

PRÁVNICKÁ FAKULTA MASARYKOVY UNIVERZITY

Obor: Právo

Katedra finančního práva a národního hospodářství



Rigorózní práce

Karuselové podvody

Ing. Mgr. Michael Šefčík

2014/2015

Prohlašuji, že jsem rigorózní práci na téma: Karuselové podvody zpracoval sám. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem použil k sepsání této práce, byly citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury.

.....

Seznam zkratek

angl.	anglicky
B2B	Business to Business (<i>právní vztah mezi podnikateli</i>)
B2C	Business to Consumer (<i>právní vztah mezi podnikatelem a spotřebitelem</i>)
CVAT	Compensating Value Added Tax (<i>vyrovnávací daň z přidané hodnoty</i>)
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropská společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
FAST	Fraud Analysis Security Tool (<i>nástroj pro analýzu podvodných aktivit</i>)
fed.	federální
HDP	hrubý domácí produkt
HST	harmonised sales tax (<i>harmonizovaná daň z maloobchodního obratu</i>)
MTIC podvod	Missing Trader Intra-Community (<i>podvod typu chybějící subjekt</i>)
NSS	Nejvyšší správní soud
PVAT	Prepaid Value Added Tax (<i>předplacená daň z přidané hodnoty</i>)
RST	Retail Sales Tax (<i>daň z maloobchodního obratu</i>)
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie

SDPH	směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
SVDPH	směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě
TASS	Tax Authority Settlement System (<i>vyrovnávací systém správce daně</i>)
TZ	zákon č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.
USA	Spojené státy americké
VAT	Value Added Tax (<i>daň z přidané hodnoty</i>)
VIES	VAT Information Exchange System (<i>systém výměny informací o dani z přidané hodnoty</i>)
VIVAT	Viable Integrated Value Added Tax (<i>integrovaná daň z přidané hodnoty</i>)
VLN	VAT Locator Number (<i>lokační číslo daně z přidané hodnoty</i>)
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Obsah

Seznam zkratk	5
Obsah	7
Úvod	9
1 DPH z pohledu teorie a normativní regulace	12
1.1 Obecné otázky daňové teorie	12
1.1.1 Pojem daně a konstrukční prvky daní	12
1.1.2 Třídění daní	13
1.1.3 Nepřímé daně	15
1.2 Obecná charakteristika DPH	16
1.3 Konstrukce DPH podle platné právní úpravy	19
1.3.1 Daňový subjekt	19
1.3.2 Objekt daně	21
1.3.3 Korekční prvky	22
1.3.4 Ostatní konstrukční prvky DPH (základ, sazba, podmínky placení, správce daně, rozpočtové určení)	23
1.4 Vývoj normativní regulace DPH na úrovni EU	25
2 Vymezení karuselových podvodů a jejich postavení v systému podvodů na DPH	32
2.1 Systematické zařazení karuselových podvodů	32
2.1.1 Podvody proveditelné v systému DPH i daně z maloobchodního obratu	33
2.1.2 Podvody proveditelné výlučně v systému DPH	34
2.2 Podstata karuselových podvodů	35
2.3 Složitější formy karuselových podvodů	41
2.3.1 Karuselový podvod s účastí subjektu sídlícího mimo EU	41
2.3.2 Komplexní karuselový podvod se zapojením služeb	43
2.4 Historické příčiny vzniku karuselových podvodů	47
3 Kvalifikace a odhalování karuselových podvodů	50

3.1 Kvalifikace karuselových podvodů	50
3.2 Prokazování účasti na karuselových podvodech	54
4 Řešení karuselových podvodů	66
4.1 Technologická (administrativní) řešení	67
4.1.1 VLN systém	67
4.1.2 Řešení RTvat	70
4.1.3 Certifikovaný daňový software (digitální DPH)	77
4.1.4 Kontrolní hlášení	80
4.1.5 Předplacená DPH (PVAT)	83
4.2 Strukturální řešení	85
4.2.1 Uplatňování principu země původu	85
4.2.2 Přenesení daňové povinnosti (reverse-charge)	88
4.2.3 Vanistendaelovy zahraniční pobočky správce daně	92
4.2.4 Integrovaná DPH (VIVAT)	94
4.2.5 Vyrovnávací DPH (CVAT)	95
4.2.6 Federální DPH	99
4.3 Srovnání řešení karuselových podvodů	101
Závěr	103
Резюме	107
Seznam použitých zdrojů	110
Knižní zdroje	110
Časopisecká literatura a příspěvky ve sbornících	111
Ostatní prameny	112
Judikatura	117
Právní předpisy	118
Seznam obrázků a tabulek	121
Seznam obrázků	121
Seznam tabulek	121

Úvod

Členské státy Evropské unie se často potýkají s daňovými úniky na úseku daně z přidané hodnoty, jejichž objem lze jen těžko odhadovat. Za nejnebezpečnější a nejvíce propracovaný druh daňové kriminality na úseku daně z přidané hodnoty lze označit karuselové podvody.¹

Karuselovým (kolotočovým) podvodům bývá také připisován největší podíl na daňových únicích na DPH.² Odhalené karuselové podvody jsou stále aktuálním fenoménem a nezřídka se stávají předmětem mediálního zájmu.³ Jako téma práce jsem zvolil karuselové podvody právě kvůli jejich „oblíbenosti“ mezi plátcí DPH, mnohdy složité struktuře, jež ztěžuje orgánům finanční správy jejich odhalování. V neposlední řadě lze také potřebnost zkoumání nástrojů zabírajících karuselovým podvodům zdůvodnit přetrvávajícími mezerami v právní úpravě, jež mají za následek to, že kolotočové podvody dosud v Evropské unii nebyly vymýceny.

Počet případů MTIC podvodů (jde o pojem, který je někdy používán širěji než pojem „karuselové podvody“, viz druhou kapitolu) řešených Eurojustem se mezi lety 2009 až 2013 zvýšil. V roce 2009 Eurojust řešil 39 případů MTIC podvodů a v roce 2013 už to bylo 89.⁴ V roce 2011 se objem daňových úniků na DPH odhadoval v průměru na 1,5 % HDP (v ČR na 2,7 %), přičemž objem daňových úniků se rovnal 18 % (v ČR 28 %) toho, co by v ideálním případě na DPH mohlo být vybráno, nebylo-li by žádných podvodů na DPH.⁵ Jiné odhady udávají, že objem karuselových podvodů činí zhruba 40 % objemu všech druhů

¹ VAT fraud in the European Union: A tax net full of holes. *The Economist* [online]. Publikováno 11. 5. 2006 [vid. 13. 9. 2014].

² Najväčší podiel na daňových únikoch majú karuselové podvody. *SME.sk* [online]. Publikováno 24. 4. 2011 [vid. 5. 10. 2014].

³ ŠTĚRBA, Radek. Podvodníci vozili toaletní papír na Slovensko a zpět, vydělali miliony. *Idnes.cz* [online]. Publikováno 12. 9. 2014 [vid. 13. 9. 2014].

⁴ IRVINE, Barry. MTIC fraud: What is MTIC fraud? Eurojust News. 2014, č. 11, s. 3.

⁵ BARBONE, Luca a kol. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. *Evropská komise* [online]. Publikováno 19. 9. 2013 [vid. 18. 4. 2015], s. 29.

podvodů na DPH a je vyčíslen na cca 23 miliard € ročně.⁶ Přijetí opatření, která by zamezila karuselovým podvodům, by tedy ušetřilo veřejným rozpočtům značné finanční prostředky.

Cílem práce je navrhnout legislativní řešení, resp. z již navrhovaných vybrat taková, která by omezila a (pokud možno) i vymýtila karuselové podvody. V práci se bude také ověřovat to, zda lze na úrovni EU přijmout opatření, která by znemožnila provádění kolotočových podvodů, aniž by byla spjata s přílišnou (administrativní či finanční) zátěží daňových subjektů či veřejné správy.

Po více než dvaceti letech po zrušení hraničních kontrol zboží na vnitřních hranicích EU, kdy se karuselové podvody začaly poprvé objevovat, právní úprava společného systému DPH stále nedospěla na takovou úroveň, aby fenomén kolotočových podvodů vymizel, přestože je jim v zahraniční, zejm. britské, právní vědě a praxi (v poslední době ale též domácí politickou reprezentací) věnována značná pozornost. Nutno ovšem poznamenat, že odborná veřejnost není zajedno v tom, jak definitivně změnit systém DPH v EU, aby karuselové podvody vymizely.

Tato práce vychází převážně z publikací anglicky píšících autorů (např. Ainsworth, McLure, Williams aj.) obsahujících původní výsledky výzkumu. Domácí odbornou literaturou není po mém soudu téma kolotočových podvodů dostatečně zpracováno, přestože se v poslední době dostává do popředí zájmu ministerstva financí, které navenek projevuje úmysl problém karuselových podvodů řešit.⁷

⁶ AINSWORTH, Richard Thompson. American VAT – The Carousel Fraud Threat: Will the EU Show the US the 'Way Forward'. Social Science Research Network [online]. Publikováno 13. 8. 2013 [vid. 23. 5. 2015], s. 1.

⁷ srov. např. LEŽATKA, Radek. Ministři financí ve Vídni jednali o možnosti společné žádosti o širší uplatnění reverse-charge. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Publikováno 5. 5. 2015 [vid. 23. 5. 2015]; BABIŠ, Andrej. Projev na 23. schůzi Poslanecké sněmovny dne 10. 12. 2014. *Parlamentní listy* [online]. Publikováno 10. 12. 2014 [vid. 23. 5. 2015].

V následujících kapitolách budou rozebírány jednotlivé návrhy řešení směřujících k eliminaci karuselových podvodů. Práce přichází s podáním uceleného přehledu o návrzích řešení karuselových podvodů a jejich kritickým posouzením. Obdobně strukturovaná publikace se dosud v domácí literatuře neobjevila.

Nezabývám se úplně všemi navrhovanými řešeními karuselových podvodů, které lze v literatuře dohledat, jelikož některé z nich se navzájem principálně liší jen nepatrně, takže by jejich hodnocení byla analogická a přesahovala by rámec této práce. Věnuji se jen těm řešením karuselových podvodů, která jsou v zahraniční literatuře nejčastěji diskutované, popř. po mém soudu mají největší šanci splnit svůj účel.

Před samotným naplněním cíle práce bude však třeba uvést, čím je DPH charakteristická a jaké jsou její hlavní výhody, tzn., proč se vyplatí, aby pilířem nepřímého zdanění byla právě DPH. Poté bude předestřen vývoj právní úpravy DPH na komunitární a následně unijní úrovni, aby bylo možné si uvědomit, jaké jsou historické příčiny vzniku karuselových podvodů.

V dalších kapitolách se už plynule přejde ke karuselovým podvodům samotným. Karuselové podvody budou zařazeny do systému podvodů na DPH a budou popsány různé variace kolotočových podvodů. Poté se budu zabývat právní kvalifikací, odhalováním a prokazováním karuselových podvodů, aby se ukázalo, zda je nutné přijmout nová opatření za účelem jejich dalšího potírání. Ve čtvrté kapitole je soustředěna hlavní náplň práce, tj. přehled jednotlivých návrhů směřujících k řešení problému s karuselovými podvody.

V práci jsou uplatněny zejm. metoda analýzy, kdy jsou jednotlivá řešení karuselových podvodů podrobena kritice, a komparace, kdy jsou tato srovnávána mezi sebou navzájem. Využívá se též metody indukce, když se z konkrétních případů řešených před soudy (SDEU, NSS) dovozují obecné poznatky o současném stavu prokazování kolotočových podvodů.

1 DPH z pohledu teorie a normativní regulace

Tato kapitola nejprve shrnuje základní poznatky daňové teorie, přičemž klade důraz na zařazení daně z přidané hodnoty do systému daní. Vedle toho jsou také v krátkosti zmíněny některé klíčové odlišnosti DPH od jiných nepřímých daní a následně jsou vytýčeny základní charakteristické rysy DPH.

Po obecnějším náhledu na znaky daně z přidané hodnoty bude následovat podrobnější přehled její soudobé vnitrostátní právní úpravy, jejíž znalost je nezbytná k tomu, aby bylo možné navrhnout legislativní řešení sloužící k omezování či úplnému vymýcení karuselových podvodů.

Jelikož však dnes normativní regulace DPH není čistě vnitrostátní záležitostí, naopak (podobně jako v mnoha jiných oblastech právního řádu) je výsledkem harmonizačních vlivů, je v první kapitole věnována nemalá pozornost vývoji právní úpravy daně z přidané hodnoty na evropské (unijní) úrovni. Tyto poznatky poslouží ve spojení s poznatky další kapitoly k tomu, že bude možné uvědomit si, z jakého důvodu se v Evropě karuselové podvody vůbec vyskytly.

Z výše uvedeného vyplývá, že první kapitola bude spíše syntetickou, a tudíž nepřinese žádné vlastní výsledky zkoumání, neboť na ty přijde řada až v pozdějších částech práce.

1.1 Obecné otázky daňové teorie

1.1.1 Pojem daně a konstrukční prvky daní

*„Finanční teorie definuje daň jako povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu.“*⁸ Daně představují v současnosti hlavní způsob financování veřejných rozpočtů – v literatuře se hovoří o tzv. fiskální funkci daní. Vedle fiskální funkce se rozlišuje ještě funkce regulační (přesouváním peněžních prostředků od ekonomických

⁸ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 5.

subjektů směrem k veřejným rozpočtům daně pomáhají korigovat distribuci příjmů) a stimulační (ovlivňování činnosti a rozvoje ekonomických subjektů pomocí daňových nástrojů, jako jsou např. různé daňové úlevy či výhody).⁹

K základním konstrukčním prvkům daně patří: daňový subjekt (zde se rozlišuje daňový poplatník a plátce daně), objekt, základ, sazba, korekční prvky, rozpočtové určení, správce daně a podmínky placení.¹⁰

Daňovým poplatníkem je osoba, jejíž příjmy, majetek či činnost podléhají zdanění. Plátcem daně je osoba povinná daň vypočítat, vybrat nebo srazit a v určité lhůtě ji odvést správci daně, přičemž za splnění této povinnosti nese majetkovou odpovědnost. Objektem daně (či předmětem zdanění) se rozumí hmotněprávní skutečnost, s níž zákon splňuje daňovou povinnost. Základ daně pak představuje kvantitu objektu daně, ze kterého je daň vyměřena. Sazba daně je určující pro stanovení výše daně ve vztahu k daňovému základu, přičemž se rozlišuje pevná a procentní sazba daně. Korekčními prvky se potom ovlivňuje výše vyměření daně pomocí soustav osvobození od daně, daňových slev či zvýšení daně.¹¹

Správcem daně je orgán veřejné správy příslušný k činění opatření potřebných ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností daňových subjektů. Za podmínky placení pak lze považovat splatnost daně, způsob placení (jednorázově, zálohově atp.)¹²

1.1.2 Třídění daní

Pro snazší vnímání rozdílů mezi různými daněmi, jejich výhod a nevýhod, se daně dají rozčleňovat do určitých skupin dle několika kritérií (např. dle dopadu, objektu, adresnosti atp.)

Nejběžněji užívanou klasifikací daní je třídění podle dopadu na daně přímé a daně nepřímé. **Přímé daně** platí poplatník na úkor svého důchodu

⁹ Tamtéž, s. 8.

¹⁰ Tamtéž, s. 9.

¹¹ Tamtéž, s. 9–10.

¹² Tamtéž, s. 10–11.

a předpokládá se, že je nemůže převést na jiný subjekt. Naopak **nepřímé daně** fungují tak, že subjekt, který je odvádí, je prostřednictvím cen za zboží či služby přenáší na jiný subjekt. U nepřímých daní je tudíž odlišná osoba plátce (ten, kdo daň odvádí) a poplatníka (ten, jehož důchod je daní zatížen). U přímých daní je osoba plátce a poplatníka totožná, obvykle se však používá pojem poplatník.¹³ Na přímé daně se dá také nahlížet jako na ty daně, které postihuje zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně se spojují s příjmem až při jeho upotřebení.¹⁴

Třídění daní podle objektu bývá v literatuře poměrně rozmanité. Pro účely této práce postačí uvést čtyři hlavní skupiny daní klasifikovaných dle objektu, a to daně důchodové zatěžující různé příjmy poplatníka, daně majetkové (zatěžující vlastnictví, držbu, nájem či užívání majetku), daně obrátové (zatěžují buď hrubý obrát u každého výrobce, nebo čistý obrát, nebo obrát docílený u posledního zpracovatele) a daně spotřební, které postihují buď veškerou spotřebu, či spotřebu vybraných skupin výrobků.¹⁵

Konečně lze daně také třídit podle adresnosti na daně osobní, které zohledňují platební schopnost poplatníka (např. daně z příjmů) či daně in rem, které nezohledňují platební schopnost poplatníka (daně z přidané hodnoty, daně spotřební apod.).¹⁶

Daňovou soustavu České republiky lze znázornit v následující tabulce:

¹³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 20.

¹⁴ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 157.

¹⁵ Viz např. ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 50; obdobně MRKÝVKA, Petr a kol., 2004, op. cit., s. 12.

¹⁶ KUBÁTOVÁ, Květa, 2010, op. cit., s. 222.

Tabulka č. 1: Daňová soustava České republiky

Příímé daně	Nepříímé daně
Daně z příjmů - daň z příjmů fyzických osob - daň z příjmů právnických osob Dan z nemovitých věcí Daň z nabytí nemovitých věcí Daň silniční	Daň z přidané hodnoty Daně spotřební: - daň z minerálních olejů - daň z lihu - daň z piva - daň z vína a meziproductů - daň z tabákových výrobků Daně energetické (ekologické) - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů - daň z pevných paliv - daň z elektřiny

Zdroj: vlastní zpracování s použitím BAKES a kol., 2012, s. 164–165.

1.1.3 Nepříímé daně

Jelikož se další text práce zaměřuje na daň z přidané hodnoty, je na tomto místě žádoucí zařadit alespoň stručné srovnání daně z přidané hodnoty s ostatními nepřímými daněmi.

V literatuře se nepřímé daně nazývají daněmi ze spotřeby (spotřebními daněmi), které se potom dělí na daně všeobecné a daně selektivní, což jsou vlastní spotřební daně (akcízy). Mezi daně všeobecné neboli daně z prodejů (obratů) se potom řadí daně z obratu a daně z přidané hodnoty. Charakteristickým rysem všeobecných daní ze spotřeby je jejich sazba, která je ukládána ad valorem, tedy procentem ze základu daně, kterým je cena daného výrobku nebo služby.¹⁷ Právě způsobem stanovení daně se všeobecné spotřební daně liší od akcízy, jež mají v naprosté většině případů formu jednotkové daně.¹⁸

Dále lze daně z prodejů rozdělit na daně jednofázové, které jsou na daný výrobek uvalovány pouze na určitém stupni zpracování (podle stupně zpracování, na kterém jsou ukládány, se tyto daně dále dělí na daně z maloobchodního

¹⁷ Tamtéž, s. 220–222.

¹⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2013, s. 135.

obratu, velkoobchodního obratu a daň výrobovou) a vícefázové, jež jsou ukládány na každém stupni zpracování.¹⁹

Vícefázové daně se pak dělí na daně duplicitní (kaskádovité) a neduplicitní. Duplicitní daně způsobují to, že je daněna výroba na každém stupni zpracování, což je zároveň nevýhoda těchto daní, protože výsledný dopad daně je závislý na počtu zpracovatelů daného výrobku. Z toho důvodu byla zavedena daň z přidané hodnoty, která je daní vícefázovou a neduplicitní.²⁰

Pro přehlednost lze na toto místo zařadit tabulku, která shrnuje základní vlastnosti jednotlivých všeobecných spotřebních daní.

Tabulka č. 2: Srovnání všeobecných obrátových daní

Daň	vícefázová	neduplicitní
DPH	×	×
Kaskádovité obrátové daně	×	
Daň z maloobchodního obratu		×
Daň z velkoobchodního obratu		×
Daň výrobová		×

Zdroj: vlastní zpracování podle KUBÁTOVÁ, Květa, 2010, s. 222–223.

1.2 Obecná charakteristika DPH

Daň z přidané hodnoty je základem nejen nepřímého zdanění v České republice, ale zároveň i základem celé daňové soustavy. Daň z přidané hodnoty se vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a všechny podnikatelské subjekty (s výjimkou podnikatelů s malým obratem).²¹ Nepřímost DPH se spatřuje v tom, že konečný nositel daňového břemene (daňový poplatník) plní svou daňovou povinnost vůči státu nepřímo prostřednictvím registrovaných plátců DPH.²²

Toho, aby se DPH odváděla skutečně jenom z přidané hodnoty, kterou vytvoří každý plátec DPH nacházející se ve výrobním řetězci určitého produktu či služby, se docílí tím, že je podnikateli umožněno realizovat tzv. daňový odpo-

¹⁹ KUBÁTOVÁ, Květa, 2010, op. cit., s. 222.

²⁰ Tamtéž, s. 223.

²¹ BAKEŠ, Milan a kol., 2012, op. cit., s. 169.

²² MRKÝVKA, Petr a kol., 2004, op. cit., s. 243–244.

čet. Daňový odpočet lze chápat jako nárok plátce DPH na vrácení DPH, kterou zaplatil svému dodavateli. Správci daně je pak plátce DPH povinen odvést jen rozdíl mezi DPH, kterou inkasoval od svých odběratelů, a DPH, kterou zaplatil svým dodavatelům.²³

Mezi hlavní pozitiva daně z přidané hodnoty bývá řazena její neutralita, snadná použitelnost v mezinárodním obchodě, možnost zdaňovat zboží i služby, výnosnost pro státní příjmy a odolnost vůči daňovým únikům.

Neutralitou DPH lze chápat to, že neznevýhodňuje žádnou výrobní aktivitu a že nijak neovlivňuje organizační strukturu podnikatele. Na rozdíl od daně z hrubého obratu nestimuluje DPH podnikatele k vertikální integraci, jelikož výsledné zdanění nezávisí na počtu stupňů výrobního procesu.²⁴ Jinak řečeno, DPH žádným způsobem nediskriminuje výrobky či služby, k jejichž produkci je zapotřebí více stupňů zpracování, a prostřednictvím uplatňování nároku na odpočet zamezuje dvojímu zdanění příjmů, i když ne zcela bezvýjimečně (viz např. omezení u nároku na odpočet DPH u přijatého zdanitelného plnění použitého na reprezentaci podle § 72 odst. 4 ZDPH).²⁵

Teoreticky spočívá neutralita DPH k mezinárodnímu obchodu v tom, že dovoz zboží je zdaňován stejně jako tuzemské zboží a export zdaňován není, což vede k rovné konkurenci na zahraničních trzích.²⁶ To se však týká pouze tzv. principu země určení; je-li však při přeshraničních dodávkách uplatňován princip země původu, není DPH neutrální k mezinárodnímu obchodu. Tato problematika bude podrobněji diskutována v dalším textu.

Neutralitu DPH lze chápat i jako systém, v rámci kterého daň z přidané hodnoty pouze protéká skrze registrované plátce této daně, aniž by ovlivnila jejich náklady a výnosy. Zjednodušeně lze říci, že touto daní je zatěžována pouze tzv. přidaná hodnota, o kterou je vyšší prodejní cena než pořizovací.

²³ BAKEŠ, Milan a kol., 2012, op. cit., s. 170.

²⁴ ŠIROKÝ, Jan a kol., 2008, op. cit., s. 178.

²⁵ KUBÁTOVÁ, Květa, 2010, op. cit., s. 229.

²⁶ ŠIROKÝ, Jan a kol., 2008, op. cit., 178.

K naplnění tohoto cíle je předurčen tzv. odpočet daně na vstupu, díky kterému plátce „dostane od státu zpátky“ DPH zaplacenou dodavateli v pořizovací ceně.²⁷

Princip DPH není nikterak upraven v českém právním řádu, nicméně lze jeho vyjádření vysledovat v čl. 1 odst. 2 SDPH, který stanoví: *„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“*

ESD, resp. dnes SDEU, vysvětluje ve své konstantní judikatuře princip neutrality DPH přes odpočet daně na vstupu. Podle SDEU je systém odpočtu daně na vstupu určen k tomu, aby plátce DPH zcela zprostil zatížení daní z přidané hodnoty, kterou zaplatil při vyvíjení svojí ekonomické činnosti. Společný systém DPH tak zajišťuje, že všechny ekonomické činnosti, ať už je jejich účel či výsledek jakýkoliv, jsou zdaněny zcela neutrálním způsobem, pokud samy podléhají DPH.²⁸

Odolnost vůči daňovým únikům je u DPH dána tím, že každý subjekt má vlastní zájem na tom, aby bylo podle daňových dokladů dohledatelné, že zaplatil DPH svému dodavateli právě proto, aby si sám mohl uplatnit nárok na odpočet, čímž je vlastně kontrolován dodavatel, který má povinnost odvést správcí daně DPH, která mu byla zaplacená.²⁹ Toto ovšem rozhodně neplatí bezvýjimečně, jak se bude možné přesvědčit v dalším textu, který se právě jedním z typů daňových úniků na úseku DPH zabývá.

²⁷ DĚRGEL, Martin. Způsob krácení odpočtu DPH. *Daně a právo v praxi*. 2010, roč. 7, č. 10, s. 10.

²⁸ Viz např. rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 14. února 1984. Věc C-268/83; rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 27. listopadu 2003. Věc C-497/01; rozsudek Soudního dvora ze dne 15. ledna 1998. Věc C-37/95.

²⁹ KUBÁTOVÁ, Květa, 2010, op. cit., s. 230.

Stran výnosnosti DPH platí, že v zemích, kde je zavedena, představuje jeden z nejdůležitějších zdrojů příjmů veřejných rozpočtů.³⁰

Hlavní nevýhody DPH jsou spatřovány v (zejm. politické i finanční) náročnosti jejího zavedení a v administrativní nákladnosti fungování daně. Administrativní nákladnost je dána zejména vysokým množstvím plátců a způsobem účtování o DPH. Tyto náklady bývají zmírňovány opatřeními jako např. zavedením povinnosti registrace k DPH pouze při dosažení určité úrovně obratu, případně zavedením delšího zdaňovacího období pro plátce s menším obratem.³¹

1.3 Konstrukce DPH podle platné právní úpravy

Potom, co byla DPH charakterizována obecněji, lze zařadit krátké shrnutí její právní úpravy z pohledu konstrukčních prvků daně, které byly vymezeny na začátku této kapitoly. Právním předpisem upravujícím daň z přidané hodnoty v ČR je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který zapracovává příslušné předpisy EU, z nichž nejvýznamnějším je již výše zmíněná směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Stejně jako u každé daně je správa DPH upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

1.3.1 Daňový subjekt

V ZDPH jsou mezi daňovými subjekty uvedeni plátcí, osoby povinné k dani, identifikované osoby a skupina.³²

„Osoba povinná k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud tento zákon nestanoví v § 5a jinak. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,

³⁰ ŠIROKÝ, Jan a kol., 2008, op. cit., s. 179.

³¹ KUBÁTOVÁ, Květa, 2010, op. cit., s. 231.

³² §§ 5–6j ZDPH.

*pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.*³³ Ekonomickou činnost zákon poměrně kazuisticky definuje v § 5 odst. 2 ZDPH, přičemž tento termín se víceméně kryje s pojmem podnikání.³⁴ Pro účely práce postačí pouze odkázat na zákonnou definici pojmu ekonomická činnost a není nutné ji zde uvádět, popř. dále rozebírat.

*„Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně..“*³⁵

*„Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží.“*³⁶ Identifikovaná osoba má svoje daňové identifikační číslo a je možné je vyhledat v celostátním registru plátců DPH.³⁷

*„Skupinou se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny (dále jen "členové skupiny") sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny a člen skupiny nesmí být současně společníkem společnosti.“*³⁸

³³ § 5 odst. 1 ZDPH.

³⁴ BAKEŠ, Milan a kol, 2012, op. cit., s. 172.

³⁵ § 6 odst. 1 ZDPH.

³⁶ § 6g odst. 1 ZDPH.

³⁷ DPH – Identifikovaná osoba. *Kurzy.cz* [online]. Publikováno 25. 7. 2013 [vid. 31. 12. 2014]

³⁸ § 5a odst. 1 ZDPH.

1.3.2 Objekt daně

„Předmětem daně je:

- a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,*
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,*
- c) pořízení:*
 - 1. zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,*
 - 2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,*
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.“³⁹*

Předmět daně je ovšem vymezen i negativně. „Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže dodání tohoto zboží by v tuzemsku bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10, nebo je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi, přechodného režimu pro použité dopravní prostředky, nebo zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou.“⁴⁰

„Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce 326 000 Kč a pořízení zboží je uskutečněno osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě

³⁹ § 2 odst. 1 ZDPH.

⁴⁰ § 2a odst. 1 ZDPH.

*vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani.*⁴¹

Do výše uvedené částky 326 000 Kč se nezahrnuje hodnota pořízeného nového dopravního prostředku, zboží, které je předmětem spotřební daně a zboží uvedeného v § 2a odst. 1 ZDPH. Vynětí z předmětu daně se však nevztahuje na pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně, a pořízení nového dopravního prostředku.⁴²

1.3.3 Korekční prvky

Jak již bylo výše uvedeno, představují korekční prvky možnost, jak ovlivnit vyměření daně prostřednictvím osvobození od daně, daňových slev, ale také zvýšení daně.

Za základní korekční prvek lze v případě DPH považovat nárok na odpočet daně, jelikož má podstatný vliv na výsledné vyměření daně. Bez znalosti odpočtu daně na vstupu zpravidla není možné určit ani výslednou daňovou povinnost.

Vlastní daní se potom rozumí daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je vyšší nebo rovna odpočtu daně. Nadměrným odpočtem je daň odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně.⁴³

Obecně se nadměrný odpočet vrací do 30 dnů i bez žádosti daňového subjektu, nevznikl-li změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření.⁴⁴ Tzv. testem vratitelnosti se zjišťují podmínky, za kterých lze vrátit nadměrný odpočet.⁴⁵ Nadměrný odpočet (jako každý jiný daňový přeplatek) lze vrátit, nemá-li daňový subjekt na jiném osobním daňovém účtu nedoplatek

⁴¹ § 2a odst. 2 ZDPH.

⁴² § 2a odst. 3 a 4 ZDPH.

⁴³ § 4 odst. 1 písm. d) a e) ZDPH.

⁴⁴ § 105 odst. 1 ZDPH.

⁴⁵ ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert*. 2012, roč. 8, č. 1, s. 21.

a neeviduje-li současně správce daně žádost jiného správce daně o použití přeplatku na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu.⁴⁶

„Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění:

- a) dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,*
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku*
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.“⁴⁷*

Dále je možné plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu, jestliže přijaté zdanitelné plnění použije pro uskutečňování vybraných finančních či pojišťovnických činností a určitých dalších plnění, která nejsou dodáním zboží ani poskytnutím služby (např. pozbytí obchodního závodu, postoupení vlastní pohledávky apod.)⁴⁸

Dalším významným korekčním prvkem je osvobození od daně s nárokem na odpočet daně a osvobození od daně bez nároku na odpočet. Pro účely této práce není podstatné uvádět všechny případy osvobození od daně, ať už s nárokem na odpočet nebo bez tohoto nároku. Klíčové je pouze uvést, že od daně je osvobozeno s nárokem na odpočet daně dodání zboží do jiného členského státu.⁴⁹

1.3.4 Ostatní konstrukční prvky DPH (základ, sazba, podmínky placení, správce daně, rozpočtové určení)

„Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zda-

⁴⁶ blíže srov. § 154 odst. 2 a 4 DŘ.

⁴⁷ § 72 odst. 1 písm. a) až c) ZDPH.

⁴⁸ § 72 odst. 1 písm. d) a e) ZDPH.

⁴⁹ § 63 odst. 1 písm. a) ZDPH.

*nitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.*⁵⁰
*„Zdanitelné plnění je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.“*⁵¹

Od 1. 1. 2015 byla zavedena třetí sazba daně, resp. namísto snížené sazby daně se uplatňují první a druhá snížená sazba daně. *„U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje základní sazba daně ve výši 21 %, první snížená sazba daně ve výši 15 %, nebo druhá snížená sazba daně ve výši 10 %.“*⁵²

Zdaňovacím obdobím je v případě DPH obecně kalendářní měsíc, za určitých podmínek jím však může být i kalendářní čtvrtletí.⁵³ Plátce daně je povinen daň přiznat do 25 dnů od skončení zdaňovacího období a v téže lhůtě je povinen daň také zaplatit.⁵⁴ To neplatí v případě dovozu zboží, u kterého je splatnost daně stanovena celními předpisy.⁵⁵ Daň je tedy splatná ve stejných termínech jako clo,⁵⁶ tj. ve lhůtě, kterou stanoví celní orgány,⁵⁷ nejedná-li se o případy uvedené v § 23 odst. 3 až 5 ZDPH, kdy daň z dovozu zboží přiznává plátce.

Správu DPH obecně vykonávají finanční úřady,⁵⁸ podle § 93 ZDPH však celní úřady vykonávají správu DPH v případech stanovených celními předpisy, tj. při dovozu zboží, nepřiznává-li daň z dovozu zboží plátce dle § 23 odst. 3 až 5 ZDPH.⁵⁹

⁵⁰ § 36 odst. 1 ZDPH.

⁵¹ § 2 odst. 2 ZDPH.

⁵² § 47 odst. 1 ZDPH.

⁵³ §§ 99 a 99a ZDPH.

⁵⁴ § 136 odst. 4 DŘ a § 101 odst. 1 ZDPH.

⁵⁵ § 101 odst. 1 ZDPH.

⁵⁶ MASNÁ, Dagmar. Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a souhrnné hlášení. *Daně a právo v praxi*. 2008, roč. 5, č. 8, s. 27.

⁵⁷ Čl. 108 odst. 1 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (přepracované znění).

⁵⁸ § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

⁵⁹ BÁRTA, Jan; HOCHANNOVÁ, Olga; ŠKAMPA, Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, s. 366.

Rozpočtové určení DPH je upraveno následovně: rozpočtovým příjmem krajů (všech dohromady) je 7,86 %⁶⁰ a rozpočtovým příjmem obcí (všech dohromady) je 20,83 %⁶¹ celostátního hrubého výnosu DPH. Zbytek celostátního hrubého výnosu DPH je příjmem státního rozpočtu.⁶²

1.4 Vývoj normativní regulace DPH na úrovni EU

V porovnání s přímými daněmi, kde harmonizační proces stagnuje, probíhá v oblasti nepřímého zdanění mnohem intenzivnější a hlubší proces harmonizace na úrovni Evropské unie.⁶³ Tato podkapitola se zabývá výkladem geneze právní úpravy daně z přidané hodnoty na komunitární, resp. unijní, úrovni.

DPH má své kořeny ve státě Michigan, kde byla poprvé zavedena roku 1953. Do Evropy se rozšířila až o rok později, kdy ji zavedla Francie. Následně (od 60. let 20. stol.) byla DPH zaváděna v dalších zemích západní Evropy. Zavedení DPH v členských státech Evropských společenství bylo výsledkem harmonizace nepřímého zdanění. Původně se v různých členských státech Evropských společenství uplatňovaly různé systémy nepřímého zdanění, a to tzv. kaskádovitý systém daně z obrátu a systém daně z přidané hodnoty.⁶⁴

Směrnice 67/227/EHS (tzv. první směrnice) ukládala členským státům do 1. ledna 1970 zavést systém daně z přidané hodnoty založený na principu všeobecné daně ze spotřeby.⁶⁵ Mimoto také ESD (dnes Soudní dvůr EU) z věcného obsahu první směrnice dovozoval zákaz zavést jinou nepřímou daň konkurující dani z přidané hodnoty, tento zákaz byl pak později převzat šestou směrnicí. Tzv. druhá směrnice (směrnice 67/228/EHS) již zaváděla jednotné definice zá-

⁶⁰ § 3 odst. 1 písm. b) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů.

⁶¹ § 4 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtovém určení daní.

⁶² § 5 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

⁶³ ŠIROKÝ, Jan, 2013, op. cit., s. 131.

⁶⁴ BAKEŠ, Milan a kol., 2012, op. cit., s. 169. Obdobně ŠIROKÝ, Jan, 2013, op. cit., s. 132.

⁶⁵ LACINA, Lubor a kol. *Měnová integrace. Náklady a přínosy členství v měnové unii*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, s. 426.

kladních pojmů a mechanismů fungování DPH – např. předmět daně, místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Druhá směrnice též umožnila členským státům přijmout speciální opatření k zabránění daňovým únikům.⁶⁶ Následující směrnice (třetí, čtvrtá a pátá) prodlužovaly některým státům lhůty pro zavedení DPH (např. Belgii či Itálii).⁶⁷

Pro srovnání lze doplnit, že u nás byla DPH zavedena mnohem později, a to od 1. 1. 1993, kdy se stala účinnými všechna ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.⁶⁸ V některých pramenech se uvádí, že DPH se stala součástí naší daňové soustavy již v roce 1992.⁶⁹ Po mém soudu je však přesnější považovat DPH za zavedenou v ČR až právě od 1. ledna 1993, neboť dnem vyhlášení zákona č. 588/1992 Sb. ve Sbírce zákonů (18. prosince 1992) se stala účinnými jen některá ustanovení tohoto zákona týkající se registrace k DPH.⁷⁰

Základem evropské právní úpravy DPH se na dlouhou dobu stala, mnohokrát novelizovaná, tzv. šestá směrnice (směrnice 77/388/EHS), která byla nahrazena až směrnicí 2006/122/ES.⁷¹ Důležité prvky právní úpravy zachycené v SDPH budou diskutovány průběžně v dalším textu.

Zásadní změny v oblasti regulace DPH byly formulovány v tzv. Bílé knize o vnitřním trhu vydané Evropskou komisí v roce 1985. Podle této Bílé knihy měly být zrušeny kontroly na vnitřních hranicích Evropských společenství včetně kontrol pro daňové účely. Princip země určení zakotvený v Římské

⁶⁶ Srov. zejm. čl. 3–6 a čl. 13 Směrnice Rady č. 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci legislativy členských států týkající se struktury obrátových daní a procedur pro aplikaci společného systému daně z přidané hodnoty. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [vid. 25. 10. 2014].

⁶⁷ LACINA, Lubor a kol., 2007, op. cit., s. 426.

⁶⁸ § 56 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 13. 12. 2014].

⁶⁹ MRKÝVKA, Petr a kol., 2004, op. cit., s. 243.

⁷⁰ Srov. § 56 odst. 1 ve spojení s § 50 odst. 1 až 5 zákona č. 588/1992 Sb.

⁷¹ BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Překlad ŠIMÁČKOVÁ, Kristýna. 1. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2010, s. 39.

smlouvě z roku 1957 měl být nahrazen principem země původu.⁷² Princip země původu (tj. členského státu, odkud se zboží dodává) spočívá v tom, že se DPH vybere už v zemi, ze které se dodává či poskytuje zdaňovaná komodita, přičemž se ve státě spotřeby nevybírám daň na vstupu. Naproti tomu princip země určení (spotřeby) znamená, že daň se vybere v členském státě, ve kterém se nachází příjemce zdanitelného plnění, což pro poskytovatele plnění znamená osvobození od daně. Příjemce i poskytovatel plnění si v tomto případě však mohou uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.⁷³

Jednotný evropský akt, který vstoupil v účinnost v roce 1987, pak stvrdil cíle Bílé knihy vnitřního trhu a stanovil konkrétní termín jejich dosažení na 31. prosinec 1992.⁷⁴ Cíle, kterých mělo být dosaženo před 1. lednem 1993, jsou následující: harmonizovaná daňová struktura se dvěma druhy sazby daně, sblížování sazeb daně používaných v jednotlivých členských státech v rámci pevně stanoveného rozpětí a nakonec vyrovnávací mechanismus pro účely rozdělení daňových příjmů. Z toho vyplývá, že se počítalo se zavedením čistého principu země původu.⁷⁵

Princip země původu však vykazuje určité nevýhody, které významně ztěžují jeho praktickou aplikaci v současných podmínkách EU. Tak přednostně z pohledu DPH neexistuje při přímém dovozu konečným spotřebitelem žádná rovnováha mezi zbožím tuzemské produkce a dovezeným zbožím. Navíc neexistuje ani žádná záruka rovného zacházení s dovezeným a v tuzemsku vyrobeným zbožím, když jsou v různých členských státech zavedeny různé sazby DPH.⁷⁶ Jinými slovy řečeno, při uplatnění principu země původu se tuzemské a dovozové zboží mohou danit různými sazbami DPH, kdežto v případě prin-

⁷² FOLSOM, Ralph H.; LAKE, Ralph B.; NANDA Ved P. *European Union law after Maastricht, a practical guide for lawyers outside the Common Market*. 1. vydání. Haag: Kluwer Law International, 1996, s. 292.

⁷³ ŠIROKÝ, Jan, 2013, op. cit., s. 138–139.

⁷⁴ FOLSOM, Ralph H.; LAKE, Ralph B.; NANDA Ved P., 1996, op. cit., s. 292.

⁷⁵ BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian., 2010, op. cit., s. 40.

⁷⁶ Tamtéž, s. 42.

cipu země určení se tuzemské i dovoзовé zboží daní toutéž (domácí) sazbou DPH.

Další nevýhoda principu země původu spočívá v tom, že konečné daňové zatížení spotřebitelů není ovlivňováno jen politikou domácího státu, nýbrž i politikou ostatních členských států, což je dáno právě tím, že při pořizování zboží určitého původu se platí právě taková DPH, která je uplatňována v zemi, odkud dané zboží pochází.⁷⁷

Posledním závažným nedostatkem principu země původu je to, že přeshraniční uplatňování nároku na odpočet DPH vede k přesunování příjmů státních rozpočtů jednotlivých členských států. Tento jev lze vysvětlit na jednoduchém příkladu. Jestliže si německý plátce DPH pořídí v Rakousku stroj za 100 000 € + 20 % DPH, je dle principu země původu povinen odvést DPH již v Rakousku, nárok na odpočet DPH ve výši 20 000 € si však uplatní v Německu. Při dalším prodeji stroje v Německu by se danila pouze přidaná hodnota. Z uvedeného je tudíž zřejmé, že Německu by se snížily výnosy z daně z přidané hodnoty. Uplatňováním principu země původu by tedy, stran příjmů veřejných rozpočtů, docházelo ke znevýhodňování států, jež převážně dovážejí, a ke zvýhodňování států, jež převážně vyvážejí.⁷⁸

Naproti tomu princip země určení je kromě rovného zacházení s tuzemskými dováženým zbožím, na které je uvalena DPH téže sazby, charakteristický tím, že směřuje k maximálnímu vyloučení dvojího zdanění DPH při vývozu a při dovozu. Princip země určení navíc vede k tomu, že daňové zatížení konečného spotřebitele je na úseku DPH dáno politickým rozhodnutím jeho domovského státu a nikoliv rozhodnutími ostatních členských států, jako tomu je u principu země původu.⁷⁹

⁷⁷ Tamtéž, s. 42.

⁷⁸ Tamtéž, s. 42.

⁷⁹ Tamtéž, s. 41.

Výše zmíněný problém s přesouváním příjmů veřejných rozpočtů, který může nastat při aplikaci principu země původu v právní úpravě DPH, lze však překlenout pomocí uplatňování nároku na vrácení DPH na vstupu v tom členském státě, ve kterém byla DPH zaplacená. V našem právním řádu jsou podmínky vzniku a uplatňování nároku na vrácení DPH plátcům registrovaným v jiném členském státě upraven v § 82a ZDPH. Režim vrácení daně plátcům, kteří nejsou usazeni v členském státě, jenž jim vrací daň, a kteří zároveň v tomto členském státě plnění pouze přijímají, aniž by je v tomto státě také poskytovali, je také v obecnější rovině upraven v čl. 170 SDPH. Podrobnější úprava se pak nachází v SVDPH, která je implementována právě výše zmíněným § 82a ZDPH.

Do roku 1992 se na území ES postupovalo tak, že při přechodu vnitřních hranic bylo zboží na hraničním přechodu nebo jiném stanoveném místě zkontrolováno, zda skutečně fyzicky opouští jeden členský stát a putuje do jiného členského státu. Zaplacená DPH byla vrácena plátcí, neboť byla se v souladu s principem země určení odváděna ve státu, do kterého bylo zboží dodáno.⁸⁰

I když se nepodařilo zavést systém plně založený na principu země původu, se kterým se původně počítalo v Bílé knize, rozhodla se Evropská unie trvat na odstranění vnitřních hranic. Z tohoto důvodu bylo 1. ledna 1993 zavedeno přechodné opatření v oblasti daně z přidané hodnoty.⁸¹ Od 1. ledna 1993 byly zrušeny kontroly na hranicích včetně kontrol pro daňové účely.⁸² Se zrušením kontrol na vnitřních hranicích bylo také spojeno to, že okamžikem rozhodným pro splatnost DPH při přeshraničním dodání zboží se stal okamžik nabytí vlastnického práva a nikoliv okamžik překročení hranice.⁸³

⁸⁰ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2010, s. 254

⁸¹ Tamtéž, s. 41.

⁸² ARONOWITZ, A. A; LAAGLAND, D. C. G; PAULIDES, G. *Value-added tax fraud in the European union*. 1. vydání. Amsterdam: Kugler Publications, 1996, s. 17.

⁸³ SEELY, Antony. VAT Harmonisation. House of Commons Library Research Paper 97/31. *UK Parliament Website* [online]. Publikováno 27. 2. 1997 [vid. 1. 11. 2014], s. 14.

Přechodné opatření mělo fungovat pouze do konce roku 1996 a mělo být nahrazeno definitivním řešením založeným plně na principu země původu. K tomu nikdy nedošlo, a tak přechodný režim přetrvává až dodnes.⁸⁴

Za hlavní příčinu nezavedení systému DPH plně založeného na principu země původu lze považovat nemožnost zavedení spravedlivého clearingového postupu, který by vyrovnal disproporce mezi daňovými příjmy vyvážejících a dovážejících zemí. Jedním z důvodů nezavedení clearingů byly také určité obavy z toho, že by clearing nepřiměřeně kompenzoval dovážející země.⁸⁵

Od roku 1993 až do současnosti tedy v Evropské unii funguje systém daně z přidané hodnoty, který je založen na principu země určení, pokud se jedná o dodávky mezi registrovanými plátcí DPH. Jestliže plátce DPH registrovaný v jednom členském státě dodává zboží jinému plátcí DPH registrovanému v druhém členském státě, je při dodání zboží do jiného členského státu osvobozen od DPH (srov. § 64 ZDPH, resp. čl. 138 odst. 1 SDPH). DPH při pořízení zboží z členského státu je povinen přiznat a zaplatit plátce DPH v členském státě, kam je zboží dodáváno (srov. § 25 ZDPH, resp. čl. 68 a 69 SDPH).

I při intrakomunitární dodávce však zůstává zachována podstata DPH tkvící v její vícefázovosti a neduplicitě, příjemce přeshraničního plnění má totiž nárok na odpočet daně při pořízení z jiného členského státu, takže nedochází ke kumulaci (resp. zdvojování) zdanění.⁸⁶

Při intrakomunitárních dodávkách se pro ověření toho, zda obchodní partner je registrovaným plátcem v některém z členských států EU, využívá systému VIES (*VAT Information Exchange System*), což je systém umožňující přenos informací o registrovaných plátcích DPH a o intrakomunitárních dodávkách

⁸⁴ KEUSCHNIGG, Christian; LORETZ, Simon; WINNER, Hannes. Tax Competition and Tax Coordination in the European Union: A Survey. Working paper No. 2014-04. *University of Salzburg* [online]. Publikováno 2014 [vid. 2. 11. 2014], s. 7.

⁸⁵ SEELY, Antony, 1997, op. cit., s. 14.

⁸⁶ KEUSCHNIGG, Christian; LORETZ, Simon; WINNER, Hannes, 2014, op. cit., s. 6.

zboží.⁸⁷ Systém VIES umožňuje ověřit konkrétního DIČ. Poskytuje však i další užitečné informace. Slouží k celkovému zabezpečení výměny informací o provedených dodáních zboží do jiného členského státu a k ověření identifikačních údajů osob registrovaných k DPH v rámci unie. Systém VIES umožňuje správcům daně jednotlivých států EU ověřit, zda měl prodávající právo osvobodit zdanitelné plnění. V zemi určení systém VIES zároveň umožňuje zkontrolovat, zda kupující nabyté zboží řádně přiznal a zdanil.⁸⁸

Jiná situace nastává u neplátců DPH či konečných spotřebitelů, v jejichž případě se uplatňuje princip země původu. Výjimku tvoří pořízení nových dopravních prostředků z jiného členského státu, kde se princip země určení vztahuje i na neplátce DPH či konečné spotřebitele.⁸⁹

V literatuře se někdy, ne zcela správně, uvádí, že koexistence principu země určení a principu země původu vytváří pro státy pobídky ke snižování sazeb DPH (jinými slovy se zvyšuje daňová konkurence mezi členskými státy), aby byli přilákáni nakupující ze zahraničí. Tímto způsobem se pak zvyšuje přeshraniční obchod.⁹⁰

Je ovšem třeba zdůraznit, že vyhledávání států s nižšími sazbami DPH je zajímavější tehdy, když je zaveden princip země původu (a nikoliv princip země určení). Pokud totiž plátce DPH nakupuje zboží (či službu) od jiného plátce DPH usazeného v jiném členském státě, nemusí ho v současné době zajímat, jaká sazba DPH je v zemi, kde je registrován jeho obchodní partner, neboť intrakomunitární dodávka je od DPH osvobozena. Tento argument vlastně vychází z názoru, který již zde byl jednou citován a dle kterého je (v případě používání principu země původu) daňové zatížení domácích spotřebitelů ovlivněno hospodářskou politikou ostatních států.

⁸⁷ VIES. *Evropská komise* [online]. [vid. 2. 11. 2014].

⁸⁸ Ověřování DIČ prostřednictvím systému VIES. *BusinessInfo.cz* [online]. Publikováno 30. 6. 2010 [vid. 29. 11. 2014].

⁸⁹ KEUSCHNIGG, Christian; LORETZ, Simon; WINNER, Hannes, 2014, op. cit., s. 6.

⁹⁰ HAUFLER, Andreas. *Taxation in Global Economy*. 1. vydání. Cambridge: Cambridge University Press, 2001, s. 151.

2 Vymezení karuselových podvodů a jejich postavení v systému podvodů na DPH

Tato kapitola se zabývá podrobným vysvětlením podstaty karuselových podvodů. Jak bude patrné v následujících podkapitolách, mohou existovat různé transakční systémy využívané pachateli karuselových podvodů k znesnadnění odhalování a potírání jejich aktivit. Některé ze složitějších forem kolotočových podvodů budou v této kapitole podrobněji popsány. Jelikož se dá vymyslet mnoho transakčních systémů, není účelem výkladu obsaženého v následujících třech podkapitolách dopodrobna popsat všechny možné modifikace karuselových podvodů.

Vedle deskripce nejjednodušších karuselových podvodů je zařazen i výklad jejich složitějších forem proto, aby bylo možné najít jejich společné znaky, aby bylo patrné, v čem lze spatřovat příčinu vzniku karuselových podvodů. Se znalostí takové příčiny lze potom pracovat při navrhování legislativních řešení směřujících k omezení či úplnému vymýcení kolotočových podvodů.

2.1 Systematické zařazení karuselových podvodů

Předtím, než bude dopodrobna vysvětleno, co jsou karuselové podvody a jakým způsobem se provádějí, budou v této podkapitole karuselové podvody systematicky zařazeny mezi ostatní podvody na dani z přidané hodnoty, přičemž bude i stručně přiblížena podstata těchto ostatních podvodů na dani z přidané hodnoty. Podrobný rozbor všech druhů podvodů na DPH není předmětem této práce, a proto se jimi nebudu dopodrobna zabývat. Stručné charakteristiky ostatních forem podvodů na DPH zde slouží spíše k uvědomění si distinkcí karuselových podvodů od ostatních forem podvodů na DPH.

Demonstrativní výčet různých druhů podvodů na DPH tříděných podle specifických společných znaků podávají např. Keen a Smith, kteří podvody na DPH rozdělují do dvou skupin, a sice na podvody, které lze provádět při různých systémech nepřímého zdanění, tj. ať už je zavedena daň

z maloobchodního obratu nebo DPH, a podvody, které lze konat jen tehdy, když je zavedena DPH.⁹¹

Nutno podotknout, že rozdělení podvodů na nepřímých daních na podvody, které lze provádět výlučně v systému DPH, a podvody, které lze provádět také tehdy, když je zavedena daň z maloobchodního obratu, nezohledňuje ostatní systémy nepřímého zdanění, zejm. kumulativní kaskádovité daně z obratu. Tuto skutečnost však lze zanedbat s ohledem na to, že od kaskádovitých daní z obratu bylo na území EU upuštěno a není využívána ani v dalších významných světových ekonomikách (Rusko, USA, Čína, Japonsko, Indie a další).

2.1.1 Podvody proveditelné v systému DPH i daně z maloobchodního obratu

První skupinou podvodů proveditelných v obou systémech nepřímého zdanění je nepřiznávání (části) prodejů, tj. tzv. obchodování „bez papíru“ či „mimo účetní knihy“. Tímto způsobem je tedy krácena daň.⁹² Jak již bylo uvedeno výše, DPH je proti tomuto druhu daňového úniku celkem odolná, neboť každý plátce DPH (v pozici odběratele) má zájem na tom, aby dostal zpět DPH na vstupu, kterou zaplatil, tudíž má i zájem na tom, aby tato byla odvedena jeho dodavatelem.⁹³

Druhou skupinou (poměrně jednoduchých) podvodů na nepřímých daních je nedodržení povinnosti registrace k dani. Toto jednání se zpravidla vyskytuje u obchodníků, jejichž obrat se pohybuje blízko hranici, kde vzniká registrační povinnost. Typicky se jedná o společnosti působící spíše v maloobchodu než ve velkoobchodu.⁹⁴

Třetí skupinou diskutovaných podvodů je neoprávněná aplikace daňového zvýhodnění. Tento druh podvodu nejčastěji probíhá tak, že obchodník předstí-

⁹¹ KEEN, Michael; SMITH, Stephen. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? *International Monetary Fund* [online]. Publikováno v únoru 2007 [vid. 1. 9. 2014], s. 7–10.

⁹² Tamtéž, s. 7–8.

⁹³ Srov. KUBÁTOVÁ, Květa, 2010, op. cit., s. 230.

⁹⁴ KEEN, Michael; SMITH, Stephen, 2007, op. cit., s. 8.

rá, že prodává jiné zboží, než ve skutečnosti prodává, aby v rozporu se zákonem dosáhl např. osvobození od daně či zdanil zboží nižší daňovou sazbou.⁹⁵

Neodvedení daně, ač byla vybrána, představuje další významný druh podvodů na nepřímých daních. S touto skupinou podvodů souvisí i tzv. MTIC podvody, mezi nimi i karuselové podvody (pro podrobnosti viz další podkapitola), kde chybějící obchodník vybere DPH od svých zákazníků, ale neodvede ji státu. Možnost vybrat daň od zákazníka a neodvést ji státu se však netýká jen DPH, nýbrž i daně z maloobchodního obratu.⁹⁶ Samotné karuselové podvody po mém soudu nicméně nelze zařadit mezi podvody, které lze provádět v obou systémech nepřímého zdanění, neboť jejich klíčovým znakem je to, že směřují k neoprávněnému získání daňového odpočtu, čehož však lze dosáhnout pouze v systému daně z přidané hodnoty.

Jako poslední skupinu podvodů na nepřímých daních zde uvádím neodvedení daně z dovezeného zboží. Proti tomuto druhu podvodu je obecně odolnější systém DPH, avšak v EU je provádění tohoto druhu podvodu usnadňováno díky odložení platby DPH a dovozního cla,⁹⁷ o čemž podrobněji pojednává následující podkapitola.

2.1.2 Podvody proveditelné výlučně v systému DPH

První velkou skupinou podvodů, které lze provést pouze na DPH, jsou podvody související s fakturací. Ty mohou nabývat mnoha podob, např. použití falešných faktur vystavených na příliš vysoké částky. Takové faktury pak slouží k tomu, aby si podvodník uměle zvýšil DPH na vstupu, čímž neoprávněně snižuje svou daňovou povinnost. Vyskytují se i případy tzv. „fakturačních mlýnů“, tj. firem, které jsou založeny speciálně kvůli tomu, aby vydávaly smyšlené faktury za účelem snížení daňové povinnosti.⁹⁸

⁹⁵ Tamtéž, s. 8.

⁹⁶ Tamtéž, s. 8.

⁹⁷ Tamtéž, s. 9.

⁹⁸ Tamtéž, s. 9–10.

Mezi podvody na DPH lze zařadit také neoprávněné uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu, kdy subjekt produkuje některé výstupy, které jsou od DPH osvobozeny bez nároku na odpočet daně na vstupu, a ostatní výstupy od daně neosvobozené v rozporu se skutečností tvrdí, že určité vstupy použil na výrobu výstupů podléhajících DPH, aby si mohl uplatnit nárok na odpočet, i když tyto vstupy byly použity na výstupy osvobozené od DPH bez nároku na odpočet. Další formou neoprávněného uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu může být falešné tvrzení, že některé vstupy byly použity při ekonomické činnosti, i přestože byly použity pro soukromou spotřebu.⁹⁹

2.2 Podstata karuselových podvodů

Dříve, než bude možné navrhnout způsoby obrany proti karuselovým podvodům, je nutné vymezit, co vlastně karuselové podvody jsou, jak fungují a jak se odlišují od ostatních druhů podvodů na úseku daně z přidané hodnoty. K přesnému vymezení pojmu karuselových podvodů, jejich zařazení do systému podvodů na DPH slouží právě tato podkapitola.

Ve studii o daňových únicích na úseku DPH zpracované pro Evropskou komisi se karuselové či kolotočové (z angl. *carousel*, kolotoč) podvody řadí do skupiny tzv. MTIC podvodů (*missing trader intra-community frauds*, doslovně přeloženo: intrakomunitární podvody chybějícího obchodníka).¹⁰⁰ Pro karuselové podvody se také někdy, byť méně často, používá pojem „kruhové podvody“.¹⁰¹

Termín „MTIC podvody“ lze nahradit synonymním termínem „podvod typu chybějící subjekt“.¹⁰² Nejvyšší správní soud ve své judikatuře používá také samotný termín „MTIC podvody“, jenž někdy nahrazuje termínem „intrako-

⁹⁹ Tamtéž, s. 10.

¹⁰⁰ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. *Evropská komise* [online]. Reckon, publikováno 21. 9. 2009 [vid. 5. 12. 2014], s. 102.

¹⁰¹ Srov. ŠIROKÝ, Jan, 2013, op. cit., s. 166.

¹⁰² Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2013, sp. zn. 9 Aps 1/2013.

munitární podvody za účasti plátců typu missing trader“.¹⁰³ V literatuře se také objevuje pojem „podvody chybějícího obchodníka“.¹⁰⁴ V následujícím textu budou všechny čtyři uvedené pojmy chápány synonymně.

Pachatelé MTIC podvodů při své činnosti využívají osvobození od DPH při dodání zboží (či poskytnutí služby) do jiného členského státu a možnosti uplatnění nároku na odpočet DPH při pořízení zboží (či služby) z jiného členského státu. Vedle samotných karuselových podvodů se do množiny MTIC podvodů řadí ještě tzv. akviziční podvody (angl. *acquisiton frauds*).¹⁰⁵

Karuselové a akviziční podvody tedy, zjednodušeně řečeno fungují tak, že subjekt nazývaný jako chybějící obchodník (angl. *missing trader*), v některých pramenech¹⁰⁶ též „ztracená společnost“, který si pořídí zboží z jiného členského státu, za něj nezaplatí DPH, prodá jej dále, často přes různé množství mezičlánků (tzv. *buffers*). Na konci řetězce se nachází další obchodník, který zboží dodá do jiného členského státu a ze státu legálně vyláká finanční prostředky tím, že si uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu. Odlišnost mezi akvizičními a karuselovými podvody pak spočívá v tom, že v případě karuselových podvodů je zboží opět prodáno zpět téže společnosti v jiném členském státě, od které jej v první fázi nakoupil chybějící obchodník, kterému je opět toto zboží prodáno.¹⁰⁷

Chybějící obchodník, jak už jeho název napovídá, musí „zmizet“. Sněmovna lordů Velké Británie uvádí, že častým způsobem zmizení chybějícího obchodníka je zosnování jeho insolvence.¹⁰⁸ Široký zase tvrdí, že chybějící obchodník

¹⁰³ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. listopadu 2010, sp. zn. 9 Aps 5/2010. Obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2013, sp. zn. 9 Aps 13/2012.

¹⁰⁴ ŠIROKÝ, Jan, 2013, op. cit., s. 166.

¹⁰⁵ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, op. cit., s. 102.

¹⁰⁶ KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*. 2014, roč. 12, č. 5, s. 11.

¹⁰⁷ Tamtéž, s. 102.

¹⁰⁸ HOUSE OF LORDS. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Stationery Office Limited [online]. Publikováno 25. 5. 2007 [vid. 27. 9. 2014], s. 9–10.

jakožto hlavní aktér podvodu často uvádí jako sídlo podnikání falešnou adresu, využívá P. O. Boxy, neoprávněně používá daňové identifikační číslo či řídí svoje aktivity z tzv. daňových rájů.¹⁰⁹

Přehledně a podrobně vysvětlují princip fungování karuselového podvodu např. Keen a Smith. V prvním kroku společnost A (*conduit company*; tento termín lze volně přeložit jako spojka), sídlící a registrovaná k dani v jednom členském státě EU (např. ve Francii), vyveze zboží společnosti B, která sídlí a je registrovaná k DPH ve druhém členském státě EU (např. ve Velké Británii). Jelikož je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od DPH, je společnosti A vrácena DPH zaplacená na vstupu. Pro názornost příkladu činí cena dodávaného zboží bez DPH 100 €. ¹¹⁰

V dalším kroku společnost B využije toho, že nemusí DPH odvádět hned, jakmile jí je dodáno zboží společností A, ale daň odvádí souhrnně za celé zdaňovací období. Za zjednodušujícího předpokladu, že je ve Velké Británii 15% sazba DPH a společnost B obchoduje bez marže, prodá zboží společnosti C za celkem 115 €, z čehož 15 € činí DPH. Faktura vystavená společností B pak opravňuje společnost C, aby si uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu. Na tomto místě se projevuje podvodné jednání společnosti B (tzv. chybějícího obchodníka). Společnost B totiž státu neodvede DPH (v uvedeném příkladu ve výši 15 €), kterou vyfakturovala společnosti C, a zmizí. ¹¹¹

Společnost C (v anglické literatuře nazývána jako *buffer*; tj. nárazník, v některých pramenech ¹¹² „nárazníková společnost“) si vůbec nemusí být podvodu vědoma. Ve skutečnosti nebývá v kolotoči zapojen pouze jeden mezičlánek, nýbrž jich bývá více (spletité obchodní vztahy pak znesnadňují odhalení karuselového podvodu), zde se však pro jednoduchost předpokládá, že mezičlánek je pouze jeden. Za předpokladu, že společnost C zboží prodá společnosti

¹⁰⁹ ŠIROKÝ, Jan, 2013, op. cit., s. 167.

¹¹⁰ KEEN, Michael; SMITH, Stephen, 2007, op. cit., s. 14.

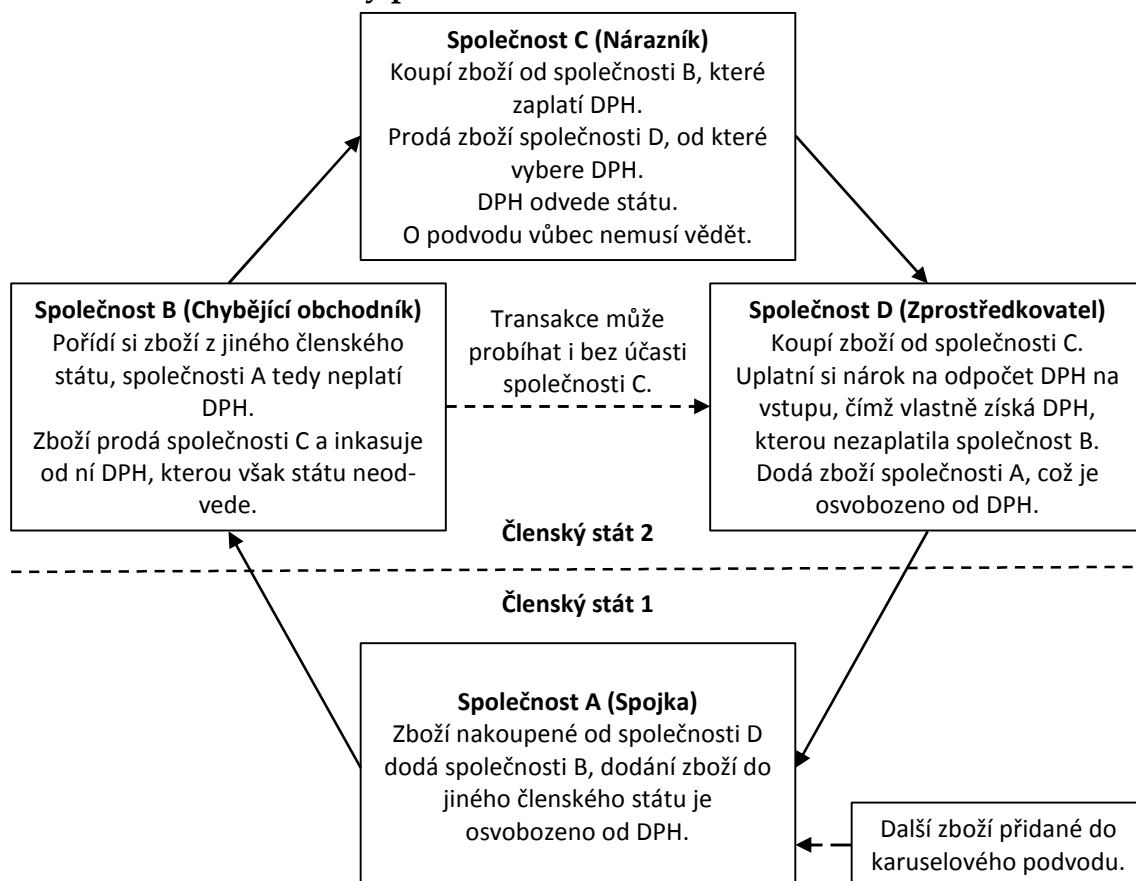
¹¹¹ Tamtéž, s. 14.

¹¹² KOUPIL, Vít, 2014, op. cit., s. 11.

D (*broker*; tj. zprostředkovatel), aniž by přidala nějakou hodnotu, bude kupní cena za zboží pro společnost D činit rovněž 115 €. Společnost D dodává zboží do jiného členského státu (v uvedeném příkladu společnosti A zpět do Francie), což je osvobozeno od DPH. Společnost D si uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu, takže jí je vráceno 15 €, což je částka odpovídající DPH, kterou na začátku podvodu obdržela společnost B, avšak tuto neodvedla státu.¹¹³

Protože bylo zboží dodáno opět společnosti A, může se celý mechanismus karuselového podvodu znovu opakovat.¹¹⁴ Z tohoto jevu (tedy z možnosti cyklického opakování podvodu) je také odvozen samotný název karuselových (tedy kolotočových) podvodů. Na následujícím obrázku je přehledně zakreslen shora popsáný způsob fungování karuselových podvodů.

Obrázek č. 1: Karuselový podvod



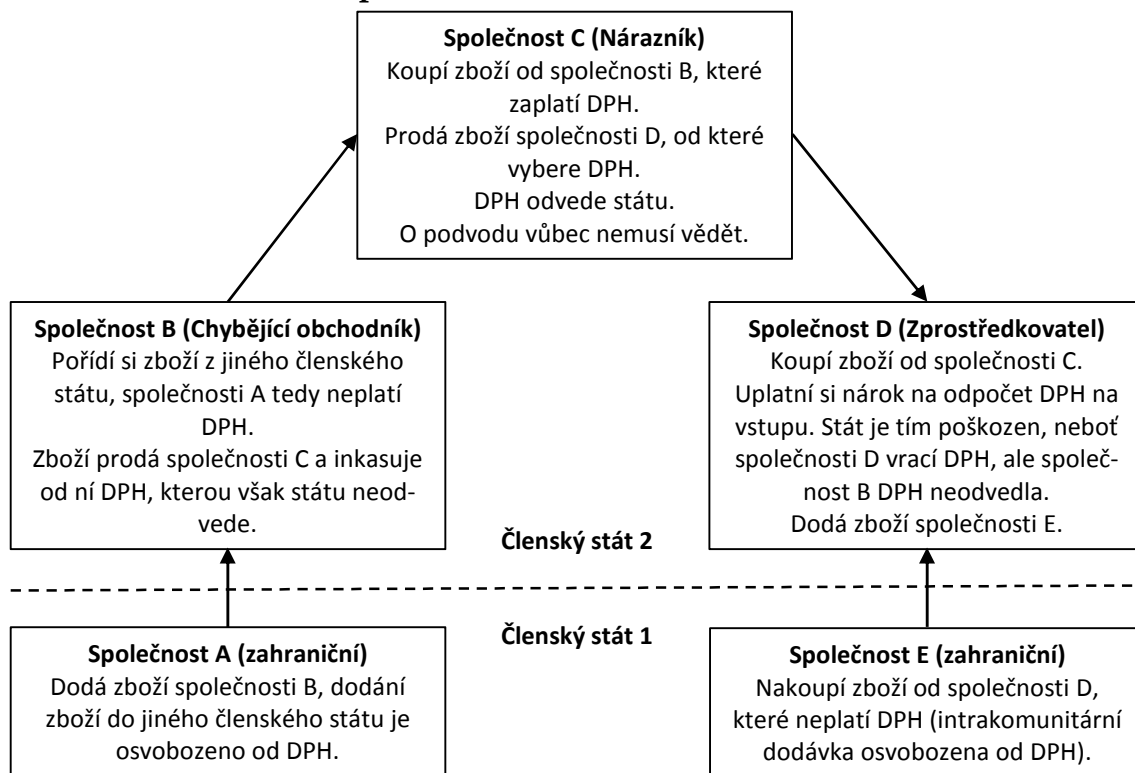
Vlastní zpracování podle KEEN, Michael; SMITH, Stephen, 2007, s. 13.

¹¹³ KEEN, Michael; SMITH, Stephen, 2007, op. cit., s. 14.

¹¹⁴ Tamtéž, s. 14.

V souladu se shora uvedeným lze na následujícím obrázku demonstrovat způsob fungování akvizičních podvodů, jež se principiálně od karuselových podvodů příliš neliší, pouze zboží není dodáváno toutéž společností ze zahraničí, a tak nemůže docházet k jeho opakovanému dodávání mezi jednotlivými subjekty zapojenými (ať už vědomě či nevědomě) do podvodu.

Obrázek č. 2: Akviziční podvod



Vlastní zpracování.

Na konec tohoto výkladu lze ještě doplnit, že judikatura českých soudů nikterak podrobně nevymezuje, co se rozumí podvody chybějícího obchodníka, popř. kolotočovými podvody. NSS pouze lakonicky konstatuje, že karuselové podvody jsou obchody s cílem neoprávněně uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.¹¹⁵

Naopak SDEU, resp. v době rozhodnutí ESD, již poskytuje rozsáhlejší popis toho, co se rozumí kolotočovým podvodem. Vymezení kolotočového podvodu podle SDEU zde pro ilustraci též zařazují:

¹¹⁵ Viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2013, sp. zn. 9 Aps 1/2013.

„Společnost A usazená v jednom členském státě prodá zboží společnosti B usazené ve druhém členském státě.

Společnost B, která je chybějícím subjektem nebo subjektem, který neoprávněně používá daňové identifikační číslo, prodá toto zboží se ztrátou nárazníkové společnosti C usazené v tomto druhém členském státě. Následný prodej tak může být proveden se ziskem. Společnost B je povinná k DPH za nákup uvedeného zboží, ale protože totéž zboží použila ke zdanitelným plněním, má zároveň nárok na odpočet této DPH jakožto daně na vstupu. Naopak je povinná k dani na výstupu účtované společnosti C, ale před zaplacením dané částky do státní poklady zmizí.

Společnost C dále obratem prodá dotčené zboží jiné nárazníkové společnosti D ve druhém členském státě, přičemž zaplatí DPH vyúčtovanou na výstupu do státní pokladny, po odečtení DPH odvedené na vstupu, a tak dále, až do okamžiku, kdy nějaká společnost ve druhém členském státě dané zboží vyveze do jiného členského státu. Tento vývoz je osvobozen od DPH, ale vyvážející společnost má nicméně nárok na vrácení DPH z prodeje uvedeného zboží odvedené na vstupu. Je-li kupujícím společnost A, jedná se o skutečný „kolotočový“ podvod.

*Postup se může opakovat.*¹¹⁶

Je patrné, že Soudní dvůr používá termín „kolotočový podvod“ jako zastřešující pojem pro oba druhy MTIC podvodů. Tento závěr lze učinit zejména z toho, že Soudní dvůr ve shora citované části odůvodnění rozsudku Optigen a další počítá jak s variantou, že zboží, se kterým je v podvodu obchodováno a které je na konci řetězce dodáno do jiného členského státu, může i nemusí být dodáno opět společnosti A; při obou variantách však Soudní dvůr používá pojem „kolotočový podvod“, byť in fine v předposledním citovaném odstavci Rozsudku Optigen a další vyděluje zvlášť kategorii „skutečných kolotočových podvodů“.

¹¹⁶ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. ledna 2006. Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále též jako „rozsudek Optigen a další“ či „případ Optigen a další“).

Nyní již je rozdíl mezi karuselovými a akvizičními podvody zřejmý. V následujícím textu se bude hovořit pouze o karuselových (popř. synonymně kolotočových) podvodech, neboť jak bylo vidět, tyto se principiálně neliší od druhého typu MTIC podvodů, tj. akvizičních podvodů, a tak lze důvodně předpokládat, že případná opatření navržená k zabránění karuselovým podvodům budou stejně účinkovat na akviziční podvody.

Na podporu právě zavedené terminologie lze ještě uvést, že ani v zahraničních pramenech se zcela striktně mezi diskutovanými pojmy nerozlišuje, ba naopak termíny „karuselový podvod“ a „MTIC podvod“ jsou nezřídka považovány za synonymum,¹¹⁷ ač z textu této podkapitoly jsou rozdíly mezi uvedenými termíny patrné. Ani tuzemská literatura terminologii nikterak přísně nediferencuje a zaměňuje pojmy „karuselový podvod“ a „podvod chybějícího obchodníka“.¹¹⁸ Konečně lze doplnit, že i SDEU používá pojem „kolotočový (tedy karuselový) podvod“ jako souhrnné označení MTIC podvodů (viz výše).

2.3 Složitější formy karuselových podvodů

V předchozí podkapitole bylo vysvětleno, jak karuselové podvody fungují ve své nejjednodušší podobě. V praxi však podvodníci využívají složitějších systémů obchodních transakcí, aby finanční správě znesnadnili odhalení podvodného jednání. V následujících dvou oddílech budou uvedeny příklady takového složitějších transakčních řetězců sloužících ke skrývání podvodných aktivit.

2.3.1 Karuselový podvod s účastí subjektu sídlícího mimo EU

Jakmile vzniknou potřebné společnosti, je relativně jednoduché páchat karuselové podvody, kde podvodníci mohou prostřednictvím cyklických dodávek zboží dosahovat zisku i opakovaně, přičemž jim postačí provést investici pouze na začátku podvodu. V některých případech dokonce zboží ani neexistuje a je

¹¹⁷ AINSWORTH, Richard Thompson. Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution. *Tax Notes International*, 2006, roč. 42, č. 5, s. 444.

¹¹⁸ ŠIROKÝ, Jan, 2013, op. cit., s. 166.

prodáváno pouze „na papíře“. I když je pro podvodníky obecně výhodnější intrakomunitární obchod, na který nejsou uvalena cla, mohou se vyskytnout i podvody, které jsou prováděny za účasti obchodníka, jenž se nachází mimo EU.¹¹⁹

Karuselový podvod s účastí obchodníka ze třetí země mimo EU funguje takto: V prvním kroku je zboží prodáno zprostředkovatelem společnosti A sídlící mimo EU. Typicky jsou pro tento účel vybírány země s co možná nejnižšími dovozními cly, případně zóny volného obchodu.¹²⁰

Následně je zboží dovezeno zpět do EU společností B, přičemž zboží je převáděno v režimu tranzitu přes obchodníky v dalších členských státech. Podvodníci zde využívají možnosti odložit platbu cla a DPH až do doby, kdy je zboží propuštěno do volného oběhu.¹²¹ V režimu tranzitu je totiž umožněna přeprava zboží na území EU, aniž by toto zboží podléhalo dovozním clům či jiným poplatkům stanoveným dalšími příslušnými platnými předpisy (tzn. i dani z přidané hodnoty).¹²² Jakmile je však zboží propuštěno do volného oběhu, je uskutečněno zdanitelné plnění a vzniká povinnost přiznat a zaplatit DPH.¹²³ Místem plnění je potom členský stát, ve kterém je zboží propuštěno do režimu volný oběh.¹²⁴

Předtím, než bude zboží dodáno chybějícímu obchodníkovi, může být rozděleno na několik zásilek a převáděno mezi různými obchodníky v různých členských státech, aby byl zastřen jeho původ.¹²⁵

Jakmile se zboží dostane ke společnosti C, je propuštěno do volného oběhu a dodáno chybějícímu obchodníkovi (tato intrakomunitární dodávka je osvobo-

¹¹⁹ HOUSE OF LORDS, 2007, op. cit., s. 10.

¹²⁰ BOURN, John. The Comptroller and Auditor General's Standard Report. In: *HM Revenue & Customs 2005-06 Accounts*. London: National Audit Office, 2006, s. R43.

¹²¹ Tamtéž, s. R43.

¹²² Čl. 226 odst. 1 písm. a) a b) celního kodexu Unie.

¹²³ Srov. § 23 odst. 1 písm. a) ZDPH.

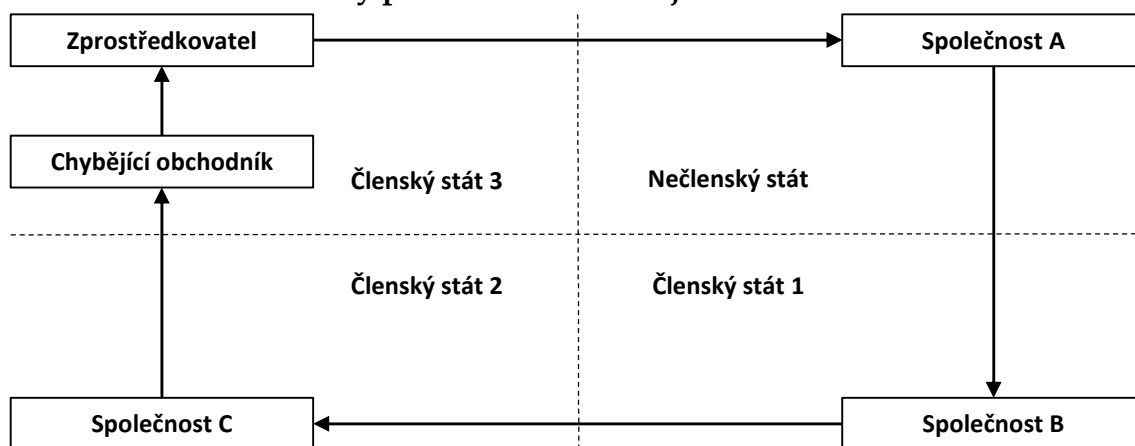
¹²⁴ § 12 odst. 2 ZDPH.

¹²⁵ Tamtéž, s. R43.

zena od DPH). V členském státě 3 je pak proveden základní karuselový podvod s využitím nárazníků (viz předchozí podkapitola).¹²⁶

Shora popsany druh karuselového podvodu je schematicky znázorněn na následujícím obrázku (ve členském státě 3 však již pro přehlednost není uveden žádný nárazník, *buffer*, i když v realitě se karuselového podvodu nezřídka, vědomě či nevědomě, účastní i ne jeden takový nárazník).

Obrázek č. 3: Karuselový podvod s účastí subjektu sídlícího mimo EU



Vlastní zpracování s využitím BOURN, 2006, s. R43.

Z výše uvedeného je zřejmé, že i právě popsany druh karuselového podvodu, kterého se účastní i obchodník ze třetí země, využívá tutéž vlastnost unijní právní úpravy DPH jako prostý karuselový podvod, tj. toho, že při intrakomunitární dodávce platí princip země určení, když povinnost přiznat a zaplatit DPH vzniká v členském státě, kam je zboží dodáváno. Lze tudíž usuzovat, že legislativní řešení navržená k zabránění prostým karuselovým podvodům by měla obdobným způsobem fungovat i na karuselové podvody s účastí obchodníka ze třetí země.

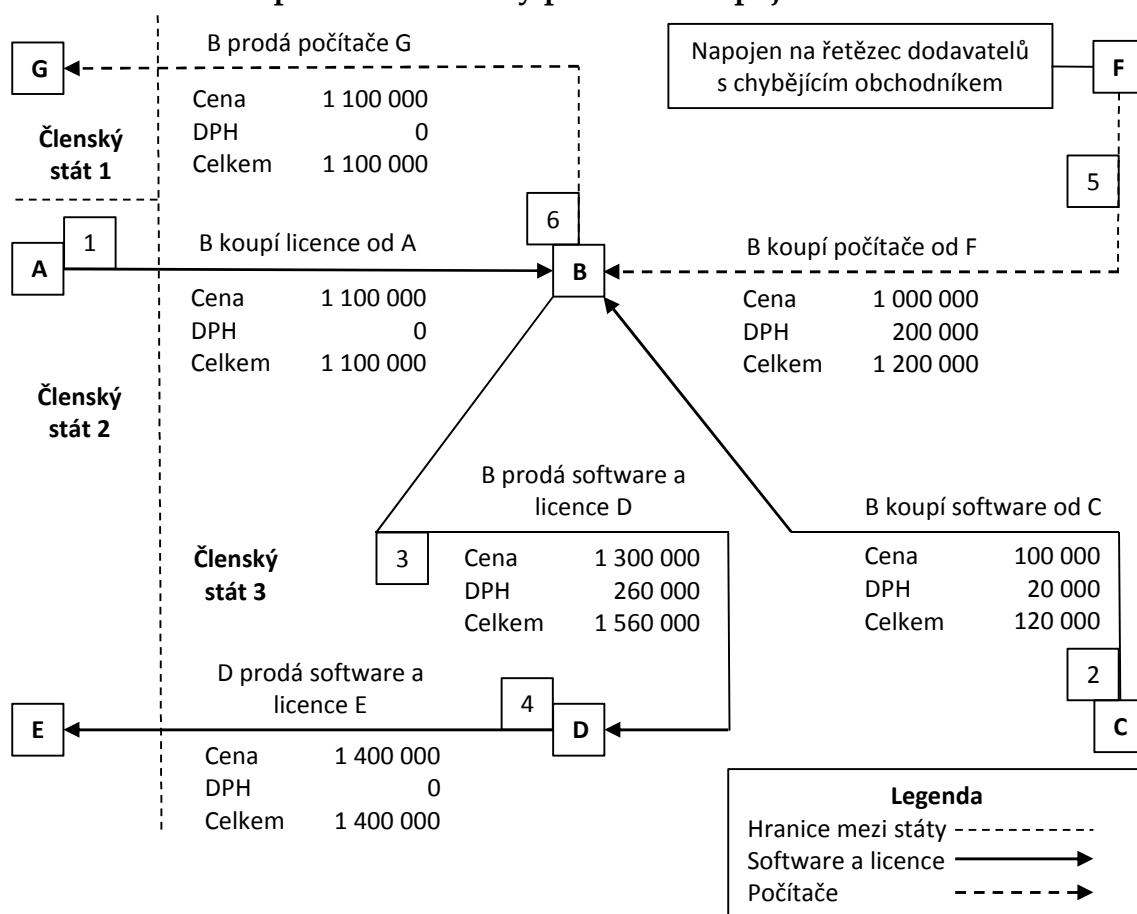
2.3.2 Komplexní karuselový podvod se zapojením služeb

K zamaskování podvodných aktivit může sloužit také další ze složitějších karuselových podvodů, jenž aktivně využívá mechanismu reverse-charge (tj. samovyměření daně), který se vztahuje na intrakomunitární dodávku služeb vyjme-

¹²⁶ HOUSE OF LORDS, 2007, op. cit., s. 11.

novaných v čl. 56 odst. 1 SDPH.¹²⁷ V naší právní úpravě je místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani obecně místo, kde má tato osoba sídlo.¹²⁸ Z toho vyplývá, že i v případě, že je služba poskytnuta osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě, bude se místo plnění nacházet ve státě, kde má sídlo příjemce služby. V níže uvedeném příkladu jsou jako služby použity licence, na které se vztahuje režim reverse-charge podle čl. 56 odst. 1 písm. a) SDPH, a software, na který se vztahuje režim reverse-charge podle čl. 56 odst. 1 písm. k) SDPH.

Obrázek č. 4: Komplexní karuselový podvod se zapojením služeb



Vlastní zpracování s využitím INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION, 2007, s. 8.

Na obrázku č. 4 je znázorněn komplexní karuselový podvod se zapojením služeb. Pro jednoduchost se vychází z předpokladu, že sazba DPH činí 20 %

¹²⁷ INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION. Combating VAT fraud in the EU – the way forward. *Accountingnet.ie* [online]. Publikováno v březnu 2007 [vid. 27. 9. 2014], s. 8.

¹²⁸ § 9 odst. 1 ZDPH.

a že transakce jsou prováděny v eurech. Komplexní karuselový podvod se zapojením služeb se provádí prostřednictvím těchto transakcí (číslo transakce uvedenému v popisu odpovídá číslo transakce na obrázku):

1. Společnost B si koupí softwarové licence od společnosti A, která je usazená v jiném členském státě. Jelikož jsou obě společnosti v příslušném členském státě registrovány k DPH a poskytnutí licencí jakožto služby podléhá mechanismu reverse-charge, pokud se jedná o přeshraniční dodávku, společnost B si licenci fakticky pořídí bez DPH.¹²⁹
2. Společnost B nakoupí software od společnosti C, plátce DPH, který je registrován v témže členském státě jako společnost B. Společnost B z tohoto obchodu odvede DPH ve výši 20 000 €. ¹³⁰
3. Licence nakoupené od společnosti A a software nakoupený od společnosti C, k němuž se tyto licence vztahují, jsou následně společností B prodány společnosti D, což je rovněž plátce registrovaný v témže členském státě jako společnost B. Společnost B z tohoto obchodu vybere DPH ve výši 260 000 €. ¹³¹
4. Společnost D následně prodá software a licence společnosti E usazené v jiném členském státě. Poskytnutí softwaru i licencí podléhá režimu samovyměření daně, z čehož vyplývá, že společnost E, plátce DPH, neodvádí společnosti D ani finanční správě v členském státu 2 žádnou DPH. Společnost D si však může v členském státě 3 uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu ve výši 260 000 €, kterou zaplatila společnosti B. ¹³²
5. Zcela nezávisle společnost B nakoupí od společnosti F velké množství zboží (v uvedeném příkladu počítače, často se jedná i o mobilní telefony), z čehož odvede DPH, zde konkrétně 200 000 €. Společnost F je napojena na řetězec

¹²⁹ INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION, 2007, op. cit., s. 9.

¹³⁰ Tamtéž, s. 9.

¹³¹ Tamtéž, s. 9.

¹³² Tamtéž, s. 9.

dodavatelů (podobný jako na obrázku č. 1), ve kterém se nachází chybějící obchodník.¹³³

6. Společnost B prodá společnosti G počítače. Jedná se o intrakomunitární dodání zboží, které je osvobozeno od DPH.¹³⁴

Karuselový podvod (stejný jako na obrázku č. 1), jenž je spáchán v řetězci, do kterého je zapojena společnost F, je maskován shora popsanými obchodními transakcemi. Maskování spočívá v tom, že odpočet DPH na vstupu (jedná se o DPH, kterou společnost B zaplatila společností F a C), který si nárokuje společnost B, je pohlcen a též i převyšěn daní z přidané hodnoty na výstupu, kterou společnost B odvede finanční správě.¹³⁵

V uvedeném konkrétním příkladu tedy bude celková daň, kterou společnost B zaplatí finanční správě činit 40 000 € (260 000 € z dodávky softwaru a licencí společnosti D minus 200 000 €, což je DPH zaplacená společností F, a minus 20 000 €, což je DPH zaplacená společností C). Skutečnost, že si D uplatní nárok na odpočet ve výši 260 000 €, tedy nevzbudí podezření, a to z následujících důvodů:

Za prvé společnost D není zapojena do prodeje zboží (v uvedeném příkladu počítače), a tudíž může (s úspěchem) tvrdit, že nevěděla o chybějícím obchodníkovi nacházejícím se v řetězci dodavatelů, na který je napojena společnost F. Za druhé výše uvedené odpočty DPH uplatněné společností B nejsou nikterak nápadné, když společnost B dokonce nějakou DPH finanční správě platí.¹³⁶

Pro úplnost lze dodat, že společnost D tedy v původním karuselovém podvodu, jehož se účastní společnost F jako nárazník (*buffer*), hraje roli brokera (zprostředkovatele). Na rozdíl od jednoduchých forem karuselových podvodů, které byly představeny v předchozí podkapitole, však napojení společnosti D na řetězec podvodníků není přímé, nýbrž probíhá prostřednictvím společnosti

¹³³ Tamtéž, s. 9.

¹³⁴ Tamtéž, s. 9.

¹³⁵ Tamtéž, s. 9.

¹³⁶ Tamtéž, s. 9.

B, která je tím pádem sama jakousi spojkou mezi společnostmi D a podvodníky a zároveň je sama také zprostředkovatelem, když si uplatňuje nárok na odpočet DPH na vstupu, kterou zaplatila za zboží, jež obíhalo řetězcem podvodníků, do nějž je zapojena i společnost F.

2.4 Historické příčiny vzniku karuselových podvodů

Nadále již není třeba věnovat pozornost dalším druhům karuselových podvodů, neboť je možné vymyslet mnoho různých transakčních systémů sloužících k zastření podvodného jednání, přičemž princip kolotočových podvodů ovšem zůstává stejný. Protože karuselové podvody nejsou fenoménem, který by se vyskytoval celosvětově (případně odnepaměti), zbývá už jenom zamyslet se nad tím, jaké historické okolnosti vedly k tomu, že bylo vůbec umožněno provádění karuselových podvodů.

Kolotočové podvody se začaly objevovat v roce 1992. Příčina tohoto jevu bývá spatřována v tom, že došlo k osvobození plnění uskutečněného mezi jednotlivými členskými státy.¹³⁷ Jak již bylo uváděno výše (v podkapitole 1.4), do roku 1992 bylo zboží při přechodu vnitřních hranic na hraničním přechodu nebo jiném stanoveném místě zkontrolováno, zda skutečně fyzicky opouští jeden členský stát a putuje do jiného členského státu. Zaplacená DPH byla vrácena plátcí, neboť byla se v souladu s principem země určení odváděna ve státu, do kterého bylo zboží dodáno.¹³⁸ Od roku 1993 se tedy, jak již bylo popsáno v podkapitole 1.4, postupuje principálně stejně jako dnes.

Po mém soudu však za příčinu rozmachu karuselových podvodů lze považovat spíše otevření vnitřních hranic EU, ke kterému došlo na přelomu let 1992 a 1993. Někteří autoři podobně uvádějí, že systém DPH uplatňovaný v EU byl vystaven nebezpečí karuselových podvodů v důsledku otevření vnitřních hranic, osvobození intrakomunitárních dodávek od DPH a zavedení systému od-

¹³⁷ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert*. 2013, roč. 9, č. 2, s. 26.

¹³⁸ TÝČ, Vladimír, 2010, op. cit., s. 254.

ložených plateb při přeshraničním intrakomunitárním plnění.¹³⁹ Když byly prováděny hraniční kontroly, bylo třeba DPH uhradit v zemi určení, jakmile zboží překračovalo hranice. Podle některých pramenů však hraniční kontroly probíhaly spíše nepravidelně, a tak riziko, že by byl případný podvodník (přiléhavěji řečeno spíše pašerák) dopaden, nebylo vysoké.¹⁴⁰

Lze shrnout, že hlavním důvodem rozmachu karuselových podvodů je kombinace více faktorů, a sice neexistence hraničních kontrol zboží, uplatňování principu země určení a s tím související odložené platby DPH. Nad platností tohoto závěru se lze zamyslet následujícím způsobem.

Kdyby existovaly hraniční kontroly na vnitřních hranicích EU a plátce DPH, který by si z jiného členského státu pořizoval zboží, by toto pořízení zboží musel zdanit ve státě určení, přičemž DPH by musel uhradit přímo v momentě, kdy by zboží překračovalo hranice, nebylo by možné karuselové podvody vůbec provádět. Ten, kdo by měl být tzv. chybějícím obchodníkem, by totiž musel DPH uhradit hned na hraničním přechodu, nedostal by tudíž šanci zmizet s nezaplacenou daní.

Na druhou stranu, když by sice byly otevřené vnitřní hranice v EU, ale zároveň by byl zaveden princip země původu, jak se původně počítalo v Bílé knize, nebylo by rovněž možné karuselové podvody provádět, neboť by do obchodních transakcí nebyla „vklíněna nepravidelnost“ v podobě osvobození dodání do jiného členského státu od DPH.

Principiálně by se totiž při přeshraničních dodávkách postupovalo obdobným způsobem jako při vnitrostátních. To znamená, že ten, kdo dnes může být chybějícím obchodníkem, by musel zahraniční společnosti (která jinak vystupuje jako tzv. spojka) uhradit kupní cenu za zboží včetně DPH a nemohl by využít osvobození tohoto plnění od DPH k tomu, aby jej následně prodal dál (narázní-

¹³⁹ NORDENHÖK, Louise. *Carousel fraud*. Lund. s. 1. Diplomová práce. Univerzita v Lundu, Právnická fakulta. Vedoucí práce Mats TJERNBERG.

¹⁴⁰ ARONOWITZ, A. A; LAAGLAND, D. C. G; PAULIDES, G., 1996, op. cit., s. 15.

kové společnosti), aniž by cokoliv odvedl finanční správě. Z toho vyplývá, že při aplikaci principu země původu by bylo znemožněno, aby zboží mohlo obíhat v kolotoči, jelikož by zprostředkovatel neměl možnost využít osvobození dodání zboží do jiného členského státu k tomu, aby zahraniční spojce prodal zboží za nižší cenu, než za kterou toto zboží bylo dodáno chybějícímu obchodníkovi.

S ohledem na shora uvedené lze tedy za příčinu vedoucí k rozmachu karuselových podvodů označit kombinaci více faktorů souvisejících s přijetím tzv. přechodného opatření v oblasti daně z přidané hodnoty, tj. zachování principu země určení a současné zrušení hraničních kontrol na vnitřních hranicích EU, což umožnilo odložené platby DPH při intrakomunitárních dodávkách. Jak bylo uvedeno výše, kdyby nebyl zachován princip země určení nebo kdyby nebyly zrušeny kontroly na vnitřních hranicích EU, nebylo by možné karuselové podvody provádět. Od principu země určení ovšem nakonec upuštěno nebylo, a to z důvodů, jež jsou rozebrány v předchozí kapitole. Znovuzavedení kontrol na vnitřních hranicích EU by zase mělo dalekosáhlé negativní dopady na obchod mezi členskými státy (zvýšení transakčních a dopravních nákladů).

3 Kvalifikace a odhalování karuselových podvodů

V této kapitole se budu nejprve věnovat otázce, jak lze karuselové podvody vnímat z pohledu trestního práva. Jak je patrné již z předchozí kapitoly, karuselové podvody představují protizákonnou aktivitu. Lze se tudíž zamýšlet též nad tím, jakým způsobem lze karuselové podvody odhalovat a jak lze postihovat jejich pachatele.

V druhé části kapitoly se zaměřím na vyvození závěrů o dokazování karuselových podvodů, které vyplývají z judikatury. Ve vztahu k cíli práce by tato kapitola měla poskytnout podklad pro zkoumání toho, jakým směrem by se měla ubírat legislativní opatření, jejichž účelem je čelit karuselovým podvodům. Jinak řečeno, čím komplikovanější bude dokazování karuselových podvodů, tím spíše by se měla přijmout taková právní úprava, která znemožní samotné provádění kolotočových podvodů. Naopak bude-li se jevit prokazování karuselových podvodů poměrně snadným, lze spíše upřednostňovat takové návrhy *de lege ferenda*, jejímž účelem bude usnadnit finanční správě kontrolu nad daňovými subjekty, přičemž provádění karuselových podvodů bude nadále sice teoreticky možné, v praxi však, kvůli silnějšímu postavení orgánů finanční správy, hůře proveditelné.

3.1 Kvalifikace karuselových podvodů

Předtím, než se budu věnovat různým způsobům odhalování a potírání kolotočových podvodů, je nutné je právně kvalifikovat, tedy podřadit pod takovou právní normu, která konstatuje jejich rozpor se zákonem.

První obecnějším problémem, který vzniká v souvislosti s právní kvalifikací karuselových podvodů, je odlišení daňové optimalizace od daňových úniků, resp. daňové kriminality. V anglicko-jazyčné literatuře se vžil pro daňovou optimalizaci pojem *tax avoidance* a pro daňové úniky *tax evasion*. Daňovou optimalizací se rozumí legální snižování daňové povinnosti, např. využíváním mezer v zákonech. Naproti tomu daňovým únikem je ilegální vyhýbání se daňové po-

vinnost, např. prostřednictvím nepřiznávání některých prodejů, falešným uplatňováním nároku na odpočet apod.¹⁴¹ Existuje však mnoho „šedých zón“, kde není jasné, zda už se jedná o daňový únik či daňovou optimalizaci.¹⁴²

Problémem odlišení daňové optimalizace od daňových úniků se zabývá i komentářová literatura. „V souvislosti s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 vyvstává otázka, jak vymezit hranice přípustného a legálního snižování daňového základu a tím i daňové povinnosti, a kde jde již o nedovolené zkrácení daně ve smyslu uvedeného činu. Jde o problém tzv. optimalizace daňové povinnosti určitého daňového subjektu, který je významný nejen pro tento subjekt, ale též pro jeho daňového poradce a pro příslušného správce daně. S ohledem na rozdíly mezi jednotlivými druhy daní a na rozmanitost konkrétních případů nelze dát jednoznačnou a všeobecně platnou směrnicí k tomu, které postupy jsou beztrestné a které jsou trestným činem. V jednotlivých případech totiž nemusí být zřejmé, zda v konkrétním způsobu snižování daňové zátěže lze spatřovat alespoň obcházení daňových předpisů a zda pro možnost trestního postihu postačí pouhé obcházení zákona, když jinak je zřejmé, že důsledné využívání všech zákonných možností ke snížení daňového základu nelze postihovat jako trestný čin.“¹⁴³

Lze doplnit, že *tax avoidance* (vyhýbání se placení daní či tzv. efektivní daňová optimalizace) může být na jedné straně výsledkem aplikace právních norem, kterou zákonodárce přímo zamýšlel, ale na druhé straně může využívat i neúmyslných pochybení, kterých se legislativci dopustili při tvorbě daňových předpisů. *Tax evasion* je potom nelegální aktivita, za kterou může být daňový subjekt podle její závažnosti postižen, ať už podle daňověprávních či trestních předpisů.¹⁴⁴

¹⁴¹ KIRCHLER, Erich; MACIEJOVSKY, Boris; SCHNEIDER, Friedrich. Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?. *Econstor* [online]. Publikováno 2001 [vid. 24. 1. 2015], s. 2.

¹⁴² SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax Avoidance, Evasion, and Administration. *National Bureau of Economic Research* [online]. Publikováno 2000 [vid. 24. 1. 2015], s. 4.

¹⁴³ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník : komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2423.

¹⁴⁴ ŠIROKÝ, Jan a kol., 2008, op. cit., s. 241.

Obecné pravidlo sloužící k rozlišení daňové optimalizace a daňových úniků by mělo znít tak, že o daňové úniky se jedná tehdy, když daňový subjekt s úmyslem vyhnout se své daňové povinnosti správci daně tvrdí něco, co je v rozporu se skutečností, případně některé rozhodné skutečnosti, v jejichž důsledku by mu vznikla či se zvýšila daňová povinnost, zamlčuje; v ostatních případech potom k daňovému úniku nedochází. Není nutné se věnovat dalšímu rozboru hranice mezi daňovou kriminalitou (resp. daňovými úniky) a daňovou optimalizací. Pro účely dalšího zkoumání si stačí pouze uvědomit, že existují určité oblasti, u kterých není jasné, zda je lze považovat za daňovou kriminalitu či daňovou optimalizaci.

Vnímání karuselových podvodů jako způsob daňové optimalizace však nepřichází v úvahu, a to zejména s ohledem na aktivity chybějícího obchodníka, který je nekontaktním a zanechá po sobě nezaplacenou DPH. Zmizení chybějícího obchodníka (resp. skutečnost, že neodvede DPH) tak představuje typický příklad daňového úniku, kdy daňový subjekt, ač má odvést daň, tak neučiní. Problematictější může být určení, zda lze i ostatní účastníky karuselového podvodu jednoznačně kriminalizovat (zejména pak ty, kteří o svém zapojení do karuselového podvodu nemusí vědět, což jsou typicky nárazníkové společnosti).

Karuselové podvody se obecně kvalifikují jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.¹⁴⁵ Tomu lze jistě přisvědčit v případě chybějícího obchodníka. „Při zkrácení daně...jde zpravidla o zvláštní případ podvodu, jímž se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová...povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. Pachatel tedy příslušné výkazy či podklady pro stanovení uvedených povinných plateb zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede, aby

¹⁴⁵ viz např. KOUPIL, Vít, 2014, op. cit., s. 11.; nebo TICHÝ, Stanislav. Zamyšlení nad signalizační povahou trestného činu podle ustanovení § 254 odst. 2, alinea 3, trestního zákoníku z pohledu trestní a netrestní působnosti státního zastupitelství.

*tím dosáhl nižšího výpočtu daně a dalších plateb nebo aby vůbec zatajil, že má určitou daňovou...povinnost.*¹⁴⁶

*„Daň z přidané hodnoty lze zkrátit především...nepodáním daňového přiznání a následným nezaplacením daně..., dále zatajením zdanitelných plnění..., účelovým snižováním základu daně...či neoprávněným uplatněním odpočtu daně...V úvahu přicházejí různé manipulace na vstupu u přijatého zdanitelného plnění ...nebo s daní na výstupu..., zejména předstíráním vývozu zboží do zahraničí, zastíráním či předstíráním zdanitelného plnění, zvyšováním nároku na odpočet daně, účelovým snižováním hodnoty dováženého zboží atd.*¹⁴⁷

Chybějící obchodník je tudíž tím, který se jednoznačně dopouští trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ, když jeho činnost spočívá právě v tom, že DPH nezaplatí, ač je k tomu podle zákona povinen. To však samozřejmě platí pouze za předpokladu, kdy je způsobena škoda větší než 50 000 Kč (srov. znění § 240 odst. 1 TZ, který prohlašuje za trestné pouze zkrácení daně ve větším rozsahu; větší škoda je potom definována v § 138 odst. 1 TZ).

Kvalifikace jednání ostatních článků řetězce v karuselovém podvodu nemusí být vždy tak jednoznačná už vzhledem k tomu, že subjekty odlišné od chybějícího obchodníka zapojené do karuselového podvodu se nedopouštějí žádného protiprávního jednání, jsou-li jejich aktivity vnímány izolovaně. Tak např. nárazníková společnost pouze obchoduje se zbožím a DPH odvádí zcela v souladu se zákonem. To samé lze říci o zprostředkovateli či zahraniční spojce, jejichž činnost se od činnosti nárazníkové společnosti liší pouze tím, že ve větší míře využívají osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, což však nelze bez dalšího považovat za závadný jev.

Na druhou stranu však karuselové podvody nelze provádět bez toho, aby spolupracovalo více subjektů. K tomu, aby vůbec karuselový podvod mohl být

¹⁴⁶ ŠÁMAL, Pavel a kol., 2012, op. cit., s. 2421.

¹⁴⁷ Tamtéž, s. 2422.

uskutečněn, si minimálně chybějící obchodník i zprostředkovatel musí být vědomi toho, že se účastní karuselového podvodu. Je totiž potřeba vzít v úvahu, že jenom díky personálnímu propojení¹⁴⁸ mezi chybějícím obchodníkem a zprostředkovatelem je možné z karuselového podvodu dosáhnout nějakého výnosu. Kdyby byli chybějící obchodník a zprostředkovatel řízení fyzickými osobami, které by spolu vůbec nekooperovaly (potažmo by o sobě nevěděly), nebylo by možné dosáhnout výnosu z karuselového podvodu. Oddělená činnost chybějícího obchodníka, který by pouze nakoupil zboží ze zahraničí, s minimální marží by je prodal domácím odběratelům a následně by neodvedl DPH, by postrádala smysl. Výnosem z oddělené činnosti chybějícího obchodníka (zde se myslí takový výnos, který se ve standardním legálním obchodě vůbec nevyskytuje) by byla pouze neodvedená DPH. Tato neodvedená DPH představuje *ceteris paribus*¹⁴⁹ ve srovnání s karuselovým podvodem, kde se k ziskům podvodníků přidává navíc DPH vrácená zprostředkovateli, výrazně menší výnos. Na okraj lze doplnit, že samostatná činnost zprostředkovatele bez návaznosti na chybějícího obchodníka není ničím nelegálním, neboť zprostředkovatel pouze využívá nástrojů, které mu legislativa nabízí (jinak řečeno daňově optimalizuje).

3.2 Prokazování účasti na karuselových podvodech

Ze závěrů uvedených v předchozí podkapitole sice vyplývá, že v karuselovém podvodu musí být činnost zprostředkovatele i chybějícího obchodníka ovládaná spolupracujícími fyzickými osobami (pachatelé), nicméně ne vždy je lehké karuselový podvod odhalit a prokázat kooperaci jeho pachatelů.

Jedním z úskalí, se kterým se orgány činné v trestním řízení potýkají při stíhání pachatelů karuselových podvodů, je prokazování toho, že deklarovaná

¹⁴⁸ Personální propojení v tomto kontextu samozřejmě nelze omezovat jen na to, které je dohledatelné např. v obchodním rejstříku. Je jasné, že osoby řídící karuselový podvod budou ke své činnosti využívat např. tzv. bílých koňů (zvláště k činnosti chybějícího obchodníka), aby zamezily svému odhalení.

¹⁴⁹ Tj. za jinak stejných podmínek, což si lze zde představit jako stejný objem obchodních transakcí.

plnění neproběhla způsobem tvrzeným v daňových dokladech a že transakce směřují především k vylákání nároků na nadměrné odpočty.¹⁵⁰

Rozkrývání řetězce karuselového podvodu vyžaduje zevrubné zkoumání dodavatelsko-odběratelských vztahů, které ve výsledku skončí u chybějícího obchodníka, jenž je pro orgány v činném v trestním řízení (a finanční správu) nedohledatelný.¹⁵¹

*„Při analýze deklarovaných obchodních vztahů je potřebné se zaměřit i na to, zda společnosti začleněné v účelových řetězcích skutečně mohly deklarovanou obchodní činnost provádět, a to z hlediska počtu zaměstnanců, majetku, prostor apod.“*¹⁵² Jinak řečeno se podvodníci mohou prozradit i tím, že na svoji kapacitu uskutečňují ne-reálné množství obchodních transakcí. Pro ilustraci toho, jakým způsobem na sebe mohou pachatelé karuselových podvodů upoutat pozornost, lze upozornit na kuriózní případ jedenadvacetiletého podvodníka, jenž měl dle svých výkazů o obchodech, které uskutečnil během tří měsíců, na trh dodávat více než 10 % světové nabídky mikročipů. Ve skutečnosti však cyklicky nakupoval a prodával ty samé mikročipy.¹⁵³

*„Dalším nezbytným krokem je zjistit, kdo skutečně předmětné karuselové operace řídí, a najít důkazy o tom, že předmětný řetězec firem je ve skutečnosti jednou skupinou s jednotným řízením. V tomto směru je důležité například analyzovat výše marží, personální vztahy mezi jednotlivými subjekty.“*¹⁵⁴ Takový postup nemusí být vždy snadný, což mj. vyplývá i ze závěrů, které učinil ESD v rozsudku Optigen a další.

Společnosti Optigen, Fulcrum a Bond House nakupovaly mikroprocesory od obchodníků usazených ve Spojeném království a prodávaly je osobám usazeným v jiných členských státech. V některých případech jim orgány britské

¹⁵⁰ KOUPIL, Vít, 2014, op. cit.

¹⁵¹ Tamtéž.

¹⁵² Tamtéž.

¹⁵³ Healey hails success of VAT crackdown. *HM Treasury* [online]. Publikováno 25. 11. 2003 [vid. 12. 2. 2015].

¹⁵⁴ KOUPIL, Vít, 2011, op. cit.

finanční správy odmítly přiznat nárok na odpočet DPH na vstupu s odůvodněním, že příslušná plnění byla součástí karuselového podvodu.¹⁵⁵

Soudnímu dvoru byla položena otázka, zda se nárok na odpočet DPH daňového subjektu má posuzovat ve vztahu:

- a) „pouze ke konkrétnímu plnění, jehož se subjekt účastnil, včetně důvodů, z jakých se jej účastnil, nebo
- b) k souhrnu plnění, včetně pozdějších plnění, které tvoří kruhový řetězec dodávek, jehož je konkrétní plnění součástí, včetně motivace ostatních účastníků řetězce, kterou subjekt nezná nebo nemůže znát, nebo
- c) k podvodným úkonům a úmyslům, ke kterým došlo před nebo po konkrétním plnění, ostatních účastníků kruhového řetězce, jejichž účast není subjektu známa, a on tedy nezná nebo nemůže znát úkony a úmysly uvedených účastníků, nebo
- d) k jinému kritériu, a v takovém případě, jakému?“¹⁵⁶

Zjednodušeně řečeno tedy šlo o to, do jaké míry lze daňový subjekt postihovat nepřiznáním nároku na odpočet DPH, když bude zjištěno, že se nevědomě účastnil podvodu na DPH. Vláda Spojeného království svůj závěr o tom, že nárok na odpočet by potom neměl být nárazníkové společnosti přiznán, odůvodňovala tím, že tzv. první a šestá směrnice se nevztahují na transakce, které nejsou dodáním zboží, tj. na případy, kdy daňový subjekt je zapojen do řetězce transakcí, jehož účelem není standardní hospodářská činnost, nýbrž pouze uskutečnění podvodu na DPH. K tomuto argumentu se připojila i česká vláda.¹⁵⁷ Uvedenou argumentaci vlády Spojeného království by šlo aplikovat i na současnou právní úpravu DPH. Jestliže je jednou z podmínek vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH i to, aby přijaté zdaniitelné plnění bylo použito *v rámci ekonomických činností*, nelze považovat zdaniitelné plnění, jež se nachází v řetězci, který byl zasažen podvodem na DPH, za

¹⁵⁵ Rozsudek ESD, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

¹⁵⁶ Tamtéž.

¹⁵⁷ Tamtéž.

uskutečněné v rámci ekonomické činnosti. Ekonomickou činností totiž není taková transakce, která slouží jen k vylákání nároku na odpočet DPH.

Tento argument však nikterak neodůvodňuje závěr, že jednomu daňovému subjektu nemá být přiznán nárok na odpočet DPH na vstupu kvůli tomu, že jiný subjekt nacházející se na jiném místě v řetězci dodavatelsko-odběratelských vztahů spáchal podvod na DPH. Nelze pak dovodit, že v případě, kdy se jeden či více subjektů dopustí podvodu na DPH, který nelze považovat za ekonomickou činnost, přestanou se za ekonomickou činnost považovat i ostatní transakce v daném řetězci. Určité zdanitelné plnění totiž může pro jeden subjekt mít ekonomické opodstatnění, i když jiný subjekt v témže řetězci dodavatelsko-odběratelských vztahů učinil svou transakci nikoliv za účelem vyvíjení ekonomické činnosti, nýbrž za účelem vylákání neoprávněného nároku na odpočet DPH na vstupu.

Soudní dvůr nakonec dospěl k závěru, že otázku, jestli se v konkrétním případě jedná o dodání zboží a zda tudíž příslušnému daňovému subjektu vzniká též nárok na odpočet DPH na vstupu, je nutno posuzovat podle objektivních kritérií bez ohledu na úmysl třetí osoby či transakce, které danému dodání zboží předcházely či následovaly. Pokud plnění samo o sobě není zasaženo podvodem na DPH, jde o dodání zboží v rámci hospodářské činnosti. *„Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené 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.“*¹⁵⁸

Řešení případu Optigen vlastně spěje k tomu, že i činnost zprostředkovatele lze zamaskovat tak, aby pachatelé karuselového podvodu nebyli odhaleni. Společnosti Optigen, Fulcrum a Bond House byly (resp. přesněji mohly být)

¹⁵⁸ Tamtéž.

v řetězci zprostředkovateli, když nakupovaly mikroprocesory od obchodníků usazených ve Spojeném království a prodávaly je dál do jiných členských států. Potíž tkví právě v tom, že konkrétní plnění musí být posuzováno samo o sobě bez ohledu na to, jaký úmysl sledovali obchodníci, kteří uskutečňovali transakce předcházející či následující danému plnění. Toho lze využít tak, že zprostředkovatelé budou vyvíjet standardní obchodní činnost, mezi kterou skryjí i transakce, jež jsou součástí karuselových podvodů. Využívání podobných mechanismů bylo vidět na příkladu uvedeném v oddílu pojednávajícím o komplexním karuselovém podvodu se zapojením služeb.

Z důvodů, které již byly uvedeny v předchozí podkapitole, karuselový podvod nemůže být karuselovým podvodem, aniž by spolu chybějící obchodník a zprostředkovatel kooperovali. Nabízí se tudíž otázka, zda rozhodnutí Soudního dvora v případě Optigen a další znamená, že při stíhání pachatelů karuselových podvodů se musí orgány činné v trestním řízení ve spolupráci s orgány finanční správy snažit, aby bylo vždy jednoznačně prokázáno, že osoby, které řídí činnost zprostředkovatelů, řídí také činnost chybějících obchodníků.

Na tuto otázku je nutno odpovědět kladně, protože k odepření nároku na odpočet daně na vstupu nestačí to, aby pouze některé transakce nacházející se na jiných místech v řetězci byly podvodné, ale musí se také zkoumat, jaký úmysl sledoval konkrétní obchodník, v daném případě zprostředkovatel.

Pro pachatele podvodů to potom znamená, že si musí počínat tak, aby příslušným orgánům maximálně ztížili prokazování úmyslu zprostředkovatele. Za tím účelem mohou využívat toho, že jenom malá část podnikatelské činnosti budou transakce prováděné se zbožím rotujícím v karuselovém podvodu (podobně jako v komplexním karuselovém podvodu vysvětleném v oddílu 2.3.2). Dalším cílem podvodníků by potom mělo být maximální znemožnění kontaktování chybějících obchodníků. V praxi se ukazuje, že pachatelé kolotočových podvodů jsou si těchto skutečností dobře vědomi, když jejich modus operandi spočívá v tom, že chybějící obchodník je společnost s nedohledatelnými a ne-

kontaktními zahraničními jednání. Naproti tomu zprostředkovatelé bývají společnosti s dlouholetou historií, jejichž trestná činnost je zasazena do ostatních podnikatelských aktivit.¹⁵⁹

Zbývá tudíž zamyslet se nad otázkou, zda by nebylo vhodnější postihovat nepřiznáním nároku na odpočet DPH na vstupu kohokoliv, kdo dodal do jiného členského státu zboží, které obíhalo v řetězci karuselového podvodu, i když by si této skutečnosti nemusel být vědom (případně by se to nepodařilo prokázat). Takový postup by bylo možné odvodit z případu Optigen a další, kde všechny zapojené společnosti byly zprostředkovateli, kteří nakupovali na britském trhu mikroprocesory (tj. oblíbený artikl pachatelů karuselových podvodů) a dodávali je do jiných členských států. Kromě argumentu, který použila vláda Spojeného království k tomu, aby odůvodnila odmítnutí přiznání nároku na odpočet DPH na vstupu, by se na celou věc dalo nahlížet i tak, že finančním zájmem státu by mělo být to, aby daňové subjekty ekonomickou činností podléhající nepřímému zdanění nesnižovaly jeho majetek, nýbrž jej zvyšovaly. Stát totiž doplácí na to, když na jedné straně chybějící obchodník DPH neodvede, ale na druhé straně si zprostředkovatel uplatní nárok na odpočet DPH. V takovém případě by pak stát měl mít možnost nárok na odpočet daňovému subjektu nepřiznat, jestliže by jinak měl prokazatelně vzniknout v souvislosti s nákupem zboží, které proběhlo přes chybějícího obchodníka. Potom by tedy došlo k částečnému přenesení rizika utrpení ztráty kvůli karuselovému podvodu ze státu na daňové subjekty.

Z uvedeného vyplývá, že navrhovaná právní úprava by byla mnohem tvrdší, než ručení příjemce zdanitelného plnění podle § 109 ZDPH, protože by daňový subjekt nemuselo postihnout jenom nesplnění daňové povinnosti jeho dodavatelem (jako u institutu ručení příjemce zdanitelného plnění podle § 109

¹⁵⁹ KOUPIL, Vít, 2011, op. cit.

ZDPH), nýbrž by nesl nepříznivé následky protiprávního jednání jakéhokoliv subjektu nacházejícího se v řetězci transakcí před ním.

Pokud by byla takto tvrdá právní úprava zavedena, mohli by toho opět využít pachatelé karuselových podvodů, a to jednoduše tak, že by část zboží, se kterým obchodují (přesněji řečeno obchodování s tímto zbožím spíše předstírají), prodali zcela nezúčastněným subjektům ve snaze odlákat pozornost orgánů finanční správy nesprávným směrem. V důsledku toho by pak mohly utrpět ztráty daňové subjekty, které se ničím neprovinily, což by mohlo mít neblahé ekonomické dopady, když by se podnikatelům pravděpodobně zvýšily transakční náklady. Transakční náklady by byly spjaty s kontrolou či due diligence nejen obchodních partnerů daného daňového subjektu, ale i s kontrolou obchodních partnerů jeho obchodních partnerů. Některé subjekty by pak mohly být odrazeny od podnikání úplně, takže by pak mohlo dojít k tomu, že by podobné opatření mohlo paradoxně větší náklady vytvořit, než jaké by mohlo ušetřit, když by stát přišel o daně, které by jinak mohl vybrat od subjektů, jež byly odrazeny od podnikání.

Dle mého názoru lze tudíž judikaturu vytvořenou v případě Optigen a další považovat za (v rámci možností) vyváženou, protože daňové subjekty v podstatě ochránila před nepříznivými následky, které mohly nastat, když by přiznání nároku na odpočet bylo závislé na úmyslech a jednáních třetích osob, o jejichž existenci, potažmo přítomnosti v témže řetězci transakcí daný daňový subjekt ani nemusel nebo nemohl vědět.

Z výše uvedeného ale vyplývá, že ať už jsou, anebo nejsou, daňové subjekty nevědomě se nacházející v řetězci karuselového podvodu na pozici zprostředkovatele sankcionovány nepřiznáním nároku na odpočet, není nikterak zabráněno tomu, aby se karuselové podvody mohly provádět. Je tudíž vhodné hledat taková legislativní opatření, která by umožnila zcela vymýtit karuselové podvody. Řešení karuselových podvodů budou rozebírána v následující kapitole.

SDEU se problémem spjatým s možností nepřiznat nárok na odpočet DPH zabýval také ve věci Kittel a Recolta Recycling. Soudní dvůr v tomto případě řešil otázku, zda je přípustné, aby byl odepřen nárok na odpočet DPH, když kupní smlouva, na základě, které bylo zboží dodáno, byla podle vnitrostátního práva neplatná z důvodu rozporu s veřejným pořádkem. Soudní dvůr se zabýval také tím, zda bude odpověď na předchozí otázku odlišná, když absolutní neplatnost smlouvy vyplývá z podvodu na samotné DPH.¹⁶⁰

SDEU se ani v rozhodnutí ve věci Kittel a Recolta Recycling neodklonil od své rozhodovací praxe, když stanovil, že v případě, že kupující nevěděl a nemohl vědět o tom, že dodání zboží je součástí protiprávního jednání prodávajícího, nemůže tomuto kupujícímu být odepřen nárok na odpočet DPH. Pro přiznání nároku na odpočet DPH tudíž není rozhodné, jestli je kupní smlouva neplatná pro rozpor s veřejným pořádkem; není rozhodné ani to, pokud je tato neplatnost způsobena podvodem na DPH či jiným podvodem. Pro přiznání nebo nepřiznání nároku na odpočet DPH pak není rozhodné ani to, že DPH za předchozí či následující prodej týkající se dotčeného zboží nebyla zaplacená.¹⁶¹

„Naopak, pokud je 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 na odpočet.“¹⁶²

Soudy Spojeného království vytvořily procesní postup, na základě něž lze činit odpovědným daňový subjekt za účast na podvodu. Tento postup je znám jako tzv. Axel Kittel test a vychází z rozsudku SDEU ve věci Kittel a Recolta Recycling.¹⁶³

¹⁶⁰ Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. července 2006. Ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04.

¹⁶¹ Tamtéž.

¹⁶² Tamtéž.

¹⁶³ LICHNOVSKÝ, Ondřej, 2013, op. cit.

Axel Kittel test spočívá v zodpovězení čtyř otázek. V případě, že je na všechny otázky odpovězeno kladně, ztrácí daňový subjekt nárok na odpočet DPH. Odpovědi na otázky musí být zvažovány podle objektivních kritérií bez ohledu na úmysly třetích osob (tzn. tak, jak bylo nastíněno v rozsudku SDEU ve věci Kittel a Recolta Recycling). Otázky zní:

1. *Existuje daňová ztráta?*
2. *Pokud ano, je tato důsledkem daňového podvodu?*
3. *Pokud došlo k daňovému podvodu, byly obchodní transakce daňového subjektu spojeny s tímto podvodem?*
4. *Pokud byly obchodní transakce daňového subjektu spojeny s podvodem, věděl (nebo měl o tom vědět) tento subjekt?*¹⁶⁴

V praxi bývá často obtížné prokázat daňovému subjektu, že o svém zapojení do podvodných transakcí věděl nebo musel vědět.¹⁶⁵ V případě společnosti Hira sice soud dospěl ke kladné odpovědi na první tři otázky, nicméně se nepodařilo prokázat, že by společnost Hira věděla o tom, že je zapojena do řetězce karuselového podvodu. Jedním z nosných důvodů, proč soud v daném případě rozhodl ve prospěch daňového subjektu, bylo, že společnost Hira neprodávala mobilní telefony společností, které by je prodávaly zpět do Velké Británie. Zahraniční obchodní partneři mobilní telefony nakoupené od společnosti Hira prodali převážně na domácím trhu.¹⁶⁶

A contrario lze z případu Hira dovodit, že klíčové pro úspěch státních orgánů při boji s karuselovými podvody je v současné době prokázání vazby zprostředkovatele na zahraniční spojkou. Jinak řečeno, k tomu, aby mohl být v souladu s judikaturou SDEU zprostředkovateli odepřen nárok na odpočet, je třeba prokázat, že zboží prodávala takové společnosti, která dané zboží opět

¹⁶⁴ Rozhodnutí First-tier Tribunal (Tax) ze dne 6. července 2011 sp. zn. [2011] UKFTT 450 (TC) ve věci The Hira Company Ltd vs. Revenue & Customs.

¹⁶⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej, 2013, op. cit.

¹⁶⁶ Rozhodnutí First-tier Tribunal (Tax) ze dne 6. července 2011 sp. zn. [2011] UKFTT 450 (TC) ve věci The Hira Company Ltd vs. Revenue & Customs.

prodala do téže země, odkud jej nakoupila. Pokud si tohoto jsou podvodníci vědomi, mohou také v zahraničí vytvořit spletitý systém obchodních transakcí, který by naoko vytvářel dojem, že zahraniční spojka zboží neprodává zpět do země, ze které jej nakoupila, nýbrž ho prodává doma případně do jiných členských států či jej dokonce vyváží do jiných zemí (viz karuselový podvod s účastí subjektu sídlícího mimo EU v oddílu 2.3.1).

Odhalování zahraničních transakcí však vyžaduje spolupráci se zahraničními státními orgány. Předtím než například české orgány činné v trestním řízení využijí mezinárodní justiční spolupráce, je dobré mít alespoň rámcovou představu o zahraniční společnosti. Přes systém VIES lze ověřit, zda je daná společnost skutečně plátcem DPH. Poznatky o společnosti v zahraničí jsou pak důležité pro formulaci otázek, které se pokládají dotčeným orgánům v zahraničí. Zahraniční orgány potom rozkrývají řetězec zahraničních transakcí. Zjištění, že se zboží vrací zpět do České republiky, pak může být klíčové pro prokazování karuselového podvodu.¹⁶⁷

K prokazování vědomé účasti na karuselovém podvodu se NSS vyjadřuje takto: *„Za situace, kdy daňový subjekt prokáže, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod se domnívat, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží i přes důkazní nouzi svého dodavatele od tohoto dodavatele fakticky přijal, je jeho nárok na odpočet oprávněný.“*¹⁶⁸

Dle mého názoru se NSS poněkud nedůvodně přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt, když by tento měl prokázat, že o svojí účasti na podvodu na DPH nevěděl či nemohl vědět. Pokud totiž správce daně odmítá daňovému subjektu přiznat nárok na odpočet DPH kvůli tomu, že se daný subjekt nachází v řetězci, ve kterém došlo k podvodu na DPH, měl by to být právě správce da-

¹⁶⁷ KOUPILOV, Vít, 2014, op. cit.

¹⁶⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. dubna 2010, sp. zn. 9 Afs 94/2009.

ně, který prokáže, na základě jakých skutečností se domnívá, že daňový subjekt o své účasti na podvodu na DPH věděl, popř. vědět musel. S obdobným postupem ostatně počítá i Axel Kittel test.

Obecně se důkazní situací daňového subjektu v daňovém řízení zabýval Ústavní soud: „V daňovém řízení tedy nese důkazní břemeno daňový subjekt. Je tedy povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, prokázat, že má na jeho vrácení právní nárok. Prokazování tohoto nároku je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem, je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.“¹⁶⁹

To, že daňový subjekt musí prokázat svůj nárok na odpočet DPH, je třeba odlišovat od jeho povinnosti prokázat, že nevěděl a ani nemohl vědět o tom, že je zapojen do řetězce podvodu na DPH. Ve světle shora uvedené judikatury Ústavního soudu a také výše rozebíraných rozsudků SDEU se lze domnívat, že správně by daňové řízení mělo probíhat tak, že v prvním kroku daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH tento nárok prokáže formálně daňovými doklady. Pakliže je správce daně (důvodně) zpochybní, je opět na daňovém subjektu, aby pomocí jiných důkazních prostředků prokázal, že mu skutečně byla poskytnuta zdanitelná plnění, na základě čehož by mu měl vzniknout nárok na odpočet DPH. Jestliže daňový subjekt i tak prokáže, že zdanitelná plnění skutečně přijal (např. dodacími listy, svědeckými výpověďmi apod.), spočívá břemeno důkazní tentokrát na správci daně, který by měl prokázat, že subjekt vě-

¹⁶⁹ Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. února 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07.

děl nebo musel vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH, tzn., že obchodní transakce nemají ekonomické opodstatnění, nýbrž jsou motivovány pouze snahou vylákat nárok na odpočet DPH. Jinými slovy, správce daně (případně orgán činný v trestním řízení) musí prokázat, že v prošetřovaném případě lze odpovědět i na čtvrtou otázku Axel Kittel testu kladně.

Lze tudíž shrnout, že judikatura již podstatné otázky prokazování karuselových podvodů zodpověděla, nicméně ESD rozhodoval ve shora uváděných případech vždy ve prospěch daňového subjektu, což staví správce daně (popř. orgány činné v trestním řízení) do nevýhodné pozice, kdy musí prokazovat úmysl každého daňového subjektu zapojeného do karuselového podvodu, což boj proti karuselovým podvodům nikterak neulehčuje. Je tudíž nejvyšší čas hledat taková opatření, která karuselovým podvodům úplně zamezí. Zmiňovaným opatřením je věnována následující kapitola.

4 Řešení karuselových podvodů

Na základě poznatků uvedených v předchozí kapitole lze dovodit, že prokazování karuselových podvodů může být velice nesnadný proces, přičemž lze vytýčit několik hlavních problémů, jež stojí v cestě orgánům finanční správy a orgánům činným v trestním řízení při odhalování a prokazování karuselových podvodů.

Jak bylo vidět v případě Optigen a další i v případě Axel Kittel a Recolta Recycling, SDEU spíš tíhnul k rozhodování ve prospěch potenciálních pachatelů kolotočových podvodů. I přesto však nelze uvedenou judikaturu SDEU považovat za nevyváženou, když za její hlavní implikaci lze označit zákaz přičítání odpovědnosti daňovému subjektu za to, že některé z plnění předcházejících či následujících plnění daného daňového subjektu bylo součástí podvodu na DPH. Opačné závěry by byly nutně v rozporu s ochranou dobré víry, tedy jednou ze základních obecných zásad právních. Jestliže daňový subjekt v dobré víře, že si později bude moci uplatnit nárok na odpočet DPH, nakoupí zboží či službu, nelze následně tuto jeho dobrou víru „zklamat“ tím, že mu nárok na odpočet DPH na vstupu nebude přiznán kvůli protiprávnímu jednání na něm nezávislé osoby.

Pro orgány finanční správy, případně orgány činné v trestním řízení to potom znamená, že musí poměrně pracně rozkrývat mnohdy složité řetězce obchodníků zapojených do karuselového podvodu. Jak již bylo uvedeno v minulé kapitole, je rozkrývání řetězců karuselových podvodů pracné mj. i proto, že je třeba při vyšetřování nezřídka spolupracovat s orgány jiných států. I když se nakonec podaří zjistit, přes jaké subjekty obíhalo zboží v kolotočovém podvodu, neznamená to, že se nutně podaří potrestat pachatele. Zprostředkovatel může vždy argumentovat tím, že nevěděl o tom, že se účastní obchodu se zbožím obíhajícím v karuselovém podvodu. Státní orgány pak musí prokázat, že zprostředkovatel o své účasti v karuselovém podvodu věděl.

Ve spojitosti se shora uvedenými problémy tedy vyvstává otázka, jakým způsobem by se měla změnit právní úprava či aplikační praxe k tomu, aby byly karuselové podvody úplně vymýceny, potažmo aby bylo jejich provádění alespoň obtížnější či snáze odhalitelné.

V této kapitole podávám přehled jednotlivých prostředků, které *de lege lata* jsou či *de lege ferenda* mají být obranou proti karuselovým podvodům. U každého z těchto prostředků nebude chybět výčet jeho hlavních výhod a nevýhod včetně hodnocení závažnosti těchto výhod a nevýhod.

4.1 Technologická (administrativní) řešení

V literatuře se vyskytla řada návrhů směřujících k zabránění podvodům na DPH a obzvlášť pak karuselovým podvodům. Tyto návrhy se ubírají v zásadě dvěma směry. První skupina řešení podvodů na DPH, technologická či administrativní řešení, zastává zachování současné podoby systému DPH, přičemž usiluje pouze o změny ve správě DPH, které různými způsoby zabraňují provádění podvodů na DPH. Strukturální řešení, která budou rozebírána v následující podkapitole, naopak systém DPH mění.¹⁷⁰

4.1.1 VLN systém

Nejjednodušším technologickým řešením, které má zabránit kolotočovým podvodům, je VLN systém (z angl. *VAT Locator Number*, což lze přeložit jako lokační či lokalizační číslo DPH).¹⁷¹

VLN (lokační číslo DPH) je specifický číselný kód (jenž by též mohl být nahrazen čárovým kódem pro snazší čitelnost), který by orgány finanční správy přidělovaly daňovým subjektům v případě, že by docházelo k přeshraniční do-dávce zboží. VLN by bylo přiřazováno každé další transakci v řetězci, přičemž by pak muselo být daňovými subjekty uváděno na příslušných fakturách. Za-

¹⁷⁰ AINSWORTH, Richard Thompson, 2006, op. cit., s. 445.

¹⁷¹ AINSWORTH, Richard Thompson. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification. *International Vat Monitor*, 2011, roč. 13, č. 3, s. 155.

vedení VLN systému pak samozřejmě předpokládá plnou automatizaci vyžadování i přidělování lokačních čísel.¹⁷²

Klíčovým prvkem VLN systému je pak možnost odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet DPH tehdy, když proplatil svému dodavateli fakturu bez přiděleného VLN, případně s neplatným VLN.¹⁷³

Fungování VLN systému lze demonstrovat na následujícím příkladu. Subjekt A dodává zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu subjektu B. Dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od DPH. Subjekt A si od svého správce daně v prvním členském státě vyžádá VLN-1. Správce daně na základě historie subjektu A prověří, zda se jedná o spolehlivého plátce a zda prováděná dodávka nikterak nevybočuje od ostatních transakcí subjektu A. Po provedení této prověrky je subjektu A vydáno VLN-1, které uvede na faktuře vydané subjektu B v druhém členském státě.¹⁷⁴

Subjekt B nacházející se ve druhém členském státě je potom povinen vyžádat si další VLN (VLN-2) od svého správce daně tehdy, když subjektu C usazenému v témže členském státě dodává zboží, které nakoupil od subjektu A usazeného v jiném členském státě. VLN-2 v sobě obsahuje údaje z VLN-1. Pokud se dodávka, kterou obdrží subjekt C od subjektu B, skládá z více nákupů, které předtím učinil subjekt B, přicházejí v úvahu dvě řešení – buď se dodávka subjektu B dokladově rozdělí na dvě faktury, na kterých bude uvedené odlišné VLN-2, anebo se vydá souhrnné VLN-2, které v sobě bude obsahovat údaje z obou VLN-1, která byla vydána subjektu A v rámci předchozích nákupů.¹⁷⁵

Jak již bylo výše uvedeno, klíčovým prvkem zabraňujícím provádění karuselových podvodů je možnost odepření nároku na odpočet DPH na vstupu v případě, že subjekt tento nárok uplatňuje, aniž by měl přijatou fakturu s platným VLN. V uvedeném případě to znamená, že subjekt C odvede DPH

¹⁷² Tamtéž, s. 155.

¹⁷³ Tamtéž, s. 155.

¹⁷⁴ Tamtéž, s. 155.

¹⁷⁵ Tamtéž, s. 155.

subjektu B jenom tehdy, když od něj obdrží fakturu s platným VLN. Pokud faktura nebude obsahovat platné VLN, nemůže si subjekt C uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu, zaplatí-li DPH subjektu B. Namísto toho může, když obdrží fakturu s neplatným VLN (případně fakturu, na níž VLN vůbec není), zaplatit DPH přímo správci daně.¹⁷⁶

Shora uvedená vlastnost VLN systému tak vlastně zabraňuje tomu, aby subjekt B zmizel s nezaplacenou DPH, jelikož bez platného VLN nemůže být zaplacená DPH spojená s možností uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu.¹⁷⁷

Nedostatek VLN systému je spatřován právě v jeho roztržitosti. Teoreticky by mělo být možné z řetězce lokačních čísel poznat, odkud daný výrobek prochází. Potíž však tkví v tom, že výrobek se může skládat z řady součástek, z nichž každá by byla spjata s řadou lokačních čísel. Otázkou je, zda by bylo možné vysledovat i zboží (zvláště to, které by mělo charakter genericky určené věci), které obchodník nakoupil z různých zdrojů, následně jej uskladnil (pomíchal) v jednom skladě a dál rozprodal.¹⁷⁸

Podle mého názoru je VLN systém v praxi neaplikovatelný. Jednak není jasné, jakým způsobem by probíhala (byť plně automatizovaná) analýza správce daně a podle jakých kritérií by se určovalo, které transakci bude VLN přiděleno a které ne. Pokud by byla analýza správce daně předcházející přidělení VLN prováděna automaticky softwarem, lze důvodně předpokládat, že by software naprogramovaný tak, aby hodnotil, zda určitá transakce nevybočuje z ostatních transakcí určitého daňového subjektu, nepřiděloval VLN podnikatelům, kteří nemají v úmyslu participovat na karuselových podvodech, ale pouze se jim podaří realizovat na jejich poměry velký obchod. Pokud by analýzu před udělením VLN prováděl správce daně prostřednictvím úředních osob, jednalo by se

¹⁷⁶ Tamtéž, s. 156.

¹⁷⁷ Tamtéž, s. 156.

¹⁷⁸ Tamtéž, s. 156.

o těžkopádný systém, který by nestíhal reagovat na množství žádostí o přidělení VLN.

Zcela nejzávažnější problém VLN systému ovšem spatřuji v tom, že nikterak nebrání tomu, aby se subjekt, který VLN obdrží a kterému jeho dodavatelé zaplatí DPH, stal chybějícím obchodníkem. Není postaveno na jisto, jak se zabráni tomu, aby VLN dostal i chybějící obchodník. Po mém soudu nemůže správce daně dopředu vědět, který daňový subjekt DPH neodvede, a nelze tudíž ani najít stoprocentně spolehlivý algoritmus pro přidělování VLN. Lze tudíž shrnout, že VLN systém nepředstavuje řešení, které by bylo s to zabránit provádění karuselových podvodů. Navíc by ještě správcům daně přibyla zbytečná administrativa, s níž jsou spjaty problémy, jež byly diskutovány výše.

4.1.2 Řešení RTvat

To, díky čemu má VLN systém zabraňovat karuselovým podvodům, je zneemožnění uplatnění nároku na odpočet DPH, když daňový subjekt plní na fakturu bez platného VLN. Daňový subjekt, který obdrží fakturu bez platného VLN, může zaplatit DPH přímo správci daně, aby si zachoval nárok na odpočet. DPH se v takovém případě neplatí obchodnímu partneru, nýbrž správci daně. Potom vyvstává zásadní otázka, proč nezměnit systém DPH tím způsobem, že by se DPH odváděla vždy rovnou správci daně (namísto současného systému DPH, kdy se za každé zdaňovací období správci daně zaplatí jenom rozdíl mezi DPH na výstupu a DPH na vstupu). Správce daně by pak vracel daně na vstupu na konci zdaňovacího období, které by se mohlo protáhnout třeba až na jeden rok.

Takový systém by zcela jistě zabránil karuselovým podvodům, protože by zde nebyl dán prostor chybějícímu obchodníkovi pro to, aby zmizel s neodvedenou DPH. S obdobným technologickým řešením přichází nezisková organizace RTvat.

RTvat identifikuje několik zásadních problémů soudobého systému DPH používaného na území EU. Předně se jedná o osvobození dodání zboží do jiné-

ho členského státu od DPH, které ve spojení s odloženými platbami DPH vytvářejí podhoubí pro karuselové podvody. Jinak řečeno, je daňovým subjektům poskytován bezúročná a nezajištěná půjčka, když jim je umožněno, aby disponovali s finančními prostředky, které jim nenáleží (tj. s DPH, kterou vyberou od svých odběratelů), a odvedli je až v termínu pro placení daně.¹⁷⁹ Jedná se tudíž o tytéž nedostatky, které již byly identifikovány v podkapitole 2.4.

Kromě shora uvedeného kritizuje také RTvat administrativní zátěž, jež je spjata se systémem DPH založeným na fakturaci a periodickém přiznávání daně. Obchodníci musí každé zdaňovací období věnovat cenný čas tomu, aby správně stanovili svou daňovou povinnost. Z pohledu finanční správy je pak potíž v tom, že se k ní dostanou informace o uskutečněných zdanitelných plněních s časovým zpožděním.¹⁸⁰

RTvat k vyřešení výše zmíněných nedostatků navrhuje, aby DPH byla odváděna tzv. v reálném čase přímo správcem daně. Systém by byl založen výhradně na elektronických platbách. Zaplacená DPH by se nikdy nedostala na bankovní účet obchodníka. Jednou z podmínek RTvat je výhradně bezhotovostní platební styk mezi plátcem DPH. Předpokládá se, že každý členský stát by měl svůj vlastní server, který by schraňoval data o provedených transakcích mj. pro potřeby nástroje pro analýzu podvodných aktivit (tzv. FAST – *Fraud Analysis Security Tool*). Servery členských států by mezi sebou mohly data sdílet. FAST by fungoval podobně jako obdobné systému u kreditních karet, tj. monitoroval by neobvyklé transakce.¹⁸¹

Fungování systému RTvat v režimu domácích plateb je znázorněno na následujícím obrázku. Kupující by odeslal platbu včetně DPH, která by procházela přes vyrovnávací systém správce daně (TASS – *Tax Authority Settlement System*), který by z platby automaticky strhl DPH (v příkladu uvedeném na obrázku se

¹⁷⁹ WILLIAMS, Chris a kol. Information brochure: An introduction to a real-time solution for improving the EU VAT system. *RTvat* [online]. Publikováno v březnu 2009, s. 3.

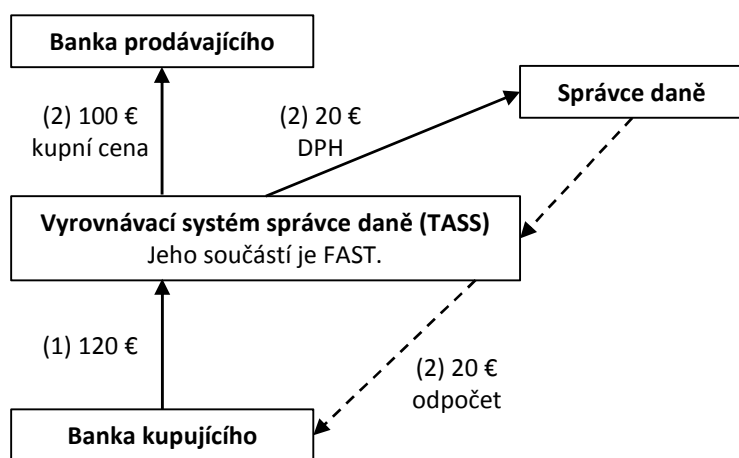
¹⁸⁰ Tamtéž, s. 3.

¹⁸¹ Tamtéž, s. 4–6.

vychází z předpokladu, že sazba DPH je 20 %). Prodávajícímu by se na jeho účet připsala pouze kupní cena bez DPH, nikdy by se do jeho dispozice nedostala DPH, kterou by měl následně odvádět. Ta by již byla automaticky zaplacená správci daně. Správce daně by posléze přes FAST kontroloval, jestli transakce kupujícího nejsou podezřelé. Vyplacení odpočtu by bylo v případě, že by FAST vyhodnotil transakce určitého obchodníka jako podezřelé, zastaveno do doby, než by byla provedena daňová kontrola. Jinak by se zaplacená DPH vrátila prakticky bezodkladně od jejího zaplacení.¹⁸²

Bezodkladné vrácení DPH na vstupu by mohlo evokovat, že RTvat je v zásadě totéž, co reverse-charge. V režimu RTvat se ovšem reverse-charge neuplatní.¹⁸³ Na rozdíl od reverse-charge, kde se DPH vybírá až tehdy, když je dané zboží prodáno koncovému spotřebiteli, se v režimu RTvat vybírá DPH průběžně od každého subjektu nacházejícího se v řetězci transakcí.

Obrázek č. 5: Domácí platba v režimu RTvat



Zdroj: Vlastní zpracování s využitím WILLIAMS, Chris a kol., 2009, s. 7.

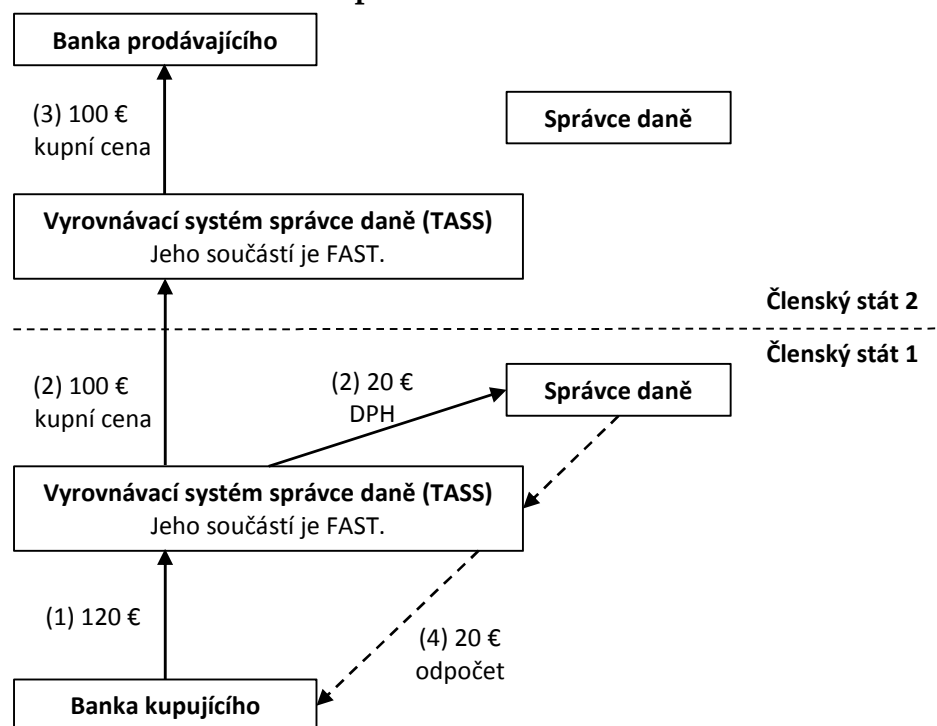
Z hlediska karuselových podvodů je však podstatné, jak funguje systém RTvat v případě přeshraničního dodání zboží. Z následujícího obrázku je patrné, že platba za pořízení zboží z jiného členského státu (resp. platba za toto zboží) probíhá velmi podobně jako domácí platba. Správce daně by v režimu

¹⁸² Tamtéž, s. 7.

¹⁸³ AINSWORTH, Richard Thompson. VAT Fraud and Technological Solutions. The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America, 2011, roč. 1, č. 1, s. 213.

RTvat dostával informace o přeshraničních transakcích v reálném čase (nikoliv až potom, co by plátce DPH podal daňové přiznání).¹⁸⁴

Obrázek č. 6: Přeshraniční platba v režimu RTvat



Zdroj: Vlastní zpracování s využitím WILLIAMS, Chris a kol., 2009, s. 8.

Režim RTvat by se měl zavést ve dvou fázích. Nejdříve by se systém RTvat začal používat pro domácí transakce, což by obnášelo spuštění příslušného serveru v členském státě, distribuci speciálních debetních karet mezi daňové subjekty, které by spojovaly jejich bankovní účty a daňová identifikační čísla. Po technické stránce by bylo ještě třeba vyřešit bezpečné uchovávání dat o provedených platbách. Teprve ve druhé fázi by se zavedl systém placení DPH v reálném čase i pro přeshraniční transakce, což by ovšem vyžadovalo jednotnou registraci k DPH v celé EU.¹⁸⁵

Provádění karuselových podvodů (resp. MTIC podvodů obecně) by bylo znemožněno až tehdy, když by se spustil režim RTvat v celé EU.¹⁸⁶ Vysvětlení,

¹⁸⁴ WILLIAMS, Chris a kol, 2009, op. cit., s. 8.

¹⁸⁵ Tamtéž, s. 10.

¹⁸⁶ AINSWORTH, Richard Thompson. VAT Fraud and Technological Solutions. The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America, 2011, roč. 1, č. 1, s. 213.

proč karuselovým podvodům zamezuje zrovna režim RTvat je nasnadě. Finanční ztráta státu plynoucí z karuselového podvodu vznikne totiž tak, že je daňovým subjektům umožněno, aby disponovaly s vybranou DPH. Chybějící obchodník tuto vybranou DPH neodvede a jiný subjekt (zprostředkovatel) si potom uplatní nárok na odpočet DPH, kterou stát ovšem nedostal, takže je odpočet zprostředkovatele vlastně financován ze státního rozpočtu. V režimu RTvat se však nic takové stát nemůže, protože subjekt nacházející se na pozici chybějícího obchodníka nikdy DPH nevybere; DPH je totiž rovnou zaplácena státu.

V literatuře se objevuje v zásadě jedna závažná výtka proti řešení RTvat. V tržních segmentech, kde se snadno nakupují vstupy, ale již hůře (popř. se zpožděním) prodávají výstupy, by musely daňové subjekty průběžně financovat i DPH, což dnes, kdy je platby možné odložit, nemusí. Režim RTvat by se tak negativně projevil na cash-flow subjektů činných v popsanych tržních segmentech.¹⁸⁷

Po mém soudu toto nemusí být tak závažný problém, jak se na první pohled může zdát. Bylo by totiž možné dojednat delší lhůty splatnosti kupních cen vstupů, případně platby rozložit do splátek. Dalším řešením je inkasovat od odběratelů zálohy na zakázky. Negativní dopad na cash-flow by se tak částečně rozložil mezi všechny články obchodních řetězců dotčených tržních segmentů. Konečný dopad na cash-flow subjektů nacházejících se ve shora popsanych odvětvích by pak záležel na jednáních mezi dodavateli a odběrateli.

Režimu RTvat pak lze vytknout i to, že se jedná o další administrativní zátěž pro ekonomické subjekty, které už tak jsou svázány nejrůznějšími regulacemi (kromě povinností vedení účetnictví a odvádění více či méně administrativně náročných daní lze jmenovat např. technické či hygienické normy). Zavedení

¹⁸⁷ Tamtéž, s. 213.

systému RTvat by obchodníky zatížilo náklady na pořízení potřebného technického vybavení. Na druhou stranu by to byl náklad pouze jednorázový.

RTvat uvádí, že zavedení režimu placení DPH v reálném čase by vedlo k celkovému snížení administrativních nákladů. Daňové subjekty by se už nemusely při sestavování daňového přiznání vracet k fakturám a vypočítávat výslednou daňovou povinnost, když DPH by byla placena průběžně automaticky (totéž platí i o vyplácení odpočtů). Další úspory jsou také slibovány díky celoplošnému zavedení elektronické fakturace, což by bylo nutné vzhledem k tomu, že celý systém RTvat by fungoval elektronicky. RTvat uvádí, že úspory transakčních (administrativních) nákladů by po spuštění první fáze systému placení DPH v reálném čase dosahovaly 25 %. Po zavedení druhé fáze tohoto systému by se administrativní náklady snížily celkem až o 50 %.¹⁸⁸ Není však jasné, jakým způsobem organizace RTvat odhadla, že by bylo dosaženo úspor transakčních nákladů právě takovéto velikosti.

Dle mého názoru systém RTvat představuje účinné řešení, které může zcela zabránit karuselovým podvodům (resp. MTIC podvodům obecně), jelikož se plátcí nikdy nedostane do dispozice DPH, kterou vybral od jiných plátců (viz výše).

Např. Ainsworth považuje systém RTvat za jediný, který skutečně zamezí kolotočovým podvodům. Navíc vyzdvihuje, že ani jeho zavedení by nebylo příliš náročné, když je celý systém RTvat založen na známých a praxí již prověřených technologiích (bezhotovostní platební styk, software používaný pro monitorování plateb kreditními kartami). Za jediný nedostatek považuje, negativní dopad na cash-flow některých subjektů, které budou muset DPH platit hned a nikoliv až po skončení příslušného zdaňovacího období. Celkový dopad

¹⁸⁸ WILLIAMS, Chris a kol., 2009, op. cit., s. 13.

režimu RTvat na ekonomiku by však měl být pozitivní. Podle Ainswortha však řešení RTvat potřebuje detailnější propracování po technické stránce.¹⁸⁹

Je pravdou, že dosud nebyla předložena analýza toho, zda současná technologická úroveň veřejných datových sítí postačuje k tomu, aby mohl být systém RTvat spuštěn. Je třeba si uvědomit, že by zavedení režimu RTvat znamenalo skokový nárůst objemu dat přenášených přes veřejné datové sítě (udává se, že potřebné debetní karty by byly vydány cca 23 milionům obchodníků¹⁹⁰). Navíc lze automatickost systému RTvat sice pomůže značně zjednodušit administrativu, avšak kdyby došlo, ať už z jakéhokoliv důvodu, ke kolapsu systému, jenž by vyústil ve ztrátu dat, by mohlo znamenat ekonomickou katastrofu. Je tudíž třeba zajistit také spolehlivé zálohování dat. Zmíněné technické problémy však postačí pouze konstatovat, nepovažuji za důležité se jimi v rámci této práce dále zabývat, jelikož se nejedná o otázky právní.

Lze uzavřít, že systém RTvat zachovává pozitiva DPH. Samoregulační působení DPH se nikterak nemění. Obchodník má zájem na tom, aby si mohl uplatnit odpočet DPH na vstupu, takže nebude kupovat zboží od svého dodavatele bez DPH (samozřejmě za předpokladu, že se na danou transakci nevztahuje osvobození od DPH, případně transakce není vůbec zdanitelným plněním). Zároveň by sice možná byl motivován k tomu, aby svému odběrateli (v rozporu se zákonem) prodal zboží bez DPH, jenže ten má zase zájem na tom, aby si sám uplatnil nárok na odpočet, takže by dodávku zboží, která by v rozporu se zákonem nebyla zatížena DPH, nepřijal. Pro režim RTvat funkčnost popsaného samoregulačního mechanismu znamená, že obchodníci jsou motivováni nevyhledávat placení za vstupy v hotovosti tj. mimo režim RTvat, který předpokládá pouze bezhotovostní platební styk. Kdyby totiž platili za vstupy v hotovosti, nemuseli by sice DPH na vstupu platit, ale zároveň by od

¹⁸⁹ AINSWORTH, Richard Thompson. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification. *International Vat Monitor*, 2011, roč. 13, č. 3, s. 160.

¹⁹⁰ WILLIAMS, Chris a kol., 2009, op. cit., s. 9.

správce daně neinkasovali odpočet. Finančně by tedy na svém protiprávním jednání (hotovostní platba provedená i přes zákonný příkaz bezhotovostních plateb) nezískali nic, ale pro případ daňové kontroly by riskovali postih.

S omezením (resp. vyloučením) hotovostního platebního styku pak souvisí další námitka, která by mohla být vůči řešení RTvat vznesena. Nucené používání bezhotovostního platebního styku omezuje svobodu obchodníků, kteří by si jinak sami zvolili, zda je pro jejich situaci vhodnější platit hotovostně, nebo bezhotovostně. Domnívám se, že mít účet v bance a k němu platební kartu je fenoménem natolik rozšířeným (obzvláště pak v podnikatelských kruzích), že pro činnost drtivé většiny ekonomických subjektů by zavedení režimu RTvat neznamenal prakticky nic nového, jelikož už dnes se používání bezhotovostního platebního styku těší velké oblibě.

Nakonec je potřeba doplnit, že RTvat by nevyžadovalo žádné rozsáhlejší strukturální změny v DPH. Nadále by se používal princip země určení, byly by tedy zachovány jeho výhody, které byly zmíněny již v první kapitole. Patří mezi ně absence problému s redistribucí daňových příjmů od států, které jsou čistými dovozci, ke státům, které jsou čistými vývozci. Dále lze jmenovat rovnost zacházení s domácím a dováženým zbožím a daňové zatížení koncového spotřebitele pouze DPH domácího státu, jejíž výši může (byť zcela nepatrně) ovlivnit ve volbách. Byla by také zachována vícefázovosti a neutralita DPH.

Ze shora uvedených důvodů lze režim RTvat označit za řešení, které povede k eliminaci karuselových podvodů, aniž by bylo spjato s významnými nevýhodami. Zavedení systému RTvat by pak bylo problémem spíše technickým než právním, domnívám se však, že vzhledem k obecnému technologickému pokroku a s ním související rostoucí elektronizaci a komputerizaci by spuštění řešení RTvat mohlo být poměrně snadné.

4.1.3 Certifikovaný daňový software (digitální DPH)

Na rozdíl od řešení RTvat, které eliminuje karuselové podvody tím, že se DPH odvádí ihned správci daně, vychází se při navrhování řešení karuselových

podvodů tzv. digitální cestou z toho, že poskytovatel certifikovaného daňového softwaru by garantoval, že DPH bude odvedena; jinak řečeno, že nedojde k tomu, že by některý z obchodníků zmizel s nezaplacenou DPH.¹⁹¹

Certifikovaný daňový software by měl umět určit správnou sazbu DPH a vypočítat DPH, která se musí odvést z každého zdanitelného plnění, dále vystavit příslušnou fakturu a na základě přijatých a vydaných faktur sestavit daňové přiznání k DPH.¹⁹²

Digitální řešení DPH má fungovat tak, že při přeshraniční dodávce zboží by musel certifikovaný software používat prodávající i kupující. Pokud by prodávající neměl certifikovaný software, nemohl by využít osvobození dodání zboží (či služby) do jiného členského státu. Naopak kdyby neměl certifikovaný software kupující, nemohl by si uplatit nárok na odpočet DPH na vstupu za pořízení zboží z jiného členského státu.¹⁹³

K digitální DPH lze vznést řadu námitek. Zaprvé není jasné, jak přesně by měla fungovat garance poskytovatele certifikovaného daňového softwaru. Lze si např. představit, že by certifikovaný poskytovatel ručil za splnění daňové povinnosti svým klientem. Otázkou je, zda by toto ručení bylo nějak omezeno, či nikoliv. I kdyby omezeno nebylo a poskytovatel by ručil celým svým majetkem, bylo by uplatňování tohoto ručení nadmíru problematické. Správce daně (třeba i v součinnosti s orgány činnými v trestním řízení) by musel nejprve stanovit, jaká škoda vznikla a který daňový subjekt ji způsobil. Samotný proces prokazování karuselových podvodů bývá obvykle poměrně obtížným, jak bylo vidět v předchozí kapitole.

V souvislosti se zjišťováním odpovědnosti určitého subjektu za způsobenou škodu pak vyvstává otázka, zda by správce daně uplatnil ručení za plnění daňové povinnosti u certifikovaného poskytovatele, jehož klientem byl chybějící

¹⁹¹ AINSWORTH, Richard Thompson, 2006, op. cit., s. 447.

¹⁹² AINSWORTH, Richard Thompson. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification. *International Vat Monitor*, 2011, roč. 13, č. 3, s. 159.

¹⁹³ AINSWORTH, Richard Thompson, 2006, op. cit., s. 448.

obchodník, nebo u jiného certifikovaného poskytovatele (za předpokladu, že by se jednalo o subjekt odlišný od prvně jmenovaného certifikovaného poskytovatele), jehož klientem by byl zprostředkovatel. Jak již bylo patrné z předchozích kapitol, karuselový podvod nemůže být karuselovým podvodem bez vědomé součinnosti chybějícího obchodníka a zprostředkovatele.

Otázkou zůstává, jak nákladné by zavedení certifikovaného softwaru bylo. Ainsworth na jednom místě uvádí, že by obchodníkům bylo poskytnuto ručení za splnění jejich daňové povinnosti poskytovateli certifikovaného softwaru zdarma.¹⁹⁴ To sice na první pohled zní logicky, když by toto ručení bylo vyžadováno zákonem. Na druhou stranu je ovšem jasné, že vývoj a údržba takového softwaru určitě nemůže být zdarma. Sám Ainsworth potom přiznává, že lze po 35 milionech obchodníků v EU (zejm. pak po malých a středních podnicích) stěží spravedlivě požadovat, aby si software pořídili na vlastní náklad.¹⁹⁵ Tímto se vyvrací i původní argument, že ručení poskytovatelů za splnění daňové povinnosti daňovými subjekty by bylo zdarma, když by software samotný byl placený.

Obligatorní používání certifikovaného softwaru by zřejmě mohlo částečně zmírnit dopady karuselových podvodů, jednak tím, že by se kontrola důvěryhodnosti obchodníků ze správce daně částečně přenesla na poskytovatele certifikovaného softwaru a jednak tím, že by se neodvedená DPH mohla vymáhat po poskytovatelích certifikovaného softwaru. V každém případě však digitální DPH nikterak nebrání provádění karuselových podvodů, k čemuž nakonec dochází i Ainsworth,¹⁹⁶ ač byl sám původně přesvědčen o opaku.¹⁹⁷ Digitální DPH tudíž nepředstavuje řešení karuselových podvodů, naopak ještě obchodníky zahlcuje dalšími povinnostmi a uměle vytváří jinak, ať už zcela či zčásti, nepo-

¹⁹⁴ AINSWORTH, Richard Thompson, 2006, op. cit., s. 448.

¹⁹⁵ AINSWORTH, Richard Thompson. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification. *International Vat Monitor*, 2011, roč. 13, č. 3, s. 160.

¹⁹⁶ Tamtéž, s. 160.

¹⁹⁷ AINSWORTH, Richard Thompson, 2006, op. cit., s. 447.

třebný resp. na trhu v dané formě nepoptávaný, business poskytovatelů certifikovaného softwaru. Návrhy na zavedení digitálního DPH je tedy po mém soudu nutno jako nekoncepční odmítnout.

4.1.4 Kontrolní hlášení

Od 1. 1. 2016 má vstoupit v účinnost novela ZDPH, která pro plátce daně zavede povinnost pravidelně za každý měsíc podávat tzv. kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení je novým institutem zakotveným §§ 101c až 101i ZDPH.¹⁹⁸

Z důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014 Sb. se podává, že „cílem a smyslem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky.“¹⁹⁹

„Mechanismus systému kontrolních hlášení vychází z toho, že plátcí vykazují v dané struktuře údaje o (z hlediska správy daně) zásadních plněních, tyto správce daně navzájem porovnává a spojuje formou „párování“ jednotlivých kontrolních hlášení. V okamžiku vyměřování daňových přiznání tak správce daně disponuje údaji, které by jinak získával převážně posteriorní kontrolní činností u jednotlivých plátců, přičemž v době realizace kontrolní činnosti jsou již některé články spojení nesoučinné („mizející obchodník“) a finanční prostředky jsou odčerpány mimo dispozici správce daně.“²⁰⁰

„Stanovuje se, že kontrolní hlášení může být podáno pouze v elektronické podobě. Tato podmínka vyvstala především z nutnosti obdržet potřebné údaje rychle a ve formátu umožňujícím automatizované zpracování.“²⁰¹

Ze dvou variant, kdy kontrolní hlášení by se podávalo za každé zdaňovací období (tj. čtvrtletně, jednalo-li by se čtvrtletní plátce), nebo vždy měsíčně (i v případě čtvrtletních plátců), byla zvolena právě druhá varianta.²⁰²

¹⁹⁸ viz čl. I bod 77. zákona č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

¹⁹⁹ Sněmovní tisk č. 291/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. VII. volební období, [vid. 25. 4. 2015], s. 64.

²⁰⁰ Tamtéž, s. 65.

²⁰¹ Tamtéž, s. 66.

„Pokud by plátcí podávali kontrolní hlášení za konkrétní zdaňovací období (měsíc nebo čtvrtletí), „párování“ údajů by se tím výrazně ztížilo a oddálily by se možnosti získání údajů o podezřelých transakcích a možných spojení plátců a neumožnily by rychlou reakci správce daně. Spojení periody podávat kontrolní hlášení se zdaňovacím obdobím by fakticky způsobilo reálnou neschopnost reagovat na rizikové situace a degradaci navrhovaného systému. Vládní návrh se právě z těchto důvodů přiklonil k variantě, která zaručuje okamžité spárování realizovaných plnění (která se budou uvádět do kontrolního hlášení), a to bez ohledu na okamžik uplatnění odpočtu daně na vstupu.“²⁰³

Již na první pohled je patrné, že kontrolní hlášení karuselovým podvodům nemůže úplně zamezit, může však usnadnit jejich odhalování. Mají-li příslušné orgány k dispozici software, který automaticky umožňuje párovat daňové doklady a tím pádem i zjišťovat, kudy (mezi kterými subjekty) proudí zboží obíhající v kolotočovém podvodu, je zajisté snazší rozkrývat řetězce obchodníků účastnících se karuselového podvodu, než kdyby zmiňovaný software neměli a daňové doklady by musely být párovány ručně.

Potíž však tkívá v tom, že v kontextu judikatury SDEU (viz předchozí kapitulu – rozhodnutí Optigen a další) je proto, aby nárok na odpočet DPH nemusel být přiznán, nutné prokázat, že daný subjekt věděl nebo alespoň mohl vědět o tom, že některá z transakcí předcházejících jeho zdanitelnému plnění, byla zasažena podvodem na DPH. Kontrolní hlášení sice správci daně umožní zjistit, kudy teklo zboží, ale je otázka, zda usnadní prokazování úmyslu zprostředkovatele (tj. toho, kdo uplatňuje nárok na odpočet DPH, která nebyla odvedena chybějícím obchodníkem).

Navíc lze zavedení institutu kontrolního hlášení vytknout, že pro daňové subjekty znamená jen další administrativní i finanční zátěž. Touto otázkou se vláda v důvodové zprávě k zákonu č. 360/2014 Sb. také zabývala. Odhaduje se,

²⁰² LEŽATKA, Radek. Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Publikováno 7. 11. 2014 [vid. 18. 4. 2015].

²⁰³ Tamtéž.

že pro plátce zavedení kontrolního hlášení bude znamenat dodatečné náklady (na vývoj a zakoupení příslušného softwaru apod.) ve výši 1,37 mld. Kč. Dále se odhaduje, že by plátce daně strávil vyplňováním kontrolního hlášení až max. 3,24 hod měsíčně, když by kontrolní hlášení vyplňoval ručně, což však nebude případ většiny plátců, neboť se předpokládá, že by kontrolní hlášení mohla být povětšinou sestavována automatizovaně.²⁰⁴

Celkový efekt na veřejné rozpočty by měl být veskrze pozitivní, neboť se očekává snížení tzv. VAT gapu (neboli daňové mezery u DPH) o 5–10 % ročně, tedy 5–10 mld. Kč z celkových 100 mld. Kč ročně.²⁰⁵ Daňová mezera obecně udává rozdíl mezi tím, co by teoreticky na určité dani mělo být vybráno (kdyby všechny subjekty odváděly daně poctivě), a tím, co ve skutečnosti bylo vybráno.²⁰⁶

V celé důvodové zprávě se nikde neudává, jaký by byl efekt výlučně na karuselové podvody. Jak již bylo uvedeno výše, lze očekávat, že by se ztížilo jejich provádění a zároveň zjednodušilo jejich odhalování. Kontrolní hlášení by však nevedlo k úplnému vymýcení kolotočových podvodů.

Nelze opomenout ani efekt zmiňovaný Ministerstvem financí, kdy se daňové úniky (z vyjádření ministerstva není jasné, zda se toto týká i karuselových podvodů) přesunuly ze Slovenska do České republiky, když bylo na Slovensku zavedeno kontrolní hlášení.²⁰⁷

Podle mého názoru minimálně v případě kolotočových podvodů platí, že by se mělo hledat takové řešení, které povede k jejich úplné eliminaci (podobně jako výše zmíněný systém RTvat) v celé EU, a to zejména kvůli jejich přeshra-

²⁰⁴ Sněmovní tisk č. 291/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. VII. volební období, [vid. 25. 4. 2015], s. 41.

²⁰⁵ Tamtéž, s. 42.

²⁰⁶ Measuring tax gaps 2014 edition: Tax gap estimates for 2012-13. *HM Revenue & Customs* [online]. Publikováno 16. 10. 2014 [vid. 25. 4. 2015], s. 3.

²⁰⁷ LEŽATKA, Radek. Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Publikováno 7. 11. 2014 [vid. 18. 4. 2015].

ničnímu charakteru. Veškeré kroky, které provádění karuselových podvodů pouze znesnadňují (nikoliv vylučují), potažmo zjednodušují jejich odhalování (což je i případ kontrolního hlášení), lze považovat za jakýsi souboj mezi členskými státy, které tak soutěží v tom, kdo podvodníky motivuje k přesunu do jiného státu. Podvodníci jsou potom motivováni řetězce ještě více zesložitovat, aby znesnadnili svoje odhalení.

Lze tedy shrnout, že zavedení kontrolního hlášení sice může finanční správě usnadnit odhalování daňových podvodů na DPH obecně a zvýšit tak inkaso DPH, karuselové podvody budou ovšem i nadále proveditelné (podvodníkům stačí vymyslet způsob, jak účinně před softwarem správce daně párujícím kontrolní hlášení skrýt „můstek“ mezi chybějícím obchodníkem a zprostředkovatelem). Z výše uvedených důvodů institut kontrolního hlášení tedy pro účely potírání karuselových podvodů nelze doporučit.

4.1.5 Předplacená DPH (PVAT)

Dalším z návrhů, které zachovávají princip země určení, je předplacená DPH. Hlavní odlišností od současného systému je to, že poskytovatel intrakomunitárního přeshraničního zdanitelného plnění, může toto plnění osvobodit od DPH jen tehdy, když od příjemce zdanitelného plnění obdrží doklad o tom, že příjemce zdanitelného plnění zaplatil v zemi určení DPH. Pokud tento doklad neobdrží, musí intrakomunitární dodávku zdanit sazbou DPH země původu. Odpočet na DPH si však plátce může uplatnit jen tehdy, když zaplatil DPH v zemi určení.²⁰⁸

Jak je patrné, systém PVAT stojí na pomezí administrativních a strukturálních řešení karuselových podvodů. Na jednu stranu zachovává princip země určení, který je uplatňován v současné době, a pouze mění splatnost DPH (kdy je tuto v zemi určení třeba zaplatit ještě před poskytnutím zdanitelného plnění).

²⁰⁸ PODDAR, Satya; HUTTON, Eric. Zero-Rating of Interstate Sales Under a Subnational VAT: A New Approach. In: *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*. Washington DC, 2001, s. 204.

Na druhou stranu v případě, že DPH není předem zaplacená v zemi určení, aplikuje se princip země původu (z tohoto pohledu by se systém předplacené DPH patřilo zařadit spíše do strukturálních řešení). Po mém soudu je však systém PVAT třeba zařadit do administrativních řešení karuselových podvodů, protože lze předpokládat, že v takovémto systému by daňové subjekty měly tendenci DPH předplácet v zemi určení, aby si mohly uplatnit nárok na odpočet. Jinými slovy, v obecném režimu by byl aplikován princip země určení, struktura současného systému se tudíž nijak nemění, a proto může být systém PVAT zařazen mezi administrativní řešení karuselových podvodů.

Autoři návrhu předplacené DPH pouze konstatují, že by systém PVAT snížil daňové úniky, protože prodávající by měl pobídku, aby od kupujícího obdržel doklad o zaplacení DPH v zemi určení, díky čemuž by ušetřil na DPH. Kupující by zase raději zaplatil DPH ve svém domovském státě, protože jinak by si nemohl uplatnit nárok na odpočet.²⁰⁹

Podle některých názorů by systém PVAT zabraňoval karuselovým podvodům, protože by nepustil zboží přes hranice, aniž by byla zaplacená DPH buď v zemi původu, anebo v zemi určení.²¹⁰ S tím lze sice souhlasit, je ovšem potřeba doplnit, že by správci daně museli předtím, než umožní daňovému subjektu uplatnit si nárok na odpočet DPH, důsledně zkontrolovat, zda má všechny doklady o zaplacení DPH v zemích určení, kam dodával zboží. Pokud by takováto kontrola nepředcházela uplatnění si nároku na odpočet (popř. i vyplacení nadměrného odpočtu), mohlo by ke karuselovému podvodu dojít stejným způsobem, jako k nim dochází v současném přechodném systému, s tím rozdílem, že by intrakomunitární dodávka byla osvobozena od DPH v rozporu se zákonem (dodavatel v zemi původu by uplatnil osvobození od DPH, i když by neobdržel doklad o zaplacení DPH v zemi určení).

²⁰⁹ Tamtéž, s. 205–206.

²¹⁰ AINSWORTH, Richard Thompson. MTIC (Carousel) Fraud: Twelve Ways Forward; Two Ways “Preferred” – Has the Technology-based Administrative Solution Been Rejected? *Social Science Research Network* [online]. Publikováno 6. 3. 2008 [vid. 16. 5. 2015], s. 7.

System předplacené DPH by kladl na správce daně nepřiměřené nároky, kdyby museli kontrolovat každý daňový subjekt, který učinil dodání zboží do jiného členského státu osvobozené od DPH. Lze si povšimnout, že předplacená DPH pracuje na obdobném principu jako řešení RTvat, když se snaží zabránit tomu, aby se neodvedená DPH dostala do dispozice daňové subjektu (chybějícího obchodníka). Protože je ale systém RTvat mnohem efektivnější, když správa daně může probíhat automatizovaně, správce daně nemusí kontrolovat daňové doklady (podobně jako v systému PVAT) a DPH vybírá v reálném čase, nelze aplikaci předplacené DPH doporučit jako vhodné řešení karuselových podvodů.

4.2 Strukturální řešení

V této podkapitole budou rozebírány návrhy změn v systému DPH, které směřují k eliminaci karuselových podvodů. Ve srovnání s technologickými řešeními k aplikaci strukturálních řešení stačí pouze změnit legislativu, přičemž by nebylo od daňových subjektů vyžadováno vynaložení dodatečných nákladů na pořízení potřebného technického vybavení.

4.2.1 Uplatňování principu země původu

Jak již bylo zmíněno v první kapitole, v tzv. Bílé knize vnitřního trhu (stvrzené Jednotným evropským aktem) se původně počítalo s tím, že se zrušením vnitřních hranic (a také pravidelných hraničních kontrol zboží) se zavede princip země původu a zboží se při přeshraniční dodávce bude danit ve státě, kde sídlí prodávající, nikoliv jako v současné době, kdy se pořízení zboží z jiného členského státu daní ve státě, kde má sídlo kupující. Současný systém DPH je však ve vztahu k cílům vymezeným v Bílé knize pouze přechodným systémem.²¹¹

Potíž s uplatňováním principu země původu spočívá v tom, že jsou zvýhodněni čistí vývozci (tj. země, kde převažuje export nad importem). Tento problém byl již demonstrován na příkladu v první kapitole, pro připomenutí si

²¹¹ srov. BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian., 2010, op. cit., s. 40.

jej lze demonstrovat na následujícím příkladu. Když český plátce nakoupí zboží od polského plátce, bude DPH z této transakce směřovat do polských veřejných rozpočtů, avšak český plátce si uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu v ČR. České veřejné rozpočty tak vlastně utrpěly ztrátu. Dosud se však nepodařilo navrhnout clearingový systém, který by shora popsany nedostatek principu země původu odstranil.

Lze však uvažovat o tom, že by si plátcí evidovali, jak vysokou DPH zaplatili v různých členských státech a na konci příslušného zdaňovacího období by si mohli uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu v těchto jiných státech. Takový postup by však vyžadoval určitou standardizaci správy daní (např. vytvoření jednotného formuláře pro uplatnění takového nároku, zavedení stejných lhůt pro přeshraniční uplatnění nároku na odpočet ve všech členských státech apod.).

Na první pohled je však zřejmé, že popsany postup by pro daňové subjekty byl poměrně administrativně náročným, vezmeme-li v úvahu, že by v určité lhůtě po konci zdaňovacího období plátce musel učinit obdobné podání do řady (teoreticky až max. 27) členských států. Zde stojí za zamyšlení i čistě technická otázka, v jakém jazyce by byl formulář pro přeshraniční uplatnění nároku na odpočet (či žádost o vrácení DPH – záleželo by na zvolené terminologii). Po mém soudu by měly být na oficiálních internetových stránkách např. Evropské komise a finanční správy každého členského státu publikovány interaktivní formuláře, které by mohly být ke stažení s popisky ve dvou jazycích, které by si uživatel zvolil (obligatorně by se jednalo o úřední jazyk státu, kde by se žádost o vrácení DPH na vstupu podávala, fakultativně o jiný jazyk, nejčastěji by pak šlo zřejmě o úřední jazyk státu sídla žadatele).

I přesto, že by výše popsany (a pro plátce značně pracný) způsobem, byl vyřešen jeden problém spjatý s uplatňováním principu země původu, neznamená to, že by automaticky vymizely i ostatní problémy. Přednostně by i cena výrobku pro konečného spotřebitele byla ovlivněna politickými rozhodnutími

(resp. sazbou DPH) jiných států, která nemůže vůbec ovlivnit. Dále by bylo tuzejské a dovozové zboží v nerovném postavení, když by se každé danilo jinou sazbou DPH. Obě zmíněné nevýhody principu země původu lze překonat jedi- ně tak, že by se sazby DPH zcela unifikovaly.

Uplatňování principu země původu by však zcela jistě zabránilo karuselo- vým podvodům, protože by díky absenci osvobození dodání zboží do jiného členského státu bylo zamezeno možnosti opětovně snižovat cenu zboží obíhají- cího v kolotoči a zároveň by se již nemohlo stát, že by chybějící obchodník mohl nezaplatit DPH na vstupu a současně vybrat DPH na výstupu, kterou by pak neodvedl. Kdyby byl zaveden princip země původu, přeshraniční transakce by se od domácích principiálně nikterak nelišily (na rozdíl od principu země urče- ní, kde je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od DPH a daní se pořízení zboží z jiného členského státu).

Evropská komise však upozorňuje na rizika spjatá s používáním principu země původu. Podle ní by se vyskytly obrácené MTIC podvody, když by si da- ňový subjekt v členském státě, do kterého bylo dodáno zboží (tj. v zemi určení), úspěšně uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu, aniž by tato byla odvedena v zemi původu. Otázkou pak je, který členský stát by měl ztrátu utrpět, zda ten, kterému nebyla DPH zaplacená, nebo ten, který umožnil uplatnění „nekrytého“ nároku na odpočet.²¹²

Domnívám se, že tento problém je řešitelný důsledným využíváním institu- tu ručení příjemce zdanitelného plnění (srov. § 109 ZDPH), který by se vztaho- val i na intrakomunitární dodávky. Aby bylo možné ručení příjemce zdanitel- ného plnění prosadit ještě efektivněji, mohl by být zaveden evropský platební výměr, který by byl vydán správcem daně v zemi původu proti ručiteli (daňo- vému subjektu) nacházejícímu se v zemi určení v případě, že by v zemi původu nebyla odvedena DPH. Plnění z ručení příjemce zdanitelného plnění by bylo

²¹² COMMISSION STAFF WORKING PAPER: On measures to change the VAT system to fight fraud. *Evropská komise* [online]. Publikováno 2008 [vid. 23. 5. 2015], s. 7.

následně v rámci daňové exekuce vymáháno správcem daně v zemi určení. Evropský platební výměr by tak podobně jako evropský platební rozkaz, vydávaný v občanském soudním řízení, představoval univerzální unijní exekuční titul.

Lze uzavřít, že aplikace principu země původu by pomohla zamezit karuselovým podvodům, bylo by však nutné zásadním způsobem změnit systém DPH, a to jak zavedením jednotného režimu přeshraničního uplatňování nároku na odpočet, tak především sblížením či sjednocením sazeb DPH.

Dle mého názoru by však v demokratických právních státech mělo být občanům umožněno, aby sazby daní ovlivňovali prostřednictvím hlasování ve volbách, což by se ovšem s ohledem na problém tzv. demokratického deficitu EU, nestalo, když by sazba DPH byla stanovena fixně v SDPH, kterou vydává Rada Evropské unie, jakožto nevolený orgán exekutivy. Problém demokratického deficitu však pro potřeby této práce stačí konstatovat, jelikož jeho řešení mnohonásobně přesahuje její rámec.

4.2.2 Přenesení daňové povinnosti (reverse-charge)

Režim přenesení daňové povinnosti je zakotven v §§ 92a až 92i ZDPH. Přenesení daňové povinnosti funguje tak, že plátce daně, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno, sám vypočte daň a zároveň si uplatní nárok na odpočet (takže výsledná DPH, kterou má daňový subjekt správci daně odvést, je nulová). DPH ze všech předcházejících transakcí odvádí až plátce, který dodá zboží či poskytne službu neplátcí DPH.²¹³

Pakliže tedy dodání určitého zboží či poskytnutí určité služby podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, nemůže obíhat v karuselovém podvodu, když plátce DPH (na pozici chybějícího obchodníka) nemá možnost vybrat DPH, se kterou by potom zmizel. Reverse-charge proto bývá často považováno za účinný nástroj boje s karuselovými podvody.²¹⁴ Andrej Babiš dokonce navrhoval zavedení všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti (tzn. na

²¹³ § 92a odst. 1 ZDPH ve spojení s § 72 odst. 1 ZDPH.

²¹⁴ KOUPIL, Vít, 2014, op. cit.

všechno zboží a všechny služby) na přechodnou dobu. Ministerstvo financí argumentuje tím, že v současné době je pro podnikatele zatěžující rozlišovat mezi (často velmi podobnými) druhy zboží a služeb, z nichž jen některé podléhají režimu přenesení daňové povinnosti.²¹⁵

V této souvislosti je vhodné upozornit na nedávno (od 1. 1. 2015) zavedený mechanismus rychlé reakce. Režim přenesení daňové povinnosti se uplatňuje trvale v případech uvedených sub §§ 92b až 92e ZDPH (srov. též čl. 199a SDPH), dočasně v taxativně vymezených případech, stanoví-li tak vláda nařízením (§ 92f ZDPH), nebo právě dočasně v rámci mechanismu rychlé reakce (§ 92g ZDPH, srov. též čl. 199b SDPH).

Mechanismus rychlé reakce je prostředkem boje proti náhlým a rozsáhlým podvodům, které mohou vést ke značným a nenapravitelným finančním ztrátám. Členský stát, který si přeje zavést zvláštní opatření mechanismu rychlé reakce, předloží Evropské komisi oznámení a zároveň toto oznámení zašle ostatním členským státům. Členský stát Evropské komisi poskytne informace upřesňující dotčené odvětví, druh a charakteristiku podvodu, důvody naléhavé nutnosti, náhlou a rozsáhlou povahu podvodu a jeho důsledky v podobě značných a nenapravitelných finančních ztrát.²¹⁶

Pokud Evropská komise nemá námitky, potvrdí tuto skutečnost písemně dotčenému členskému státu a výboru pro DPH. Členský stát může zvláštní opatření mechanismu rychlé reakce přijmout ode dne obdržení uvedeného potvrzení.²¹⁷

Komise zavedení mechanismu rychlé reakce nemusí samozřejmě povolit vždy (může tedy udělit i negativní stanovisko); při rozhodování o udělení stanoviska však může od členského státu vyžadovat ještě doplňující informace.²¹⁸

Z výše uvedeného (i ze samotného názvu mechanismu rychlé reakce) je patrné, že mechanismus rychlé reakce má členským státům umožnit pružněji rea-

²¹⁵ LEŽATKA, Radek. Ministr financí Andrej Babiš navrhl v Lucemburku modernizaci DPH. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Publikováno 20. 6. 2014 [vid. 1. 5. 2015].

²¹⁶ čl. 199b odst. 1 in fine a odst. 2 SDPH.

²¹⁷ čl. 199b odst. 3 SDPH.

²¹⁸ čl. 199b odst. 2 a 3 SDPH.

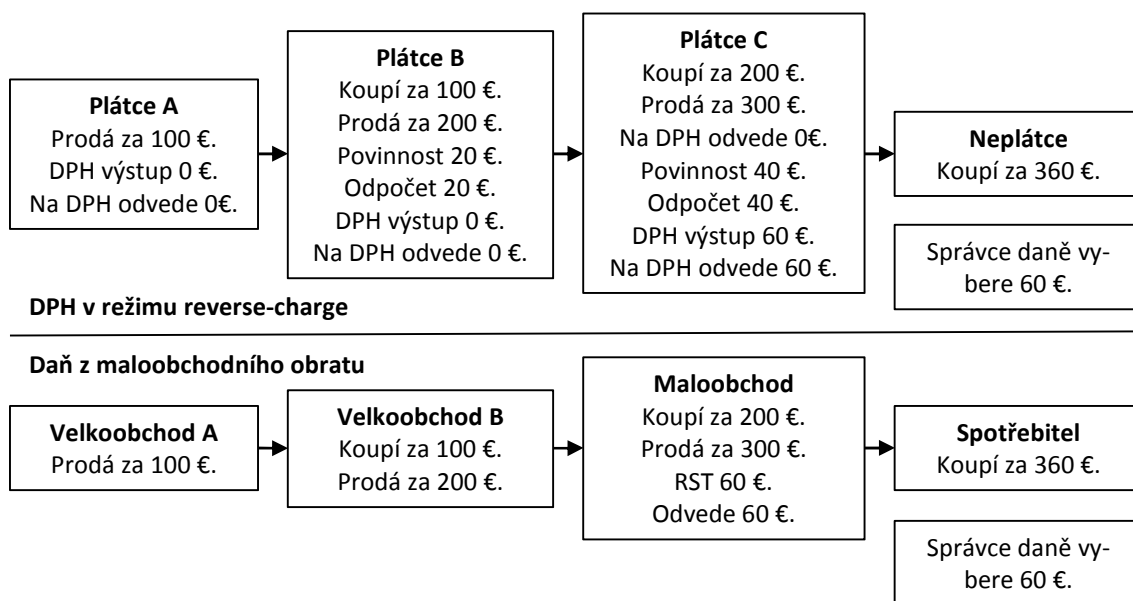
govat na „přelévání“ karuselových podvodů mezi různými tržními odvětvími. Za povšimnutí stojí, že dodání určitého zboží či poskytnutí určité služby bude režimu přenesení daňové povinnosti prostřednictvím mechanismu rychlé reakce podřízeno až potom, co v určitém tržním segmentu dojde k podvodům. Kolotočovým podvodům tedy mechanismus rychlé reakce a priori nezabraňuje, může toliko zmírnit jejich dopad, když znemožní jejich provádění s některým zbožím či některými službami.

Časté změny v aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti, které lze očekávat v souvislosti se zavedeným mechanismem rychlé reakce, pak podnikatele ještě více zatíží rozlišováním mezi tím, na které zboží (či služby) se reverse-charge uplatní a na které ne. To ostatně koresponduje i s výše uvedeným názorem ministerstva financí.

Přijetí všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti, které navrhoval Andrej Babiš, se potom nabízí jako schůdné řešení, které by vedlo k úplnému vymýcení karuselových podvodů, protože, jak již bylo výše uvedeno, reverse-charge neumožňuje, aby plátce v pozici chybějícího obchodníka disponoval s DPH, kterou mu zaplatil jeho odběratel, a nemůže tudíž zmizet s neodvedenou DPH.

K režimu přenesení daňové povinnosti mám však jednu zásadní výhradu, kterou bude vhodné demonstrovat na následujícím obrázku.

Obrázek č. 7: Srovnání reverse-charge a daně z maloobchodního obratu



Vlastní zpracování.

Z výše uvedeného obrázku je patrné, že DPH v režimu přenesení daňové povinnosti se nikterak neliší od daně z maloobchodního obratu. V obou případech totiž daň vybírá a odvádí poslední plátce v řetězci, což je zpravidla i maloobchodník prodávající zboží (službu) konečnému spotřebiteli.

Zde je také patrná jediná zanedbatelná odlišnost mezi daní z maloobchodního obratu a reverse-charge – v případě, že by se mezi plátcí DPH nacházel neplátce, odvedl by DPH plátce, který by dodával neplátci; u daně z maloobchodního obratu však daň odvádí vždy ten, kdo prodává zboží či služby konečnému spotřebiteli. Tento rozdíl však lze z úvahy vynechat, neboť není typické, aby se mezi plátcí v řetězci transakcí nacházel neplátce DPH, jelikož je to daňově nevýhodné a zvyšuje se tak konečná cena zboží či služby.

Podstatné je, že velkoobchodníci (plátcí DPH) nejsou v obou systémech (reverse-charge, daň z maloobchodního obratu) zdaněni. U reverse-charge se pouze provádí účetní operace navíc, která však nemá ekonomické opodstatnění, protože plátcí, kteří nakupují od jiných plátců a nedodávají neplátcům, daň fakticky neplatí, nevybírají a ani neodvádějí.

Namísto všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti by mohlo být vhodné zavést daň z maloobchodního obratu. Plátcům (velkoobchodníkům) by pak ubyly zbytečná administrativa s přiznáním DPH a současným uplatněním nároku na odpočet. Případné nahrazení společného systému DPH společným systémem daně z maloobchodního obratu by však vyžadovalo mnohem širší diskuzi, která není předmětem této práce a vydala by na samostatnou práci.

V každém případě lze uzavřít, že režim přenesení daňové povinnosti je účinným nástrojem boje proti karuselovým podvodům jenom tehdy, když je zaveden všeobecně. Pokud je selektivní jako v současné době, podvodníci páchající karuselové podvody se mohou reverse-charge jednoduše vyhnout tím, že si pro své transakce vyberou jiné zboží. Navíc, jak již bylo uvedeno výše, poctiví plátcí jsou zatěžováni tím, aby správně určili, na jaká zdanitelná plnění se uplatní reverse-charge.

4.2.3 Vanistendaelovy zahraniční pobočky správce daně

Další ze strukturálních řešení zabraňujících karuselovým podvodům kombinuje výhody principu země určení i principu země původu. Vanistendael navrhoval, aby každý z členských států měl ve všech ostatních členských státech pobočku správce daně.²¹⁹ V roce 1995, kde Vanistendael s tímto nápadem přišel, to znamenalo, že každý z členských států EU by na svém území měl detašovaná pracoviště správců daně z ostatních 14 států EU (resp. v té době ES). V dnešní době by už poboček bylo potřeba 27.

Uvedený systém by fungoval tak, že příjemce zdanitelného plnění by poskytovateli zdanitelného plnění při intrakomunitární dodávce zaplatil cenu zboží či služby včetně DPH. Danilo by se ovšem sazbou platnou v zemi určení. Takto vybranou daň by poskytovatel zdanitelného plnění odvedl detašovanému pra-

²¹⁹ VANISTENDAEL, Frans. A Proposal for a definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, without Clearing. EC Tax Review. 1995, roč. 4, č. 1, s. 47–48.

covišti správce daně z členského státu, z něhož by pocházel příjemce zdanitelného plnění.²²⁰

Vanistendaelovo řešení by karuselovým podvodům zabránilo, a to z toho důvodu, že dodání zboží do jiného členského státu není osvobozeno od DPH, takže si zprostředkovatel nemůže uplatňovat nadměrný odpočet a zároveň chybějící obchodník musí za pořízené zboží zaplatit cenu včetně DPH. Jinak řečeno, chybějící obchodník nemá možnost zmizet s nezaplacenou DPH a zprostředkovateli není dána příležitost odčerpat z veřejných rozpočtů prostřednictvím uplatnění si nároku na odpočet DPH na vstupu finanční prostředky, které nebyly odvedeny chybějícím obchodníkem.

Vanistendaelovo řešení tedy kombinuje výhody principu země určení, když zejm. absentuje problém s přerozdělováním daňových výnosů od převážně importujících zemí k převážně exportujícím zemím, i principu země původu, kdy je zabráněno karuselovým podvodům.

Systému se zahraničními pobočkami správců daně je však vytýkáno, že by se vývozci museli potýkat s příliš mnoha různými jurisdikcemi, což je tím závažnější problém, čím více má EU členských států. Vanistendaelův systém je tedy pro daňové subjekty příliš administrativně náročný a nepřehledný.²²¹

Klíčovými otázkami, které daňový subjekt (poskytovatel zdanitelného plnění) řeší při vystavování daňového dokladu (faktury) svému obchodnímu partnerovi, jsou zejm. ty, zda je dané plnění od DPH osvobozeno, jakou se daní sazbou, zda se má použít reverse-charge apod. Někdy bývá náročné zjišťovat takovéto informace z domácích právních předpisů; ještě větší míře právní nejistoty by byly daňové subjekty vystaveny, když by byly nuceny potýkat se s cizími normami, přičemž už samotná jazyková bariéra může představovat značnou překážku.

²²⁰ Tamtéž, s. 48.

²²¹ AINSWORTH, Richard Thompson, 2008, op. cit., s. 4.

Učinit Vanistendaelův systém v praxi více aplikovatelným by mohla ještě větší harmonizace daňových předpisů tak, aby členské státy mohly rozhodovat již jen o sazbách DPH. V úvahu připadá i zavedení jednotné klasifikace zboží (a služeb), jejichž dodání by členské státy fakultativně mohly osvobodit od DPH, případně zařadit do snížené sazby DPH.

Dalším vylepšením by mohlo být upuštění od detašovaných pracovišť správců daně v cizině. Stačilo by, aby vybranou DPH daňové subjekty posílaly přeshraniční platbou správci daně z toho členského státu, z něhož pocházel obchodní partner, od kterého byla DPH vybrána.

Lze shrnout, že systém zahraničních poboček správců daně sice lze označit za řešení, které zabraňuje karuselovým podvodům, avšak jeho zavedení by pro daňové subjekty znamenalo přílišnou administrativní zátěž a také právní nejistotu, jelikož by se musely potýkat s aplikací cizích právních předpisů, a proto jej do praxe spíše nelze doporučit.

4.2.4 Integrovaná DPH (VIVAT)

Systém VIVAT (*Viable Integrated VAT*) byl představen jako alternativa současného přechodného mechanismu DPH. Integrovaná DPH nerozlišuje mezi intrakomunitárními a domácími zdanitelnými plněními. V systému VIVAT platí jiná pravidla pouze pro dodání zboží či poskytnutí služby mezi registrovanými plátcí navzájem (B2B transakce) a dodání zboží či poskytnutí služby plátcem neplátcí či koncovému zákazníkovi (B2C transakce).²²²

V celé EU by se pro transakce mezi plátcí DPH používala plošně jedna sazba DPH a pravidla pro uplatňování DPH by byla stejná. Členské státy by si pouze zvolily daň z maloobchodního obrátu (pro B2C transakce), kterou by ovlivňovaly finální zdanění spotřeby. Systém VIVAT je tedy velmi podobný systému země původu, s nímž se původně počítalo v Bílé knize z roku 1985. Integrovaná DPH na rozdíl od systému založeného na uplatňování principu země původu

²²² SMITH, Stephen. VIVAT - a proposal for the reform of VAT in the EU. *Homepage.scl.ac.uk* [online]. Publikováno v říjnu 1996 [vid. 23. 5. 2015].

nenutí daňové subjekty, aby se při intrakomunitární dodávce přizpůsobovaly cizím právní regulaci DPH uplatňované v zemi poskytovatele zdanitelného plnění.²²³

VIVAT má ovšem podobné nevýhody jako systém založený na uplatňování principu země původu (tj. zejm. přesouvání finančních prostředků z veřejných rozpočtů čistých dovozců do veřejných rozpočtů čistých vývozců). Řešení popsaného problému však není jednoduché. Nemožnost implementace efektivního clearingového systému byla nakonec důvodem, proč se neaplikuje princip země původu. Podávání žádostí o vrácení DPH zaplacené v jiných členských státech navrhané v oddílu 4.2.1 je zase příliš administrativně náročné pro daňové subjekty.

Hlavní výhodou systému VIVAT oproti principu země původu tak zůstává to, že členské státy mají možnost ovlivňovat zdanění konečné spotřeby pomocí domácích daní z maloobchodního obratu. Nutno též připustit, že integrovaná DPH by pravděpodobně znamenala menší administrativní přítěž pro daňové subjekty, když by intrakomunitární i domácí dodávky mezi registrovanými plátcí probíhaly dle stejných pravidel.

4.2.5 Vyrovnávací DPH (CVAT)

Další ze strukturálních řešení vychází z podobného systému nepřímého zdanění, jako je aplikován v Brazílii. Řešení CVAT předpokládá, že by v EU měla být trojí DPH. Plnění poskytnutá v rámci členského státu by byla zdaňována vnitrostátní a zároveň běžnou federální DPH. Naproti tomu intrakomunitární dodávka by byla od státní DPH osvobozena, ale byla by zdaňována běžnou federální DPH a navíc ještě vyrovnávací (také federální) DPH. Daňový subjekt by si potom mohl uplatňovat nárok na odpočet zvlášť na vnitrostátní DPH a zvlášť

²²³ Tamtéž.

na federální DPH. Federální i státní DPH je spravována týmiž správci daně v členských státech.²²⁴

Fungování popsaného systému lze přehledně demonstrovat v následující tabulce. První a druhý stupeň v řetězci se nacházejí ve státě A, třetí stupeň se nachází ve státě B. Ve státě A je vnitrostátní sazba DPH 4 %, ve státě B je vnitrostátní sazba DPH 8 %. Běžná sazba federální DPH činí 20 % a sazba vyrovnávací federální DPH je 6 %. U každého stupně produkce je uvedena cena, za kterou prodává zboží svému zákazníkovi.²²⁵

Tabulka č. 3: Systém vyrovnávací DPH

[Vše v €]		Cena	Státní DPH	Federální DPH		Odpočet DPH		DPH netto	
				Běžná	CVAT	Státní	Fed.	Státní	Fed.
Stát A	Stupeň 1	100	4	20	0	0	0	4	20
	Stupeň 2	200	0	40	12	4	20	-4	32
Stát B	Stupeň 3	300	24	60	0	0	52	24	8
Daňové výnosy celkem								24	60

Zdroj: MCLURE, s 23–24, vlastní zpracování.

Jak je z uvedené tabulky patrné, subjekt na prvním stupni produkce dodá zboží subjektu nacházejícímu se na druhém stupni za cenu 100 €, z čehož musí odvést státní DPH ve výši 4 € a federální DPH ve výši 20 €. Subjekt na druhém stupni učiní přeshraniční dodávku subjektu na třetím stupni za cenu 200 €, což je osvobozeno od státní DPH, avšak je třeba kromě obvyčejné federální DPH ve výši 40 € odvést ještě vyrovnávací DPH ve výši 12 €. Subjekt na druhém stupni si může uplatnit odpočet na DPH, kterou zaplatil subjektu na prvním stupni (tj. 4 € na státní a 20 € na federální DPH). Subjekt na třetím stupni prodá svoje zboží konečnému zákazníkovi za 300 €, k čemuž je třeba přičíst ještě 24 € státní DPH a 60 € obvyčejnou federální DPH. Subjekt na třetím stupni si může uplatnit odpočet na federální DPH v celkové výši 52 €, jelikož subjekt na druhém stupni v členském státě A uhradil na obvyčejné federální DPH 40 € a na vyrovnávací

²²⁴ MCLURE, Charles E. Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT). *The Brazilian development bank* [online]. [vid. 17. 5. 2015], s. 6.

²²⁵ Obdobně viz tamtéž., s. 7–9.

12 €. Stát A na DPH nevybral nic, stát B vybral 24 € a na federální DPH bylo vybráno celkem 60 €.

Ve shora popsaném systému karuselové podvody provádět nelze ze stejného důvodu, jako k nim nemůže dojít ve vnitrostátním obchodě. Absentuje totiž intrakomunitární dodávka osvobozená od DPH (osvobození od vnitrostátní DPH je vykompenzováno vyrovnávací DPH), exportér na pozici zprostředkovatele tudíž nemůže prostřednictvím uplatňování nároku na odpočet odčerpávat z veřejných rozpočtů daň, která nebyla zaplacená chybějícím obchodníkem. Systém CVAT tedy lze označit za řešení, které by vedlo ke znemožnění provádění karuselových podvodů.

Jedním z problémů spjatých s vyrovnávací DPH je její sazba. Sazba nastavená na úroveň nejnižší státní sazby by znevýhodnila obchodníky ze zemí, kde by byla sazba vnitrostátní DPH vyšší; zákazníci by totiž preferovali přeshraniční nákupy s nižší daní. Naproti tomu vyšší vyrovnávací DPH by naopak znevýhodnilo přeshraniční obchod oproti obchodu v zemi s nižší sazbou vnitrostátní DPH. Popsaný problém je tím méně závažný, čím blíže jsou si navzájem sazby vnitrostátní DPH.²²⁶

Z výše uvedeného numerického příkladu je na první pohled patrné, že v EU by sazba obvyčejné federální DPH měla být spíše nižší (řekněme v řádu jednotek procent) a sazba vyrovnávací DPH by se měla blížit soudobým sazbám vnitrostátní DPH,²²⁷ protože DPH lze považovat za jeden z hlavních pilířů financování veřejných rozpočtů v členských státech EU. Konkrétně v ČR byl v letech 1993 až 2014 průměrný podíl DPH na celkovém inkasu daní cca 43,23 %.²²⁸ Při uvedeném nastavení sazeb DPH by navíc přechod na systém CVAT byl mnohem

²²⁶ Tamtéž, s. 9–11.

²²⁷ Pro srovnání velikostí sazeb DPH viz např. CÉCILE, Denis a kol. *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Vydání pro rok 2014. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014, s. 26.

²²⁸ Údaje z výběru daní. Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993–2014. *Finanční správa* [online]. [vid. 17. 5. 2015].

plynulejší a neměl by významný dopad na veřejné rozpočty členských států, když by se vnitrostátní sazby DPH příliš neměnily.

K tomu, aby se pokud možno co nejvíce zmínil shora popsáný problém s vyrovnávací DPH, by bylo nutné sazby DPH ještě více harmonizovat, což by v krajním případě obnášelo i zrušení, nebo alespoň omezení používání snížených sazeb DPH. Zdaňování určitých plnění sníženou sazbou DPH vytváří tržní distorze, a to zvláště tehdy, když je v různých státech používáno odlišně. Potom jsou zvýhodněni obchodníci v členských státech, kde se šířeji používá snížená sazba DPH. V systému CVAT by to znamenalo, že by bylo výhodné upřednostnit vnitrostátní transakce v zemích, kde je snížená sazba aplikována šířeji, před intrakomunitární dodávkou, kde by byla všechna plnění zdaňována stejnou vyrovnávací DPH. Lze tudíž shrnout, že pro vyšší neutralitu systému CVAT je vhodné, aby sazby DPH byly v členských státech co nejpodobnější. Jak přesně by měly být nastaveny sazby DPH je však na samostatnou úvahu daleko přesahující rámec této práce.

Vyrovnávací DPH lze ještě vytknout to, že by daňové subjekty byly zatíženy zbytečnou administrativou, když by musely sledovat dvojí DPH (státní a federální). Lze však oponovat, že pro úspěšné zjištění daňové povinnosti k oběma DPH stačí v podvojném účetnictví namísto jednoho účtu DPH vést dva, což samo o sobě není nikterak složité, neboť výpočetní postupy lze snadno automatizovat. Rovněž s uzpůsobením daňových přiznání novému systému nejsou spjata žádná nepřekonatelná úskalí.

Ve srovnání s Vanistendaelovými zahraničními pobočkami správců daně, kde daňové subjekty musí sledovat, kterému státu odvádějí DPH (což při 28 členských státech může být značně pracné), se vedení jednoho účtu DPH navíc nejeví jako příliš složité. Kdyby byla zavedena vyrovnávací DPH, nebylo by třeba uplatňovat přenesení daňové povinnosti, takže by daňové subjekty nadále nemusely řešit problém (popsaný v oddílu 4.2.2) s tím, zda různá zdanitelná plnění podléhají režimu reverse-charge.

Po mém soudu by vyrovnávací DPH mohla do budoucna představovat jednu z alternativ, ke které by měl směřovat vývoj unijní a následně i vnitrostátní legislativy za účelem zabránění karuselovým podvodům. Systém CVAT totiž nevykazuje žádné závažné nevýhody, které by bránily jeho zavedení. Navíc by EU díky příjmům z federální DPH získala vlastní příjmy, díky čemuž by mohly být sníženy povinné transfery ze státních rozpočtů do rozpočtu EU.

4.2.6 Federální DPH

Lze si ještě položit otázku, zda by nebylo vhodné zavést pouze federální DPH, kde by systém DPH byl plně v kompetenci EU a DPH by byla právně regulována nařízením a uplatňovala by se ve všech členských státech totožně. Jednalo by se o obdobu HST systému, který se používá v Kanadě, kde se provincie mohou účastnit systému harmonizované daně z maloobchodního obratu, která je sice spravována centrální vládou, ale je ve všech provinciích stejná a po jejím vybrání je rozdělována mezi provincie účastnící se HST systému.²²⁹

Kdyby byla zavedena pouze federální DPH, odpadl by problém s nastavením správné sazby vyrovnávací DPH. Karuselové podvody by pak nebylo možné provádět, když by intrakomunitární dodávky nebyly osvobozeny od DPH. Mohlo by se tím pádem bez dalšího zrušit i přenesení daňové povinnosti, což by představovalo další zjednodušení daňových předpisů. Nevýhodou federální DPH pak je ztráta značné části fiskální autonomie členskými státy.²³⁰

V systému ryze federální DPH by ale byl problém s rozpočtovým určením DPH. Je otázkou, zda by výnos z federální DPH měl být rozdělován např. podle počtu obyvatel (případně i rozlohy) členských států. Kdyby byla federální DPH takto rozpočtově určena, tratile by státy s vyšší ekonomickou úrovní, kde se vytvoří vyšší přidaná hodnota, a kde se tudíž i vybere vyšší DPH. Část daňových výnosů by se přesunula z ekonomicky vyspělejších států do států s nižším

²²⁹ PODDAR, Satya; HUTTON, Eric, 2001, op. cit., s. 202.

²³⁰ Tamtéž, s. 202.

HDP na hlavu. Kdyby pro rozdělení federální DPH mezi členské státy byla kromě počtu obyvatel daného státu relevantní i ekonomická úroveň, měly by členské státy tendenci statistiky zkreslovat. Státy s vyšší ekonomickou úrovní by tak zřejmě nesouhlasily s uvedeným pojetím rozpočtového určení federální DPH. Dalším politickým problémem by mohlo být stanovení jednotné sazby DPH.

Popsaný problém je spíš politického rázu, vezmeme-li v úvahu, že v ČR závisí rozdělení celostátního hrubého výnosu z DPH v zásadě na počtu obyvatel, výměře katastrálních území a počtu žáků navštěvujících základní školy zřizované obcí.²³¹ Podle stejného argumentu, jako je popsán výše, kdy by členské státy s vyšší ekonomickou úrovní nemusely souhlasit se zavedením jednotné federální DPH, tak by obce, kde se vytváří vyšší přidaná hodnota (Praha, Mladá Boleslav, Kolín, Pardubice atd.), mohly argumentovat, že se část daní, které zaplatí jejich občané, přesunuje do chudších obcí, kde je ekonomická úroveň nižší. Členské státy však příslušnou (unijní) legislativu mohou na rozdíl od obcí, které nemají vliv na zákonodárný proces, ovlivnit prostřednictvím svých zástupců v Radě EU či v Evropském parlamentu.

Pokud by DPH připadla tomu státu, jehož správce daně ji vybere, vyskytl by se zase již několikrát zmíněný (v oddílech 4.2.1 a 4.2.4) problém s přesouváním finančních prostředků z veřejných rozpočtů čistých dovozců do veřejných rozpočtů čistých vývozců.

Nakonec lze konstatovat, že systém ryze federální DPH oproti vyrovnávací DPH nemá žádnou výhodu, naopak by přibyl shora popsáný problém s rozpočtovým určením DPH a členskými státy by byla odebrána možnost jakkoliv ovlivňovat zdanění spotřeby na svém území. Z těchto důvodů nelze zavedení jednotné federální DPH doporučit, když je k dispozici vyváženější systém CVAT.

²³¹ srov. § 4 odst. 2 a 3 zákona o rozpočtovém určení daní.

4.3 Srovnání řešení karuselových podvodů

Pro přehlednost lze do této podkapitoly zařadit tabulku, ze které budou patrné základní charakteristické rysy jednotlivých návrhů směřujících k zamezení karuselovým podvodům.

Tabulka č. 4: Srovnání řešení karuselových podvodů

Řešení	Zabrání karuselovým podvodům	Nedostatky principu země původu
VLN systém	Ne	Ne
Systém RTvat	Ano	Ne
Digitální DPH	Ne	Ne
Kontrolní hlášení	Ne	Ne
Předplacená DPH (PVAT)	Ne	Ne
Princip země původu	Ano	Ano
Reverse-charge	Ano	Ne
Vanistendaelovy pobočky	Ano	Ne
Integrovaná DPH (VIVAT)	Ano	Ano
Vyrovňovací DPH (CVAT)	Ano	Ne
Federální DPH	Ano	Ne

Vlastní zpracování.

V tabulce č. 4 je uvedeno, zda konkrétní řešení zabrání karuselovým podvodům a zda má nedostatky, které jsou obecně spjaté s principem země původu. Mezi nedostatky principu země původu, jak již bylo několikrát uváděno, patří přesouvání rozpočtových prostředků od čistých dovozců k čistým vývozcům, omezení možnosti států ovlivnit zdanění koncové spotřeby na svém území a také nerovné zacházení s tuzemským a dovoзовým zbožím (tuzemské a dovoзовé zboží je daněno různými sazbami).

Řešeními, která karuselovým podvodům skutečně zabraňují a která zároveň nevykazují nevýhody principu země původu, jsou systém RTvat, režim přenesení daňové povinnosti, Vanistendaelův systém zahraničních poboček správců daně, vyrovňovací DPH a federální DPH.

Režim přenesení daňové povinnosti řeší karuselové podvody jen tehdy, je-li zaveden všeobecně, nikoliv jen na dodání vybraného zboží či poskytnutí vybraných služeb. Navíc reverse-charge způsobí, že DPH již nebude vícefázovou a začne se více podobat dani z maloobchodního obrátu. Z tohoto důvodu nelze

reverse-charge před ostatními fungujícími řešeními karuselových podvodů upřednostnit.

Vanistendaelův systém zahraničních poboček by byl zase příliš administrativně nákladný, jelikož by daňové subjekty v zemi původu musely při uskutečnění zdanitelného plnění do jiného členského státu uplatňovat právní normy regulující DPH platné v zemi určení, což se při současných 28 členských státech jeví jako příliš náročné.

U federální DPH by zase byl problém s rozpočtovým určením daně, neboť nelze nalézt systém, který by neznevýhodňoval některé členské státy. Vylučovací metodou lze tedy dospět k tomu, že doporučenými řešením karuselových podvodů je systém RTvat a také vyrovnávací DPH.

Závěr

Na začátku této práce se ukázalo, že DPH je patrně nejlepším systémem nepřímého zdanění kvůli své neutralitě, vícefázovosti a samo-vynucovacímu působení, díky čemuž je DPH na rozdíl od jiných nepřímých daní více odolná vůči daňovým únikům. Odolnost vůči daňovým únikům však rozhodně neplatí bez výjimky a mezi jeden z nejnebezpečnějších druhů daňové kriminality na úseku DPH patří karuselové podvody.

Karuselové podvody se za více než 20 let od zrušení kontrol na vnitřních hranicích ES (EU) stále nepodařilo vymýtit. Judikatura SDEU (zejm. v rozsudku Optigen a další a v rozsudku Kittel a Recolta Recycling) pak zmařila snahy členských států o zjednodušení si dokazování účasti na karuselových podvodech. Podle zmíněných rozsudků SDEU musí být zkoumána účast každého daňového subjektu na karuselovém podvodu nezávisle na úmyslech ostatních subjektů nacházejících se v řetězci transakcí. Opačný závěr by ani nemohl obstát, protože pak by byla ohrožena právní jistota poctivých obchodníků v případě, že by jim bylo odepřeno uplatnění si nároku na odpočet DPH na vstupu kvůli tomu, že některý ze subjektů nacházejících se v témže řetězci transakcí byl zapojen do podvodu na DPH.

Ukázalo se tudíž, že v současné době nemají členské státy k dispozici příliš efektivní nástroje k boji s karuselovými podvody, a proto byly zkoumány návrhy některých autorů na změnu systému DPH.

Lze si povšimnout, že technologická (administrativní) řešení karuselových podvodů mají společný rys v tom, že se snaží zabránit tomu, aby se DPH zaplacená jedním subjektem dostala do dispozice jiného subjektu, který by případně mohl zmizet, aniž by tuto DPH odvedl.

Z technologických (administrativních) řešení karuselových podvodů lze jednoznačně vyzdvihnout systém RTvat, který by po mém soudu v případě, že by byl zaveden, vedl ke konečnému vymýcení karuselových podvodů. RTvat

totiž pomocí již dostupných technologických prostředků zajišťuje, že při odeslání platby obchodnímu partneru by byla automaticky DPH odvedena správcí daně. Plátcům daně by tak nebyla dána možnost zmizet s neodvedenou DPH, kterou vybral od svých odběratelů. Ve srovnání s ostatními technologickými (administrativními) řešeními karuselových podvodů nemá systém RTvat žádné závažné nedostatky.

Ostatní technologická (administrativní) řešení karuselových podvodů totiž těmto úplně nezabraňují, maximálně ztěžují jejich provádění. U VLN systému nelze vyvinout spolehlivý algoritmus, který by přiděloval lokační čísla DPH jenom spolehlivým daňovým subjektům, takže existuje riziko, že by VLN číslo bylo přiděleno chybějícímu obchodníku a karuselový podvod by mohl proběhnout.

Administrativní náročnost z praktické aplikovatelnosti vyřazuje systém předplacené DPH (PVAT). Zbylé dva návrhy technologických (administrativních) řešení by k vymýcení karuselových podvodů nevedly. Digitální DPH by sice usnadnila vymáhání náhrad škod z karuselových podvodů, když by bylo zavedeno ručení certifikovaného poskytovatele daňového softwaru za splnění daňové povinnosti daňovým subjektem; nicméně by i tak ke kolotočovým podvodům nadále docházelo. Nedávno zavedená povinnost podávat kontrolní hlášení sice správcům daně odhalování podvodů na DPH patrně usnadní, avšak pro systém DPH nebude znamenat nic nového a karuselové podvody vymýceny nebudou.

Technologická (administrativní) řešení nikterak neupouští od principu země určení. Naproti tomu strukturální řešení těží z výhody principu země původu (s výjimkou reverse-charge), když zajišťují, že zboží nepřejde vnitřní hranice EU, aniž by bylo zdaněno daní z přidané hodnoty. Se strukturálními řešeními je však spjata též nevýhoda principu země původu, a sice problém s přesouváním daňových výnosů z rozpočtů čistých dovozců do rozpočtů čistých vývozců. Jelikož se nepodařilo vymyslet spolehlivý clearingový systém, nebyl nakonec

princip země původu, s nímž se původně počítalo v Bílé knize z roku 1985, v EU aplikován, a v nemodifikované podobě tak představuje jakousi slepou uličku ve vývoji nepřímého zdanění v EU.

Problémy principu země původu nikterak neřeší ani integrovaná DPH, a proto je ji třeba taktéž zavrhnout. Vanistendaelovy zahraniční pobočky správců daně by zase představovaly příliš nákladný a administrativně náročný systém, takže je jeho přínos pro veřejné rozpočty minimálně diskutabilní, a proto jej nelze doporučit.

Ze strukturálních řešení se problém principu země původu daří efektivně řešit pouze vyrovnávací DPH, když přeshraniční transakce jsou zatíženy pouze federální DPH, takže členské státy netratí přiznáváním nároku na odpočet DPH z intrakomunitárních dodávek.

Ryze federální DPH (diskutovaná sub 4.2.6) by také vedla k efektivnímu vymýcení karuselových podvodů a navíc by s ní nebyl spjat výše zmíněný problém principu země původu, avšak pro potřeby EU se jedná o politicky těžko prosaditelný systém. Politická neprosaditelnost federální DPH pramení z toho, že není znám algoritmus rozdělování výnosů DPH mezi členské státy, který by některé z nich nezvýhodňoval. Předmětem dalšího zkoumání by tak mělo být rozpočtové určení federální DPH pro potřeby EU. Dále by se další výzkum měl věnovat otázce souladu DPH s primárním právem, jelikož by zavedení systému ryze federální DPH představovalo velký zásah do fiskální autonomie členských států.

Ostatním strukturálním řešením se poněkud vymyká režim přenesení daňové povinnosti, který se v současné době (zejm. v souvislosti s nedávným zavedením mechanismu rychlé reakce) jeví jako hlavní nástroj proti karuselovým podvodům. Je však potřeba si uvědomit, že plošné zavedení reverse-charge by prakticky znamenalo přechod od DPH k dani z maloobchodního obratu. V kontextu výše zmíněných výhod DPH se pak pro budoucí výzkum nabízí otázka, zda přechod od DPH k dani za maloobchodního obratu je skutečně

chtěným cílem. Protože výhodou DPH je, jak bylo uvedeno v první kapitole, obecná vyšší odolnost vůči podvodům a režim přenesení daňové povinnosti zároveň znamená faktický přechod k dani z maloobchodního obratu, měl by být režim reverse-charge podroben dalšímu zkoumání z hlediska odolnosti vůči jiným podvodům na úseku nepřímého zdanění (krácení tržeb apod.).

V této práci jsem dospěl k závěru, že za účelem vymýcení kolotočových podvodů by v EU mělo být aplikováno placení DPH v reálném čase (tedy řešení RTvat), nebo by měla být zavedena vyrovnávací DPH, když se ukázalo, že oba tyto systémy plní svůj účel a nemají výrazné nedostatky. Přínos práce tedy lze spatřovat v tom, že z celkem jedenácti různých návrhů řešení karuselových podvodů, které navíc domácí odbornou literaturou nebyly uceleně zkoumány a porovnávány, byly po provedené kritické analýze vyselektovány dva, které by měly být podrobeny dalšímu zkoumání a případně i modifikacím vedoucím k ještě větší efektivitě.

V budoucnu by měla být zodpovězena otázka, zda by bylo efektivnější (tj. zda by za jinak stejných podmínek slibovalo vyšší daňové výnosy při nižších administrativních nákladech) zavedení řešení RTvat, nebo vyrovnávací DPH. Zodpovězení položené otázky bude vyžadovat ekonomickou studii, která by měla zhodnotit náklady na zavedení systému RTvat a vyrovnávací DPH z pohledu státu i soukromých subjektů. Úskalím, se kterým se bude nutno při provádění takové studie vypořádat je, že lze oba jmenované systémy obtížně porovnávat z hlediska inkasa DPH, protože v režimu vyrovnávací DPH by část daňových výnosů byla přímým příjmem rozpočtu EU.

V případě vyrovnávací DPH je dále nutno podrobit zkoumání soulad s primárním právem EU. Následně by mělo být zjištěno, do jaké míry mají být harmonizovány sazby vnitrostátních DPH a jaká má být sazba federální a vyrovnávací DPH.

Резюме

Налог на добавленную стоимость (НДС) является доминирующим ресурсом финансирования общественных бюджетов государств, членов Европейского союза (ЕС). В ЕС, в качестве т. н. первой директивы, НДС был предложен как приоритетный, потому что он нейтральный и не меняет размещение торговлей и услуг на торгах. НДС считается эффективным средством в деле борьбы с разными махинациями и утечкой налогов. Это его главное преимущество по сравнению с другими косвенными налогами. Однако в сегодняшней системе НДС Европейского союза, принятом более 20 лет назад, появился самый опасный вид налоговой преступности – карусельные афёры.

Карусельные афёры функционируют так, преступники используют возможности освобождения от НДС при реализации товаров в другое членское государство ЕС, за счёт чего могут товары двигаться по карусели. В карусели минимально три osoby – зарубежная компания, исчезнувший торговец («мисинк трэйдр») и брокер. Зарубежная компания продаст товары исчезнувшему торговцу (эта транзакция освобождена от НДС). Потом исчезнувший торговец продаст товар брокеру, который и заплатит НДС. Брокер продаст товар опять зарубежной компании (эта транзакция опять освобождена от НДС). Брокеру принадлежит вычет НДС, который заплатил исчезнувшему торговцу, таким образом, аферисты получают прибыль. Потом исчезнувший торговец действительно исчезнет (секретаря общества нельзя найти и контактировать) и государству потеряет НДС, который вернул брокеру, но не инкассировал от исчезнувшего торговца.

В практике карусельные афёры намного сложнее (между исчезнувшим торговцем и брокером много т. н. буферов), чтобы для государственных органов было труднее раскрыть карусельную афёру и наказать преступни-

ков. Подробное описание разных видов карусельных афёр рассмотрим во второй статье этой работы.

В третьей статье этой работы рассмотрены карусельные афёры с точки зрения уголовно-правовой квалификации и современных возможностях их разоблачения. В третьей статье попытка разобрать одни из самых важных вердиктов Суда Европейского союза, для которых налоговому субъекту можно не признать вычет НДС только тогда, знал-ли (или был должен знать) этот субъект, что он реализацией своих товаров или услуг участвует в карусельной афёре.

В четвертой статье проанализированы некоторые решения, цель которых предотвратить карусельные афёры. Их можно разделить на два типа: технологические (административные) и структуральные. Технологические (административные) решения не менять настоящую систему НДС в ЕС и принять меры к тому, чтобы не перечисленный в государственный бюджет НДС, не оставался в распоряжении потенциального исчезнувшего торговца.

Самое хорошее решение система «РТват», в рамках которой НДС перечислен в государственный бюджет всегда, в реальный момент времени, это значит в тот же момент, когда покупатель заплатит своему торговому партнёру. Таким образом, потенциально исчезающий торговец не может исчезнуть вместе с НДС, который не собирался перечислять государству. Система РТват бы использовала такой софтвер, который уже сегодня используется в безналичной платёжной системе.

Структуральные решения карусельных афёр заменяют действующую систему НДС в ЕС. Они обычно вытекают из принципа страны происхождения (одно исключение «реверс-шарж», которая основана на принципе страны назначения; но она может способствовать тому, что НДС уже не будет НДС, а налогом розничного оборота). Но с структуральными решениями карусельных афёр связаны недостатки принципа страны проис-

хождения – это значит, напр., это, что государственные бюджеты стран, у которых доля импорта больше, чем доля экспорта, потеряют денежные средства в пользу стран, у которых доля экспорта больше, чем доля импорта.

Данный недостаток отсутствует только в случае одного структурального решения (которое одновременно исключить все виды карусельных афёр) – компенсационный НДС («ЦВАТ» или «КНДС»). Система КНДС основана на двух НДС – федеральном и государственном. Всегда, когда товары проданы в другую членскую страну ЕС, они освобождаются от государственного НДС, но надо заплатить компенсационный НДС, который тоже федеральный. Кроме того, при всех транзакциях надо заплатить обычный федеральный НДС. Государственный НДС платится только при внутригосударственных транзакциях. Можно получить налоговый вычет отдельно по федеральном НДС (обычный и компенсационный вместе), который данная особа заплатила другим субъектам, и по государственном НДС.

Seznam použitých zdrojů

Knižní zdroje

- ARONOWITZ, A. A; LAAGLAND, D. C. G; PAULIDES, G. *Value-added tax fraud in the European union*. 1. vydání. Amsterdam: Kugler Publications, 1996, 150 s. ISBN 90-6299-136-X.
- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BÁRTA, Jan; HOCHANNOVÁ, Olga; ŠKAMPA, Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 2. rozšířené vydání. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2013, 468 s. ISBN 978-80-7380-435-0.
- BERGER, Wolfgang; KINDL, Caroline; WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Překlad ŠIMÁČKOVÁ, Kristýna. 1. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2010, 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- CÉCILE, Denis a kol. *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Vydání pro rok 2014. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014, 308 s. ISBN 978-92-79-35672-8.
- FOLSOM, Ralph H.; LAKE, Ralph B.; NANDA Ved P. *European Union law after Maastricht, a practical guide for lawyers outside the Common Market*. 1. vydání. Haag: Kluwer Law International, 1996, 786 s. ISBN 978-9041109712
- HAUFLE, Andreas. *Taxation in Global Economy*. 1. vydání. Cambridge: Cambridge University Press, 2001, 340 s. ISBN 0521-78276-7.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- LACINA, Lubor a kol. *Měnová integrace. Náklady a přínosy členství v měnové unii*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2007, 538 s. ISBN 978-80-7179-560-5.
- MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 383 s. ISBN 80-210-3579-X.

- ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník : komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 3586 s. ISBN 978-80-7400-428-5.
- ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie – s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-400-005-8.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2013, 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2010, 304 s. ISBN 978-80-87212-60-8

Časopisecká literatura a příspěvky ve sbornících

- AINSWORTH, Richard Thompson. Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution. *Tax Notes International*, 2006, roč. 42, č. 5, s. 443–448. ISSN 1048-3306.
- AINSWORTH, Richard Thompson. Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification. *International Vat Monitor*, 2011, roč. 13, č. 3, s. 153–160. ISSN 0925-0832.
- AINSWORTH, Richard Thompson. VAT Fraud and Technological Solutions. *The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America*, 2011, roč. 1, č. 1, s. 204–223. ISSN 0-918255-18-X.
- DĚRGEL, Martin. Způsob krácení odpočtu DPH. *Daně a právo v praxi*. 2010, roč. 7, č. 10, s. 10. ISSN 1211-7293. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 13. 12. 2014].
- IRVINE, Barry. MTIC fraud: What is MTIC fraud? *Eurojust News*. 2014, č. 11, s. 1–5. ISSN 1831-5623.
- KOUPILOV, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*. 2014, roč. 12, č. 5, s. 11. ISSN 1214-3758. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 30. 12. 2014].

- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert*. 2013, roč. 9, č. 2, s. 26. ISSN 1801-2779. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 10. 2. 2015].
- MASNÁ, Dagmar. Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a souhrnné hlášení. *Daně a právo v praxi*. 2008, roč. 5, č. 8, s. 27. ISSN 1211-7293. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 31. 12. 2014].
- PODDAR, Satya; HUTTON, Eric. Zero-Rating of Interstate Sales Under a Subnational VAT: A New Approach. In: *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*. Washington DC, 2001, s. 200–207. ISSN 1549-7542.
- ROZEHNAL, Tomáš. Odpočet daně z přidané hodnoty ve světle právní jistoty plátce daně. *Daňový expert*. 2012, roč. 8, č. 1, s. 21. ISSN 1801-2779. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 31. 12. 2014].
- TICHÝ, Stanislav. Zamyšlení nad signalizační povahou trestného činu podle ustanovení § 254 odst. 2, alinea 3, trestního zákoníku z pohledu trestní a netrestní působnosti státního zastupitelství. *Státní zastupitelství*. 2014, roč. 12, č. 4, s. 34. ISSN 1214-3758. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 24. 1. 2015].
- VANISTENDAEL, Frans. A Proposal for a definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, without Clearing. *EC Tax Review*. 1995, roč. 4, č. 1, s. 45–53.

Ostatní prameny

- AINSWORTH, Richard Thompson. American VAT – The Carousel Fraud Threat: Will the EU Show the US the 'Way Forward'. *Social Science Research Network* [online]. Publikováno 13. 8. 2013 [vid. 23. 5. 2015], 5 s. Dostupné z: <http://ecgi.ssrn.com/delive->

[ry.php?ID=818078115066106108004079120115120122127040038027075004027084004009124017118095114109050006019042105058018090101095071118002025117037004023036115123079112105080066031013055127118088122001087114094094013010080022069112006100012020119026002086113085&EXT=pdf&TYPE=2](http://papers.ssrn.com/sol3papers.cfm?abstract_id=1103883)

- AINSWORTH, Richard Thompson. MTIC (Carousel) Fraud: Twelve Ways Forward; Two Ways “Preferred” – Has the Technology-based Administrative Solution Been Rejected? *Social Science Research Network* [online]. Publikováno 6. 3. 2008 [vid. 16. 5. 2015], 19 s. Dostupné z: http://papers.ssrn.com/sol3papers.cfm?abstract_id=1103883
- BABIŠ, Andrej. Projev na 23. schůzi Poslanecké sněmovny dne 10. 12. 2014. *Parlamentní listy* [online]. Publikováno 10. 12. 2014 [vid. 23. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.parlamentnilisty.cz/politika/politici-volicum/Ministr-Babis-Proc-jsou-ty-karuselove-obchody-smesne-Jde-o-organizovany-zlocin-349464>
- BARBONE, Luca a kol. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. *Evropská komise* [online]. Publikováno 19. 9. 2013 [vid. 18. 4. 2015], 127 s. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf
- BOURN, John. The Comptroller and Auditor General’s Standard Report. In: *HM Revenue & Customs 2005-06 Accounts*. National Audit Office [online]. Publikováno 7. 6. 2006 [vid. 26. 12. 2014], 50 s. Dostupné z: <http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2006/07/05061159.pdf>
- COMMISSION STAFF WORKING PAPER: On measures to change the VAT system to fight fraud. *Evropská komise* [online]. Publikováno 2008 [vid. 23. 5. 2015], 51 s. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/document/taxation/vat/SEC\(2008\)249_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/document/taxation/vat/SEC(2008)249_en.pdf)
- Healey hails success of VAT crackdown. *HM Treasury* [online]. Publikováno 25. 11. 2003 [vid. 12. 2. 2015]. Dostupné z: <http://www.hm-treasury.gov.uk/press/p03112501.htm>

[webarchive.nationalarchives.gov.uk+http://www.hm-treasury.gov.uk/newsroom_and_speechespress2003press_121_03.cfm](http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/http://www.hm-treasury.gov.uk/newsroom_and_speechespress2003press_121_03.cfm)

- HOUSE OF LORDS. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Stationery Office Limited [online]. Publikováno 25. 5. 2007 [vid. 27. 9. 2014], 176 s. Dostupné z: <http://www.publications.parliament.uk/pald200607/ldselectldeucom101101.pdf>
- INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION. Combating VAT fraud in the EU – the way forward. *Accountingnet.ie* [online]. Publikováno v březnu 2007 [vid. 27. 9. 2014], 49 s. Dostupné z: http://www.accountingnet.ie/artman2upload/siva_paper_final.pdf
- Karuselový podvod. *SME* [online]. Publikováno 21. 1. 2014 [vid. 6. 12. 2014]. Dostupné z: <http://ekonomika.sme.sk/c7075169/karuselovy-podvod.html>
- KEEN, Michael; SMITH, Stephen. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? *International Monetary Fund* [online]. Publikováno v únoru 2007 [vid. 1. 9. 2014], 35 s. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>
- KEUSCHNIGG, Christian; LORETZ, Simon; WINNER, Hannes. Tax Competition and Tax Coordination in the European Union: A Survey. Working paper No. 2014-04. *University of Salzburg* [online]. Publikováno 2014 [vid. 2. 11. 2014], 29 s. Dostupné z: http://www.unisalzburg.at/fileadmin/multimedia/SOWI/documents/working_papers/wp2014_no04.pdf
- KIRCHLER, Erich; MACIEJOVSKY, Boris; SCHNEIDER, Friedrich. Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?. *Econstor* [online]. Publikováno 2001 [vid. 24. 1. 2015], 19 s. Dostupné z: <http://www.econstor.eu/bitstream/1041962/76417253/70939.pdf>
- LEŽATKA, Radek. Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení. *Ministerstvo financí České republiky*

- [online]. Publikováno 7. 11. 2014 [vid. 18. 4. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.czcsaktualnetiskove-zpravy2014ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>
- LEŽATKA, Radek. Ministr financí Andrej Babiš navrhl v Lucemburku modernizaci DPH. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Publikováno 20. 6. 2014 [vid. 1. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.czcsaktualnetiskove-zpravy2014ministr-financi-andrej-babis-navrhl-v-lu-18230>
 - LEŽATKA, Radek. Ministři financí ve Vídni jednali o možnosti společné žádosti o širší uplatnění reverse-charge. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Publikováno 5. 5. 2015 [vid. 23. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.czcsaktualnetiskove-zpravy2015ministri-financi-ve-vidni-jednali-o-mozn-21292>
 - MCLURE, Charles E. Implementing Subnational Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT). *The Brazilian development bank* [online]. [vid. 17. 5. 2015], 38 s. Dostupné z: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/exports/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001365.pdf
 - Measuring tax gaps 2014 edition: Tax gap estimates for 2012-13. *HM Revenue & Customs* [online]. Publikováno 16. 10. 2014 [vid. 25. 4. 2015], 79 s. Dostupné z: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/364009/4382_Measuring_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf
 - Najväčší podiel na daňových únikoch majú karuselové podvody. *SME* [online]. Publikováno 24. 4. 2011 [vid. 5. 10. 2014]. Dostupné z: <http://ekonomika.sme.sk/c/5864345/najvacsi-podiel-na-danovych-unikoch-maju-karuselove-podvody.html>
 - NORDENHÖK, Louise. *Carousel fraud*. Lund, 40 s. Diplomová práce. Univerzita v Lundu, Právnická fakulta. Vedoucí práce Mats TJERNBERG.

- Ověřování DIC prostřednictvím systému VIES. *BusinessInfo.cz* [online]. Publikováno 30. 6. 2010 [vid. 29. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.czcsclankyoverovani-dic-prostrednictvim-vies-1492.html>
- SEELY, Antony. VAT Harmonisation. House of Commons Library Research Paper 97/31. *UK Parliament Website* [online]. Publikováno 27. 2. 1997 [vid. 1. 11. 2014], 41 s. Dostupné z: <http://www.parliament.ukbriefing-papersRP97-31.pdf>
- SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax Avoidance, Evasion, and Administration. *National Bureau of Economic Research* [online]. Publikováno 2000 [vid. 24. 1. 2015], 76 s. Dostupné z: <http://www.nber.orgpapers/w7473.pdf>
- SMITH, Stephen. VIVAT - a proposal for the reform of VAT in the EU. *Homepages.ucl.ac.uk* [online]. Publikováno v říjnu 1996 [vid. 23. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.homepages.ucl.ac.uk/~uctpa15vivat.htm>
- Sněmovní tisk č. 291/0. Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. VII. volební období, [vid. 25. 4. 2015], 148 s. Dostupné z: <http://www.psp.czsqwtextorig2.sqw?idd=110805>
- Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. *Evropská komise* [online]. Reckon, publikováno 21. 9. 2009 [vid. 5. 12. 2014], 109 s. Dostupné z: http://ec.europa.eutaxation_customsresourcesdocuments/taxationtax_cooperationcombating_tax_fraudreckon_report_sep2009.pdf
- ŠTĚRBA, Radek. Podvodníci vozili toaletní papír na Slovensko a zpět, vydělali miliony. *Idnes.cz* [online]. Publikováno 12. 9. 2014 [vid. 13. 9. 2014], Dostupné z: http://zlin.idnes.czkobra-prekazila-ve-zlinskem-kraji-danove-podvody-s-toaletnim-papirem-122-zlin-zpravy.aspx?c=A140912_114622_zlin-zpravy_ras

- Údaje z výběru daní. Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993–2014. *Finanční správa* [online]. [vid. 17. 5. 2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.czcsdane-a-pojistneanalyzy-a-statistikyudaje-z-vyberu-dani>
- VAT fraud in the European Union: A tax net full of holes. *The Economist* [online]. Publikováno 11. 5. 2006 [vid. 13. 9. 2014]. Dostupné z: <http://www.economist.com/node/6923936>
- VIES. *Evropská komise* [online]. [vid. 2. 11. 2014], Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/viesfaq.html?locale=cs
- WILLIAMS, Chris a kol. Information brochure: An introduction to a real-time solution for improving the EU VAT system. *RTvat* [online]. Publikováno v březnu 2009, 17 s. Na vyžádání dostupné z: <http://www.rtvat.eu>

Judikatura

- Rozhodnutí First-tier Tribunal (Tax) ze dne 6. července 2011 sp. zn. [2011] UKFTT 450 (TC) ve věci The Hira Company Ltd vs. Revenue & Customs. Dostupné z: <http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2011/TC01302.html>
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. listopadu 2010, sp. zn. 9 Aps 5/2010. In: *Salvia Kraken* [online]. Dostupné z: <http://kraken.slv.cz/9Aps5/2010>
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. dubna 2010, sp. zn. 9 Afs 94/2009. In: *Nejvyšší správní soud* [online]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON2009/0094_9Afs_0900_ce85daa1_a9c1_4b1e_bb58_5338b3120778_prevedeno.pdf
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2013, sp. zn. 9 Aps 1/2013. In: *Salvia Kraken* [online]. Dostupné z: <http://kraken.slv.cz/9Aps1/2013>

- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2013, sp. zn. 9 Aps 13/2012. In: *Salvia Kraken* [online]. Dostupné z: <http://kraken.slv.cz/9Aps132012>
- Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 14. února 1984. Věc C-268/83. In: *EUR-lex* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ENTXTPDF/?uri=CELEX:61983CJ0268&qid=1419174354811&from=CS>
- Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 27. listopadu 2003. Věc C-497/01. In: *EUR-lex* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ENTXTPDF/?uri=CELEX:61983CJ0268&qid=1419174354811&from=CS>
- Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. ledna 2006. Ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03. In: *EUR-lex* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CSTXT/?qid=1419533915297&uri=CELEX:62003CJ0354>
- Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. července 2006. Ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 21. 2. 2015].
- Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. ledna 1998. Věc C-37/95. In: *EUR-lex* [online]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DETXTPDF/?uri=CELEX:61995CJ0037&qid=1419175773724&from=CS>
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. února 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07. In: *Salvia Kraken* [online]. Dostupné z: <http://kraken.slv.cz/I.US184107>

Právní předpisy

- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (přepracované znění). In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 1. 1. 2015].

- Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [vid. 28. 11. 2014]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1414234650825&uri=CELEX:31967L0228>
- Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [vid. 25. 11. 2014]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1414234650825&uri=CELEX:31967L0228>
- Směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci legislativy členských států týkající se struktury obrátových daní a procedur pro aplikaci společného systému daně z přidané hodnoty. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie [vid. 25. 10. 2014]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1414234650825&uri=CELEX:31967L0228>
- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 1. 1. 2015].
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 1. 1. 2015].
- Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 1. 1. 2015].

- Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 25. 4. 2015].
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 1. 1. 2015].
- Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 1. 1. 2015].
- Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [vid. 13. 12. 2014].

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Karuselový podvod	38
Obrázek č. 2: Akviziční podvod	39
Obrázek č. 3: Karuselový podvod s účastí subjektu sídlícího mimo EU	43
Obrázek č. 4: Komplexní karuselový podvod se zapojením služeb.....	44
Obrázek č. 5: Domácí platba v režimu RTvat	72
Obrázek č. 6: Přeshraniční platba v režimu RTvat.....	73
Obrázek č. 7: Srovnání reverse-charge a daně z maloobchodního obratu	91

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Daňová soustava České republiky	15
Tabulka č. 2: Srovnání všeobecných obrátových daní.....	16
Tabulka č. 3: Systém vyrovnávací DPH.....	96
Tabulka č. 4: Srovnání řešení karuselových podvodů.....	101