území Evropského společenství, např. opět zpět do Švýcarska, popř. do jiné třetí země.²²

3.4.1.5 Osvobození ve zvláštních případech

Osvobození ve zvláštních případech upravuje § 68 ZDPH, jelikož se jedná o osvobozená plnění, která mají pro potřeby této práce marginální význam, uveďme si pouze jejich stručný a zjednodušený výčet:

- dodání zboží a poskytnutí služby pro zásobení vyjmenovaných typů lodí a letadel, dodání, nájem, údržba apod. vyjmenovaných typů lodí a letadel a jejich vybavení,

- dodání zboží nebo poskytnutí služby diplomatické misi, konzulárnímu úřadu, zvláštní misi, zastupitelství mezinárodní organizace nebo subjektům Evropské unie⁵³ se sídlem v jiném členském státě a jejich členům a úředníkům, a to v mezích a za podmínek upravených v protokolu a v dohodách o jeho provádění nebo v dohodách o umístění sídla těchto subjektů, pokud tím není narušena hospodářská soutěž,
- dodání zboží nebo poskytnutí služby ozbrojeným silám v rámci Severoatlantické smlouvy, pokud se tyto síly podílejí na společném obranném úsilí,
- dodání zlata centrálním bankám jiných států,
- dodání zboží humanitárním a dobročinným organizacím, které je v rámci své humanitární, dobročinné nebo vzdělávací činnosti mimo území Evropského společenství odešlou nebo přepraví do třetí země,
- poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, která spočívá v zajištění plnění osvobozeného od daně podle § 66 až 69 ZDPH, s výjimkou plnění uskutečněného ve třetí zemi,
- přeprava zboží mezi členskými státy, pokud se jedná o přepravu nebo odeslání zboží na ostrovy tvořící autonomní oblasti Azory a Madeira, z těchto ostrovů nebo mezi těmito ostrovy,
- dodání zboží umístěného ve svobodném skladu nebo ve svobodném pásmu, poskytnutí služeb vztahujících se ke zboží umístěnému ve svobodném skladu nebo ve svobodném pásmu.

3.4.1.6 Osvobození přepravy a služeb přímo vázaných na dovoz a vývoz zboží

Podle § 69 ZDPH jsou beze změny stanoveny podmínky pro osvobození od daně s nárokem na odpočet daně u přepravy a služeb přímo vázaných na vývoz a dovoz zboží. Z praktického hlediska je třeba si uvědomit, že od 1.1.2010 po změně pravidel při určení místa plnění při poskytování služeb, se osvobození od daně u těchto služeb uplatní pouze v případě, osobám povinným k dani z tuzemska, protože osvobození od daně u tohoto ustanovení se vztahuje pouze na služby s místem plnění v tuzemsku. Je-li jejich příjemcem osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání mimo tuzemsko, nepřicházejí aplikace tohoto paragrafu v úvahu, protože místo plnění je podle § 9 odst. 1 mimo tuzemsko.

⁵³ Evropská unie, Evropské společenství pro atomovou energii, Evropská centrální banka, Evropská investiční banka, subjekt založený Evropskou unií.

Z hlediska daňového režimu to však pro plátce v obou případech fakturaci uvedených služeb bez daně. Za služby přímo vázané na dovoz zboží lze považovat především takové služby, bez kterých by nebylo možné dovoz uskutečnit, tedy i např. celně deklarantské služby, např. služby skladování a manipulace se zbožím apod. za přepravu zboží vázanou na dovoz zboží a vývoz zboží se podle tohoto ustanovení nepovažuje přeprava z místa v tuzemsku do svobodného skladu nebo svobodného pásma a naopak a mezi dvěma svobodnými sklady nebo svobodnými pásmy. Tato přeprava je, má-li místo plnění v tuzemsku, zdanitelným plněním a podléhá dani na výstupu ve výši odpovídající základní sazbě daně.⁵⁴

3.4.1.7 Osvobození přepravy osob.

V § 70 je osvobozena přeprava osob mezi členskými státy a přeprava osob s třetími zeměmi, která je osvobozena od daně v tuzemsku, jak pro tuzemské provozovatele, tak pro provozovatele z jiných členských států. Osvobozeny od daně jsou také služby, přímo související s touto přepravou a také přeprava zavazadel. Přeprava je v tuzemsku osvobozena bez ohledu na pravidelnou či nepravidelnou přepravu. Podle právních úprav jednotlivých členských států je obvykle tato přeprava zdaňována na území těchto států, což je plně v kompetenci členských států. Osvobození přepravy v tuzemsku je výjimkou v rámci právní úpravy Evropského společenství. Ustanovení také demonstrativně vyjmenovává, které služby se považují za přímo související s přepravou, zejména zajištění přepravy jménem a na účet jiné osoby, prodej přepravních dokladů, vystavení dokladů apod.⁵⁵

3.4.1.8 Osvobození při dovozu zboží

Dle § 71 je ZDPH od daně je osvobozen dovoz zboží, pokud by dodání tohoto zboží plátcem v tuzemsku bylo v každém případě osvobozeno od daně, a dovoz zboží, jestliže je dováženému zboží přiznáno osvobození od cla podle přímo použitelného předpisu Evropské unie⁵⁶, přičemž následuje výčet několika druhů zboží, jedná se např. o:

- zboží dovážené v zásilkách neobchodní povahy,⁵⁷

⁵⁴ PITNER, L.; BENDA, V., *DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY s komentářem k 1.5.2010*. Str. 209-210

⁵⁵ GALOČÍK, S.; PAIKERT, O., *DPH 2010 : Výklad s příklady*. Str. 171

⁵⁶ Nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla.

⁵⁷ Pro kávy a čaje jsou stanoveny váhové limity 500g a 100g popř. 200g a 40g u extraktu a esence.

- osobní majetek fyzických osob, které se stěhují ze zahraničí do tuzemska, dovážený při příležitosti sňatku, nabytý děděním,
- vybavu, studijní potřeby a vybavení domácností žáků nebo studentů,
- přemístění obchodního majetku a ostatního zařízení při přemístění podniku,
- léčivé látky, léčivé přípravky, laboratorní zvířata, biologické nebo chemické látky,
- zboží určené charitativním nebo dobročinným subjektům, bezúplatně nabytý,
- dovoz v rámci mezinárodních vztahů,⁵⁸
- zboží dovážené k podpoře obchodní činnosti.⁵⁹

Dále je v následujících ustanoveních za vyjmenovaných podmínek osvobozen dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky.

3.4.2 Osvobozená plnění bez nároku na odpočet

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou plnění, jak již název napovídá, která jsou osvobozena od daně na výstupu, ale zároveň poskytovatel tohoto plnění nemá nárok na uplatnění odpočtu daně u vstupu, jako tomu je u osvobozených plnění s nárokem na odpočet viz předchozí podkapitoly. Jednotlivé činnosti osvobozené od DPH bez nároku na odpočet vyjmenovává § 51, následující ustanovení jednotlivé činnosti specifikují a stanovují podmínky za kterých je možno osvobození uplatnit, jedná se o:

- poštovní služby,
- rozhlasové a televizní vysílání,
- finanční činnosti,
- pojišťovací činnosti,
- převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení,
- výchova a vzdělávání,
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží,
- sociální pomoc,
- provozování loterií a jiných podobných her,
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně,

⁵⁸ Čestná vyznamenání nebo ceny, dary obdržené v rámci mezinárodních vztahů, zboží určené k užívání hlavou státu.

⁵⁹ Vzorčky zboží nepatrné hodnoty, tiskoviny a reklamní materiál, zboží používané nebo spotřebované v průběhu výstavy nebo podobné události.

- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátcce nárok na odpočet daně.

3.5 Daňové subjekty

Zákon o DPH řeší povinnosti daňových subjektů. Tyto jsou v zákoně vymezeny jako osoby povinné k dani. Jedná se o vymezenou skupinu osob, která se za splnění podmínek daných zákonem může stát plátcem DPH nebo už plátcem je.

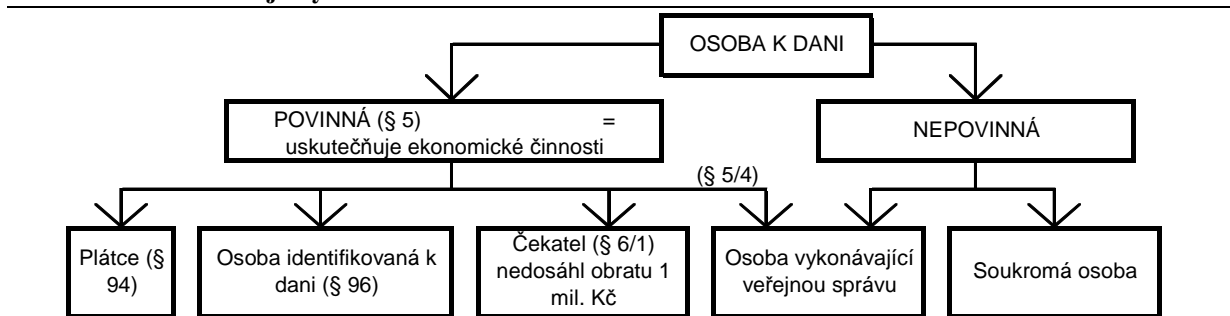
Osobou povinnou k dani pro účely ZDPH bude obecně právnická nebo fyzická osoba, která uskutečňuje samostatně ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani bude i osoba registrovaná k dani v jiném členském státě a zahraniční osoba povinná k dani a dále další osoby, které nejsou sice podnikateli, ale samostatně provádějí ekonomickou činnost.⁶⁰

Pro vymezení osob povinných k dani je klíčové vymezení **ekonomické činnosti**. Ekonomickou činností se pro účely DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále i soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti. Z výše uvedeného vymezení vyplývá, že ekonomickou činností je bezpochyby podnikání, ale i další samostatné výdělečné činnosti. Za ekonomickou činnost se považuje i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, tj. např. pronájem movitého nebo nemovitého majetku, ať již je podle zákona o daních z příjmů zdaňován podle § 7 jako příjem z podnikání nebo § 9 jako příjem u pronájmu. Naopak ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob na základě pracovněprávního vztahu a ani činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, tj. např. činnosti statutárních orgánů obchodních společností a dalších právnických osob nebo činnosti, které jsou zdaňovány jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle § 36 odst. 2 písm. e) zákona o daních z příjmů, (např. publikační činnost).⁶¹

⁶⁰ LEDVINKOVÁ, J., *DPH v Příkladech*. Str. 13

⁶¹ GALOČÍK, S.; PAIKERT, O., *DPH 2010 : Výklad s příklady*. Str. 21

Schéma 2: Daňové subjekty DPH



Zdroj: DUŠEK, J., DPH 2009 : zákon s přehledy

Plátcem daně je osoba povinná k dani, která je registrována k dani z přidané hodnoty v České republice. Plátce daně se musí registrovat u svého místně příslušného finančního úřadu a odvádět daň z přidané hodnoty ze svých zdanitelných plnění. Na druhé straně jen on má nárok, při splnění zákonem stanovených podmínek, na uplatnění odpočtu daně obsažených v cenách vstupů.⁶² Plátcem se osoba povinná k dani stává tehdy, když její obrat, převyšší registrační limit který v současnosti⁶³ činí 1 mil. Kč.

Právnícká osoba nepovinná k dani, která pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku a celková hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce překročí částku 326 000 Kč, se stává **osobou identifikovanou k dani** dnem, ve kterém byla tato částka překročena. Právnícká osoba nepovinná k dani, která v tuzemsku pořizuje z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně, se stává osobou identifikovanou k dani dnem prvního dodání tohoto zboží.

Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani. Pokud však uskutečňováním některých z těchto výkonů došlo podle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považuje se, za osobu povinnou k dani, a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. Osoba podle věty první se však vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 3.^{64,65,66}

⁶² VANČUROVÁ, A. ; LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR*. Str. 264

⁶³ 2011/2012

⁶⁴ Např. dodání: vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny, nového zboží vyrobeného nebo nakoupeného za účelem dodání v nezměněném stavu, telekomunikačních služeb, vyjmenované dopravní služby, reklamních služeb a podob.

4 Obecná charakteristika karuselového podvodu

4.1 Vymezení základních pojmů

Karuselový / řetězový podvod: vytvoření řetězce daňových subjektů a obchodních transakcí mezi nimi, s předem stanoveným cílem, že jeden z těchto subjektů (Missing trader) nesplní svou daňovou povinnost.

Obecné vymezení jednotlivých subjektů v řetězci, plnění a platbu v rámci poskytnutého rozhovoru výstižně popisuje Martin Janeček z Finančního ředitelství v Českých Budějovicích.

Missing trader (MT): je plátce, jehož role v podvodu spočívá v tom, že uskuteční zdanitelné plnění pro jiného plátce, jemuž tím vznikne nezpochybnitelný nárok na odpočet daně. MT vlastní daňovou povinnost cíleně nezaplatí, čímž vznikne státu daňová pohledávka, která se stane nedobytnou, protože majetkové poměry MT jsou takové, že uspokojení pohledávek neumožňují. Osudem MT je, že bude organizátory podvodu obětován v okamžiku, kdy bude podvod rozkryt (proto „missing“ – chybějící nebo česky obvyklejší a používanější „nekontaktní“). Tato skutečnost napomáhá analyzování plátce, zda splňuje charakteristiku MT, tedy zda jeho obětování a ztráta je přijatelným ekonomickým nákladem realizovaného podvodu. Z uvedeného vyplývá, že i u řetězového podvodu fungují ekonomická pravidla, obětování MT představuje náklad, který musí být s přihlédnutím k riziku dostatečně vyvážen potenciálním ziskem. K řetězovým podvodům jsou aktuálně využívány především právnické osoby (často právní formy s.r.o. nebo a.s.), které jsou „prázdné“. Ready made společnost s ručením omezeným (pro podvod využitelnou právní entitu) lze pořídit cca od 30 tisíc Kč. Nelze však vyloučit ani situaci, že k opravdu významnému podvodu bude obětována i nějaká menší zavedená firma (to vše vyplývá z uvedené ekonomické zákonitosti). Stejně tak MT může být i fyzická osoba. Úkolem MT je uskutečňovat taková plnění, aby mu vznikla vysoká daňová povinnost. Toho lze snadno dosáhnout, je-li jeho „umístění“ v obchodních vztazích takové, aby na něj přecházela daňová povinnost při přijetí zdanitelného plnění (tzv. reverse charge). Potom není daňovou povinností rozdíl mezi daní na výstupu a na vstupu (jak je tomu u běžných tuzemských plnění mezi plátcí), ale pouze daň na výstupu, když daň na vstupu je v přiznání vykompenzována

⁶⁵ Od 1.1.2012 příloha č. 1.

⁶⁶ § 5 zákona č. 280/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

proti daňové povinnosti vzniklé z přijetí zdanitelného plnění (proti dani na vstupu je 2x daň na výstupu). Tyto podmínky vznikají např. při přijetí služeb „od jiných než tuzemských osob“, pořízení zboží z jiného členského státu, dovozu zboží, je-li správcem daně finanční úřad a dokonce i v případech přenesení daňové povinnosti dle § 92a ZDPH. Vysoké daňové povinnosti může být dosahováno i jinými způsoby než „umístěním“ MT do pozice, kdy mu vzniká povinnost přiznat daň z přijatého zdanitelného plnění. Může toho být dosaženo extrémním navýšením ceny nebo uskutečněním plnění, proti kterým plátce nemá přijatá zdanitelná plnění, ze kterých by mohl uplatnit nárok na odpočet daně (např. prodej zboží od neplátců, prodej kradeného zboží, uskutečnění plnění s vysokou přidanou hodnotou apod.). V případě posledně zmiňovaných situací dochází také často k optimalizaci daňové povinnosti uplatněním daňových dokladů za fiktivní plnění. Začátkem řetězce se rozumí MT. Pro úplnost je třeba uvést, že u řetězového podvodu se má za prokázané, že plnění byla uskutečněna, zatímco v případě uplatnění daňových dokladů za fiktivní plnění uskutečnění plnění prokázáno není.

Buffer: je plátce, jehož role v podvodu je vytvořit mezi MT a Brokerem „křoví“. V praxi se lze setkat jak s řetězovými podvody bez Buffer plátců, tak s jejich zapojením. Jejich využití vychází z logiky, že čím více plátců, resp. článků, je do řetězce zapojeno, tím těžší je pro správce daně řetězec rozkrýt, označit MT a najít případně mezi MT a Brokerem spojení. Dalším úkolem tohoto plátce je být potenciálně k použití za MT. Ze zkušeností správce daně vyplývá, že podaří-li se identifikovat MT a zahájit proti němu úkony, pak je organizátory podvodu „obětován“ a jeho místo zaujme jiná „prázdná schránka“, často nejbližší Buffer, který od něj do té doby přijímal zdanitelná plnění. Vrchol „kariéry“ tohoto plátce je tak stát se MT, k čemuž je zapojením v řetězci transakcí připravován. Příprava spočívá v tom, že se výkazově jeví jako bezproblémový daňový subjekt (vykazuje v přiznáních nějaký objem vstupů a výstupů, jeho bankovními účty protékají nějaké finanční prostředky a to v obratu, kterého dosáhl kontinuálně, takže by na sebe neměl ani z hlediska zákona o praní špinavých peněz a interních analýz bank upozornit, atd.). Je-li takto „připravený“ plátce posunut na místo MT, je riziko rychlé identifikace minimální (během krátké doby u něj dojde ke zvýšení daňové povinnosti ze stovek nebo tisíců, které platil jako Buffer, na statisíce a miliony, které by měl platit nově). Platí, čím lépe připravený Buffer/MT, tím menší pravděpodobnost jeho rychlého odhalení a ztráty.

Broker: je plátce, který ve skutečnosti čerpá nárok na odpočet daně. Slovy „ve skutečnosti“ je myšleno, že se nepřihlíží k nároku na odpočet daně, který případně uplatnili Buffer plátci. Za Brokera se považuje plátce, který není MT ani Buffer, přijímající zdanitelné plnění zasažené řetězovým podvodem k dalšímu využití v rámci ekonomické činnosti. Nebo-li plátce, který je reálně fungujícím ekonomickým subjektem, jehož nelze označovat za „prázdnou schránku“. Ve výjimečných případech Broker nemusí mít ani nárok na odpočet daně (lze předpokládat i situaci, že řetězovým podvodem si sníží takovýto Broker náklady pořídí-li např. zboží přes MT, který daň nezaplatí a jemu fakturuje cenu včetně daně ve shodné výši, jako jeho základ daně na vstupu). Za brokera se považuje také plátce, kterého sice lze považovat za prázdnou schránku s podobnou charakterizací jakou má MT nebo Buffer, ale s tím rozdílem, že za ním nezůstávají daňové nedoplatky nebo nulová daňová povinnost a vykazuje významné nadměrné odpočty (přijímá zdanitelné plnění zasažené řetězovým podvodem, které na výstupu použije k plnění osvobozenému s nárokem na odpočet daně – typický problém nadhodnocených vývozů).

Plnění: zdanitelné plnění, které je využito k podvodu. K podvodu lze prakticky využít jakékoliv plnění, které je předmětem daně. V minulosti nebyla k řetězovým podvodům prakticky využívána plnění podléhající snížené sazbě daně, s jejím růstem na 9 a více procent však toto pravidlo již neplatí. Dále jsou k podvodům zpravidla využívána taková plnění, jejichž uskutečnění je dobře prokazatelné. V případě zboží takové, aby jeho hodnota byla s ohledem na přepravní náklady co nejvyšší, případně aby bylo rychle zpeněžitelné a aby jeho existence byla nezpochybnitelná. Časté jsou pohonné hmoty, PC komponenty, mobily a jiná elektronika, stavební materiál, dřevo, stroje, atd. V případě služeb takové, jejichž uskutečnění je snadno a přesvědčivě prokazatelné. Časté jsou reklamní služby (důkazem jejich uskutečnění televizní záznamy), různé analýzy a poradenství, převody práv, oblíbené byly před zavedením institutu přenesení daňové povinnosti také emisní povolenky, atd.

Organizátor podvodu: může být prakticky kdokoliv. Organizátora zpravidla nelze jednoduše identifikovat. Za podvod může být ve skutečnosti zodpovědný nebo minimálně spoluodpovědný Broker, který si „před sebe postaví“ MT, aby mohl nakupovat např. zboží pod cenou (nebo si alespoň vytvářet černé finanční fondy z vytěžené daně). Organizátorem může být teoreticky i osoba, uskutečňující plnění do tuzemska (dodání zboží z JČS, vývoz zboží do tuzemska, služba s místem plnění v tuzemsku atd.), která mezi sebe a skutečného příjemce (Broker) postaví MT, aby získala konkurenční výhodu (aby bylo Brokerovi

fakturováno v ceně včetně daně zdanitelné plnění ve stejné výši jako jeho plnění v základu daně). Tyto případy jsou patrně zcela mimořádné a spíše teoretické, vyloučit je však nelze. Poslední možností je, že organizátorem není ani jedna ze zatím uvedených osob, ale je jím MT (včetně všech případných Buffer plátců), resp. osoby, které tyto subjekty ve skutečnosti ovládají.

Platba: je realizovaná úplata za zdanitelné plnění. V případě řetězových podvodů je zpravidla využíváno různých bezhotovostních forem platby. Důvodem je získání dostatečně přesvědčivého důkazu o tom, že skutečně k zaplacení došlo. Pokud by správce daně dokázal rozporovat, že k zaplacení došlo, mohl by organizovaný podvod zmařit tím, že zpochybní uskutečnění plnění, proto má platba v řetězovém podvodu své významné postavení.

4.2 Schéma karuselového podvodu

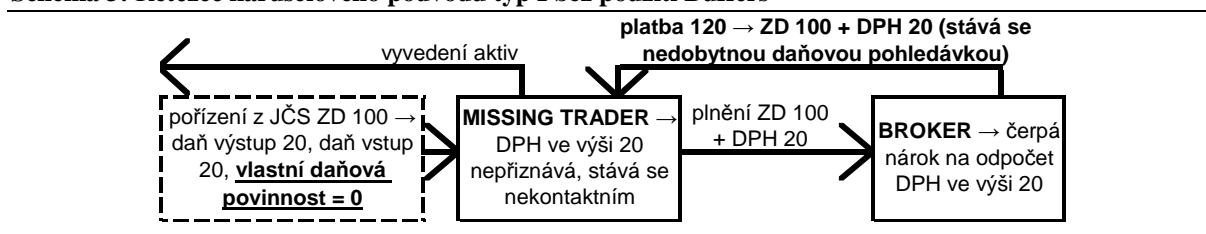
Jak tedy může karuselový podvod ve skutečnosti vypadat? ilustrováme na možném následujícím příkladu:

Představme si jednoduchý řetězec obchodů, jichž se účastní čtyři subjekty registrované v členských státech. První z nich, nazvěme ho třeba Poctivý, dodá zboží plátcí registrovanému v jiném členském státě. Dodání je osvobozené dle § 64 zákona o DPH (resp. dle článku 28c Šesté směrnice) s plným nárokem na odpočet daně na vstupu. Příjemcem - pořizovatelem zboží v jiném členském státě je osoba, jménem Vynalézavá. Tato osoba sice přizná daň na výstupu při pořízení zboží, ale zároveň uplatní i nárok na odpočet této daně na vstupu, to znamená, že transakce je vůči státu, ve kterém bylo zboží pořízeno, daňově neutrální. Po pořízení dodá Vynalézavá zboží obratem osobě Nevinné, registrované k dani ve stejném členském státě, jako vnitrostátní dodávku. Vynalézavá sice uvede daň na daňovém dokladu, nicméně ji nepřizná a státu neodvede. Nic netušící Nevinná si, v dobré víře, uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, zaplacené v ceně této dodávky a zboží dodá do jiného členského státu, osobě tam registrované, jménem Přemýšlivá. Přemýšlivá přizná daň při pořízení, uplatní nárok na odpočet a vzápětí prodává zboží plátcí Poctivému ve svém státě. Vystavuje daňový doklad, na kterém sice správně uvádí daň, již však sama nepřiznává. Než se daňová správa v obou státech vzchopí k akci, po Vynalézavé a Přemýšlivé se slehne zem

a správcům k dispozici je pouze Nevinná s Poctivým, kteří netuší, že se nepřímou podíleli na podvodných transakcích.⁶⁷

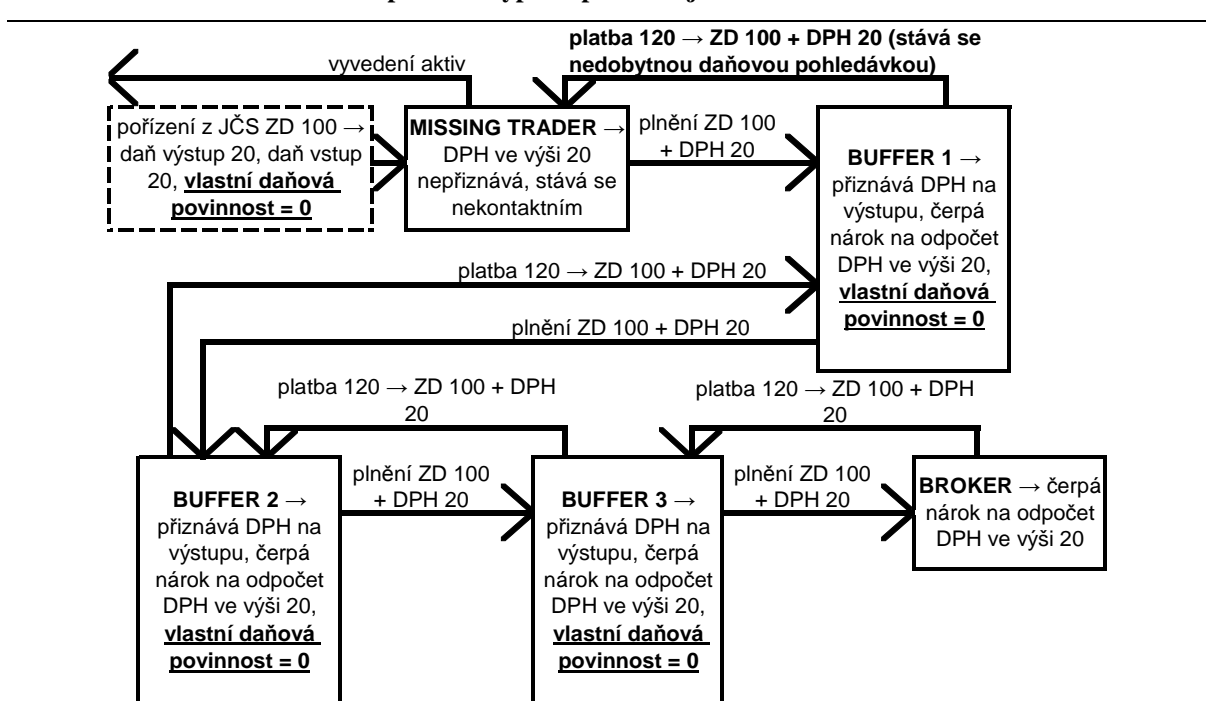
Případ popsany výše je základním schématem karuselového podvodu, vystupují zde pouze Missing traders a Brokers, přičemž se jedná o dva, na sebe navazující, případy karuselového podvodu. Tento typ karuselového podvodu znázorňuje schéma 3. Karuselový podvod s použitím jednoho a více Buffers znázorňuje schéma 4. Je zapotřebí upozornit, že tato schémata počínají plněním pořízení z jiného členského státu, tzv. „reverse charge“, ke konstrukci karuselového podvodu lze však použít, i vznik „extrémní“ vlastní daňové povinnosti.

Schéma 3: Řetězec karuselového podvodu typ I bez použití Buffers



Zdroj: vlastní

Schéma 4: Řetězec karuselového podvodu typ II s použitím jednoho a více Buffers



Zdroj: vlastní

⁶⁷ HOLUBOVÁ, O. *Kolotočové podvody (Carousel Frauds)*

Tato schémata nám ukazují postavení podvodného řetězce, ale není z nich jasně patrné, jak vzniká podvodný výnos a jak stát přichází o finanční prostředky. Znázorníme si tento okamžik detailně v následující tabulce. Ta zobrazuje dvě společnosti A a B a dvě transakce, dále jsou zde u každé transakce zachyceny povinnosti přiznat DPH na výstupu, možnost uplatnit nárok na odpočet DPH u vstupů, základ daně a platby. Veškeré transakce se uskuteční bez navýšení ceny, neuvažujeme tedy obchodní marži.

Tabulka 2: Zachycení okamžiku vzniku podvodného výnosu

	A nákup	A prodej	B nákup
	Intrakomunitární plnění	Tuzemské plnění	Tuzemské plnění
DPH výstup	20	20	
ZD	100	100	100
DPH vstup	20		20
Platba	100	120	

Zdroj: vlastní

Jak je z tabulky patrné, podnik A pořídil zboží z jiného členského státu za 100 jednotek, tím mu vznikla povinnost přiznat daň z tohoto pořízení ve výši 20 jednotek, ale zároveň mu vznikl i nárok na odpočet daně, opět ve výši 20 jednotek. Toto v principu znamená, že podnik A, ve skutečnosti pořídil zboží bez daně, protože svému dodavateli z jiného členského státu, také uhradil platbu pouze ve výši základu daně, tedy ve výši 100 jednotek. Připomeňme, že pro dodavatele z jiného členského státu do tuzemska, je toto plnění, plněním osvobozeným a v rámci revers charge je prodáváno bez připočtení daně. Podnik A, dále bez dalšího zpracování a navýšení ceny, prodá toto zboží v tuzemsku podniku B za 100 jednotek základu daně a 20 jednotek DPH, přijme tedy od podniku B platbu ve výši 120 jednotek. V tuto chvíli vzniká podniku A povinnost přiznat a zaplatit daň ve výši 20 jednotek, které inkasoval od společnosti B. To se však nestane, společnost A je **missing trader**, daň nepřizná, nezplatí a po vyvedení aktiv, v našem případě je to 20 jednotek finančních prostředků mizí. Společnost B, která vystupuje v roli **brokera** ať už byla vědomým účastníkem tohoto podvodu, nebo ne, uplatňuje nárok na odpočet DPH u vstupu ve výši 20 jednotek, které v platbě za dodávku odeslala společnosti A. Smyslem karuselového podvodu je tedy vytvořit koloběh transakcí, kde v určité fázi vzniká „extrémní“ daňová povinnost a k tomu, v našem případě, slouží jako nástroj revers charge, který umožňuje platit za zboží cenu bez daně a inkasovat cenu za prodané zboží s daní. Pokud by

strůjci karuselového podvodu nechtěli využít revers charge, museli by v určitém okamžiku karuselových transakcí „extrémně“ navýšit cenu tak, že by rozpětí mezi daní na výstupu a daní na vstupu poskytovalo dostatečný prostor pro podvodný výnos, aby se konstrukce karuselového podvodu finančně vyplatila.

Dále si tuto tabulku rozšíříme o společnost C. Přičemž tato společnost C byla dodavatelem intrakomunitárního plnění pro společnost A, ale zároveň také vystupuje jako odběratel společnosti C. Mezi společnostmi B a C se tedy opět jedná o intrakomunitární plnění. Situaci znázorňuje následující tabulka.

Tabulka 3: Zachycení okamžiku vzniku podvodného výnosu - rozšíření

tok zboží						
	C prodej	A nákup	A prodej	B nákup	B prodej	C nákup
	Intrakomunitární plnění	Intrakomunitární plnění	Tuzemské plnění	Tuzemské plnění	Intrakomunitární plnění	Intrakomunitární plnění
DPH výstup	osvobozeno	20	20		osvobozeno	20
ZD	100	100	100	100	100	100
DPH vstup		20		20		20
Platba	100			120		100
tok peněz						

Zdroj: vlastní

Takto rozšířený řetězec, který se uzavírá v kruh, jasně ukazuje fiskální nebezpečí pro stát. Zboží je odesláno ze společnosti C a přes společnosti A a B se opět dostává zpět do společnosti C. Mezi C, A a B nedošlo vůbec k navýšení ceny, přidaná hodnota tedy vůbec nevznikla, zboží dokonce ani nemuselo opustit sklady společnosti C, nebo dokonce nemuselo vůbec existovat a celá transakce je pouze „papírová“, tedy vůbec nemuselo k těmto transakcím fyzicky dojít. Tyto transakce nemají ani žádné ekonomické opodstatnění, přesto stát, zastoupený správcem daně, vyplatil nárok na odpočet ve výši 20 jednotek společnosti B.

Pokud by společnost B dále prodávala v Tuzemsku, například společnosti D, může daň přiznat a zaplatit, přičemž na podvodný karuselový výnos to nemá žádný vliv. Přiznanou a zaplacenou daň inkasuje v ceně od tuzemského odběratele D, podvodný výnos, v tomto případě, dále zůstává 20 jednotek.

Pokud správce daně, kontrolními postupy v rámci daňového řízení, takový podvodný řetězec odhalí, karuselový podvod je tedy odhalen ex post, má v zásadě tři možnosti:

- dostihne společnost A, daň jí vyměří a finanční prostředky vymůže, toto však předpokládá nepřipravenost strůjců karuselového podvodu, kteří by ve společnosti A zanechali finanční prostředky, popřípadě jiná zpeněžitelná aktiva,
- prokáže společnosti B účast na karuselovém podvodu, buď ještě ve lhůtě pro vrácení nadměrného odpočtu a nadměrný odpočet nevyplatí, popřípadě až po vyplacení nadměrného odpočtu a daň zpětně doměří a vymůže, ale i tato varianta předpokládá, že společnost B není nekontaktní prázdnou schránkou,⁶⁸
- podaří se mu zpochybnit, že mezi společnostmi A a B vůbec k nějakému plnění fyzicky došlo a opět společnosti B, buď nadměrný odpočet nevyplatí, nebo později doměří a vymůže, stejně jako v bodě předešlém.

⁶⁸ K tomuto, může správce daně použít ustanovení § 109 ZDPH a v něm obsaženém institutu „*vědět měl a mohl*“, této problematice se budeme podrobně věnovat dále.

5 Karuselové podvody a jejich dopad na daňové inkaso v ČR aktuálně

Česká daňová správa doměřila od roku 2009 při stovkách kontrol přiznání hlavně daně z přidané hodnoty při obchodování s pohonnými hmotami na DPH dohromady 14,5 miliardy korun. Momentálně má dalších deset miliard pod "zajišťovacími příkazy". V pořadu České televize Otázky Václava Moravce to uvedl ředitel Generálního finančního ředitelství Jan Knížek. **Skutečně vybrat se podle něj podařilo podstatně méně - stovky milionů. "Blíží se to jedné miliardě," uvedl.**

K celkem doměřené sumě řekl, že to jsou "fantastické, obrovské částky". K číslům vyjadřujícím to, kolik z toho stát opravdu získal, poznamenal, že to "není úplně pěkný výsledek". Knížek řekl, že právě podvody s DPH při obchodu s pohonnými hmotami jsou nejčastějším daňovým únikem. Mínil, že nejen v České republice, ale v Evropě vůbec musí systém výběru DPH dostat zásadní impulz. **Stav, kdy stát na základě tvrzení plátce DPH vyplácí peníze, se prý stává neúnosným. Riziko podvodů pak podle Knížka nesou hlavně komodity, s nimiž se velmi rychle obchoduje.** V tuzemsku jsou to podle Knížka právě pohonné hmoty. Rizikové jsou prý ale i emisní povolenky.⁶⁹

Daň z přidané hodnoty je přitom podle Knížka velmi jednoduchá daň na správu i výběr. **"Platí to ovšem pouze za předpokladu, že jsou všichni poctiví,"** upozornil. Jak se stát snaží zabránit podvodům, systém daně se stále více komplikuje a je pro plátce administrativně náročný. **"A paradoxně se tak systém výběru DPH stává složitějším než výběr přímých daní,"** dodal Knížek.⁷⁰

⁶⁹ ČTK. IHNEP.CZ. Stát doměřuje za podvody s DPH miliardy, dokáže ale vybrat jen stovky milionů

⁷⁰ FINANČNÍ NOVINY. CZ - EKONOMICKÝ SERVER ČTK. Knížek: Stát přichází ročně kvůli daňovým únikům až o 30 mld. Kč

6 Daňové úniky při uskutečňování karuselových podvodů v ČR, judikatura ČR v souvislosti s karuselovými podvody

Případ 1: JN TRANS, s. r. o (Hradec Králové)

Z důkazů shromážděných správcem daně, které jsou součástí správního spisu vyplývá, že u jmenovaných fotbalových klubů zakoupila právo k pronájmu reklamních ploch právě zahraniční společnost **DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd.**, za kterou jednal pan Jiří Džmura (přestože smlouvy podepisovala cizí státní příslušnice paní C. C., která se ovšem jednání neúčastnila). Následně došlo k fakturaci těchto reklamních služeb prostřednictvím celého řetězce českých společností, na jehož začátku byla společnost **b.o.b. ART designe, spol. s r. o.** (nyní v likvidaci) a na jehož konci byla společnost **DOMAIN GROUP, s. r. o.** a posléze stěžovatel⁷¹, přičemž **během této série transakcí došlo k extrémnímu navýšení cen za poskytnuté reklamní služby**. Např. smlouva mezi FK Jablonec 97, a. s. a DOMAIN CONSULTANCY SERVICES Ltd. (tedy smlouva na počátku řetězce) počítala s cenou za umístění reklamy na trenýrkách hráčů ve výši **10 000 Kč za každý odehraný zápas**, ve smlouvě mezi stěžovatelem a společností DOMAIN GROUP, s. r. o. (smlouva na konci řetězce) již tato cena činila **290 000 Kč za každý odehraný zápas**. Jednatelkou jinak nekontaktní společnosti b.o.b. ART designe, spol. s r. o. byla od 19. 1. 2001 (do té doby byl jednatelem právě pan Jiří Džmura) paní Zdeňka Lozrtová, která se dle výpisu z obchodního rejstříku stala v roce 2000 a 2001 jednatelkou a společnicem ve více společnostech. Jejímú výsledku prováděnému dožádaným správcem daně dne 24. 5. 2005 byl přítomen zplnomocněný zástupce stěžovatele, který měl možnost klást svědkyni otázky, čehož také využil, jedná se tedy o plně použitelný důkaz. Tato svědkyně popsala svoji činnost pro společnost b. o. b. ART designe, spol. s r. o. od okamžiku, kdy se stala její jednatelkou, do roku 2003 způsobem, který je skutečně hoden zaznamenání, neboť je z něj skutečná povaha celé transakce dobře patrná: *„Bydlela jsem v azylovém domě, t. č. bez práce. Před budovou mne oslovil jistý pan Karásek, jestli si nechci vydělat nějakou korunu s tím, že jen něco podepíšu a dál se nemusím o nic starat. Dala jsem mu svoji občanku, že ji okopíruje a hned přinese zpět. Ještě ten den jsem cosi podepsala, opravdu nevím co. Po podepsání mě řekl, že mám chvíli počkat, že mě přinese peníze a už jsem ho neviděla. Po týdnu jsem se ptala nějakého známého pana Karáska, jméno jeho neznám, zda neví, kde se pan Karásek nachází. Bylo mně řečeno, že je asi v kriminále. Ten den jsem se podepsala asi třikrát. O společnosti*

⁷¹ JN TRANS, s. r. o

b.o.b. ART designe nevím vůbec nic. Nikdy jsem nepodávala žádné přiznání k dani ani jsem nebyla v kontaktu s FÚ.“ Svědkyně dále popřela, že by vystavila a podepsala daňové doklady jménem společnosti b.o.b. ART designe, spol. s. r. o.⁷²

POZNÁMKA: Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým tento soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí správce daně. Tímto rozhodnutím správce daně zamítl jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Pardubicích, kterými správce daně vyměřil nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období dubna, května a června 2003, a to ve výši 254 626 Kč, 356 246 Kč a 261 135 Kč, oproti částkám nadměrných odpočtů 696 254 Kč, 783 926 Kč a 346 495 Kč, které stěžovatel uplatnil v daňových přiznáních. Proti tomuto rozhodnutí nejsou další opravné prostředky přípustné.

Případ 2: DERPAL s.r.o. (České Budějovice)

Dne 14. 4. 2008 byla u stěžovatelky⁷³ zahájena daňová kontrola mimo jiné za výše uvedená zdaňovací období. Stěžovatelka pro účely daňové kontroly předložila faktury a smlouvy o reklamě a propagaci od dodavatele APTRANS. Předmětem smlouvy ze dne 11. 5. 2007 bylo vyrobít a umístit reklamní plátna na cigaretových automatech od května do prosince roku 2007 a předmětem smlouvy ze dne 2. 8. 2007 bylo vyrobít a umístit reklamní plátna v záběru televizních kamer přímých přenosů (ČT 2 a ČT 4) při čtrnácti utkáních 1. Gambrinus ligy kopané od srpna do prosince 2007. Rovněž předložila faktury a Smlouvu o reklamě a propagaci od dodavatele JL Credit, jejímž předmětem bylo vyrobít a umístit reklamní plátna v záběru televizních kamer přímých přenosů (ČT 2 a ČT 4) při dvou sportovních utkáních, a to dne 26. 12. 2007 XIII. Ročník Vánočního halového turnaje internacionálů v hale Eden v Praze o velkou cenu AZC a dne 31. 12. 2007 Silvestrovské derby pražských „S“ SK Slavia Praha – AC Sparta Praha. Dále stěžovatelka předložila fotodokumentaci reklamy na jednotlivých fotbalových zápasech a videokazety se záznamy jednotlivých utkání. Během této kontroly **správce daně prostřednictvím dožádání na místně příslušné správce daně zjistil, že výše uvedení dodavatelé stěžovatelky jsou nekontaktní a na výzvy správců daní nereagují.** Správce daně dále u místně příslušných správců daně zjistil, že reklama byla na jednotlivých fotbalových stadionech realizována

⁷² NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Brno 2009. č. j. 5 Afs 53/200 –70

⁷³ DERPAL s.r.o.,

prostřednictvím externího dodavatele reklamy společností STES s. r. o., která reklamní plochy na jednotlivá utkání na objednávku poskytla společnosti JVM Promotion s. r. o. Tato společnost reklamní plochy na jednotlivá utkání pronajala dalším společnostem, mimo jiné i společnosti LENA SPORT s. r. o., která pronajala reklamní plochy v roce 2007 společnosti APTRANS a za umístění reklamních panelů této společnosti fakturovala. Přitom **z těchto faktur vyplývá, že průměrná cena reklamní plochy na jeden zápas, kterou fakturovala společnost LENA SPORT s. r. o. jednotlivým odběratelům, se pohybovala kolem částky 23 000 Kč. Společnost APTRANS následně fakturovala stěžovatele za reklamní služby v průměru na jeden zápas v hodnotě 275 000 Kč.** Právy na reklamní služby na XIII. Ročník Vánočního halového turnaje internacionálů v hale Eden v Praze o velkou cenu AZC 2007 a Silvestrovské derby pražských „S“ SK Slavia Praha – AC Sparta Praha 2007 disponovala společnost NIOSPORT s. r. o., přičemž **cena v nabídce reklamních ploch byla 20 000 Kč.** Správce daně dále zjistil, že reklamní služby fakturovala společnost NIOSPORT s. r. o. společnosti LENA SPORT s. r. o. Přitom **ze stěžovatelkou předložených důkazů vyplývá, že jí za reklamní služby fakturovala společnost JL Credit 500 000 Kč.** Dále bylo zjištěno, že společnost LENA SPORT s. r. o. se společností JL Credit nespolupracovala a nevystavila pro ni žádné faktury. Bývalého jednatele společnosti JL Credit Jiřího Dobeše se správci daně nepodařilo úspěšně předvolat ani předvést za součinnosti orgánů Policie ČR. **Z právě uvedeného správce daně naznal, že se v daném případě jednalo o řetězec transakcí, resp. o fakturaci reklamních služeb prostřednictvím celé řady českých společností, na jehož konci byly výše uvedené společnosti APTRANS a JL Credit, které jako koneční dodavatelé stěžovatele fakturovaly extrémně navýšené ceny za poskytované služby.** Proto na straně správce daně vznikly pochybnosti o tom, že stěžovatelka skutečně plnění z deklarovaných smluv a faktur od dodavatelů APTRANS a JL Credit, za které uplatnila nárok na odpočet daně, fakticky přijala a použila ke své ekonomické činnosti.

Ze zprávy o daňové kontrole dále vyplývá, že správce daně nebyl úspěšný při zjišťování potřebných informací u dodavatelů stěžovatelky, neboť tito byli nekontaktní. **Proto vyzval stěžovatelku, aby se vyjádřila ke skutečnostem, na základě nichž by bylo možno prokázat, že ke zdanitelnému plnění skutečně ze strany deklarovaných dodavatelů došlo.** Stěžovatelka měla zodpovědět, jakým způsobem se nakontaktovala s předmětnými dodavateli, zda cena byla výhodná, či obvyklá, z jakého důvodu uzavřela smlouvy právě s uvedenými dodavateli, jak a kde probíhala jednání s dodavateli, s kým a kde byly smlouvy

uzavřeny, kdo a od koho byla zdanitelná plnění přebírána atd. Stěžovatelka na výzvu dodala pouze informace o názvech barů a heren a fotografie barů a heren a cigaretových automatů, na kterých byla umístěna její reklama. V odpovědi stěžovatelka dále uvedla, že na skutečnosti uvedené v bodě 1. - 8. není povinna odpovídat, neboť jsou pro daný případ irelevantní. K požadavku pod bodem 9., v němž byla požádána, aby uvedla podrobné informace ohledně fakturace reklamních služeb (kolik z fakturovaných částek činilo zajištění výroby reklamních bannerů a kolik zajištění jejich umístění, kdo zajišťoval jejich odstranění po skončení reklamní akce a co se s nimi dále stalo, zda byly vždy novým dodavatelem vyráběny nové bannery, co se stalo s reklamními plátny, které měly být umístěny na cigaretových automatech od května 2007 do prosince 2007 a jaká částka z fakturovaných částek připadá na jejich výrobu), stěžovatelka podotkla, že se vždy jednalo o komplexní reklamní službu a není jí známo, kolik činilo zajištění výroby bannerů, ani co se stalo s reklamními plátny. Stěžovatelka neprováděla či nezajišťovala činnosti související s výrobou ani umístěním reklamy, tyto otázky se týkají poskytovatele služby nikoli stěžovatelky. K bodu 10. stěžovatelka předložila výše uvedenou fotodokumentaci a k poslednímu bodu uvedla, že má za to, že s ohledem na skutkový stav případu a důkazní prostředky správci daně předložené považuje přijetí plnění i jeho použití pro vlastní ekonomickou činnost za prokázané. Ze zprávy o daňové kontrole je dále patrné, že se správci daně podařilo předvolat k podání svědecké výpovědi zástupce bývalého jednatele společnosti APTRANS Emila Mochnáče, který ovšem žádné konkrétní informace neposkytl. Uvedl pouze, že smlouvy se stěžovatelkou podepsal, na nic jiného si nevzpomíná. Správce daně rovněž na základě výzvy k součinnosti peněžního ústavu zjistil, že **z účtů dodavatelů, na které byly platby od stěžovatelky přijaty v souvislosti s konkrétními fakturami, které stěžovatelka předložila, byly následující den po přijetí platby prováděny výběry hotovosti značného obnosu.** Na základě všech výše uvedených skutečností a posouzení důkazních prostředků **dospěl správce daně k závěru, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty z faktur od dodavatelů APTRANS a JL Credit uskutečněných v roce 2007. Důkazní prostředky předložené stěžovatelkou totiž nebyly schopny faktické uskutečnění předmětného zdanitelného plnění, resp. skutečnost, že reklamní služby ve smyslu předložených faktur od předmětných dodavatelů skutečně přijala, prokázat.** Správce daně uvedl, že předložené Smlouvy o reklamě a propagaci, faktury, fotodokumentace a videozáznamy nemohou samy o sobě prokázat, zda byl předmět smlouvy skutečně splněn. Vzájemnou souvislost mezi uzavřenými smlouvami o reklamě a propagaci, umístěnými reklamami dle videozáznamů a fotografií a fakturami přijatými od dodavatelů deklarovaných

služeb nelze jednoznačně dovodit pouze na základě předložených důkazů. Stěžovatelka dle správce daně nedostála povinnosti prokázat další skutečnosti, které by uskutečnění zdanitelného plnění bez pochybností prokázaly. **Dospěl proto k závěru, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro daná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), za výše uvedená zdaňovací období neoprávněně.** Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal rozhodnutí ze dne 20. 5. 2010,⁷⁴

POZNÁMKA: Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým tento soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí správce daně. Tímto rozhodnutím správce daně zamítl její odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích, kterými stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období v celkové výši 1 254 000,- Kč a zároveň jí předepsal penále podle § 37b zákona o správě daní a poplatků v celkové výši 250 800 Kč. Proti tomuto rozhodnutí nejsou další opravné prostředky přípustné.

Případ 3: PRIMOSSA a.s., Praha

Z obsahu předloženého správního spisu vyplynulo, že v přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2004 vykázal stěžovatel vlastní daňovou povinnost ve výši 579 Kč, jako převýšení daně na vstupu v částce 2 730 382 Kč nad daní na výstupu v částce 2 729 803 Kč. **Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečňovaných plněních, které stěžovatel vykázal v předloženém daňovém přiznání,** a proto jej vyzval dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, k odstranění těchto pochybností, k řádnému prokázání pravdivosti uvedených údajů a k předložení dokladů a písemností blíže určených touto výzvou. Prováděné vytykáací řízení nebylo u stěžovatele prvním vytykáací řízením, neboť správce daně prověřoval stěžovatelem deklarované údaje za cca 40 zdaňovacích období. **Stěžovatel je jedním ze tří tuzemský vývozců zlata a od roku 2002 vykazoval na dani z přidané hodnoty v jednotlivých zdaňovacích obdobích nadměrné odpočty ve výši 10 až 15 mil. Kč.** 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 České republiky bylo vyvezeno

⁷⁴ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Brno 2011. č. j. 9 Afs 42/2011-57

několikanásobně větší množství zlata, než kolik by mohlo být skutečně vyvezeno vzhledem k tomu, že v České republice 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. **Významnou položku mezi přijatými zdanitelnými plněními stěžovatele tvořily dodávky ryzího zlata z tuzemska, od dodavatelů STAVREK s. r. o., France-Business, s.r.o. a CARTRIXX s.r.o.** Dle závěru žalovaného uvedeného v žalobou napadeném rozhodnutí **nebylo prokázáno, že by stěžovatelem označení dodavatelé přijali zlato, se zlatem disponovali a nebylo prokázáno ani to, že toto zlato dodali stěžovateli.** Někteří subdodavatelé těchto dodavatelů obchodování se zlatem bez jakýchkoliv pochybností popřeli, popřeli i to, že by své údajné odběratele znali, žádné dodávky pro ně neuskutečnili, se zlatem nikdy neobchodovali. Stěžovatel prokazoval přijetí zdanitelného plnění převážně formálními doklady, navrhoval také svědecké výpovědi svých zaměstnanců. Po vyhodnocení těchto, jakož i dalších důkazních prostředků a zjištěných skutečností, **dospěl správce daně k závěru, že v daném případě nebylo stěžovatelem osvědčeno splnění jedné ze základních povinností pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, když nebylo objektivně a věrohodně prokázáno, že fakturované dodávky zlata přijal skutečně od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech.** Na základě provedeného vytykácího řízení byla stěžovateli za uvedené zdaňovací období vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši **1 898 981 Kč.** Odvolání bylo žalovaným zamítnuto žalobou napadeným rozhodnutím. Obdobně byla zamítnuta žaloba kasační stížností napadeným rozsudkem.⁷⁵

Případ 4: Akce HRABAL (společná akce daňové a celní správy)

Ve dnech 18. a 19. ledna 2012 vyvrcholila pod kódovým označením "HRABAL" společná akce daňové a celní správy. Výsledkem bylo zabavení cca 1,4 milionu litrů motorové nafty, která byla na území České republiky dopravena vlakem z Běloruska. **Jednalo se o další ze série akcí, zaměřených na odhalování a potírání úniků na DPH, k nimž při obchodování s pohonnými látkami dochází.**

Pohonné látky byly exekuvány na základě vydaného zajišťovacího příkazu, na nějž daňový subjekt nijak nereagoval. Vydání zajišťovacího příkazu bylo důsledkem odůvodněné obavy finančního úřadu, že daňový subjekt (právnícká osoba se sídlem v Praze),

⁷⁵ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Brno 2009. č. j.9 Afs 73/2008-162

jehož jménem byly pohonné hmoty do ČR dovezeny, nebude plnit svou daňovou povinnost. **Obavy daňové správy pramenily, mimo jiné, i ze skutečnosti, že daňový subjekt i přes svou krátkou historii několikrát účelově změnil své sídlo a statutární orgány. Poté, co byl daňový subjekt identifikován jako vysoce rizikový, se pracovníci daňové a celní správy zaměřili na monitoring jeho obchodních aktivit.**

Vlak s pohonnými hmotami, který vážil 2 600 tun a měřil 550 metrů, byl pod podrobným dohledem celní správy od okamžiku jeho vypravení z Běloruska. V okamžiku, kdy vlak dorazil do cílové stanice, zapojila se do dohledových činností i daňová správa. Pracovníci celní a daňové správy sledovali rizikový vlak na nádraží v Pardubicích celých osm dní, než došlo k dokončení celních formalit. Podařilo se zjistit, že v průběhu přepravy účastníci transakce změnili dovozní podklady za účelem ztížení daňového řízení. Ve chvíli, kdy byl náklad propuštěn na daňové území České republiky, finanční úřad oznámil daňovému subjektu, že dovezené pohonné hmoty budou exekučně zabaveny.

V průběhu vlastní exekuce bylo zjištěno, že dva z celkových 24 vagonů jsou nepojízdné. Z tohoto důvodu bylo za asistence odborné firmy provedeno přečerpání pohonných hmot do autocisteren. S ohledem na bezpečnost se této činnosti, která probíhala v brzkých ranních hodinách, účastnili i pracovníci Hasičského záchranného sboru. Po přečerpání pohonné látky z poškozených vagonů byl zbytek nákladu přepraven externím železničním dopravcem do smluvního skladu Generálního finančního ředitelství. Pokud daňový subjekt ani dodatečně nesplní platební povinnost, která mu byla zajišťovacím příkazem uložena, budou pohonné hmoty prodány ve veřejné dražbě a její výnos bude použit na úhradu nedoplatku daňového subjektu. Odhadovaná vyvolávací cena draženého zboží bude určena na základě znaleckého posudku a bude činit s největší pravděpodobností cca 17 milionů korun. **Daňový subjekt tímto způsobem do České republiky dopravil již minimálně dva vlaky plné motorové nafty.** Je předpokladem, že částka utržená z prodeje zadržovaných pohonných hmot zajistí úhradu daňových povinností i za tyto předchozí vlaky.⁷⁶

Příklad 5: Z praxe správce daně – PC komponenty

Finanční úřad řešil jeden poměrně náročný případ, kdy se zjevně jednalo o situaci, kdy **broker** se patrně zkontaktoval se skupinou organizující řetězové podvody s tím, že **bude za**

⁷⁶ MUSILOVÁ, J.; BARTÁK, J., *Při akci „HRABAL“ bylo zabaveno přes milion litrů pohonných hmot*

podíl na podvodu čerpat odpočty. Jakožto menší fungující firma k tomu byl z hlediska detekce rizik úřadem relativně optimální (spíše než nově založené s.r.o. přesvědčí správce daně, že se jedná o legitimní podnikání). **Brokerovi prudce narostly odpočty, protože dle faktur měl dodávat zboží do jiného členského státu a toto zboží nakupoval z tuzemska.** Zboží mělo pocházet z konsignačních skladů v jiném členském státě, být dodáváno do ČR (missing trader), od něj předprodáno v rámci ČR (buffer), pak dále v rámci ČR **brokerovi** a zpět do jiného členského státu.

Případ byl vyřešen tak, že **broker** neunesl důkazní břemeno, že zboží bylo dodáváno v ČR, tzn. s místem plnění v tuzemsku, a z řízení vyplynulo, že dodání muselo probíhat v jiném členském státě. **Na základě tohoto závěru bylo řečeno, že brokerovi nevznikl nadměrný odpočet, protože se nejednalo o tuzemská zdanitelná plnění, ale o plnění, která nejsou předmětem daně v tuzemsku.**

Z řízení dále vyplynulo, že i kdyby se toto nepodařilo zjistit, bylo by nutné dovodit, že **se subjekt nechoval obvykle a z jeho jednání lze dovozovat, že o zapojení do řetězce vědět mohl.** To protože obchody neprobíhaly tak, aby působily jako obchody, které vznikají na základě volného jednání osob, na základě setkávání se nabídky a poptávky. Zejména **vždy byl celý objem dodávky nakoupené prodáván dále** (bez změny v objemu, prostě směs různých komponentů o různé četnosti) **a prakticky bez změny ceny.** Dále, problematické obchody v podstatě opakovaně kopírovaly stále tentýž řetěz (ČR1 – ČR2 – ČR3 – JČS) a s minimálními změnami subjektů. Platby byly nasmlouvány prakticky tak, že **broker platil až z peněz, které dostal od svého odběratele, nikdy nezaplatil z jiných prostředků,** což správce daně hodnotil jako důkaz, že se jistí před organizátorem karuselu, aby jím nebyl podveden.

Příklad 6: Z praxe správce daně – FVE panely

Finanční úřad řešil situaci, kdy byly z jiného členského státu pořízeny FVE panely plátcem se sídlem v ČR (XY). Subjekt XY dodával tyto panely jinému českému plátcovi („AB“), s výrazným navýšením ceny (cca na 2 – 3x pořizovací cenu). **Finanční úřad místně příslušní AB zahájil vytykáací řízení** (bylo detekováno vysokým nadměrným odpočtem, okolo 1 mil. Kč) a **zjistil, že XY daň nezaplatil, navýšil výrazně cenu, shledal i**

jistou personální spojitost mezi AB a XY. Dále správce daně zjistil, že AB zaplatil XY pouze základ daně z fakturované částky a DPH zaplacená ještě nebyla.

Z posouzení případu vyplynulo zjevné riziko karuselu, ale pro dovozování „vědět mohl“ nebyla shledána u vytýkacího řízení zcela ideální situace, protože XY sice daň dlužil, ale dala se očekávat argumentace XY, že daň zaplatí až mu ji zaplatí AB, který mohl zase tvrdit, že daň zaplatí XY až mu ji vrátí finanční úřad. Za tohoto stavu bylo zhodnoceno, že by dovozování zneužití práva mělo předcházet vyčerpání všech ostatních možností, zejména umožnění, aby zaplatili dle zákona. Správce daně navrhl AB, že ne jeho žádost nadměrný odpočet ve výši daně převede na daňový účet XY přímo s čímž AB souhlasil a daň které hrozil nedoplatek byla **„kontrolovaně“ zaplacen.** Pravděpodobný karusel byl úspěšně zmařen.

Na závěr snad jen, že pokud by navržený postup AB odmítl, stala by se tato skutečnost alespoň dalším důvodem pro jeho znevěhodnění a dovození cíleného podvodného jednání.

7 Daňové úniky při uskutečňování karuselových podvodů v mezinárodním obchodě

Případ 1: Švédsko (2006)

Ačkoli se zboží z tohoto karuselového podvodu ve Švédsku nikdy neobjevilo, byly zde objednávkami a fakturami na mobilní telefony a software. V každé transakci byl vždy alespoň jeden britský dodavatel nebo zákazník nebo společnost z jiné země.

Ředitel vyvedl „zisk“ do Keni a odtud, přes účty ve Velké Británii, převedl platby zpět do Švédska jako dary nebo půjčky. Obrat této společnosti, po dobu šesti měsíců tohoto provozu, narostl na 120 miliónů €. Všichni dodavatelé a odběratelé, tedy účastníci tohoto řetězce, využívali pro tyto operace bankovní účty vedené u bank v Nizozemských Antilách. V souvislosti s tímto případem, bylo také podezření na obchodování s lidmi a prostituci.

Případ 2: Velká Británie (1998)

Tento případ karuselového podvodu probíhal ve Velké Británii od srpna roku 1996 do listopadu roku 1998, dosáhl hodnoty 36 miliónů £ a byl provozován skupinou osob se sídlem v jižním Španělsku.

Princip podvodu byl postaven na dodávkách mobilních telefonů od španělských společností. Mobilní telefony byly přes chybějící obchodníky, kteří byly členy jedné rodiny, prodány ve Velké Británii. Daň z přidané hodnoty nebyla příslušným orgánům zmizelými obchodníky odvedena. Zisky byly mimo jiné převedeny zpět zmizelými obchodníky do rukou šéfů gangu, buď bezhotovostním převodem, nebo hotovostními platbami. Pro bezhotovostní transakce bylo využito i účtů ve Švýcarsku a velké množství účtů ve Španělsku. Jeden z šéfů byl dokonce dostižen na letišti v Ženevě s hotovostí 35 tisíc £. Obsah švýcarských kont byl následně převeden na americké dolarové účty u bank v USA. Peníze byly také dvěma zmizelými obchodníky převedeny do Hongkongu, kde byly rychle vybrány v hotovosti. Konečná „*destinace*“ těchto peněz je neznámá, je ale podezření, že byly rovněž přeměrovány do USA. Šéfové gangu peníze použili na nákupy lodí, luxusních vozů, hazardní hry a lepší životní styl. Nakupovali španělské nemovitosti a nemovitosti v Las Vegas. Dále také investovali velké množství peněz do podvodného investičního fondu, provozovaného účetní firmou ve Velké Británii, který je v současné době předmětem

vyšetřování. Prostředky investované do tohoto fondu, se snažili vyprat přes černé účty, včetně banky ve Společenství Dominika⁷⁷. Do tohoto systému se zapojila řada dalších zločinců, kteří měli dispozici k offshore účtům mimo jiné vedených v Gibraltar. Finanční prostředky byly převáděny převážně v amerických dolarech.

Tři z obžalovaných byli vydáni z USA, Španělska a Nizozemska do Velké Británie. Krom nizozemského státního příslušníka byli všichni Britové. Celkem bylo z trestných činů spiknutí k podvodu proti veřejným příjmům, obcházení DPA a praní špinavých peněz odsouzeno 9 lidí, k trestům odnětí svobody od 6 měsíců do 6 let a ke konfiskaci majetku v celkové výši přes 10 milionů £.

Případ 3: Švédsko (2003)

Společnost se podílela na švédském karuselovém podvodu v roce 2003. Byla registrována k DPH ve Švédsku, Dánsku a Lucembursku a obchodovala s mobilními telefony. Faktury byly nalezeny od dodavatelů ze Švýcarska, Spojených arabských emirátů, Nizozemí, Francie, České republiky a Spojeného království a zboží bylo dále prodáváno zákazníkům v Německu, Francii, Belgii, Španělsku, České republice a Spojeném království.

Společnost tvrdila, že šlo vždy o předprodej tzv. triangulaci a zboží se nikdy nedostalo do Švédska. Zisk byl přibližně 1 £ na mobilní telefon. Obrat společnosti se zvýšil o více než 480% za 12 měsíců. Společnosti zapojené do těchto transakcí využívaly různých zahraničních účtů v Nizozemských Antilách, Švýcarsku, Dubaji, na ostrově Man a v Nizozemí.

Případ 4: Turecko (1999)

Tento podvod se uskutečnil v červenci a srpnu 1999. Dva partneři společnosti a účetní společnosti falšovali dodávky pomocí padělaných dokladů, za účelem vylákání DPH od státu. V podvodu byli podporováni ředitelem úřadu daňové správy pro vrácení DPH. Peníze byly předávány v elektronické podobě mezi třemi bankami, i když většina peněz byla vybrána v hotovosti. Zbytek byl převeden na osobního účet k úhradě devizových služeb. Finanční prostředky byly použity především na nákup zlata a zahraničních měn.

⁷⁷ Společenství Dominika je ostrovní stát v Malých Antilách v oblasti Karibiku, jiho-jihovýchodně od Guadeloupe a severozápadně od Martiniku.

Byly použity následující padělané doklady:

- přijaté faktury, podle kterých společnost zboží nakoupila od dvou různých dodavatelů z členských států EU,
- vystavené faktury uvádějící, že zboží bylo dodáno do svobodného celního pásma a následné vývozní celní dokumenty, které mají dokázat, že zboží bylo vyvezeno,
- "Vrácení DPH zprávy certifikace", která jsou potřebná pro příjem vratky DPH, která musí být zhotovena profesním autorizovaným účetním.

Čtyři lidé byli úspěšně stíháni.

Případ 5: Belgie (2003)

Společnosti A a B obchodují s motorovými vozidly. Mezi říjnem 2003 a listopadem 2003 byly společnosti A připsány na účet značné finanční transfery od společnosti B, na které následovaly výběry hotovosti. Aby tyto skutečnosti, které banka nahlásila jako podezřelé transakce, zakryli, předložili faktury vystavené společností C na prodej aut pro společnost A, které měly být uhrazeny v hotovosti.

Do podvodu bylo celkem zapojeno 10 lidí a 8 společností. Tito byli také zapojeni do obchodování s lidmi. Společnost C se ukázala, že je mrtvou schránkou bez skutečné činnosti související s obchodem s automobily, který hraje klíčovou roli při podvodech s DPH a praní špinavých peněz

Policejní vyšetřování stále pokračuje.⁷⁸

Případ 6: Velká Británie (2002)

25 milionů £ na DPH bylo posláno z Velké Británie v rámci karuselového podvodu o celkové hodnotě 60 milionů £ z nárazníkové společnosti do banky v Hongkongu. Třetí stranou byly platby převedeny elektronicky na účet dodavatele (nárazníková společnost) v EU u pobočky zahraniční banky ve Spojeném království. Peníze byly následně převedeny na účty u stejné banky, ale v jiné zemi. Odtud byly peníze poslány do Hongkongu a Dubaje, někdy i

⁷⁸ Údaj z roku 2007, aktuálnější informace k výsledku policejního vyšetřování a následném soudním řízení se nepodařilo dohledat.

přes USA. Díky spolupráci příslušných autorit, se peníze podařilo vysledovat na více než 20ti různých účtech. Je třeba poznamenat, že peníze byly často převáděny mezi těmito účty a několikrát směňovány z liber na dolary a opačně. Stopy peněz vedou do Velké Británie, kde byly tyto prostředky vynaloženy na nákup vrtulníků, lodí, závodních koní, letadel, aut, šperků, zařízení k růstu rostlin (to bylo exportováno do Dubaje pro stavební společnost, vlastněnou organizátorem podvodu) a pojištění.

Případ 7: Belgie (2003)

FIU⁷⁹ v Belgii obdržely informace od belgické finanční instituce ohledně společnosti, se sídlem ve Francii a obchodující s výpočetní technikou, která provedla podezřelé transakce prostřednictvím bankovních účtu. Tato společnost byla zastoupena osobou X, která má bydliště ve Francii. Během jednoho měsíce byly na účet společnosti připsány významné převody z firmy B taktéž sídlící ve Francii a působící ve stejné oblasti činnosti. Tyto převody byly vždy následuje vybrány v hotovosti. Nebyly jasné ekonomické důvody pro založení účtu v Belgii, nebo pro usměrňování peněz prostřednictvím Belgie. Na základě memoranda o spolupráci s francouzskou agenturou proti praní výnosů z trestné činnosti, se FIU dotázal této agentury a byl informován, že společnost B byla předmětem spisu, který byl předán státnímu zástupci ke stíhání karuselových podvodů. Účet Společnosti byl jednoznačně použit jako tranzitní účet k provedení podvodné transakce a k praní výnosů z této podvodné činnosti. Navíc, společnosti A a B byly aktivní v odvětví, které je citlivé na tento typ podvodu.

Všechny tyto prvky dohromady FIU naznačily, že transakce pravděpodobně slouží k praní špinavých peněz z operací vázaných na závažné a organizované daňové podvody. Podezřelý nebyl schopen dát komerčně přijatelný důvod pro otevření účtu v Belgii ve jménu společnosti, se sídlem v zahraničí, přičemž hlavní kancelář se nachází v oblasti s velkým počtem bank. Bruselský trestní soud rozhodl, že neexistuje žádný ekonomický důvod pro otevření účtu v Belgii ani převádění peněz přes Belgii. „Jednatel“ X byl odsouzen na několik let trestu odnětí svobody.

⁷⁹ Finanční zpravodajské jednotky

Případ 8: Norsko (2006/2007)

V listopadu 2002 dvě norské banky hlásily podezřelé transakce Norské FIU o činnosti dvou společností. Obě společnosti se stejným předsedou představenstva a generálním ředitelem, který zakládal bankovní účty v Norsku a Londýně, které byly registrovány k dani v Dánsku již v roce 2002 pro obchodování s mobilními telefony.

Celkový obrat, dle údajů norské společnosti, vzrostl z 9 400 \$ amerických dolarů v roce 2001 na 4,8 miliónů \$ v roce 2002.

Podezřelé zboží bylo placeno 1 £ za telefon jako "komise", z Velké Británie byly vydávány pokyny, telefony poslat z Evropy a Pákistánu do Británie na společnosti ředitele, přijaté faktury od dodavatelů (často proforma) faktury ze společností z Velké Británie, čímž nesplnily zpravodajskou povinnost k DPH z dalšího prodeje ve Velké Británii. Pokud byl tento obchod legitimní, obě společnosti dohromady by byly mezi 60 největšími firmami v Norsku.

Ředitel byl obviněn z následujících trestných činů:

- zajištění zisku z podvodů s DPH ve Velké Británii (otevření bankovních účtů, převody peněz prostřednictvím těchto účtů, a snaha legitimovat prodej prostřednictvím faktur s použitím dánského daňového identifikačního čísla),
- zpronevěra v Norsku,
- daňový únik na norské daň z příjmů,
- účetní přečiny.

Byl odsouzen k 6ti leům odnětí svobody, propadnutí 3,8 miliónu \$ a doživotní zákaz zastávat vedoucí pozici v společnostech. Tento případ byl postoupen odvolacímu soudu, který na počátku února 2007 dospěl ke stejnému závěru.

Případ 9: Velká Británie (2002)

Podvod byl spáchán mezi květnem 2002 a dubnem 2003 a vynesl více než 50 milionů £. Šetření se týkalo francouzské společnosti a jejího ředitele. Šetření se započalo v reakci na udání ze dvou bank. První informace se týkala žádosti společnosti, ze dne 1. dubna 2003 převést 1 milion £ z jeho britského obchodního účtu vedeného u banky v Londýně na

osobního účet ředitele vedeného u jiné banky ve Velké Británii. Souhlas k této transakci byl HM Revenue and Customs⁸⁰ zamítnut 10. dubna 2003. Dne 22. dubna 2003 ředitel společnosti požádal, aby byla převedena celá částka, 1,8 milionu £, z konta společnosti ve Velké Británii na účet společnosti ve Francii. Souhlas byl opět HM Revenue and Customs zamítnut a byla vydána omezení, která se týkala nakládání s majetkem ředitelem.

Vyšetřování společnosti odhalilo podezření, na její zapojení do více než 420ti karuselových podvodů. Pokaždé se společnost chovala jako dodavatel do EU, v rámci prodeje mobilních telefonů do jiné společnosti v EU, ve skutečnosti byly telefony prodávány ve Velké Británii. Ve všech řetězcích uvedený příjemce britská společnost byla buď "chybějící", nebo "ztracený" obchodník, který prodával telefony na další britské společnosti bez odvedení částky účtované za DPH. Telefony, pak byly prodávány přes několik společností z Velké Británie před odesláním zpět do EU, obvykle zpět na společnost samotnou.

Ředitel byl odsouzen k 6ti letům odnětí svobody.

⁸⁰ „Oddělení příjmů a důchodů“

8 Legislativní základna boje proti karuselovým podvodům v ČR

8.1 Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH - návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty pro rok 2011⁸¹

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty **umožňuje, již v současnosti, zavedení určitých opatření v rámci boje proti daňovým únikům v oblasti DPH. Zavedení těchto opatření není pro členské státy povinné, jedná se o dobrovolnou implementaci.** V členských státech EU jsou tato opatření využívána v různě modifikovaných úpravách. **Česká republika dosud tato opatření, s výjimkou opatření přenesení daňové povinnosti při dodání zlata, nevyžívala.**

Vzhledem ke zvyšujícímu se nárůstu daňových podvodů v oblasti DPH v České republice a po využití veškerých možných konvenčních opatření k jejich zabránění, ze strany správy daně, přistupuje nyní Ministerstvo financí k uplatnění dalších možných nástrojů v legislativní oblasti. Tyto nástroje lze rozdělit do dvou oblastí, a to:

- a) ručení za daň,
- b) režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění u vybraných plnění.

Ad a) Ručení za daň

Jedním z navrhovaných zásadních opatření je implementace článku 205 Směrnice o DPH, který umožňuje členským státům stanovit, že **za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba, než osoba povinná odvést daň.**

Návrh novely zavádí úpravu ručení za daň v § 109 s následnou vazbou na zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Jedná se o ručení odběratele za daň, ze zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku mezi dvěma plátcí, která nebyla záměrně odvedena dodavatelem.

Ručení za daň nelze vůči odběrateli uplatňovat automaticky vždy, když dodavatel daň neodvede, ale pouze za zákonem stanovených podmínkách.

⁸¹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Informace - Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH: Návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty pro rok 2011*

Novela zákona zavádí dvě odlišné podmínky pro ručení. Základním kritériem shodným pro obě podmínky je skutečnost **nezaplacení daně za zdanitelné plnění správci daně dodavatelem**. V prvním odstavci je dále stanovena navazující podmínka tzv. „**znalostního testu**“⁸² ve formě vědomosti odběratele o určitých okolnostech, které jsou následně vyjmenovány⁸³. V druhém odstavci se místo znalostního testu aplikuje kritérium **odlišné úplaty za zdanitelné plnění, tedy pokud se úplata za zdanitelné plnění výrazně odlišuje od ceny obvyklé na trhu, je na příjemci plnění, aby doložil ekonomické opodstatnění této odchylky**.

Ad b) Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění

Článek 199 Směrnice o DPH umožňuje členským státům stanovit, že u vyjmenovaných plnění je **osobou povinnou přiznat a zaplatit daň osoba povinná k dani, pro niž je zdanitelné plnění uskutečněno** – tj. odběratel.

Česká republika tuto možnost doposud využívala u dodání zlata, **nicméně vzhledem k nárůstu daňových úniků i u dalších komodit**, se rozhodla zavést toto opatření i pro:

- dodání šrotu a odpadu, včetně jeho zpracování;
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů;
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

(Podrobná úprava je obsažena v návrhu novely v §92a až §92e.)

Dále byl do návrhu novely doplněn §92f, který ukládá použití režimu přenesení daňové povinnosti u dodání benzínu nebo nafty, a to od určitého limitu (1.500 l na jednu dodávku plátcí). V této souvislosti upozorňujeme, že Směrnice o DPH neumožňuje všeobecné zavedení takového opatření u dodání benzínu nebo nafty, a proto Česká republika žádá v rámci procedurálních pravidel EU o udělení výjimky. V případě, že ČR tato výjimka nebude udělena v průběhu legislativního projednávání, bude tento paragraf z konečného znění zákona vypuštěn.⁸⁴

⁸² V paragrafovém znění „**věděl, nebo vědět měl a mohl**“.

⁸³ V paragrafovém znění „**daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, Plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody**“.

⁸⁴ Výjimka ČR udělena nebyla.

Režim přenesení daňové povinnosti může být uplatněn pouze u odběratelů – osob povinných k dani (tj. „podnikatelů“). V případě dodání osobám nepovinným k dani bude i nadále daň odvádět dodavatel daného plnění.

V případě poskytnutých plnění, u kterých dochází k přenesení daňové povinnosti na odběratele, **vystaví dodavatel fakturu na hodnotu plnění bez DPH. Odběratel bude mít povinnost, v rámci svého daňového přiznání, u tohoto přijatého zdanitelného plnění zohlednit daň na výstupu a zároveň odpočet daně na vstupu ve shodné výši**, pokud má plný nárok na odpočet daně. V případě kráceného nároku na odpočet daně nebo v případě plnění, u kterých nárok na odpočet daně nemá, bude odběratel postupovat při uplatnění nároku na odpočet DPH jako doposud – tj. uplatní nárok v poměrné nebo nulové výši. **Režim přenesení daňové povinnosti má** u plátců, kteří mají plný, případně částečný, nárok na odpočet DPH na vstupu, také **pozitivní dopad na cash-flow**, protože daň ze zdanitelného plnění, kterou by hradili svému dodavateli a následně uplatňovali v rámci nároku na odpočet daně, bude vyrovnána v rámci jednoho daňového přiznání.

Cílem zavedení tohoto opatření, je především snaha, o zamezení těch situací, kdy dodavatel neodvede DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, ale odběratel si nárokuje odpočet DPH v plné výši. U těchto komodit bylo přistoupeno k zavedení daného opatření nejenom z důvodu již současně existujících daňových podvodů, ale především také proto, že ostatní členské státy již režim přenesení daňové povinnosti zavedly nebo se ho chystají zavést a České republice by hrozil extrémní příliv podvodů s těmito komoditami.

8.2 Výňatky z důvodové zprávy⁸⁵

Ad a) Ručení za daň

Institut ručení je zaváděn jako další z nástrojů v boji proti daňovým únikům na základě článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Jedná se o ručení odběratele za daň ze zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku, která nebyla záměrně odvedena jeho dodavatelem. **Vzhledem k neexistenci jednotného přístupu mezi členskými státy je působnost ustanovení omezena pouze na tuzemské plátce.**

⁸⁵ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Příloha č. 1 Informace o návrhu novely zákona DPH pro rok 2011 rozeslané v rámci meziresortního připomínkového řízení

Každý z odstavců zavádí odlišné podmínky pro ručení. V prvním odstavci je základní podmínkou vzniku ručitelského vztahu nezaplacení daně ze zdanitelného plnění správci daně. Navazující podmínkou je tzv. „znalostní test“ vyjádřený ve formě vědomosti odběratele o určitých okolnostech. Tyto okolnosti jsou v jednotlivých písmenech prvního odstavce vyjmenovány.

V druhém odstavci je uvedeno odlišné kritérium ručení odběratele za jeho dodavatele. Kritérium nezaplacení daně, za zdanitelné plnění správci daně dodavatelem, zůstává, avšak místo znalostního testu se aplikuje kritérium odlišné úplaty za zdanitelné plnění. Pokud je úplata za plnění výrazně odlišná od ceny obvyklé na trhu, je na plátcí, aby v případě nezaplacení daně jeho dodavatelem doložil ekonomické opodstatnění této odchylky. Pokud se tak nestane, může být po něm nezaplacená daň správcem daně požadována.

Samotný proces ručení je upraven v § 171 a § 172 daňového řádu. Ručitel je povinen uhradit nezaplacenou daň, pokud mu správce daně ve výzvě sdělí její výši a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem a byl po něm bezvysledně požadován. Proti výzvě se může ručitel odvolat a včasné podané odvolání má odkladný účinek.

Ad b) Režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění

(§ 92a) V ustanovení § 92a jsou z důvodu zabránění daňovým únikům zaváděna nová pravidla pro použití režimu pro přenesení daňové povinnosti. Plátce je povinen použít tento režim, pokud uskutečňuje plnění uvedená v § 92b) až 92f) pro plátce. **Plátce, který poskytuje zdanitelné plnění, je povinen vystavit daňový doklad podle § 26 s tím, že na něj uvede, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, který je odběratelem. Odběratel je povinen přiznat daň z poskytnutého plnění ke dni jeho uskutečnění. Odběratel je povinen na daňovém dokladu doplnit výši daně. Hlavní smysl spočívá v tom, že odběratel má podle § 72 nárok na odpočet daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost přiznat daň.** Dodavatel i odběratel jsou povinni vést evidenci. Formát, strukturu a obsah evidence stanoví MF. Plátce bude povinen tuto záznamní povinnost předkládat finančnímu úřadu ve lhůtě po podání daňového přiznání.

(§ 92b) Postup při dodávání zlata se věcně nemění. Plátce je nově, v souladu s obecným principem zvláštního režimu pro přenesení daňové povinnosti, povinen vést evidenci

o uskutečněných plněních a je povinen tuto evidenci předkládat finančnímu úřadu, vždy současně s daňovým přiznáním.

(§ 92c) Plátce postupuje podle režimu přenesení daňové povinnosti, pokud dodá zboží uvedené v příloze č. 5 plátcí.

(§ 92d) Plátce postupuje podle režimu přenesení daňové povinnosti, pokud převádí povolenky na emise skleníkových plynů podle zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů na plátce.

(§ 92e) Plátce postupuje podle režimu přenesení daňové povinnosti, pokud poskytuje stavební nebo montážní práce plátcí bez ohledu na rozsah provedených prací. Při poskytnutí stavebních nebo montážních prací osobě, která není plátcem, se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije.

(§ 92f) Plátce postupuje podle režimu přenesení daňové povinnosti při dodání uvedených pohonných hmot pro plátce u každé dodávky, kterou překročí stanovený limit 1 500 l. Při poskytnutí benzínu a nafty do tohoto limitu plátcí a při poskytnutí benzínu a nafty osobě, která není plátcem, režim přenesení daňové povinnosti plátce nepoužije.⁸⁶

⁸⁶ Toto ustanovení nebylo o ZDPH implementováno viz výše.

9 Koncepce boje vybraných daňových správ členských zemí EU s karuselovými podvody a jejich předcházení

9.1 Spolková republika Německo

Podle německého Info-Institutu dosahují podvody na DPH 14-15 miliard € ročně. Velká část z těchto prostředků je vylákána zločineckými organizacemi v rámci tzv. **karuselových podvodů**. Na Federální Centrální daňový úřad (BZSt) byly přeneseny v této souvislosti úkoly z oblasti národních a mezinárodních podvodů s DPH. Stěžejním je **provoz celostátní databáze pro odhalování podvodů v případě daně. Pokud jsou tyto případy objeveny finančním úřadem, a ten zahájil vyšetřování trestných činů na daňový podvod, musí zadat příslušné informace do on-line databáze. Protože každý finanční úřad může také on-line vyhledávat v databázi, zabraňuje se tak nezjištěným podvodům vyskytujícím se u různých finančních úřadů**. Kromě toho jsou data analyzována jako celek včasného odhalení nových trendů a podv, a tak mají varovat finanční úředníky v jednotlivých spolkových zemích.

Další oblastí je centrální místo pro koordinaci auditorské činnosti u národních a nadnárodních případů podvodů s DPH. Navíc, federální ústřední finanční úřad je nápomocen zemím v oblasti zdanění transakcí v elektronickém obchodování. Inteligentní vyhledávač s názvem "Xpider" vyhledá na internetu pro jednotlivce i podniky, které zde nabízejí zboží a služby. Odpovídající výsledky jsou pravidelně shromažďovány. Tato skutečnost zajistí výnos DPH, ale je také zaměřena na konkurenční spravedlnost.⁸⁷

9.2 Francouzská republika

Francie má v poslední době trojí arzenál⁸⁸ proti podvodům s DPH. To umožňuje realizovat sankce proti kupujícímu nebo dodavateli zboží, který se vědomě podílí na podvodném systému. Nicméně, tento nástroj vnitřního boje proti podvodům v oblasti DPH ukazuje své meze, pokud jde o boj proti nezákonnému organizování ve velkých měřících. Tyto podvody se často organizují přes hranice. Kolotoč podvodů je opravdu velmi obtížné zjistit, pokud francouzské daňové orgány působí v izolaci. Hrozba přeshraničních podvodů musí být logicky řešena na evropské úrovni. Zavedením společné evropské strategie a koordinování spolupráce, se tak jeví, jako nejlepší řešení, jak doplnit a podpořit systém boje

⁸⁷ BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN. *Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung*

⁸⁸ Jedná se o daňovou legislativu obdobnou v ČR § 109 ZDPH (věděl nebo mohl vědět).

proti podvodům. Proto je třeba konstatovat, že nástroje vnitřního boje proti podvodům se zdají být stále nedostatečné, vzhledem k rozsahu a složitosti některých systémů podvodům v oblasti DPH. Aby bylo možné pracovat rychleji a efektivněji, jeví se jako nezbytné vytvoření společné evropské strategie pro boj proti podvodům.

Vzhledem k rozsahu podvodu typu karusel, se francouzský zákonodárce, rozhodl posílit svůj boj proti podvodům s DPH. Pokud se daňové správy dozví o existenci podvodu bude se snažit získat neoprávněně získanou daň zpět. Dále se autoři podvodů s DPH vystavují rizikům trestních sankcí pro daný trestný čin, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo dokonce trestného činu podvodu. Daňové úniky se tak trestají jako přestupek pokutou 75.000 € a trestem odnětí svobody na pět let. Nicméně, je často nemožné získat zpět DPH od provozovatele, protože pachatelé většinou zmizí, když se daňová správa dozvěděla o existenci podvodu. Vymáhání jsou tak často neúčinná. a sankce proti hlavním organizátorům podvodu jsou samy o sobě neúčinné. Novou strategií od roku 2007 je, potlačit určité chování dodavatele nebo kupujícího. Odhalení podvodné skupiny v rámci boje proti karuselovým podvodům, je především výsledkem dlouhého vývoje případu. Nová opatření jsou dobrá pokud výzva k osvobození od dodavatele, v rámci Společenství, zpochybňuje nárok na odpočet daně pro kupujícího, realizaci postupu platby vůči kupujícímu. Tato ustanovení jsou důležitá, na jedné straně pro dodavatele zapojeného do podvodů s DPH a na straně druhé pro příjemce, který se podílí na podvodech s DPH. Aby byly použitelné, je zapotřebí prokázání toho, že žadatelé o odpočet "věděli nebo mohli vědět", že se podílí na podvodném schématu.

Sankce pro autora podvodů v oblasti DPH mohou být ze dvou oblastí. Obecně platí, že se jedná o daňové sankce. Ale může to být také trestní sankce. Daňové sankce uvalené na daňové poplatníky, kteří se svévolně snaží vyhnout placení daní tím, že poruší daňové předpisy. Tyto daňové sankce jsou pokuty. Mohou se sestávat z vysokých poplatků a úroků z prodlení. Jedná se o zvýšení o 40% v případě úmyslného selhání, 80% v přítomnosti zneužití práv a korupce a 100% v případě námitek proti daňové kontrole. Ty aplikují přímo správci daně, podle zákona a podle soudního daňového přezkumu. Ale autor podvodů v oblasti DPH bude s největší pravděpodobností potrestán pro trestný čin daňových úniků. Trestný čin daňového podvodu podle § 1741 z daňového řádu, potrestá každého, kdo zpronevěřil daň nebo se podvodně pokusil vyhnout zdanění. Poplatník snažící se vyhnout placení DPH a jeho spolupachatelé jsou trestně stíháni, tím vznikají tresty odnětí svobody

v délce pěti let a pokuty od 37 500 € do 75 000 €, to platí iv případě, pokud jsou použity falešné faktury nebo bylo nakupováno bez faktur.⁸⁹

9.3 Velká Británie

Pokusy o podvody MTIC⁹⁰ v období 2007-08 byly odhadnuty na 0,5 miliardy £ až 2 mld. £, se shodnou výší odhadovaných negativních dopadů na příjmy z DPH. To je výrazné zlepšení statistických údajů, vykázaných v období předěšlém. Současnou strategií MTIC je nadále snižovat hladinu MTIC a činnosti karuselových podvodů a následné ztráty.

Přestože velké množství vratek daně zůstává pod ověřovací schopností našich týmů, do dnešního dne jsme rozhodli o odmítnutí vrácení daně, pokud jde o většinu případů vzniklých v průběhu kulminace podvodu. Významný počet těchto rozhodnutí je však v rámci právního řízení. Nové požadavky jsou v současnosti na velmi nízké úrovni, ale budeme i nadále sledovat podvodníky zapojené do činnosti karuselových podvodů s MTIC, neboť zde i nadále zůstává značné riziko.

Se souhlasem členských států EU, je přenesení daňové povinnosti účinné opatření pro zboží nejčastěji používané u podvodů s použitím nezvěstných obchodníků, které bylo ve Velké Británii zavedeno dne 1. června 2007. Důkazy naznačují, že britské firmy jsou úspěšně v souladu se závazky v systému přenesení daňové povinnosti. Přenesení daňové povinnosti zabrání podvodům MTIC u určených dotčených výrobků a pomáhá udržet podvody, související s obchodováním na velmi nízké úrovni.⁹¹

9.4 Španělské království

Boj proti organizovaným podvodům s DPH se musí neustále přizpůsobovat, to vyžaduje sledovat úpravy a změny, které jsou nové pro transakce u těchto podvodů. Je proto nezbytné posílit kontroly, které jsou zaměřeny na položky registru subjektů uvnitř společenství, a to především na ty plátce, kteří nevykazují známky vytváření skutečné ekonomické aktivity. V tomto smyslu, je třeba vzít v potaz subjekty, u kterých je očividné, že slouží jako "prázdná schránka", a přesto dále vykazují činnost. Zásadní význam mají záznamy o průběhu stíhání

⁸⁹ MATHE, N., *La fraude à la TVA: Partie 2 : Le dispositif de lutte contre la fraude à la TVA. Memoire Online*

⁹⁰ *Missing Trader Intra-Community*

⁹¹ OFFICE OF PUBLIC SECTOR INFORMATION. *HM Revenue & Customs: Report by the Comptroller and Auditor General*

a soudů. Tato akce bude zaměřena, v podstatě na získání informací potřebných k prokázání existence důležitých důkazů a trestní zodpovědnosti. Z toho poté pro žalobce a soudce vyplývá přijmout nezbytná opatření k provedení potřebných školení o těchto zločinech.

V roce 2010 vstoupil v platnost zákon, kterým se mění nařízení o DPH jak je v návaznosti na změnu směrnice o DPH (2006/112) a směrnice 2008/117. Na základě této úpravy, systém podávání zpráv o obchodu uvnitř Společenství služby, bude součástí rozšířeného VIES. U nově zjištěných případů mezinárodních podvodů s DPH v sektoru služeb (emise CO2 práva, atd. ...) požadovat, aby bylo zvláště přísné potrestání v této nové oblasti organizovaných podvodů.

Akce:

- Posílení obezřetnosti u tzv. mrtvých schránek.
- Zaměření na nové formy obchodovaných produktů jako CO2 emisních povolenek.
- Analýza správní a soudní činnosti.⁹²

9.5 Slovenská republika

Vláda SR na svém zasedání dne 04. 05. 2011 schválila Návrh koncepce boje proti daňovým podvodům na dani z přidané hodnoty. Schválená koncepce má za cíl eliminaci daňových podvodů v oblasti DPH s důrazem na účinné a efektivní potlačení podvodných aktivit na jedné straně a nezvyšování administrativních překážek rozvoje podnikatelských aktivit legálně podnikajících subjektů na straně druhé. Na základě identifikace rizikových oblastí, doporučení a zkušeností některých členských států EU se navrhuje řada opatření, která jsou rozdělena na opatření legislativního charakteru a opatření nelegislativní povahy. Mezi nejvýznamnější navrhovaná opatření patří následující:

1. zavedení institutu finanční záruky pro osoby, u kterých je důvodná obava, že zaplacení daně bude neúspěšné;
2. zavedení kompetence pro daňové úřady, požádat Slovenskou komoru daňových poradců o navržení zástupce právnické osoby, která nemá osobu způsobyloou jednat jejím jménem, ze seznamu daňových poradců, a stanovit tohoto zástupce;
3. rozšíření možnosti pro uplatnění společné a nerozdílné odpovědnosti za nezaplacenou daň plátců daně v řetězci;

⁹² LA AGENCIA TRIBUTARIA. *Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social*

4. zavedení povinnosti plátců DPH předkládat elektronicky údaje o dodávkách zboží a služeb (kontrolní výkaz daňové povinnosti), v členění podle identifikace odběratele a částky DPH s výjimkou těch plnění, která jsou osvobozena od daně a plnění, které si správce daně umí křížově ověřit s jinými správci daně;
5. změny přístupu k registraci podnikatelů k DPH a změna přístupu ke zrušení registrace plátce DPH (zejména v případech zmizelých plátců daně, nekomunikujících subjektů, podávání negativních daňových přiznání, nesplnění povinnosti složit jistotu na daň);
6. zavedení interního rejstříku osob (pro potřeby daňové správy), které se v minulosti v jakémkoli postavení účastnili podvodných jednání nebo řízení, jejichž důsledkem bylo nezaplacení daně. Zaslání oznámení podnikatelům, že byly daňovou správou identifikovány jako osoby, které se účastní podezřelých aktivit v rámci řetězce. A vedení rejstříku těchto osob;
7. vytvoření softwaru a metodiky na skládání finanční záruky při registraci osob vedených v registru daňových deliktů, ale i u již registrovaných osob, u kterých došlo ke změně jednatele nebo převodu obchodního podílu společnosti na osobu vedenou v daném registru nebo na nekontaktní osobu. Vývoj a provoz systému, který bude zpracovávat údaje z kontrolních výkazů daňové povinnosti a kontrolních výkazů odpočtu na bázi křížové kontroly, zřízení kvalitního systému analýzy rizik a selekce subjektů, u kterých má být provedena daňová kontrola na základě tohoto systému;
8. změna organizační struktury a kompetencí jednotlivých složek daňové správy, pokud jde o výběr subjektů ke kontrole DPH. Realizaci samotné kontroly a pravidelné tréninky kontrolorů a vzdělávání specialistů policejního sboru na ekonomickou trestnou činnost a legalizaci výnosů z trestné činnosti v oblasti daňových předpisů;
9. analýza možností omezení plateb v hotovosti, při obchodním styku nad určitý finanční limit. Vypracování analýzy segmentů trhu podle úrovně plnění daňových povinností, vypracování geografického přehledu o daňových únicích a zajištění výkonu daňových kontrol pracovníky daňové správy, kteří nejsou zaměstnanci místně příslušného správce daně.⁹³

⁹³ PODNIKAJTE.SK. *Koncepcia boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty*

10 Multilaterální kontroly a automatické výměny informací EUROFISC v prostoru Evropské unie

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010⁹⁴

Článek 1

1. **Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých příslušné orgány členských států odpovědné za uplatňování právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.**

Za tímto účelem stanoví toto nařízení **pravidla a postupy, jež umožňují příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH**, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména u plnění uvnitř Společenství, **a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH.**

Článek 23

Členské státy zajistí, aby v elektronickém systému uvedeném v článku 17⁹⁵ tohoto nařízení bylo identifikační číslo pro účely DPH podle článku 214 směrnice 2006/112/ES znázorněno jako neplatné, nastane-li přinejmenším kterákoli z těchto situací:

a) **osoba identifikovaná pro účely DPH prohlásí, že ekonomickou činnost podle článku 9 směrnice 2006/112/ES již nevykonává, nebo se v jejím případě příslušný správce daně domnívá, že ekonomickou činnost již nevykonává.**

b) **osoba uvedla nepravdivé údaje, aby získala identifikaci pro účely DPH, nebo nesdělila změny svých údajů**, a pokud by to správce daně býval věděl, odmítl by této osobě udělit identifikační číslo pro účely DPH nebo by jí je odňal.

SOUBĚŽNÉ KONTROLY⁹⁶

Článek 29

Členské státy mohou souhlasit s prováděním souběžných kontrol, kdykoli je považují za účinnější než kontroly provedené pouze jedním členským státem.

⁹⁴ Evropská unie. Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

⁹⁵ Jedná se zejména o: údaje o totožnosti, činnosti, právní formě a adresy osob, jimž přidělil identifikační číslo pro účely DPH, údaje o identifikačních číslech pro účely DPH, která přidělil a která pozbyla platnosti, a data, kdy tato čísla pozbyla platnosti.

⁹⁶ Multilateral Control Guide (MLC)

Článek 30

1. Členský stát sám určí osobu povinnou k dani, pro kterou navrhne souběžnou kontrolu. Příslušný orgán tohoto členského státu oznámí případy navržené pro souběžnou kontrolu příslušným orgánům ostatních dotčených členských států. Svou volbu zdůvodní pokud možno tím, že poskytne informace, které ho přivedly k jeho rozhodnutí. Stanoví lhůtu, během níž by měly být tyto kontroly provedeny.

2. Příslušný **orgán členského státu, který obdrží návrh na souběžnou kontrolu, potvrdí příslušnému orgánu navrhujícího členského státu svůj souhlas nebo mu sdělí své odmítnutí spolu s odůvodněním**, a to v zásadě do dvou týdnů od obdržení návrhu, avšak nejpozději do jednoho měsíce.

EUROFISC

Článek 33

1. S cílem podpořit a usnadnit mnohostrannou spolupráci při boji proti podvodům v oblasti DPH se touto kapitolou **zřizuje síť pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy, dále nazývanou "Eurofisc"**.

2. V rámci Eurofiscu členské státy:

- a) zavedou **mnohostranný mechanismus včasného varování pro boj proti podvodům** v oblasti DPH;
- b) koordinují rychlou mnohostrannou výměnu cílených informací v tematických okruzích, v jejichž rámci Eurofisc vyvíjí činnost (dále jen "pracovní oblasti Eurofiscu");
- c) koordinují práci kontaktních úředníků Eurofiscu zúčastněných členských států při reakci na obdržená varování.

Článek 34

1. **Členské státy se účastní činnosti Eurofiscu v pracovních oblastech podle vlastní volby a rovněž se mohou rozhodnout svou účast ukončit.**

2. Členské státy, které se rozhodly účastnit se některé pracovní oblasti Eurofiscu, se aktivně účastní mnohostranné výměny cílených informací mezi všemi zúčastněnými členskými státy.

Článek 35

Komise poskytuje Eurofiscu technickou a logistickou podporu. **Komise nemá přístup k informacím uvedeným v článku 1, které mohou být prostřednictvím Eurofiscu vyměňovány.**

Článek 36

2. Kontaktní úředníci členských států účastnících se činnosti v určité pracovní oblasti Eurofiscu (dále jen "zúčastnění kontaktní úředníci Eurofiscu") **určí ze svého středu na omezenou dobu koordinátora** (dále jen "koordinátor pracovní oblasti Eurofiscu").
Koordinátoři pracovní oblasti Eurofiscu:

- a) shromažďují informace,
- b) zajišťují, že informace získané od zúčastněných kontaktních úředníků Eurofiscu jsou zpracovávány, jak se na tom dohodli účastníci dané pracovní oblasti, a zpřístupňují výsledky zúčastněným kontaktním úředníkům Eurofiscu;
- c) poskytují zpětnou vazbu zúčastněným kontaktním úředníkům Eurofiscu.

Článek 37

Koordinátoři pracovní oblasti Eurofiscu **předkládají** výboru uvedenému v čl. 58 odst. 1⁹⁷ **výroční zprávu** o činnostech ve všech pracovních oblastech.

Článek 55

1. Informace sdělené či shromážděné v jakékoli formě na základě tohoto nařízení, včetně veškerých informací, které byly dostupné úředníkovi, podléhají služebnímu tajemství a požívají stejné ochrany jako obdobné informace podle vnitrostátního práva členského státu⁹⁸, který je obdržel, a odpovídajících předpisů platných pro orgány Unie.

Tyto informace mohou být použity pro účely stanovení vyměřovacího základu nebo pro výběr či správní kontrolu daní pro účely stanovení vyměřovacího základu.

V zájmu posílení ochrany finančních zájmů EU byla dne 16. března 2010 přijata směrnice Rady 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření, která s účinností od 1. ledna 2012 zcela nahrazuje směrnicí Rady 2008/55/ES. Nová směrnice **klade důraz na přijetí jednotného dokladu, který se bude používat pro opatření k vymáhání pohledávek v dožádaném členském**

⁹⁷ Stálý výbor pro správní spolupráci

⁹⁸ V ČR se jedná o č. 253/2000 Sb. O mezinárodní pomoci při správě daní

státě, jakož i na přijetí jednotného standardního formuláře pro doručování dokumentů, výměnu informací bez předchozí žádosti týkajících se konkrétních vratek daní, dále je v ní stanovena obecná povinnost předávat žádosti a dokumenty v digitální podobě a prostřednictvím elektronické sítě a přesná pravidla týkající se jazyků atd.⁹⁹

Finanční úřady ČR v některých případech využily informace získané formou mezinárodní spolupráce a doměřily plátcům daňovou povinnost DPH. Plátcí si v těchto případech buď neoprávněně uplatnili nárok na osvobození dodání od DPH, nebo nepřiznali pořízení zboží v daňovém přiznání k DPH. V některých případech **nemohly finanční úřady získané informace využít, protože informace byly buď neúplné nebo nesrozumitelné.** V jiných případech **nemohly být informace využity z důvodu různých právních ustanovení v obou členských státech.** V některých případech **daňová správa jiného členského státu odmítla na žádost o informace odpovědět.**¹⁰⁰

⁹⁹ NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. *EU REPORT 2011*

¹⁰⁰ NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. *Zpráva o výsledcích paralelní kontroly správy daně z přidané hodnoty provedené v České republice a Spolkové republice Německo (kontrolované období 1. 5. 2004 - 31. 12. 2005 tedy před zavedením systému EUROFIC)*

11 Judikatura Evropského soudního dvora v souvislosti s karuselovými podvody

11.1 *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise*^{101,102}

Předmět sporu

Za červen 2002 požádala **Optigen** o vrácení čistého zůstatku DPH ve výši přesahující 7 milionů GBP. Rozhodnutími ze dne 16. a 31. října 2002 zamítli Commissioners tuto žádost v rozsahu, v němž se týkala částky o něco málo převyšující 7 milionů GBP. Rozhodnutím ze dne 30. října 2002 Commissioners rovněž zamítli této společnosti vrácení částky, o něco málo převyšující 13 milionů GBP za červenec téhož roku.

Za červen 2002 požádala **Fulcrum** o vrácení čistého zůstatku DPH na vstupu ve výši téměř 7,2 milionů GBP. Rozhodnutím ze dne 11. listopadu 2002 Commissioners zamítli tuto žádost ve vztahu k částce ve výši téměř 2 miliony GBP. Rovněž za červenec 2002 zamítli vrácení částky ve výši přibližně 1,1 milionu GBP, v rámci žádosti o vrácení celkové částky, téměř 4 milionů GBP. Dále, v únoru 2003 Commissioners zaslali Fulcrum daňový výměr na částku ve výši téměř 160 000 GBP, jako DPH na vstupu, která podle nich odpovídá nesprávně vrácené částce za květen 2002.

Z předkládacích rozhodnutí vyplývá, že daná plnění byla uskutečněna v řetězci dodávek, jehož součástí byl, bez vědomí společností, které jsou ve věcech v původním řízení žalobkyněmi, chybějící subjekt, tedy subjekt dlužný DPH, který však zmizel, aniž by zaplatil DPH daňovým orgánům nebo subjekt, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, tedy číslo, které mu nenáleží, přičemž tyto praktiky jsou podle Commissioners „kolotočovými“ podvody.

Právní východiska účastníků sporu

Optigen a Fulcrum se domnívají, že ve společném systému DPH a s ohledem na první a šestou směrnici, je třeba nárok subjektu, na vrácení daně odvedené za plnění, posuzovat vzhledem ke konkrétnímu plnění, jehož se subjekt účastnil, včetně důvodů proč se jej účastnil a nikoli ve vztahu k předcházejícím nebo následujícím plněním,

¹⁰¹ Správce daně Velké Británie spravující DPH.

¹⁰² Věc je spojena s Bound House Systems Ltd, jež se zakládá na podobných skutečnostech.

o kterých subjekt nevěděl nebo nemohl vědět, ani ve vztahu k podvodným úkonům a úmyslům jiných subjektů, jejichž účast není uvedenému subjektu známa a o níž nevěděl nebo nemohl vědět.

Vláda Spojeného království tvrdí, že ve společném systému DPH a s ohledem na první a šestou směrnici, **je třeba nárok subjektu, na vrácení daně odvedené za plnění, posuzovat vzhledem k souhrnu plnění, včetně následujících plnění, která tvoří kruhový řetězec dodávek, jehož je konkrétní plnění součástí, s ohledem na důvody ostatních účastníků řetězce, které daný subjekt nezná nebo nemůže znát, a na podvodné úkony a úmysly, které předcházejí nebo následují po konkrétním plnění ostatních účastníků kruhového řetězce, jejichž účast není uvedenému subjektu známá, a tedy o nich nevěděl nebo nemohl vědět.** Veškerá plnění kruhového řetězce dodávek, jehož jediným cílem je spáchat podvod na systému DPH, jsou proto zcela vyloučena z působnosti šesté směrnice a skutečnost, že některá z těchto plnění zahrnovala nevinný subjekt nemůže způsobit, že tato plnění spadají do působnosti uvedené směrnice.

Komise Evropských společenství tvrdí, že ve společném systému DPH a s ohledem na první a šestou směrnici, **musí být nárok subjektu, na vrácení DPH odvedeného za plnění posuzován ve vztahu ke konkrétnímu plnění, jehož se daný subjekt účastnil.** Plnění, o nichž nevěděl a podvodné úkony nebo úmysly jiných účastníků řetězce dodávek, jejichž účast mu není známá, se jeho nároku nedotýkají. **Z toho vyplývá, že vyloučení ze systému DPH plnění, které má být považováno za zdanitelné plnění, je v rozporu s šestou směrnicí.**

Závěry Soudního dvora

Povinnost daňového orgánu, jehož účelem je zjistit, zda je dané plnění dodáním uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková a hospodářskou činností, spočívající v zohlednění úmyslu jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, která je součástí téhož řetězce dodávek nebo zohlednění případné podvodné povahy jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět, je v rozporu s uvedenými cíli. **Jak uvedl generální advokát v bodě 27 svého stanoviska, každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemění na základě předcházejících nebo následujících událostí.**

Ohledně argumentu vlády Spojeného království, vycházejícího z judikatury Soudního dvora týkající se skutečnosti, že **protiprávní plnění nepodléhají DPH**, je třeba jednak připomenout, že tato judikatura **se vztahuje na zboží, které kvůli vlastní povaze a zvláštním vlastnostem nemůže být uvedeno na legální trh ani začleněno do hospodářského oběhu**. Dále z ustálené judikatury vyplývá, že zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Z toho vyplývá, že kvalifikace jednání jako protiprávního sama o sobě nezakládá výjimku ze zdanění tohoto jednání. Taková výjimka se uplatní pouze ve specifických situacích, kdy je z důvodu konkrétních vlastností určitého zboží nebo určitých služeb vyloučena jakákoli hospodářská soutěž mezi legálním a protiprávním hospodářským odvětvím.

Proto, je třeba na první předběžnou otázku v každé z věcí odpovědět tak, že taková plnění, jaká jsou předmětem věcí v původním řízení, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s DPH, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět.

Rozsudek Soudního dvora

Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění na odpočet DPH odvedeného na vstupu, není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.¹⁰³

¹⁰³ JUDGMENT OF THE COURT. *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) v Commissioners of Customs & Excise*

11.2 Axel Kittel v État belge^{104,105}

Předmět sporu

Akciová společnost **Ang Computime Belgium** (dále jen „Computime“) koupila a následně prodala počítačové součástky a že z protokolu vypracovaného daňovým orgánem vyplývá, že se posledně uvedený domníval, že se **Computime vědomě účastnila „kolotočového“ podvodu na DPH, jehož účelem bylo získat jednou nebo vícekrát částky DPH fakturované dodavateli, za jedno a totéž zboží, a že dodání uskutečněná pro Computime byla fiktivní.** Na tomto základě daňový orgán zamítl Computime nárok na odpočet DPH odvedeného na vstupu z uvedených dodání. Ze spisu vyplývá, že správce daně ve Verviers vydal vůči Computime dne 13. října 1997 platební výměr. Požadované částky se pohybovaly přibližně ve výši 240 milionů BEF z titulu daní a okolo 480 milionů z titulu pokut (celkem přibližně 18 milionů eur). **Alex Kittel, jako správce konkurzní podstaty Computime,** následně podal kasační opravný prostředek proti tomuto rozsudku ke Cour de cassation (kasační soud).

Právní východiska účastníků sporu

Alex Kittel má za to, že **zásada daňové neutrality,** vyplývající zejména z článku 2 první směrnice a čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice **brání tomu, aby pouhá neplatnost plnění, podle vnitrostátního práva, vedla ke ztrátě nároku na odpočet osoby povinné k dani.**

Belgický stát tvrdí, že pokud je převod zboží určen osobě povinné k dani, která uzavřela smlouvu v dobré víře, bez vědomí podvodu spáchaného prodávajícím, **nebrání zásada daňové neutrality DPH tomu, aby byl osobě povinné k dani zamítnut jakýkoli nárok na odpočet, pokud je prokázáno, že hmotněprávní podmínky, vyžadované pro uplatnění tohoto nároku, nejsou z její strany splněny.**

Komise Evropských společenství tvrdí, že dodání zboží určené osobě povinné k dani, která uzavřela smlouvu v dobré víře, bez vědomí podvodu spáchaného prodávajícím, představuje dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice zakládající nárok na odpočet podle čl. 17 odst. 2 uvedené směrnice, a že **zásada neutrality této daně brání tomu, aby nárok na odpočet DPH byl uvedené osobě, povinné k dani, zamítnut z důvodu pravidla**

¹⁰⁴ Belgický stát

¹⁰⁵ Věc je spojena s Recolta Recycling, jež se zakládá na podobných skutečnostech.

vnitrostátního práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy, pro rozpor s veřejným pořádkem, z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího.

Závěry Soudního dvora

Soudní dvůr došel v bodě 51 výše uvedeného rozsudku Optigen a další k závěru, že **plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na DPH, jsou dodáními zboží uskutečněnými osobou povinnou k dani, která jedná jako taková a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 bodu 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, neboť splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani**, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o nichž tato osoba nevěděla a nemohla vědět.

Soudní dvůr upřesnil, že **nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila taková plnění na odpočet DPH odvedeného na vstupu, rovněž není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na DPH**, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.

Rozsudek Soudního dvora

Pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, **vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji, na základě ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem, z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, odvedené touto osobou povinnou k dani.** V tomto ohledu není relevantní otázka, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na dani z přidané hodnoty nebo z jiných podvodů.

Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že **dobání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.**¹⁰⁶

¹⁰⁶ JUDGMENT OF THE COURT. *Axel Kittel (C-439/04) v État belge, État belge (C-440/04) v Recolta Recycling SPRL*

12 zhodnocení analyzovaných dat a výsledky

V úvodu bylo položeno osm otázek, viz níže, jejichž zodpovězení je hlavním cílem této práce. Následující zhodnocení analyzovaných informací poskytne odpovědi a možná řešení.

- 1) Co je to karuselový podvod, jaký je jeho princip, jak probíhá a jaké mohou být jeho dopady?
- 2) Jak ke karuselovým podvodům dochází v praxi, existují karuselové podvody v České republice i ve světě, jakých komodit se týkají a v jakém rozsahu působí škody?
- 3) Jakou mají fiskální autority legislativní základnu pro boj s karuselovými podvody?
- 4) Jak s karuselovými podvody bojují fiskální autority jiných členských států v Evropské unii?
- 5) Existuje v prostoru Evropské unie mezinárodní spolupráce v oblasti boje proti karuselovým podvodům a na jakých základech je postavena?
- 6) Jaká je v souvislosti s karuselovým podvodem judikatura v České republice a Evropské unii?
- 7) Ubírá se dosavadní systémová snaha zabránit karuselovým podvodům správným směrem?
- 8) Jaké jsou další možná systémová řešení, jak karuselovým podvodům předcházet, nebo zabránit a lze karuselový podvod zcela eliminovat?

V kapitolách 4 a 5 byl schématicky popsán obecný princip a technika karuselového podvodu, bylo definováno, že se jedná o „*vytvoření řetězce daňových subjektů a obchodních transakcí mezi nimi s předem stanoveným cílem, že jeden z těchto subjektů nesplní daňovou povinnost*“. Škoda, která tak vznikne dané fiskální autoritě je v hodnotě celé částky daně vypočtené ze základu daně dané transakce, která byla od této fiskální autority podvodníky vylákána na základě daňového přiznání, v němž byla daň vypočtena ze základu daně dané transakce a uplatněna na vstupu, tím byla snížena již existující daňová povinnost z jiných transakcí, popřípadě vylákán nadměrný odpočet. Fiskální autorita tak nejenže neobdrží daňové inkaso od missing tradera, ale navíc v případě nadměrného odpočtu brokera sama do podvodného řetězce dodává finanční prostředky.

Na tomto místě je zapotřebí upozornit, a to s vyšším stupněm důrazu, že **tyto daňové podvody mají fiskálně mnohem vyšší negativní dopad, než je tomu u daňového podvodu,**

tak jak je běžně vnímán. Řekne-li se daňový podvod, valná většina laické veřejnosti, si pod tímto slovním spojením představí snížení daňové povinnosti u daně z příjmů podle možného schématu: pan Švec šije boty, za rok ušije 200 párů po 10 jednotkách, utrží tak tedy 2 000 jednotek, na tyto výkony spotřebuje 1000 jednotek nákladů, avšak do svého daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob uvede základ daně vypočtený z příjmů 1800 jednotek (výnosy ve výši 200 jednotek zatají) a nákladů 1200 (náklady o 200 jednotek navýší) na daňovém inkasu tak tedy vznikne škoda ve výši $400 \cdot \text{sazba daně}$. Tedy daňový podvod podle výše popsaného schématu znamená snížené daňové inkaso. Pokud by pan švec za zdaňovací období neušil ani botu, pro daňový podvod by nevznikl prostor. U DPH je pro nepoctivce pana Švece možnost jak podvádět jiná a jistě lákavější. Pan Švec se rozhodl, že už ho šít boty nebaví a žít bude jen z podvodů na DPH, vzpomene si na starého známého pana Pobudu, který je bezdomovcem a kde si večer lehne, tam se ráno probudí. Pan Pobuda vystaví panu Švecovi fakturu na prodej bot za 2 000 jednotek, daň z tohoto plnění neodvede a zmizí, pan Švec si na základě této faktury uplatní odpočet daně v daňovém přiznání, a jelikož neměl žádná uskutečněná plnění, fiskální autorita mu částku $2\,000 \cdot \text{sazba daně}$ vyplatí, tu si pak s panem Pobudou rozdělí. Fiskální škoda tedy nevzniká tím, že by bylo inkasováno méně, ale tím, že je fiskální autorita sama nucena podvodníkům finanční prostředky vyplatit. Výše popsané **krom rozdílné závažnosti negativního fiskálního dopadu ilustruje i rozdíl v makroekonomickém dopadu na ekonomiku daného státu.** Zatímco v případě prvním pan Švec vytvářel hodnoty a ty v národním hospodářství realizoval, spotřebovával vstupy, které byly součástí realizace výstupů jeho dodavatelů, popřípadě mohl zaměstnávat zaměstnance, a tudíž se svou měrou podílel na tvorbě hrubého domácího produktu. V případě druhém **byl pouze vylákán podvodný výnos, ale žádné reálné hodnoty nevznikly a hrubý domácí produkt zůstal beze změn.** Podíváme-li se na tuto situaci limitně, tak hrubý domácí produkt byl v obou případech snížen vlivem nižších vládních výdajů, které byly sníženy o nižší daňové inkaso, a to jak z pohledu nižších odvodů, tak z důvodu vylákaných neoprávněných nadměrných odpočtů.

Shrneme-li popsané výše, získáme odpovědi na první otázku:

Ad 1) Karuselový podvod je **podvodem na dani z přidané hodnoty, kdy podvodná skupina vytvoří řetězec subjektů a transakcí za účelem získání finančních zdrojů, buď formou vratky daně, nebo snížením daňové povinností z jiných transakcí.** Jeho principem je vytvoření článku v řetězci, kde dojde ke vzniku daňové povinnosti

(intrakomunitární plnění, extrémní navýšení daňové povinnosti), která nebude splněna, ale která zároveň opravňuje následující článek v řetězci na uplatnění této daňové povinnosti. **Dopadem tohoto jednání je nižší daňové inkaso, a to jako snížená daňová povinnost, nebo jako neoprávněné vylákání platby** od fiskální autority. Dalším možným dopadem je nulová ekonomická podstata, a tudíž i hodnota těchto transakcí pro národní hospodářství a tvorbu hrubého domácího produktu.

V kapitolách 6 a 7 byly popsány případy z „*praxe karuselového podvodu*“, nejprve byly popsány případy z České republiky na základě veřejně dostupných rozsudků a dva příklady z praxe správce daně, poté byly popsány případy ze zahraničí, kdy bylo čerpáno ze zprávy OECD o legalizaci výnosů z karuselových podvodů na DPH.

Zaměříme-li se nejprve na případy v České republice, jistě můžeme konstatovat, že podvody dle karuselového schématu se zde dějí a jistě mají svůj fiskální dopad. Čeští podvodníci využívají obou způsobů vzniku daňové povinnosti, která má být následně vykázána jako daňová pohledávka za Českou daňovou správou, jak extrémní navýšení ceny bez ekonomického opodstatnění (např. u případu 1 došlo k navýšení z 10 tis. Kč na počátku karuselového řetězce na 290 tis. Kč na jeho konci, tedy k navýšení o 2 800 %), tak i institutu intrakomunitárního plnění, a to i zjevně fiktivního. Jako oblíbený artikl českých strůjců karuselových podvodů se jeví reklamní služby, a především pohonné hmoty, součástky do výpočetní techniky, ale jak uvedl generální ředitel daňové správy Jan Knížek i emisní povolenky (kapitola 10). Co se týče rozsahu těchto podvodů, myšleno v hodnotovém vyjádření škody na daňovém inkasu, ten dosahuje hodnot vskutku mohutných, jak uvedl Knížek, **jen na pohonných hmotách za rok 2009 byly při kontrolách odhaleny podvody za 14,5 mld. Kč**. I když je to vyčíslení hodnoty podvodů za období jednoho roku pouze na jedné komoditě a reflektuje pouze podvody odhalené, je z této částky zjevné, o jak závažný problém z pohledu státu a jeho výběru daní se jedná a v jakých řádech finančních prostředků jsou tyto podvody realizovány. Dále popsané případy ilustrují, jak **jsou k těmto podvodům využívány „nepřehledné struktury řetězců“**, „**bílý koně**“, „**virtuální sídla**“, „**mrtvé schránky**“ a „**fiktivní plnění**“ popř. „**bez ekonomické podstaty navýšená plnění**“.

Případy ze zahraničí nadevší pochybnost mimo jiné referují o tom, že karuselový podvod rozhodně není pouze problémem České republiky, ale je nemalým problémem prakticky všech zemí, které mají ve svém daňovém systému daň z přidané hodnoty

obsaženou. Spíše lze předpokládat, že tento typ podvodů byl do České republiky ze zahraničí „dovezen“. A opět je z popsanych případů zjevné, že se nejedná o částky malé či zanedbatelné, přičemž jsou zde principy karuselového podvodu bez větších odchylek stejné jako v tuzemsku. I když samozřejmě celosvětový přehled o výši karuselových podvodů neexistuje, hodnoty jednotlivých případů, jedná se o desítky miliónů liber či eur, zřetelně poukazují na skutečnost, že tento druh podvodu nabízí značný výnos podvodníkům a působí nemalé škody fiskálním autoritám. Z popsanych případů je dále patrné, že karuselové podvody bývají často propojeny se zločineckými organizacemi, zabývajícími se obchodováním s lidmi a prostitutí, praním špinavých peněz atd. Jako jednoznačný hit mezi komoditami využívaných ke karuselovým podvodům se v první dekádě třetího tisíciletí zdají být mobilní telefony. Dále je také v těchto případech také popsáno, jak se podvodníci snaží zakrývat a maskovat finanční toky v souvislosti s karuselovými podvody, k čemuž využívají „off shore centra“.

Kapitoly 5 a 6 tedy poskytly odpověď na druhou otázku:

Ad 2) **Proti karuselovým podvodům není zcela imunní žádný daňový systém, který zahrnuje daň z přidané hodnoty**, dochází k nim tedy jak v České republice, tak i v zahraničí. Popsané případy karuselových podvodů jsou různé modifikace obecného schématu tohoto podvodu, jež byl popsán v kapitole 4, a z tohoto schéma nikterak výrazně nevybočují. Strůjci karuselových podvodů si pro svou podvodnou činnost vybírají jednak zboží, např. **součástky pro informační technologie, pohonné hmoty, mobilní telefony, FV panely** atd., dále jde ke karuselovému podvodu použít **i nehmotný majetek ve formě práva jako je tomu u emisních povolenek**, ale jde využít **i služby jako je tomu u případů z tuzemska, kdy byly použity reklamy**. Komodita se pro karuselový obchod stává lákavou v případě, že dosahuje velkých prodejních obrátů (mobilní telefony, pohonné hmoty), vysoké ceny (emisní povolenky, zlato, FV panely) nebo kombinací obojího, popřípadě je u ní snadné simulovat fiktivní plnění či extrémní navýšení ceny díky její „nестandardizovatelnosti“ (již zmíněná reklama).

Dále byla v kapitole 7 popsána legislativní základna boje proti karuselovým podvodům. Jak již bylo zmíněno v kapitole 1, daň z přidané hodnoty je v rámci Evropské unie harmonizovanou daní a její hmotněprávní podoba v celém společenství vychází ze Směrnice

Rady 2006/112/ES tzv. „recast“, tato kapitola se tedy zaměřila pouze na možnosti, které tato směrnice nabízí, a jak jsou tyto možnosti implementovány do legislativy České republiky.

Směrnice jako hmotněprávní legislativní nástroj v boji proti karuselovým podvodům nabízí dva základní instrumenty, a to:

c) ručení za daň (článek 205 Směrnice Rady 2006/112/ES):

ustanovení upravující ručení za daň, bylo do českého zákona o DPH implementováno s účinností od 1. 1. 2011 v § 109, dle tohoto ustanovení ručí příjemce plnění uskutečněného v tuzemsku za daň, která z tohoto plnění nebyla odvedena. Toto ustanovení má v české legislativě podporu v daňovém řádu¹⁰⁷, a to v ustanovení § 171 a 172. Toto ustanovení má však z pohledu správce daně zásadní úskalí, a to v podobě znalostního testu, kdy je správce daně povinen prokázat, že zjednodušeně řečeno, odběratel věděl a nebo vědět měl a mohl, že se podílí na podvodném. Jako další kritérium, jehož splněním se odběratel stává ručitelem za neodvedenou daň dodavatelem je skutečnost, kdy je úplata za plnění výrazně odlišná od ceny obvyklé na trhu, **je na plátcích, aby v případě nezaplacení daně jeho dodavatelem doložil ekonomické opodstatnění této odchylky.**

d) režim přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění u vybraných plnění (článek 199 Směrnice Rady 2006/112/ES) s účinností od 1. 4. 2011:

- Česká republika tuto možnost doposud využívala u dodání zlata, **nicméně vzhledem k nárůstu daňových úniků i u dalších komodit**, se rozhodla zavést toto opatření i pro:
 - dodání šrotu a odpadu, včetně jeho zpracování;
 - obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů;
 - poskytnutí stavebních nebo montážních prací (účinnost od 1. 1. 2012)

Vzhledem k datu účinnosti těchto legislativních ustanovení, a jelikož tato ustanovení ještě nebyla otestována soudním systémem České republiky, nelze zhodnotit, jak účinný nástroj pro boj proti karuselovým podvodům tato ustanovení budou.

V této části tady byla zodpovězena třetí otázka:

¹⁰⁷ Zákon č 280/2009 Sb., daňový řád

Ad 3) Obecně v rámci Evropské unie má fiskální autorita **možnost použití článků 205 a 199 Směrnice Rady 2006/112/ES**, přičemž prvně jmenované ustanovení jí dává **možnost požadovat nezaplacenou daň dodavatele po odběrateli, přičemž je nutné odběrateli prokázat, že věděl nebo vědět měl a mohl, že se podílí na podvodném jednání**. V České republice bylo toto ustanovení do zákona o dani z přidané hodnoty implementováno s účinností od 1. 1. 2011. Je tedy otázkou, jak silný to bude nástroj a jak se bude správci daně dařit toto ustanovení využívat. Dále je nutné předpokládat, že organizátoři karuselových podvodů jistě nespí a toto ustanovení budou brát při konstrukci karuselového řetězce v potaz. **Dále mají čeští plátcí daně od 1. 4. 2011, potažmo od 1. 1. 2012, u specifikovaného plnění (zlato, šrot a stavební práce) povinnost použít režim přenesení daňové povinnosti**. Na tomto místě je třeba upozornit, že toto ustanovení vyvolalo v oblasti stavebnictví značnou nevoli, jednak kvůli specifikaci stavebních prací, ale i z toho důvodu, že ve své podstatě ukládá dodavateli stavebních prací povinnost zjišťovat, jestli odběratel tyto činnosti použije pro svou ekonomickou činnost. Toto ustanovení je ale zajímavé i z jiného hlediska, ve skutečnosti dělá z daně z přidané hodnoty (daň je vybírána na všech stupních výroby) daň blízkou dani obrátové, jelikož je daň vybrána až na posledním stupni (je-li stavební práce dodána plátcí pro ekonomickou činnost, ten jí přizná a zároveň si jí ve stejné výši uplatní, o dani je tedy evidováno, nemá však reálný hodnotový dopad).

V kapitole deváté se analýza zaměřila na koncepci boje proti karuselovému podvodu ve vybraných členských státech. Nejprve byla analyzována **situace ve Spolkové republice Německo**, kde podle zdejšího Info-Institutu **dosahují v SRN podvody na DPH 14-15 mld. € ročně**, což je částka pohybující se mezi 340 a 370 mld. Kč.¹⁰⁸ V SRN se při boji proti karuselovým zaměřily především na zřízení celostátní databáze pro odhalování daňových podvodů. **Pokud je daňový podvod odhalen, je zahájeno vyšetřování trestného činu daňového podvodu a informace o případu se zadají do tohoto systému**. To by mělo zabránit nezjištěným daňovým únikům v působnosti jiného místně příslušného správce daně. Data jsou však také analyzována jako celek a systém by měl mít schopnost „včasného varování“. Dále je v SRN zřízeno centrální místo pro koordinaci auditorské činnosti u nadnárodních a národních případů podvodů na DPH.

¹⁰⁸ Kurs z jara 2012

Další zemí, na kterou se analýza zaměřila, je **Francouzská republika**. Zde sází na aplikaci článku 205 Směrnice Rady 2006/112/ES tedy instrument „věděl a nebo vědět měl a mohl“, i když je zde poukazováno, že toto ustanovení má své meze, pokud jde o organizování karuselového podvodu ve větším měřítku. U přeshraničních podvodů je vyžadováno řešení na celoevropské úrovni zavedením společné evropské strategie a koordinované spolupráce, dále francouzský zákonodárce posílil svou legislativu ve smyslu **sankcí pro organizátory daňových podvodů, jednak je po nich vymáhána dlužná daň, ta je navýšena o 40 % pokud jde o úmysl, o 80 % pokud je zneužito právo a 100 % pokud jsou námitky proti daňové kontrole**. Dále také organizátorům podvodů hrozí **pokuta ve výši od 37 500 do 75 000 €**, cca 920 až 1 850 tis. Kč, a až pětiletý trest odnětí svobody.

Jak již bylo vysvětleno výše, žádná země aplikující daň z přidané hodnoty není proti karuselovému podvodu imunní, a tak i **Velká Británie** má s tímto nešvarem své Zkušenosti. Je odhadováno, že **za období let 2007 až 2008 představovaly hodnoty karuselových podvodů částky 0,5 až 2 mld. £ cca 15 až 59 mld. Kč**, přičemž je poukazováno, že se situace zlepšila a došlo k vykázání nižších částek než za období předešlé. V Británii se soustředí především na oblast vracení nadměrných odpočtů, přičemž je připuštěno, že většina těchto vratek zůstává pod rozlišovací schopností správce daně. Dále je využíván především institut přenesení daňové povinnosti. Celkově je však konstatováno, že se karuselové podvody daří udržet na celkem nízké úrovni. Je však zapotřebí upozornit, že Velká Británie má celkově ve svých právních úpravách stanovené citelné sankce pro podvodníky, a to jak co se týče konfiskace majetku, tak i počtu let odnětí svobody, což dokazují případy z kapitoly 6.

Ve **Španělském království** se zaměřují na monitoring tzv. „prázdných schránek“ které mohou být organizátory karuselového podvodu využívány jako missing trader, dále je kladen velký důraz na získávání informací důležitých k prokazování trestní zodpovědnosti a proškolení žalobců a soudců v oblasti karuselového podvodu. Nakonec se Španělský daňový úřad soustředí na nové trendy v karuselových podvodech, jako jsou např. emisní povolenky CO₂.

Sousední **Slovenská republika** je poslední zemí, jejíž způsob boje proti karuselovému podvodu byl analyzován, a ani zde není problematika karuselových podvodů brána na lehkou váhu, ba naopak je řešena na nejvyšší ústavní úrovni, tedy vládou, která na jaře roku 2011

schválila koncepci, jejímž cílem je eliminovat tyto podvody, přičemž ale současně nechce zvedat administrativní náročnost legálních podnikatelských aktivit. Mezi nejvýznamnější navrhaná opatření patří institut finanční záruky, rozšíření možnosti uplatnění společné a nerozdílné odpovědnosti za nezaplacenou daň, zavedení elektronického reportu plátců o uskutečněných plněních, změna v přístupu k registraci zaměřená na nekontaktní subjekty, zavedení „černé listiny daňových hříšníků“ pro potřeby daňové správy, vytvoření systému řízení rizik a křížových kontrol, organizační a metodická změna na úrovni daňové kontroly, omezení plateb v hotovosti.

Analýzou strategií vybraných daňových správ v boji proti karuselovému podvodu jsme získali odpověď na čtvrtou otázku:

Ad 4) Je nadevší pochybnost jasné, že **karuselový podvod patří mezi stěžejní problémy daňových správ členských států Evropské unie**, pokud není vůbec tím nejstěžejnějším. To je zapříčiněno především dosahovanými hodnotami daňových úniků z této podvodné činnosti. Avšak z analyzovaných dokumentů vyplývá, že k jednoznačnému vítězství v tomto boji žádná daňová správa nespěje. Je sice zaznamenán jistý pokles „karuselové aktivity“ daňovou správou Spojeného království, ale zázračný recept na eliminaci karuselových podvodů nemají ani zde. Nicméně z uvedeného v kapitole deváté vyplývá, že **existují v zásadě tři způsoby, jakými daňové správy členských států karuselovému podvodu čelí:**

- a) vytvoření registru na bázi rizikových subjektů, transakcí nebo komodit pro vyhledávací a důkazní činnost daňové správy,
- b) implementace článků 199 a 205 Směrnice Rady 2006/112/ES do národní legislativy viz výše,
- c) kvalitní trestní právo, kde daňový únik je automaticky považován za trestný čin, uplatňování efektivních sankcí jako propadnutí majetku, tresty odnětí svobody a především kvalitní soudní systém odborně připravovaný řešit žaloby a spory, jejichž předmětem je karuselový podvod; jako velmi podnětné a inspirativní pro Českou republiku v daňovém a obchodním právu obecně lze považovat situaci v Norsku, kdy statutární orgán podílející se na daňovém podvodu pozbude možnosti zastávat vedoucí pozici ve společnostech, a to doživotně (viz příklad 8 kapitoly šesté).

Velmi ambiciózní se zdá být vláda Slovenské republiky, teprve ale čas a skutky ukáží, zda se jedná o upřímně myšlenou politickou vůli situaci řešit na bázi konsenzu celého politického spektra, nebo zda se pouze jednalo o politické proklamace dnes¹⁰⁹ již minulé vlády. Z analyzovaných dokumentů také vyplývá, že si jednotlivé členské státy uvědomují důležitost a potřebnost vzájemné spolupráce uvnitř společenství. Touto problematikou se budeme zabývat v následujících pasážích.

V kapitole desáté byla analyzována možnost spolupráce a výměna informací mezi členskými státy. Jak **společné kontroly, které se nazývají multilaterální, tak i výměna informací tzv. EUROFISC je řešeno Nařízením Rady (EU) č. 904/2010**, které vychází z několikaleté celoevropské diskuse, jejímž výstupem je tzv. Zelená kniha (*Komisi vydávané Zelené knihy jsou dokumenty, které mají podpořit debatu a nastartovat proces konzultací na evropské úrovni k určitému tématu (jako je sociální politika, jednotná měna, telekomunikace). Tyto konzultace mohou následně vyústit v publikování Bílé knihy, která na základě výsledků debaty již předkládá praktické návrhy pro uskutečnění konkrétní akce.*¹¹⁰).

Zaměříme-li se nejprve na **multilaterální kontroly**, musíme nejprve konstatovat, že se nejedná o úplnou novinku, společné kontroly v prostoru evropské unie probíhaly již před Nařízením rady (EU) č 904/2010. Jednalo se o **simultánní kontroly, které byly prováděny za účasti dvou států a těmito státy byly také financovány a multilaterální kontroly, které byly financovány z programu FISCALIS,**¹¹¹ zatím co v současnosti multilaterální kontroly řeší oba druhy kontrol a jsou hrazeny z prostředků Evropské komise. Jak vyplývá z analýzy předmětného Nařízení rady, **jsou multilaterální kontrolní úkony, které jsou při daňové kontrole koordinovány dvěma nebo více zeměmi s cílem ověřit správnost tvrzené daňové povinnosti jednoho a více daňových subjektů v různých členských státech, se zaměřením na organizační, finanční či majetkové propojení těchto subjektů.** Dle díkce článku 29 Nařízení rady, společnou kontrolu lze uskutečnit jen na základě dohody zainteresovaných členských států. Podle článku 30 jmenuje každý příslušný orgán členského státu zástupce, který ponese odpovědnost za dohled nad kontrolami a jejich

¹⁰⁹ Jaro 2012

¹¹⁰ BUSSINESINFO.CZ. Slovník pojmů EU: Zelená kniha

¹¹¹ Tzv. akční program Společenství, který má za cíl zlepšit vzájemné fungování daňových systémů na jednotném trhu, a to u daně z přidané hodnoty a spotřebních daní, přímého zdanění a zdanění pojistného. Časový rámec programu bývá stanoven na víceleté časové období (např. 2003-2007 nebo 2008-2013).

koordinací. Nařízení také pamatuje na mlčenlivost a služební tajemství, které řeší v článku 55.¹¹²

Postup při provádění multilaterální kontroly si lze představit následovně:

- a. **Výběr subjektu/ů k provedení kontroly** – při výběru je zapotřebí předem získat informace ze spisu, registrů (např. plátců DPH) a všechny další dostupné informace (např. obchodní rejstřík atd.).
- b. **Organizace kontroly** – pozvánky k účasti na kontrole → plánovací setkání → průběh kontroly → závěrečné setkání a zhodnocení.

V rámci platformy koordinátorů multilaterálních kontrol byly vytvořeny tzv. **podskupiny s menším počtem členských států za účelem pružnější komunikace**, Česká republika byla zařazena do podskupiny číslo 3 s Rakouskem, Maďarskem, Polskem, Slovinskem a Rumunskem.

Na druhou stranu **Eurofisc je systém rychlé výměny cílených informací mezi kompetentními orgány daňových správ členských států EU s cílem včasného varování a detekce konkrétního rizikového chování jednotlivých plátců i nových typů intrakomunitárních podvodů v oblasti DPH**. U tohoto systému, jak vyplývá z článku 34 již citovaného Nařízení Rady, funguje tento systém na principu dobrovolnosti členských států, členské státy se poté aktivně účastní na mnohostranné výměně informací a dle principu recipacity by neměly být pouze příjemci informací, ale i jejich poskytovateli.

Ad 5) Je velmi obtížné komentovat **oblast spolupráce mezi členskými zeměmi Evropské unie v oblasti boje proti karuselovým podvodům**. Sice zde **existují instrumenty pro spolupráci v podobě multilaterálních kontrol a informačního systému Eurofisc**, jak ale hodnotit jejich účinnost? Směrnice, která legislativně tyto instrumenty upravuje, je v účinná od 1. ledna roku 2012, nemohly být tyto instrumenty tedy v praxi řádně odzkoušeny. Dá se ale konstatovat, že vzhledem k nové úpravě mezinárodní spolupráce a výměny informací byla dosavadní úprava neúčinná, na což poukazují i časté odkazy na nutnost mezinárodní spolupráce v oblasti boje proti karuselovým podvodům v kapitole deváté, zejména Francouzská republika

¹¹² To pro českého správce daně v zásadě znamená dodržování ustanovení § 52 až § 55 zákona č 280/2009 Sb., daňového řádu.

na toto klade velký důraz. **Mezinárodní spolupráce v oblasti boje proti karuselovým podvodům je nastavena a teprve čas a výsledky ukáží, zda je tato spolupráce a výměna informací rychlejší a efektivnější, než je tomu tak u mezinárodní spolupráce a výměny informací mezi organizátory karuselových podvodů.**

Judikatura českých soudů se váže k případům, které byly popsány v kapitole šesté, a poukazuje na skutečnost, že český správce daně je celkem úspěšný v případech, kdy se zaměřil na ekonomickou podstatu transakce, např. nepřiměřené navýšení ceny bez ekonomické podstaty citujme z rozsudku k případu 2 DEPRAL s.r.o. *„Pokud stěžovatelka svá tvrzení o tom, že zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto deklarovanými dodavateli, řádně neprokázala, a ani žádným způsobem nevysvětlila extrémní navýšení cen za poskytované služby na konci řetězce transakcí týkajících se reklamních služeb, nelze nic vytýkat žalovanému¹¹³ ani krajskému soudu, pokud vyjádřily názor, že daný případ vykazuje znaky zneužití práva za účelem dosažení daňové výhody, resp. uplatnění nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty na úkor státního rozpočtu.“* Rozsudek Nejvyššího správního soudu týkajícího se případu 3 PRIMOSSA s.r.o. zas ilustruje použití institutu „věděl nebo vědět měl a mohl“ a to dokonce dříve než tento institut legislativně zakotvil v zákoně o DPH¹¹⁴ viz. *„Nejvyšší správní soud připomíná, že judikatura Evropského soudního dvora chrání nárok na odpočet daně pouze v případech, kdy je nepochybné, že podnikatel nárokující odpočet daně na vstupu o záměru zkrátit daň v rámci řetězové dodávky nevěděl a s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem ani vědět nemohl. Pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a nemohl vědět, je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok*

¹¹³ Správce daně

¹¹⁴ Ustanovení § 109 nabylo účinnosti 1. 1. 2011, rozsudek je z 22. 1. 2009.

na odpočet – viz právní závěr Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh.¹¹⁵

V kapitole 11 byly uvedeny úryvky dvou soudních rozhodnutí Evropského soudního dvora týkající se karuselových podvodů. Oba **rozsudky v zásadě řeší dvě otázky, tou první je výše již několikrát zmíněný institut „věděl nebo vědět měl a mohl“, druhá otázka, která byla zformulována zástupci Spojeného království, zní, zda řetězec plnění, jejichž jediným cílem je spáchat podvod na dani z přidané hodnoty není v rozsahu všech plnění v řetězci vyloučen z působnosti šesté směrnice, a to i když řetězec zahrnoval „nevinný“ subjekt.** To by podstatě znamenalo, že z těchto plnění nevznikl nárok na odpočet. Soudní dvůr však dospěl ke stanovisku, že tento výklad by se týkal pouze plnění, jejichž předmětem je zboží, které kvůli vlastní povaze a zvláštním vlastnostem nemůže být uvedeno na legální trh a ani začleněno do legálního oběhu. U institutu „věděl nebo vědět měl a mohl“ Soudní dvůr konstatuje, že je nutno tuto skutečnost vzhledem k objektivním skutečnostem prokázat.

Ad 6) V souvislosti s karuselovými podvody **existuje judikatura jak v České republice, tak i na úrovni Evropského Soudního dvora.** Za povšimnutí jistě stojí, že zástupci daňových správ zde vystupují jako žalovaní. To je převážně způsobeno tím, že **žalobci se na soudní systém obracejí z důvodu rozhodnutí správců daně o neuznání DPH na vstupu popř. nevyplacení nadměrných odpočtů.** Tato judikatura tedy vyplynula ze skutečnosti, že **se správci daně obranu proti karuselovým podvodům upnuli na moment vracení nadměrných odpočtů,** tedy odpočty odmítli vyplatit z důvodu podezření, že se daňový subjekt účastní na karuselovém podvodu v roli brokera. Na tomto místě je zapotřebí v souvislosti s českou judikaturou také poukázat na mravenčí práci správců daně jak v rovině důkazní, ale i v rovině argumentační ohledně ekonomické podstaty předmětných transakcí.

Výše popsaná syntéza zhodnocení analyzovaných informací by měla poskytnout dostatečný argumentační aparát k zodpovězení posledních dvou otázek položených v úvodu této práce. Při tom je ale potřeba uvažovat, že obě tyto otázky jsou svou povahou neověřitelné a odpověď na ně bude do značné míry zatížena subjektivním hodnocením odpovídajícího.

¹¹⁵ Obdobně v 2 Afs 46/2008 - 183

Zeptáme-li se tvůrců Směrnice Rady 2006/112/ES, zda se legislativní podoba snahy bránit karuselovým podvodům ubírá správným směrem, jistě nám odpoví jinak, než úřední osoba správce daně oddělení vyměřovacího nebo kontrolního, která stojí před nelehkým a mnohdy jistě nemožným úkolem dostatečně přesvědčivě prokázat, že daňový subjekt něco ví, vědět mohl a měl, drobní živnostníci ale i velké firmy, s ohledem na neustále se zvyšující náročnost administrativně obsluhovat DPH, jistě mají na věc také svůj specifický názor.

Ad 7) Autor této práce nedospěl k takovému poznání, které by svědčilo o dosahování úspěchů v boji proti karuselovým obchodům

O neúspěšnosti dosavadního systému obrany proti karuselovým podvodům svědčí:

- legislativní aktivita v posledních letech, a to jak v hmotně právní oblasti daně z přidané hodnoty (aplikace ručení za nezaplacenou daň a tuzemského „reverse charge“ do národních legislativ), tak i v rámci legislativy mezinárodní spolupráce;
- nemalý počet odhalených podvodů a především jejich výše, což je pravděpodobně pouze „vrchol ledovce“;
- skutečnost, kdy hmotněprávní úpravy zákona o DPH, které mají za cíl eliminovat karuselové podvody, ve skutečnosti jdou proti základní myšlence DPH a z daně „z přidané hodnoty“ dělají daň podobnou dani „obratové“ popř. „maloobchodní“, jako je tomu tak v důsledku uplatnění tuzemského „reverse charge“, vedlejším efektem tohoto počínání je i ztráta přehlednosti zákona o DPH a související administrativní zátěž všech plátců, tedy i těch, kteří své daňové povinnosti plní řádně a poctivě;
- postavení správce daně, kdy v situaci ex post, tedy po zmizení missing tradera, má jedinou možnost jak zabránit vylákání nadměrného odpočtu, prokázat brokerovi popř. bufferovi vědomou spoluprací na karuselovém podvodu;
- skutečnost, že karuselové podvody vynáší svým organizátorům značné částky, což je příčinou toho, že jsou nezřídka kdy realizovány organizovanými zločineckými strukturami a mafiemi, které mají ve vytváření nepřehledných struktur nemalé zkušenosti a úspěšný boj s nimi by vyžadoval aparát a procesní postavení spíše orgánů zaměřených na boj s organizovaným zločinem, popřípadě metody zpravodajských služeb, než současný aparát a metody správce daně;

Jistě by se dalo **oponovat a poukázat na odhalené případy karuselových podvodů**, z nichž část byla popsána v kapitole šesté. Především **aktualita „HRABAL“**, kdy došlo k odhalení karuselového podvodu a zároveň k zabavení 1,4 mil. litrů motorové nafty v hodnotě cca 17 mil. Kč, **by mohla být argumentem svědčícím o efektivnosti současného boje proti karuselovému podvodu**. Je však otázkou zda hodnota zabavené motorové nafty, pokryje ztráty na nezaplacené dani, které tento podvodný řetězec způsobil.

Ad 8) Při zodpovězení otázky „*Jaká jsou další možná systémová řešení, jak karuselovým podvodům předcházet, nebo zabránit a lze karuselový podvod zcela eliminovat?*“ je nutné nejprve stanovit, zda **a) řešení hledat na bázi dodržení principů DPH za současného stavu – řešení „částečné“**, nebo **b) zda situaci řešit zcela jinak, a to i za cenu nahrazení DPH daní jinou – řešení „absolutní“**.

- a) **Řešení „částečné“** spočívá v jednak postupném **rozšiřování** článku 199 směrnice¹¹⁶ upravující DPH v oblasti **přenesení daňové povinnosti na odběratele o nové druhy plnění, jež jsou po předchozích zkušenostech správců daně rozpoznány jako riziková z pohledu využití pro karuselový podvod**. Toto řešení však vyvolává otázku, jak dlouho by trvalo, než by se v systému tuzemského „reverse charge“ ocitlo prakticky veškeré zboží a služby, současně toto řešení může být účinné pouze u podvodů, jejichž organizace nepřekročí hranice daného státu. U podvodů zasahujících na území dvou a více členských států jistě v úvahu připadá rozšiřování mezinárodní spolupráce, zde je však otázka jak agilní v prováděné kontrole bude správce daně ze země A, pokud bude požádána o „součinnost“ na kontrole státem B, kterému hrozí fiskální ztráta z předmětného podvodu, přičemž stát A z kladného výsledku této kontroly nemá žádný fiskální prospěch a kvalita takto prováděné multilaterální kontroly bude záviset na solidaritě a profesní kolegiálnosti spíše, než na systémových opatřeních. Také různá organizace práce a rozdílná metodika činností jednotlivých správců daně a jazyková vybavenost jejich zaměstnanců, může být hrozbou pro vzájemné porozumění, potřebného pro efektivní spolupráci. Dále je otázkou, zda Stálý výbor pro správní spolupráci bude efektivním a respektovaným dozorujícím orgánem. **Limitem multilaterálních kontrol je ta skutečnost, že harmonizace legislativní úpravy daně na území Evropské unie, v tomto případě DPH, není provázena systémovou integrací orgánů spravující tuto daň**. Federální úřad na obsluhu daně z přidané hodnoty s působností v rámci prostoru Evropského společenství,

¹¹⁶ Směrnice Rady 2006/112/ES

by karuselový podvod určitě zcela neeliminovat, pravděpodobně by však byl, díky těsnější systémové provázanosti jednotlivých prostorů v jedné centrální autoritě, efektivnějším nástrojem než vzájemná spolupráce jednotlivých entit. Zjevnou nevýhodou řešení popsaných v tomto bodě je fakt, že **se daň z přidané hodnoty stává administrativně náročnou daní a z pohledu správce daně tato řešení zvyšují náklady na správu.**

- b) Druhým „absolutním“ řešením je **zrušení daně z přidané hodnoty a vyjmout ji z daňových systémů členských států.** Toto řešení sice karuselové podvody bezesporu zcela eliminuje, ale naráží na dva problémy, tím prvním je problém politický, druhým je problém fiskální.

Politický problém by pravděpodobně představoval zaprvé **vůli přiznat, že již původní myšlenka daně z přidané hodnoty,** kterou do praxe uvedl jako první v roce 1954 Maurice Lauré ve Francii, **obsahuje konstrukční chybu, spočívající v uplatnění nadměrného odpočtu,** kdy daňový subjekt na základě svého tvrzení inkasuje od správce daně finanční prostředky, což je přesně ten moment, kdy vzniká prostor a motivace pro vznik karuselového podvodu. Dále **by jistě bylo obtížné, dosáhnout shody všech suverénních států a jejich koordinovaného postupu v zavádění daně či daní nahrazující DPH** s ohledem na skutečnost, že jednou a celkem **stěžní výhodou DPH je eliminace daňové konkurence při pohybu zboží a služeb mezi jednotlivými členskými státy.**¹¹⁷

Fiskální problém představuje **závislost daňového inkasa na DPH.** Jak bylo uvedeno v podkapitole 2.3, dosahuje DPH na daňovém inkasu¹¹⁸ hodnot blízkých se ke čtyřicetiprocentnímu podílu na celkovém výběru daní v České republice. Je nepravděpodobné, že by tento výpadek na straně fiskálních příjmů byl ve stejné výši řešen eliminací fiskálních výdajů stejného objemu,¹¹⁹ proto by daň z přidané hodnoty musela být nahrazena jinou daní nebo souborem jiných daní, které by zajistily srovnatelné daňové inkaso. Přičemž **se nabízejí dvě relevantní cesty, DPH jako daň nepřímou nahradit opět daní nepřímou, nebo v kombinaci nové daně nepřímé a zvýšení stávajících daních přímých,** přičemž první varianta, je pravděpodobně politicky schůdnější.¹²⁰ U nahrazující

¹¹⁷ To zajišťuje princip intrakomunitárního plnění viz podkapitola 3.4.1.

¹¹⁸ Nejedná se o složenou daňovou kvótu dle metodiky OECD.

¹¹⁹ V roce 2010 by se jednalo o částku cca 270 miliard.

¹²⁰ Nahrazení DPH zvýšením inkasa pouze z přímých daní, je varianta vysoce nepravděpodobná.

nepřímé daně vzniká problém, jaká by to měla být. Lze použít maloobchodní daň jaká je používána v USA, tzv. „prodejní daň“, tu je však možno použít pouze u zboží obchodní povahy, stěží by tedy sama o sobě nahradila ztrátu na daňovém inkasu, způsobenou zrušením DPH. Dále se nabízí daň obrátová, přičemž jednorázová, která byla součástí daňového systému ČSSR, by při neexistenci monopolu vnitřního a zahraničního obchodu a neexistenci státního dirigismu cen nebyla použitelná a kaskádovitá je nevhodná, od té jako zcela nespravedlivé, se právě odešlo k DPH, a kromě toho by byla nepoužitelná v EU, která je celní unií. Muselo by jít tedy o **novou modifikaci obrátové víceúrovňové daně, která by nevedla k horizontálnímu slučování jednotlivých produkčních stupňů.**¹²¹ Jenže právě tento problém byl řešen možností odpočtu daně, při konstrukci DPH.

Otázka tedy zní, jak zkonstruovat novou nepřímou daň uvalenou na spotřebu tak, aby bylo zdanění uvaleno na jednotlivé produkční stupně, nedocházelo k duplicitnímu zdanění a řešení by nespočívalo v možnosti uplatňovat nadměrný odpočet.

¹²¹ Což je důsledkem duplicitního zdanění u kaskádovité obrátové daně.

Závěr

Záměrem této práce obecně, bylo popsat problematiku, kdy karuselový obchod, který je jako jeden z možných konstrukčních řešení propojení obchodních vztahů více subjektů a transakcí, zneužit k vytváření organizací, jejichž jediným cílem je podvodně profitovat na systému daně z přidané hodnoty. Bylo také ilustrováno, že karuselový podvod má pouze záporný makroekonomický efekt a národnímu hospodářství jen škodí, to proto že není doprovodným negativním jevem, ekonomicky opodstatněné a přínosné činnosti, ale je postaven na pouhém simulování vzniku přidané hodnoty. K těmto podvodům organizátoři podvodných řetězců využívají možnost uplatnění odpočtu DPH, čímž dosahují nemalých podvodných výnosů, jak bylo ilustrováno případy z České republiky i ze zahraničí.

Právě **možnost odpočtu daně**, díky čemuž je DPH schopna zdaňovat spotřebu na principu zdanění pouze přidané hodnoty na jednotlivých produkčních stupních jak u zboží, tak i u služeb, **je tím konstrukčním prvkem DPH, který vytváří prostor a motivaci pro karuselové podvody**. Z principu konstrukce DPH tedy jasně vyplývá, že karuselový podvod lze absolutně eliminovat pouze změnou situace, „*kdy stát na základě tvrzení daňového subjektu plátce DPH vyplácí peníze*“. Změna by však znamenala vyjmutí možnosti odpočtu daně z konstrukce DPH, což by vzhledem k popsanému výše, znamenalo nahrazení daně z přidané hodnoty jinou daní nebo souborem jiných daní.

Rizika a rozměry karuselových podvodů si uvědomují všechny zainteresované autority, připomeňme, že DPH je daní harmonizovanou v prostoru Evropského společenství a hmotněprávní legislativa DPH jednotlivých států je aplikací legislativy evropské. **V současnosti dává hmotněprávní legislativa dva nástroje**, jak potlačovat aktivitu skupin organizující karuselové podvody. Jde o **ručení odběratele za nezaplacenou daň dodavatelem**, přičemž správce daně musí odběrateli prokázat, že věděl nebo vědět mohl a měl, že je účastníkem podvodného řetězce. Druhým nástrojem je zaměření, na výše popsanou podstatu problému spočívající v možnosti uplatnění odpočtu daně a jedná se o **přenesenou daňovou povinnost tzv. „tuzemský reverse charge“** u těch komodit a služeb, které jsou ke karuselovým podvodům využívány. **Jelikož jsou oba tyto nástroje uplatnitelné ex post**, u „věděl nebo vědět mohl a měl“ je hledán zdroj, který by uhradil dlužnou daň za „missing tradera“, u „tuzemského reverse charge“ je systém uplatněn až po rozpoznání rizikové komodity nebo služby, která je využívána pro karuselový podvod, **nemohou mít sílu zcela**

karuselový podvod eliminovat. Správce daně bude se svou kontrolní a vymáhací činností, ať už na bázi vnitrostátní či multilaterální, vždy minimálně jeden krok za organizátory karuselových podvodů.

Závěrem lze tedy konstatovat, že **existují dva základní přístupy jak situaci řešit.** První varianta spočívá v **ponechání dosavadního systému zdanění spotřeby na bázi zdanění přidané hodnoty a v boji proti karuselovému podvodu neustále precizovat metodiku využívání nástroje „věděl, vědět měl a mohl“ a včas rozpoznávat rizikové komodity a služby a zařazovat je do systému „tuzemského reverse charge“**, to však vyžaduje i konsenzus na změnách evropské legislativy. Dále je také nutné v praxi aplikovat multilaterální kontroly a výměny informací a snažit se je co nejvíce a hlavně efektivně využívat. Přitom je zapotřebí mít na paměti, že tato řešení, správu daně prodražují a administrativně ztěžují, a to jak z pohledu autority spravující daň tak i z pohledu daňových subjektů.

Druhým řešením je rezignace na daň z přidané hodnoty a nahradit tuto daň daní jinou nebo souborem jiných daní, přičemž toto řešení naráží na problém, jaká daň by to měla být, aby byla zachována výše daňového inkasa, kterou zabezpečuje DPH. Doposud známé obrátové daně (jednofázová a vícefázová) jsou, jak bylo popsáno v dvanácté kapitole, nevhodné a daň, která by dokázala vyřešit zdanění spotřeby na jednotlivých produkčních stupních bez použití institutu uplatnění odpočtu na vstupu, k dispozici není. Toto řešení by tedy karuselový podvod zcela eliminovalo, avšak vzhledem k absenci vhodné daně, která by DPH vzhledem k míře na daňovém inkasu byla schopna nahradit, je aktuálně nepoužitelné.

Na základě uvedeného výše je nutno konstatovat, že nebylo nalezeno momentálně aplikovatelné řešení, jak změnit stav, kdy stát na základě tvrzení plátce DPH vyplácí peníze, je tedy nutno co nejefektivněji tato tvrzení plátců prověřovat a kontrolovat, ať už na bázi vnitrostátní či multilaterální, což vzhledem k rozsahu karuselových podvodů a subjektům z řad organizovaného zločinu, kteří tyto podvody organizují, vyžaduje posilování pozice správce daně směrem k pozici útvarů pro odhalování organizovaného zločinu a využívání metod a technik zpravodajských služeb, se zaměřením na finanční toky případných organizátorů podvodu, aby daň po případném rozkrytí podvodného řetězce nebyla pouze doměřena, ale byla i uhrazena.

Summary

The thesis focuses on the situation when the carousel structure is misused for illegal activities, specifically fraud in the system of value added tax, and thus brings the term carousel fraud into life. The main objective of this thesis is to understand the issue of fraud on the value added tax, process and analyze the impact of carousel fraud and try to find possible solutions to reduce this fraud, or possibly eliminate it. This is a current issue of considerable importance. Its timeliness has been evident in legislative activity in recent years, and currently solved cases. The importance of the problem is eventually illustrated by the value of both the volume of VAT in the tax collection and also the amount of tax arrears arising from carousel fraud.

The thesis offers a description of the general characteristics and design of carousel fraud, practical examples how the fraud is performed in practice, and information about the legislation and case law associated with the fraud as such and what the possible defense is that the managing authorities can apply in the fight against carousel VAT fraud, while the question of whether the carousel fraud can be completely eliminated is also considered.

Key words

- Broker
- Buffer
- Carousel fraud
- Intra-Community transactions
- Missing trader
- Overpayment
- Reverse charge
- Value added tax (VAT)

Zdroje

PUBLIKACE

CVRČEK, Miroslav. *Volská daň : DPH: v Evropě populární a v USA neexistuje*. Reflex. 17.3.2011, 22, 11, s. 21. ISSN 0862-6634

DUŠEK, Jiří. *DPH 2009 : Zákon s přehledy*. 6. vydání. Praha : GRADA Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2824-7

GALOČÍK, Svatopluk; JELÍNEK, Josef. *INTRASTAT a DPH v příkladech : změny ve statistice i v DPH*. 2. aktualizované. Praha : GRADA Publishing, 2009. 112 s. ISBN 978-80-247-3073-8

GALOČÍK, Svatopluk; PAIKERT, Oto. *DPH 2010 : Výklad s příklady*. 6. vydání. Praha : GRADA Publishing, 2010. 288 s. ISBN 978-80-247-3204-6

LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v Příkladech*. 2. aktualizované vydání. Ostrava : ANAG, 2006. 239 s. ISBN 80-7263-330-9

VANČUROVÁ, Alena ; LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR*. desáté aktualizované vydání. Praha : 1. VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9

PITNER, Ladislav; BENDA, Václav. *DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY s komentářem k 1.5.2010*. 5. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2010. 461 s. ISBN 978-80-7263-603-7

POSPÍŠILOVÁ, Petra; RAMBOUSEK, Jan. *Daň z přidané hodnoty : Směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty (nahrazující Šestou směrnici) a zákon o dani z přidané hodnoty*. Praha : ASPI, 2007. 448 s. ISBN 978-80-7357-244-0

WEB

BĚHOUNEK, Pavel. *Směrnice 2006/112 upravující oblast DPH v rámci Evropské unii* [online]. 2009 [cit. 2011-10-18]. Dostupné z WWW: <<http://www.behounek.eu/mohlo-by-vas-zajimat/smernice-2006-112-upravujici-oblast-dph-v-ramci-evropske-unie/>>

BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN. *Umsatzsteuer-Betrugsbekämpfung* [online]. 2012 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/USt_Betrugsbekaempfung/USt_Betrugsbekaempfung.html

BUSSINESINFO.CZ. *Slovník pojmů EU: Zelená kniha* [online]. CzechTrade, 2010 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/z/zelena-kniha/1000719/5458/>

ČERNOHAUSOVÁ, Pavla. *Vývoj DPH od roku 1993 do roku 2013*. In: *Daňáři online: Portál daňových poradců a profesionálů* [online]. [cit. 2012-01-24]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-824-vyvoj-dph-od-roku-1993-do-roku-2013/>

ČESKÁ TELEVIZE. *Otázky Václava Moravce*. [online]. 15.1.2012 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/porady/1126672097-otazky-vaclava-moravce-2-cast/212411030510115/video/>

ČTK. IHNEDE.CZ. *Stát doměřuje za podvody s DPH miliardy, dokáže ale vybrat jen stovky milionů* [online]. 15.1.2012 [cit. 2012-03-29]. ISSN: 1213-4996. Dostupné z: <http://zpravy.ihned.cz/c1-54426960-stat-domeruje-za-podvody-s-dph-miliardy-dokaze-ale-vybrat-jen-stovky-milionu>

Evropské právo. In Wikipedia : the free encyclopedia [online]. St. Petersburg (Florida) : Wikipedia Foundation, , last modified on 15.10.2011 [cit. 2011-10-18]. Dostupné z WWW: <http://cs.wikipedia.org/wiki/Evropské_právo>

FINANČNÍ NOVINY. CZ - EKONOMICKÝ SERVER ČTK. *Knížek: Stát přichází ročně kvůli daňovým únikům až o 30 mld. Kč* [online]. 7.2.2012 [cit. 2012-03-29]. ISSN: 1213-4996. Dostupné z: <http://www.financninoviny.cz/zpravy/knizek-stat-prichazi-rocne-kvuli-danovym-unikum-az-o-30-mld-kc/751857>

PODNIKAJTE.SK. *Koncepcia boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty*. [online]. 19.07.2011 [cit. 2012-03-08]. Dostupné z: <http://www.podnikajte.sk/prevadzka-firmy/c/508/category/dane-a-odvody/article/koncepcia-boja-proti-danovym-podvodom-dph.xhtml>

MATHE, Nicolas. *La fraude à la TVA: Partie 2 : Le dispositif de lutte contre la fraude à la TVA. Memoire Online* [online]. Université Toulouse, 2011 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: http://www.memoireonline.com/02/12/5311/m_La-fraude-a-la-TVA23.html#fnref159

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Veřejné rozpočty 2010 - TABULKA 2 - Příjmy*. [online]. 2010 [cit. 2011-09-19]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vlad_fin_stat_62902.html>.

MUSILOVÁ, Jaroslava; Jiří BARTÁK. *Při akci „HRABAL“ bylo zabaveno přes milion litrů pohonných hmot: Tisková zpráva*. In: ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA [online]. Praha [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_15130.html

SINGER, Miroslav. *Vyšší DPH zvedne inflaci. Dočasně*. Ekonom [online]. 2011, 18.8.2011 [cit. 2012-01-24]. Dostupné z: <http://m.ihned.cz/ekonom/c1-52602300-vyssi-dph-zvedne-inflaci-docasne>

LEGISLATIVA

EVROPSKÁ UNIE. *Narřízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty*. In: Úřední věstník L 268 , 12/10/2010 S. 0001 - 0018. RADA EVROPSKÉ UNIE, 2010. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32010R0904:CS:NOT>

ČESKÁ REPUBLIKA. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. In :Sbírka zákonů, Česká republika. 2004, 235.

JUDIKATURA

JUDGMENT OF THE COURT. *Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) v Commissioners of Customs & Excise*, [pdf]. 12.1.2006 [cit. 12.3.2012]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57306&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=18602>

JUDGMENT OF THE COURT. *Axel Kittel (C-439/04) v État belge, État belge (C-440/04) v Recolta Recycling SPRL*, [PDF]. 6.6.2006 [cit. 12.3.2012]. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=8067>

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Brno 2009. *JN TRANS č. j. 5 Afs 53/200 –70*. [PDF]. [cit. 1.1.2012]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main2Col.aspx?cls=AnonymizovaneZneniList&menu=188>

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Brno 2009. *PRIMOSSA č. j.9 Afs 73/2008-162*. [PDF]. [cit. 21.12.2012]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main2Col.aspx?cls=AnonymizovaneZneniList&menu=188>

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. Brno 2011. *DERPAL č. j. 9 Afs 42/2011-57*. [PDF]. [cit. 2.1.2012]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/main2Col.aspx?cls=AnonymizovaneZneniList&menu=188>

OSTATNÍ DOKUMENTY

2007 FATF/OECD. *Laundering the Proceeds of VAT Carousel Fraud Report*. Paris: FATF/OECD, 2007. Dostupné z: http://www.oecd.org/LongAbstract/0,3425,en_32250379_32237202_38335021_1_1_1_1,00.html

EUROPEAN COMMISSION. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [PDF]. Brussels, 2011 [cit. 25.1.2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm

LA AGENCIA TRIBUTARIA. *Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social* [PDF]. Barcelona, 5.3.2010 [cit. 8.3.2012]. Dostupné z: <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio.shtml>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Informace - Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH: Návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty pro rok 2011* [PDF]. 15.6.2010 [cit. 19.3.2012]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_ministerstva_56004.html?year=2010

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Příloha č. 1 Informace o návrhu novely zákona DPH pro rok 2011 rozeslané v rámci meziresortního připomínkového řízení* [PDF]. 15.6.2010 [cit. 19.3.2012]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/tiskove_zpravy_ministerstva_56004.html?year=2010

NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. EU REPORT 2011: *Zpráva o finančním řízení prostředků Evropské unie v ČR* [PDF]. Praha, 2011 [cit. 30.3.2012]. Dostupné z: www.nku.cz/assets/publikace/eu-report-2011-cz.pdf

NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD. *Zpráva o výsledcích paralelní kontroly správy daně z přidané hodnoty provedené v České republice a Spolkové republice Německo* [PDF]. Praha, 2011 [cit. 30.3.2012]. Dostupné z: <http://www.nku.cz/cz/publikace/sprava-dane-z-pridane-hodnoty-v-ceske-republice-a-spolkove-republice-nemecko-id5542/>

OFFICE OF PUBLIC SECTOR INFORMATION. *HM Revenue & Customs: Report by the Comptroller and Auditor General* [PDF]. London, 2009 [cit. 8.3.2012]. ISBN 9 780102 959154. Dostupné z: <http://search.hmrc.gov.uk/kb5/hmrc/hmrc/results.page?qt=combating+carousel+fraud>

ROZHOVOR

JANEČEK, Martin. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích. 2011/2012

Seznam tabulek, grafů a schémat

Tabulka 1: Vývoj sazeb DPH v ČR 1993-2013.....	20
Tabulka 2: Zachycení okamžiku vzniku podvodného výnosu.....	44
Tabulka 3: Zachycení okamžiku vzniku podvodného výnosu - rozšíření	45
Schéma 1: Zobrazení DPH na jednotlivých stupních výroby, surovina - zpracování - prodej spotřebiteli (sazba daně 5%)	18
Schéma 2: Daňové subjekty DPH.....	38
Schéma 3: Řetězec karuselového podvodu typ I bez použití Buffers.....	43
Schéma 4: Řetězec karuselového podvodu typ II s použitím jednoho a více Buffers	43
Graf 1: Vývoj sazeb DPH v ČR 1993-2013.....	20
Graf 2: Podíl jednotlivých daní na daňovém inkasu ČR 2010.....	23
Graf 3: Přehled sazeb DPH v Evropské unii (2011)	23