

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

Obor: Právo a právní věda

Katedra finančního práva a národního hospodářství



Diplomová práce

Karuselové obchody

Ondřej Sehnal

Akademický rok 2011/2012

*"Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma: **Karuselové obchody** 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."*

Podpis autora práce

.....

Tímto bych chtěl poděkovat Ing. Evě Tomáškové, Ph.D. za pomoc a cenné rady při zpracování této práce. Také bych chtěl poděkovat
mojí mamce a babičce za celého studia.

OBSAH

1	Úvod	6
2	Nepřímé daně	8
3	DPH.....	10
3.1	Konstrukce DPH	10
3.1.1	Předmět daně	11
3.1.2	Osoby povinné k dani.....	12
3.1.3	Základ daně	13
3.1.4	Sazba daně	14
3.1.5	Osvobození od daně	16
3.1.6	Odpočet daně	21
3.2	Mezinárodní plnění z pohledu DPH.....	24
3.2.1	Dělení mezinárodního plnění z pohledu DPH.....	24
3.2.2	VIES	26
3.2.3	Souhrnná hlášení	27
3.2.4	Místo plnění.....	27
4	Daňové úniky a boj proti nim	30
4.1	Režim Reverse charge a Režim přenesení daňové povinnosti	30
4.2	Daňové úniky.....	34
4.2.1	Dělení daňových úniků.....	36
4.2.2	Daňové úniky spojené s DPH.....	39
5	Karuselové obchody	41
5.1	Obecné vymezení	41
5.2	Případ Optigen.....	43
5.2.1	Ručení za nezaplacenou daň §109 ZDPH	45
5.3	Zpráva Sněmovny Lordů	47
5.3.1	Ztráty na karuselových obchodech.....	47
5.3.2	Ztráty podle studie projektu EUROCANET	50
5.4	EUROCANET	53
5.4.1	Případ Gladius	53

5.4.2	Oficiální informace.....	60
5.4.3	Účast a vyjádření VB k EUROCANET	61
6	Doporučení pro omezení Karuselových obchodů	62
6.1	Daňové zatížení	63
6.2	Komplikovanost daně.....	63
6.3	Mezinárodní prostředí.....	64
7	Závěr	66
8	Resume.....	68
9	Použité zdroje.....	70
9.1	Knižní.....	70
9.2	Elektronické	70
9.3	Zákony	72
9.4	Judikatura	72

1 ÚVOD

Hlavním cílem této diplomové práce je poskytnout doporučení týkající se boje s karuselovými obchody. Práce se opírá o závěry a shrnutí v textu. Snahou je uvést daň z přidané hodnoty, vysvětlit její fungování a mechanismy a jejich roli v rámci mezinárodních plnění, jenž jsou jedním z hlavních příčin vzniku některých daňových úniků. Na základě těchto informací je dále dílčím cílem popsat daňové úniky jednak obecně, tedy samotný pojem, dělení a jednotlivé druhy a posléze úniky, které se svou podstatou váží přímo k dani z přidané hodnoty. Z dílčího cíle a dalších závěrů, pak plyne hlavní cíl této práce.

V rámci části věnující se daňovým únikům, je obsažen výklad o vývoji, který ve společnosti tato problematika vyvolala. Mezi jinými jde o úpravu daňového prostředí, jež se v rámci boje proti daňovým únikům mění, o mechanismy sloužící k jejich omezení, o judikaturu soudů řešící případy s tímto spojeným a další relevantní dokumenty a jejich analýzy. Uvedené aspekty této práce jsou za pomoci metody komparace, metody dedukce a metody indukce dovedeny do podoby poskytující jednak souhrn konkrétních popisovaných situací a skutečností, jednak autorovo zhodnocení a logické vyústění, které ještě blíže osvětluje rozebíranou problematiku.

Tato práce neslouží jako pouhý popis vzniklých a konkrétních situací. Její přínos spočívá ve zhodnocení možných situací, které mohou na základě informací, které jsou k dispozici, nastat a dále ve zhodnocení rizik pro daňovou teorii i praxi. Závěry této práce mají být přínosem pro výzkumné v oblasti problematiky nepřímých daní, zejména DPH a daňových úniků s nimi spojených, zaměřující se primárně na karuselové obchody.

Pojem karuselových obchodů je okruh daňových úniků, které jsou velice komplexní a jejich dopady jsou stále velice aktuální. I z tohoto důvodu je tato práce na uvedené téma zaměřena a snaží se podat maximum informací k situaci samotné, stejně tak jako k dopadům, které tato oblast má a dále může mít na daně jak obecně, tak konkrétně na oblast daní z přidané hodnoty, se kterou jsou tyto obchody svázány.

Celá práce obsahuje v textu zakomponované názory autora tak, aby nijak nebyla porušena logická posloupnost celé práce. Některá vyjádření a názory autora k probírané problematice nejsou uvedeny explicitně, ale jsou vyjádřeny značně subjektivním zabarvením rozebíraných skutečností tak, aby nepřerušovaly běh informací, ale aby byl čtenář maximálně naveden na konkrétní dojem o situaci, který sdílí i sám autor.

2 NEPŘÍMÉ DANĚ

V rámci komplexnosti této diplomové práce nelze okamžitě přeskočit na problematiku karuselových obchodů, nicméně je třeba se probrat jednotlivými kategoriemi, které jsou zásadní k dalšímu výkladu a řádným seznámením s tématem této práce. Bez obecného seznámením s daňovou problematikou a daní s přidané hodnoty by tedy nebylo možné ihned mluvit o daňových únicích, natož o karuselových obchodech.

V první kapitole se tato práce tedy seznámí čtenáře s nepřímými daněmi v obecné rovině a jejich kategoriemi a zařazením.

Daně jako takovou obecně rozumíme platební povinnosti, kterou stát zákonem stanoví z důvodu získání příjmu do státního rozpočtu sloužícího k uspokojování společenských potřeb. Daně se vyznačují tím, že se za ně subjektu nedostává ekvivalentního plnění. Tzn. že subjekt nemůže od státu očekávat za jím zaplacenou daň protiplnění jež výši zaplacené daně odpovídá. V tomto se daně liší od poplatků, u nichž příjemce poplatku, subjektu ekvivalentní plnění za poplatek poskytuje.¹

Daně a poplatky jsou institutem zakotveným Listinou základních práv a svobod. Listina ve svém článku 11 odst. 5 stanovuje, že uvedené mohou být ukládány jen na základě zákona. Všechny daně a poplatky ve státě zákonem stanovené, tvoří ve svém celku daňovou a poplatkovou soustavu.²

¹ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 15

² BAKEŠ, M a kol. Finanční Právo. 3. Aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, s. 184-187

Daně lze dělit z více hledisek. Jednak můžeme daně rozdělit podle toho, co zdaňují na:

- Daně **osobní**
- Daně **in rem**

Rozdíl mezi těmito kategoriemi je v tom, že osobní daně vyjadřují přímo schopnost daňového subjektu daň platit, zatímco daně „in rem“ se nevztahují na konkrétní osoby, ale na činnosti či objekty. Daně „in rem“ jsou tedy nezávislé na možnostech daňových poplatníků, a proto je v tomto kontextu možno hovořit o dani osobní jako dani svou konstrukcí spravedlivější, právě kvůli tomu, že možnosti subjektu daň platit zohledňuje.³

Dalším dělením, které je pro náš výklad stěžejní, je dělení daní na:

- Daně **přímé**
- Daně **nepřímé**

Podle obecně uznávaných pravidel se daněmi přímými rozumí takové daně, jenž příjem, který zdaňují, postihují již při jeho vzniku. Na druhé straně daně nepřímé ho postihují až v momentě jeho upotřebení. Rozdíl mezi těmito dvěma daněmi je v podstatné míře také subjekt, konkrétní daň odvádějící. U přímých daní je subjekt, jemuž daňová povinnost vzniká, totožná se subjektem, jenž daň platí. Hovoříme o nemožnosti přenosu daňové povinnosti. Na druhé straně jsou daně nepřímé, kde jsou výše uvedené subjekty od sebe odlišné. Na jedné straně je tedy subjekt, který daň odvádí a na straně druhé je subjekt, jehož daň skutečně ekonomicky zatěžuje. Plátce a poplatník daně jsou dva různé subjekty. Mezi daně nepřímé řadíme v prostředí naší daňové soustavy daň z přidané hodnoty jako hlavní daňovou kategorii pro účely výkladu této diplomové práce a dále daň spotřební.⁴

³ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 20-28

⁴ BAKEŠ, M a kol. Finanční Právo. 3. Aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, s. 184-187

3 DPH

Pro potřeby uvedení do hlavního tématu je třeba dále představit již zmiňovanou hlavní daňovou kategorii, bez jejíhož popisu by nebylo možné o karuselových obchodech psát. Karuselové obchody jsou kategorií daňových podvodů, které vychází ze struktury daně z přidané hodnoty, jejichž konstrukce právě tyto operace umožňovala, a stále ještě do jisté míry, i přes snahu mnoha států a celé evropské unie, umožňuje.

Tato část bude rozdělena na další dvě části. První se věnuje obecnému vymezení daně z přidané hodnoty a základních pojmů a institutů s touto daní spojenými. Ve druhé části práce popisuje se mezinárodní prvek této daně, jehož konstrukce je jedním z velkých faktorů vzniku karuselových obchodů.

3.1 KONSTRUKCE DPH

Daň z přidané hodnoty patří mezi tzv. daně nepřímé a svou konstrukcí patří mezi jednu z nejsložitějších v daňové oblasti. Daň z přidané hodnoty je v České republice upraven zákonem č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“). Pro pořádek práce dále vymezuje pojem nepřímých daní.

Konstrukci daně z přidané hodnoty a její projev jako daně nepřímé můžeme popsat na následujícím příkladu. Pokud například fyzická osoba nakoupí potraviny, nakoupí je za cenu zahrnující i procento daně z přidané hodnoty. Daň tedy zaplatí fyzická osoba jako spotřebitel, ale odvádí ji společnost, jenž potravinu do obchodu dodala. Tuto daň označujeme jako daň na výstupu. Od daně na výstupu si plátce daně může odpočítat tzv. daň na vstupu, jež tvoří druhou stranu procesu. Daň na vstupu je daň, jenž společnost zaplatí svým dodavatelům při pořizování zboží nebo služeb. Opět uvedeme příklad. Společnost vyrábí produkt, na jehož výrobu potřebuje dva druhy surovin. Suroviny koupí od jiné společnosti, za cenu jenž zahrnuje daň z přidané hodnoty. Naše společnost se tedy dostala do pozice fyzické osoby nakupující potraviny v předchozím příkladu. Na rozdíl od fyzické osoby si však naše společnost může tuto daň odečíst od své celkové daňové povinnosti na výstupu.

V zákoně je daň na vstupu i na výstupu vymezena v §4 ZDPH vymezující základní pojmy ZDPH. Mezi daň na vstupu jsou zahrnuty například daň v částce za přijaté plnění, daň z poskytnuté úplaty a další. Mezi daň na výstupu je zahrnuta kupříkladu daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění, daň z přijaté úplaty a další.⁵

3.1.1 PŘEDMĚT DANĚ

Předmět daně z přidané hodnoty je vymezen v §2 ZDPH. Podle tohoto ustanovení je předmětem zejména dodání zboží anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, dále poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci své ekonomické činnosti opět s plněním v tuzemsku a dále pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále též „členský stát“) za úplatu, uskutečněné v České republice osobou povinnou k dani opět v rámci uskutečňování své ekonomické činnosti. Předmětem daně je i pořízení zboží z jiného členského státu právnickou osobu, která nebyla zřízena k podnikání. Poslední položkou spadající pod předmět daně je dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.⁶

Odstavec druhý výše zmíněného ustanovení poskytuje výčet položek, které do předmětu daně z přidané hodnoty nespádají. Pro ilustraci můžeme například uvést, že do předmětu daně nespadá pořízení zboží z jiného členského státu s výčtem výjimek.⁷

Již v samotném předmětu daně je možno spatřovat ohnisko mnoha problémů, které budou dále popsány. Pro co nejkomplexnější obsáhnutí veškerých možných plnění by počet výjimek, které do předmětu daně nepatří, měl být pokud možno co nejmenší. Prostor pro daňové úniky by se pak značně zmenšil.

⁵ . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

⁶ viz. výše

⁷ viz. výše

3.1.2 OSOBY POVINNÉ K DANI

Dále je nutné vymezit, na které osoby se tento zákon vztahuje, a které osoby jsou k dani z přidané hodnoty povinné. Podle §5 ZDPH je těmito osobami fyzická nebo právnická osoba, jenž samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Zákon tento pojem dále rozvádí, nicméně pro účely této práce je toto vymezení dostačující. Důležité však je vymezit pojem **ekonomické činnosti**, jenž se objevuje již v předchozím výkladu. Tento pojem je vysvětlen v §5 odst. 2 ZDPH. Detailní popis uvedený v tomto ustanovení můžeme jednoduše shrnout jako soustavnou činnost výrobních, obchodních a jiných společností, jejichž výčet je v ustanovení poskytnut. Dále pod tento pojem spadá i využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů opět s podmínkou soustavného využívání tohoto majetku.⁸

Podstatným bodem je vymezení osob, jenž jsou od uplatňování této daně osvobozené. Specifikace jsou v tomto případě uvedeny v §6 ZDPH. Ustanovení uvádí, že pokud obrat uvažované osoby nepřesáhne v 12 bezprostředně předcházejících za sebou jdoucích měsících 1 000 000 Kč, osoba je od daně osvobozena za podmínky, že zákon nestanoví jinak. V tomto bodě je třeba upozornit na fakt, že i v případě splnění podmínek pro osvobození od uplatňování daně, má osoba povinnost registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty i z jiných důvodů. Jejich výčet poskytuje §94 ZDPH.⁹

Zákon osoby povinné k dani dále dělí, specifikuje a uvádí přesnou definici pojmu obrat pro účely zákona o dani z přidané hodnoty, nicméně pro účely této práce a pro pochopení daně z přidané hodnoty tento výklad postačuje.

⁸ viz. výše

⁹ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 3., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 35

3.1.3 ZÁKLAD DANĚ

Pro výpočet daně z přidané hodnoty je třeba mít na paměti další pojem, kterým je právě základ daně. Pro úplnost vymezíme obecný pojem základ daně. Základem daně je chápán daňový objekt vyjádřený v penězích či v jiné jednotce, z něhož se vyměřuje konečná daň. Základ daně tedy hraje důležitou roli pro stanovení celkové daňové povinnosti té které daně. Konkrétní základ daně pro každou daň stanoví příslušné zákony.¹⁰

Základ daně pro účely daně z přidané hodnoty je stanoven v §36 ZDPH. Základem daně je podle tohoto ustanovení tedy vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.¹¹

Odstavec třetí ustanovení §36 ZDPH stanovuje další položky zahrnuté v základu daně. Jsou jimi například jiné daně, cla, dávky, poplatky, spotřební daň, daň z elektřiny, daň ze zemního plynu, dotace k ceně a další. Co se souvislosti se spotřební daní týče, DPH se počítá až z konečné částky zboží či služby, jenž je tvořena samostatnou cenou a spotřební daní. Základ daně u alkoholických výrobků je tedy tvořena součtem ceny lihoviny a spotřební daní, která kupodivu tvoří značné procento z celkové ceny zboží.¹²

Stanovení základu daně je obecně pro plátce daně z přidané hodnoty velice těžkým úkolem. Dané problematice je v zákoně věnováno mnoho ustanovení a vztahuje se k ní četná judikatura Evropského soudního dvora (dále též „ESD“). Pro příklad můžeme uvést jeden ze specifitějších případů vážící se k této problematice. Tím je případ C 172/96 First National Bank of Chicago, kdy ESD soudil otázku směny měn. Řešil, zda-li směna měn je dodáním zboží nebo služby s spadá-li tedy pod základ daně z přidané hodnoty, a co považovat jako protiplnění za toto zboží či službu. ESD konstatoval závěr, že transakce není zahrnuta do základu daně jen za předpokladu, že subjekt toto neprovádí

¹⁰ BAKEŠ, M a kol. Finanční Právo. 3. Aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, s. 190

¹¹ . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

¹² viz. výše.

za přímou úhradu. I přesto, že se může zdát, že úhrada v tomto případě neexistuje, banky i směnárny si účtují poplatek, který je započítán již v částce, kterou za směněné peníze osoba obdrží. Poplatek za tuto službu tedy existuje, a proto musí být zahrnut do základu daně z přidané hodnoty. Na tomto příkladu byl demonstrován pouze jeden příklad z četné zásoby rozhodnutí a problematiky související s tímto tématem, a to z důvodu demonstrace značné problematičnosti a nejasností při stanovování základu daně.

3.1.4 SAZBA DANĚ

Pojmem, který je pevně svázán se základem daně je sazba daně, která je měřítkem, která právě na základě základu daně stanovuje daň. Obecně sazby daně dělíme na sazby pevné a poměrné. Pevnou sazbou je taková, jenž je stanovena pevně v zákoně bez ohledu na to, jaký je konkrétní základ daně. Tato sazba se uplatňuje například u daně z nemovitosti, kde je u staveb stanovena pevná částka na jeden metr čtverečný. V případě daně z přidané hodnoty se jedná o pružnou sazbu daně, která je procentuálním vyjádřením základu daně, o kterém je pojednáno výše. Existují i další dělení, nicméně pro naše účely nejsou podstatné.¹³

Základní sazba daně z přidané hodnoty je **20 %**. **Snížená sazba** daně tvořila do konce roku 2011 **10%** ze základu daně. Údaje o sazbách jsou uvedeny v §47 odst. 1 ZDPH. V praxi je však sazba velice proměnlivá a velice často je měněna. Na rok 2012 se však výše snížené sazby zvyšuje na **14%**. Podíváme-li se ještě dále do budoucnosti, respektive na rok 2013, stát plánuje sjednocení obou sazeb daně z přidané hodnoty na sazbě 17,5%.

Otázka výše sazeb daně z přidané hodnoty může být tématem dlouhých diskuzí. Zmínka o tomto faktu bude dále uvedena v části obsahující doporučení plynoucí z této práce. Nicméně v tomto momentě je třeba zmínit pravděpodobně většině čtenářů známou Lafferovu křivku. Není určitě na místě posuzovat, zda-li má tato křivka skutečnou vypovídající hodnotu, kterou dle názoru autora zcela určitě má. V situaci stanovování

¹³ BAKEŠ, M a kol. Finanční Právo. 3. Aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, s. 190

výše sazby daně z přidané hodnoty je ale určitě vhodné nastavit tuto sazbu i s ohledem na výše sazby v okolních státech, z důvodu vyšší tolerance daňových subjektů k aktuální výši sazby. Tento stav v současné situaci zcela určitě více či méně funguje, jde jen o pokus poukázat na význam rostoucího propojení trhů mezi jednotlivými státy a jejich vyvíjející se závislosti jednoho na druhém.

Sazba daně pro konkrétní transakci se odvozuje od sazby platné ve dni vzniku povinnosti přiznat daň, jak je stanoveno v §47 odst. 2 ZDPH. Toto ustanovení ve svých dalších odstavcích poskytuje výčet jednotlivých případů, kdy se u zboží a služeb uplatňuje sazba základní, a kdy sazba snížená. Zákon toto upravuje tak, že obecně stanoví povinnost základní sazby na zboží i služby s tím, že snížená sazba se použije pouze na položky stanovené v příloze č.1 platné pro zboží nebo příloze č.2 platné pro služby.¹⁴

Snížená sazba se do konce roku 2011 uplatnila například pro potraviny včetně nápojů, rostliny a semena, dětské pleny, knihy, zdravotnické potřeby, bílé hole pro nevidomé částečně vidící osoby a další. Předchozí výčet byla demonstrace zboží. Ze služeb, jenž podléhaly snížené sazbě daně do konce roku 2011 můžeme uvést zejména úpravy zdravotnických prostředků, ubytovací služby, pozemní hromadnou pravidelnou dopravu cestujících a jejich zavazadel, dopravu visutými lanovkami a lyžařskými vleky, sociální péči, zdravotní péči a domácí péči o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany. Zákon stanovuje mnoho položek a valná část z nich je pro nižší sazbu podmíněna dalšími podmínkami. Jak je však obecně vidět, do snížené sazby jsou primárně zahrnovány služby a zboží pojící se k sociální oblasti, oblasti vzdělání a zboží a služby sloužící k zajištění základních životních a lidských potřeb. V roce 2012 se položky zařazené do snížené sazby daně z přidané hodnoty příliš nezměnily. Každý z nás zná věčné debaty a úvahy státu, které položky do snížené sazby zařadit, a které naopak vyřadit. Pokud však bude od roku 2013 skutečně zavedena jednotná sazba DPH, problémy a diskuze s tímto spojené budou minulostí.¹⁵

¹⁴ . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

¹⁵ viz. výše

3.1.5 OSVOBOZENÍ OD DANĚ

Za určitých přesně stanovených podmínek se dostáváme do situace, kde pro určitá plnění se sazbou daně vůbec nekalkulujeme, protože jsou od daně zcela osvobozena, a daň z přidané hodnoty se u nich vůbec neuplatňuje. Je nutné zopakovat, že tento režim platí jen pro přesně vymezený okruh plnění za splnění stanovených podmínek. Institut osvobození od daně je nutno v kontextu této práce zmínit, aby měl čtenář možnost porovnání, kdy se skutečně lze podle zákona od DPH oprostit, a kdy půjde o daňové úniky, které zákon žádným způsobem neaprobuje. K osvobození od daně je třeba dodat jeden zásadní fakt, a to je ten, že režim osvobození od daně se dále dělí na dvě podkategorie, které z hlediska následujícího výkladu a problematiky daňových úniků spojených s daní s přidané hodnoty, hrají relativně velkou roli. Tyto dvě kategorie jsou osvobození od daně bez nároku na odpočet a osvobození od daně s nárokem na odpočet. Otázkou odpočtu daně se budeme zabývat až v dalším výkladu, jelikož je nutné, aby byla pochopena. V této kapitole se však budeme věnovat pouze režimu osvobození od daně a jeho jednotlivým kategoriím.¹⁶

3.1.5.1 Bez nároku na odpočet

První skupinou osvobození od daně z přidané hodnoty bude kategorie bez nároku na odpočet, jelikož nehraje tak důležitou roli v kontextu této práce. Nicméně pro pochopení institutu obecně ji nelze vynechat.

Výčet a podmínky zavádějící režim osvobození od daně bez nároku na odpočet stanovuje zákon v §§51 a následující. Obecně se dá říci, že první paragraf tohoto celku je obecným ustanovením, který poskytuje výčet jednotlivých plnění, která jsou od daně z přidané hodnoty zcela osvobozena.¹⁷ Zákon hovoří o tom, jak je výše uvedeno, že plnění, jenž budou v dalším textu uvedena, jsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet za splnění podmínek stanovených v §§52-62. Těmito plněními se podle zákona rozumí poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti,

¹⁶ viz výše

¹⁷ viz. výše

pojišťovací činnosti, výchova a vzdělávání, provozování loterií a jiných podobných her a další, které jsou vyčteny v §51 ZDPH.¹⁸

Opět si můžeme ve výše uvedeném výčtu všimnout skutečnosti, že stejně jako u zboží a služeb spadajících do snížené sazby daně z přidané hodnoty, i osvobozená plnění bez nároku na odpočet, jsou svou povahou mířeny do oblasti sociální. Odůvodnění jednotlivých položek podává důvodová zpráva k Šesté směrnici o dani z přidané hodnoty, která uvádí, že těmito jsou zejména právě důvody sociální a ekonomické. Stejně tak jako u snížené sazby daně, jde v tomto případě o to, aby plnění z §51 ZDPH bylo dostupné co nejširším masám obyvatelstva, vzhledem k jejich značnému významu. U loterií, které jsou uvedeny jako poslední v předešlém výčtu, je zdůvodnění poněkud odlišné. Zpráva hovoří o tom, že tyto služby nejsou pro daň z přidané hodnoty uzpůsobeny. V tomto případě lze jen spekulovat nakolik tomu tak skutečně je.¹⁹

§51 tedy stanovuje pouze výčet jednotlivých položek a následující paragrafy uvádí podmínky a definice jednotlivých služeb. Pouze pro ilustraci si uvedeme znění §55, který vymezuje pojem pojišťovacích služeb. Zákon uvádí, že pojišťovacími službami se rozumí pojišťovací nebo zajišťovací činnosti včetně činností souvisejících s těmito činnostmi, dále zprostředkovatelská činnost v pojišťovníctví a činnosti v oblasti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí. Nakonec se jedná také o penzijní připojištění včetně jeho zprostředkování.²⁰

Přes pokus o definici v §55 není z tohoto ustanovení pojem pojišťovací činnosti jednoznačný. V tomto případě podává definici až rozhodnutí ESD s označením C-349/96 Card Protection Plan. Toto rozhodnutí vysvětluje pojem pojišťovacích služeb jako transakci, při níž pojistitel slibuje pojištěnému dohodnuté plnění za předpokladu, že dojde

¹⁸ viz. výše

¹⁹ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 3., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 293

²⁰ . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

k situaci neboli pokrytému riziku, které je předmětem jejich dohody při uzavření smlouvy.²¹

Pro objasnění této kategorie není nutné uvádět další příklady a definice položek uvedených v §51.

3.1.5.2 S nárokem na odpočet

Nyní se dostáváme do kategorie, která značně souvisí s daňovými úniky spojenými s daní z přidané hodnoty. Osvobozené plnění s nárokem na odpočet totiž obsahuje zejména plnění související se zahraničním obchodem. Stanovený režim poskytuje společně s nedobrymi úmysly prostor pro daňové úniky. Tato otázka je však ponechána dalšímu výkladu a nyní se práce věnuje pouze jednotlivým položkám v této kategorii.

Zákon upravuje tento institut hned za úpravou osvobození od daně bez nároku na odpočet. §63 uvádí kompletní výčet jednotlivých položek, které jsou osvobozeny a u nichž má plátce nárok na odpočet. Každé z uvedených položek se dále v zákoně věnuje samostatné ustanovení, které pojem vysvětluje a stanovuje přesnější podmínky, za kterých je plnění od daně skutečně osvobozeno. Mezi tato plnění tedy zákon řadí dodání zboží do, a pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přepravu osob, dovoz zboží a další.²²

Jak již bylo předesláno, zákon neobsahuje pouze výčet jednotlivých osvobozených plnění, ale každému z nich věnuje samostatné ustanovení. Pro příklad si v následujícím textu některá uvedeme. Hned v §64 ZDPH se dočteme, že osvobozeno je dodání zboží do jiného členského státu, čímž je myšlen jiný členský stát Evropské unie, plátcem daně z přidané hodnoty osobě registrované k dani v tomto jiném členském státě. V předchozím textu bylo uvedeno, že ustanovení věnující se jednotlivým plněním stanovují podmínky nutné k osvobození od daně. Ustanovení §64 vymezuje podmínky

²¹ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 3., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 318

²² . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

dodání zboží do jiného členského státu následovně. Stanovuje podmínku, že musí být dodáno osobě registrované k dani v tomto jiném státě, dále podmínku, že musí být odesláno nebo přepraveno do tohoto státu a tato přeprava musí být zajištěna určitým okruhem subjektů, v zákoně stanovených. Subjektem, jenž je povinen k prokazování splnění výše uvedených podmínek a návazně na to tedy povinen k prokázání existence nároku na odpočet je plátce daně. Místně příslušný finanční úřad je v tomto případě kompetentní posoudit, zda plátce daně skutečně uspokojivě splnění podmínek prokázal. Pro tuto oblast je významný judikát ESD ve věci C-409/04 Teleos, který sjednocuje výklad a zpřesňuje jednotlivé oblasti s tímto související. Toto i další ustanovení poskytují velice detailní popis a vysvětlení těchto plnění a váže se k nim bohatá judikatura. Nicméně kvůli omezenému rozsahu této práce nelze všechny detailně popsat, a proto je výklad omezen jen na nejdůležitější výklad.²³

Protipólem k výše uvedené situaci je oblast upravená v §65 ZDPH, který hovoří o osvobození v případě pořízení zboží z jiného členského státu. Zákon v tomto případě stanovuje, že takovéto pořízení je od daně osvobozeno za podmínky, že dodání takového zboží je v tuzemsku bezpodmínečně od daně osvobozeno. Konstatováním bezpodmínečnosti se okruh plnění spadající do tohoto paragrafu značně zúží. Už jen z toho důvodu, že obvykle z každého pravidla existuje výjimka. V podmínkách našeho státu se tedy de facto může jednat například pouze o dodání zboží souvisejícím se zdravotnictvím typu lidské krve, orgánů a dalších. Otázku zařazení lidské krve a orgánů pod strohé označení zboží zde práce rozebírat nebude.²⁴

Plnění uskutečňované v rámci dovozu a vývozu zboží v EU již je výše lehce nastíněno. Další kategorii, již se zákon ve svých ustanoveních věnuje v §66 je osvobození od daně při vývozu zboží. Vývozem zboží je zde chápán vývoz za hranice EU do třetích zemí. Toto plnění je osvobozeno od daně v případě, že je dodáno do třetí země plátcem a je odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou nebo kupujícím nebo jím zmocněnou osobou. Zákon dále hovoří i o dodání zboží

²³ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 3., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 374

²⁴ viz. výše

do svobodného pásma nebo dodání zboží do svobodného skladu v tuzemsku. V případě této kategorie však není jediným hlediskem posuzování tohoto dodání pouze fakt, že zboží opustilo hranice EU. Nezbytnou skutečností je tedy jak je výše uvedeno to, že přeprava konkrétního zboží je zajišťována buď dodavatelem a nebo kupujícím. Pokud však subjekt chce toto plnění zařadit pod §66 ZDPH nesmí mít kupující, pokud zajišťuje přepravu, na území české republiky, tj. státu vývozu, sídlo, místo podnikání ani trvalou provozovnu. Konečně můžeme pouze konstatovat, že dodáním zboží do třetí země se rozumí den překročení hranic EU. Dokladem o tomto dodání je daňový doklad, jehož náležitosti a forma zde nebudou dále rozebírány.²⁵

Pro dodržení komplexnosti výkladu se zmíníme ještě o §68 ZDPH, který vymezuje osvobození od daně ve zvláštních případech. Toto ustanovení se vztahuje na specifické oblasti osvobození od daně. Jde zvláštní případy mezinárodního plnění, mezi které zákon řadí například dodání zboží pro zásobení lodí používaných k plavbě po volném moři a přepravující osoby, dále dodání, úprava či údržba takových lodí a stejně tak letadel. I přesto, že jde o specifickou kategorii, věnuje se jí řada judikátů ESD, které se zabývají výkladem tohoto ustanovení a jeho jednotlivých částí. Pro příklad lze uvést rozhodnutí ESD C-181/04 Elmeke, jenž poskytuje výklad pro termín loď užívaná „k plavbě po volném moři“.²⁶

Práce se v případě nutnosti bližšího výkladu a praktičtějšího popisu k jednotlivým výše popsaným kategoriím dále vrací. V této části práce je však uvedeno jejich nastínění, které pro tuto fázi naprosto postačuje a poskytuje představu o položkách, které jsou pod skupinu osvobození daně s nárokem na odpočet zařazeny.

²⁵ viz. výše

²⁶ viz. výše

3.1.6 ODPOČET DANĚ

Obecně se pro účely daně z přidané hodnoty odpočtem rozumí daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které daňový subjekt za příslušné zdaňovací období uplatnil v daňové přiznání k této dani. Nárok na odpočet je upraven v §§72 a následující ZDPH. Ve svém důsledku znamená odpočet daně snížení výsledné daňové povinnosti.²⁷

Pro objasnění uvedeme další příklad. Společnost A vyrábí výrobek, na který potřebuje materiál. Tento materiál je prodán společností A společností B, která k hodnotě poskytnutého plnění napočítá daň z přidané hodnoty. Tato daň představuje pro společnost A daň na vstupu. Po vyhotovení výrobku jej společnost prodá dále za cenu, ke které také připočítá daň z přidané hodnoty. Tato daň představuje daň na výstupu. Výsledná daňová povinnost je tak rozdílem daně na výstupu a daně na vstupu.

Zákon byl v tomto bodě v průběhu roku 2011 novelizován, do nynější podoby. Základní konstrukce se však nijak neměnila. Přibyly pouze některé nové instituty s odpočtem daně svázané.

§72 ZDPH říká, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování například zdanitelných plnění dodání zboží, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, dále i mimo tuzemsko a u plnění uvedených v §54 a §55 za zákonem stanovených podmínek a ve stanoveném rozsahu. Důležitým předpokladem je tedy skutečnost používání tohoto zdanitelného plnění v rámci svých ekonomických činností. Samotný pojem ekonomická činnost byl popsán již v předešlém výkladu, a proto není třeba jeho opětovné vysvětlení. V tomto bodě pouze doplníme, že judikatura ESD k tomuto pojmu judikovala například v rozhodnutích C 465/03 Kretztechnik a C-16/00 Cibo participants, kde soud řekl, že ekonomickou činností není vydání akcií ani příjem dividend. Na druhé straně je však nutno podotknout,

²⁷ NÁROK NA ODPOČET DANĚ – Daňové pojmy – Sagit [online]. Změněno 1.5.2004 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_211.htm>

že ekonomickou činností se rozumí i přípravné činnosti k těmto činnostem i za předpokladu, že se subjekt dále z nějakého důvodu rozhodne hlavní fázi této činnosti nerealizovat. Toto potvrdilo rozhodnutí ESD ve věci C- 32/03 I/S Fini H.²⁸

Zákon dále v §72 odst. 3 ZDPH stanovuje, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. V důsledku toto ustanovení vyjadřuje to, že pokud subjektu ještě nenastala povinnost přiznat daň na výstupu, nemůže subjekt uplatnit odpočet daně na vstupu.²⁹

Podmínky pro uplatnění nárok na odpočet daně stanovuje následující ustanovení. §73 vymezuje různé podmínky pro specifické situace. Všechny jsou však zastřešeny jedním požadavkem, kterým je povinnost mít daňový doklad o uskutečněném plnění. Problematikou daňových dokladů se věnují ustanovení §§26 a následující ZDPH. Obecně můžeme uvést, že náležitosti daňového dokladu jsou identifikace subjektů na obou stranách uvažované transakce, včetně jejich daňového identifikačního čísla, dále evidenční číslo tohoto dokladu, rozsah a předmět plnění, datum vystavení daňového dokladu, jednotkovou cenu, základ daně, sazbu daně a konečnou výši daně. U různých typů dokladů se jednotlivé náležitosti liší či se zcela vynechávají. Základní kostra se však objevuje v uvedené podobě. Vrátime-li se zpět k odpočtu daně, lze tedy konstatovat, že daňový doklad je nezbytným předpokladem pro uplatnění nároku na odpočet daně. Na druhé straně je však nutno upozornit na ustanovení §73 odst. 5) jež konstatuje, že pokud daňový doklad neobsahuje všechny předepsané náležitosti, na základě nichž je možno nárokovat odpočet daně, lze nárok prokázat jiným způsobem. Toto ustanovení však již výčet možných jiných způsobů neposkytuje.³⁰

²⁸ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 3., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 409

²⁹ . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

³⁰ viz. výše

V tomto ohledu je však možné zmínit situaci kolem rozhodnutí ESD, které se váže jak k této situaci, tak obecně k tématu této práce, a to k institutu „reverse charge“, který bude vysvětlen až v dalším výkladu. ESD judikoval, že u plnění podléhajících právě reverse charge, nemohou finanční úřady požadovat splnění dalších podmínek, které by v důsledku zapříčinily to, že subjekt, který je příjemcem tohoto plnění by musel na jedné straně přiznat daň na výstupu a na straně druhé by nemohl uplatnit daň na vstupu. Z tohoto rozhodnutí plyne jeden podstatný závěr, a tím je skutečnost, že v případě služeb podléhajících režimu reverse charge, plátce daně z přidané hodnoty nemá povinnost mít k dispozici daňový doklad, aby u tohoto plnění mohl uplatňovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.³¹

Konečně k odpočtu daně musíme uvést, že tato oblast je značně komplexní a v zákoně je dále rozšiřována. Obsahuje instituty jako je odpočet daně v krácené výši, poměrné výši, oprava odpočtu a další. Pro účely této práce je zde však dále rozebírat nebudeme.

³¹ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 3., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 427

3.2 MEZINÁRODNÍ PLNĚNÍ Z POHLEDU DPH

Mezinárodní plnění ve vztahu k dani z přidané hodnoty bylo a je jedním z hlavních prvků nahrávajícím ke karuselovým obchodům. Ve své podstatě v tomto případě to nejsou přímo mezinárodní transakce jako takové, co je zdrojem problémů s daňovými úniky spojené. Jde především o mechanismus uplatňování daně z přidané hodnoty v průběhu těchto transakcí. V této části si tedy vymezíme možné typy mezinárodního plnění včetně veškerých relevantních informací, které jsou nezbytné k fungování intrakomunitárního styku z pohledu daně z přidané hodnoty, aby si čtenář udělal bližší náhled vůbec na strukturu těchto obchodů.

Situace mezinárodního plnění popsané v předchozím textu i přesto, že byly vymezovány pro účely výkladu o osvobození od daně s nárokem na odpočet, posloužily jako základ pro další výklad. Nyní se práce bude věnovat jednotlivým situacím, které mohou v rámci mezinárodního obchodu z pohledu DPH nastat.

3.2.1 DĚLENÍ MEZINÁRODNÍHO PLNĚNÍ Z POHLEDU DPH

První skupinou je dodání zboží z České republiky do zahraničí. První situací, která může nastat je dodání zboží osobě, jenž je registrována k dani z přidané hodnoty v jiném státě Evropské unie. V tomto případě jde plnění, které je podle §64 ZDPH osvobozeno od daně s nárokem na odpočet, jak je o tom pojednáváno v části této mé práce, jež se odpočtem zabývá. V tomto modelu plátce daně z přidané hodnoty z České republiky prodává pořizovateli zboží za cenu bez DPH, což posléze uvede do svého daňového přiznání. Tyto skutečnosti uvádí i v souhrnném hlášení, o kterém práce pojednává dále. Subjekt z členského státu, který zboží pořídil je povinen zboží přiznat a zdanit ve svém daňovém přiznání v tomto státě.³²

³² Mezinárodní spolupráce v oblasti DPH – BusinessInfo.cz [online]. Změněno 10.5.2008 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z < <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dph/1001635/43979/#A> >

Druhý příklad je dodání zboží osobě, která na rozdíl od předchozího, v členském státě k DPH registrována není. V tomto případě se nejedná o plnění od daně osvobozené a zboží je dodáváno za cenu, ke které je standardně připočítána tuzemská sazba DPH.³³

Posledním modelem při dodání zboží, je vývoz zboží do třetích zemí, kterými se rozumí, jak již bylo popsáno v předchozím výkladu, nečlenské země Evropské unie. Jak již bylo dříve uvedeno, bez ohledu na to, zda-li je pořizovatel ve své zemi plátcem DPH či není. Prakticky bude tedy zboží dodáváno za cenu bez daně z přidané hodnoty, což se následně projeví v přiznání k dani. Stejně jako u dodání plátci do jiného členského státu, je pořizovatel v souladu s tamními zákony povinen plnění řádně přiznat a zdanit.³⁴

Poslední kategorií je pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Tuto situaci upravuje již ustanovení §2 ZDPH, které říká, že pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobu povinnou k dani v rámci své ekonomické činnosti, je předmětem daně z přidané hodnoty. Zákon však v druhém odstavci tohoto ustanovení podává výčet výjimek, kdy tato transakce předmětem daně není.³⁵

Stejně tak jako samotná daň z přidané hodnoty, tak i mezinárodní plnění z pohledu daně z přidané hodnoty je kategorií, jenž je velice složitá a komplexní. Pro lepší pochopení ze strany daňových subjektů a z důvodu lepšího a transparentnějšího boje proti daňovým únikům, o kterých bude řeč v následujících kapitolách, by měl tento mechanismus být v co největší míře zjednodušen. Zjednodušen tak, aby nebylo možno zneužívat drobných a právě kvůli složitosti, zcela neviditelných mezer v zákoně.

³³ viz. výše

³⁴ viz. výše

³⁵ . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

3.2.2 VIES

Jak již bylo dříve popsáno, při mezinárodních transakcích je třeba dokázat nejen skutečnost, že plnění přešlo hranice státu, ale i další podmínky pro účely osvobození plnění od daně z přidané hodnoty.

Dříve tj. před vstupem České republiky do Evropské unie bylo možné mezinárodní neboli přeshraniční plnění kontrolovat díky hraničním kontrolám. Nicméně od přístupu k EU, a tím následné začlenění do jednotného vnitřního trhu tato možnost, kvůli odstranění hraničních kontrol, pominula. Pro účely daně z přidané hodnoty a kontroly mezinárodních plnění bylo nutné vytvořit jiný způsob kontroly. Za tímto účelem byl vytvořen tzv. VIES, neboli VAT Information Exchange System, který slouží jako prostředek pro výměnu informací pro účely daně z přidané hodnoty. Tento systém umožňuje správcům daně zkontrolovat, zda dodavatel je oprávněn plnění osvobodit a zda příjemce plnění přiznal a zdanil. VIES také slouží pro získání informací o identifikačních údajích. Každý si zde může zkontrolovat libovolné daňové identifikační číslo a jeho existenci a registraci v rámci EU.

Pokud tedy bude mít čtenář této práce zájem, může VIES najít na následujících webových stránkách: „http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/“.³⁶

³⁶ Mezinárodní spolupráce v oblasti DPH – BusinessInfo.cz [online]. Změněno 10.5.2008 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z < <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dph/1001635/43979/#A>>

3.2.3 SOUHRNNÁ HLÁŠENÍ

Souhrnné hlášení slouží jako **kontrola** oprávněnosti osvobození od daně z přidané hodnoty při intrakomunitárním plnění, jenž je daňový subjekt při jeho uskutečnění povinný podat příslušnému správci daně. Souhrnné hlášení v tomto procesu stojí samostatně vedle daňového přiznání. ZDPH upravuje souhrnné hlášení v §102.

V prvním odstavci tohoto ustanovení zákon podává výčet situací, při kterých je subjekt povinen souhrnné hlášení podat. Mezi tyto případy spadá dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k DPH. Dále jde o přemístění obchodního majetku do jiného členského státu, dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při třístranném obchodu a poskytnutí služby v jiném členském státě. Zákon z posledního uvedeného zavádí výjimku v případě služeb osvobozených od daně. Pokud subjekt žádné takové plnění neuskuteční, neplyne mu zákonná povinnost toto hlášení přiznat. Pokud však takovéto plnění na druhé straně uskuteční, má povinnost je podat do 25 dnů od skončení kalendářního měsíce, ve kterém bylo plnění uskutečněno. V souhrnném hlášení pak prakticky subjekt vykazuje kód země, v níž je příjemce plnění zaregistrován, jeho daňové identifikační číslo a celkovou hodnotu plnění za daný měsíc či čtvrtletí.³⁷

Formulář souhrnného hlášení lze stejně jako formuláře daňových přiznání vyhledat na daňovém portálu Ministerstva financí.

3.2.4 MÍSTO PLNĚNÍ

Místo plnění je dalším důležitým aspektem, který je třeba při mezinárodním plnění z pohledu daně z přidané hodnoty zmínit. Zjištění místa plnění je důležitou součástí správného vyhodnocení režimu daně z přidané hodnoty. Lehce lze tuto skutečnost vysvětlit například u poskytování služeb, kdy místem plnění je sídlo subjektu, kterému je služba poskytována. To znamená, že i přesto, že v majoritě případů má služba fakticky charakter plnění tuzemského, je místem plnění sídlo zahraniční osoby. Celkové vymezení místa plnění je uvedeno v dalším textu.

³⁷

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

Je možné se domnívat, že místo plnění by se mohlo řídit například dle mezinárodních dodacích podmínek neboli INCOTERMS. Nicméně pro účely daně z přidané hodnoty je tento režim vymezen samostatně a zohledňuje všechny možné situace. V průběhu této subkapitoly se ve výkladu práce věnuje i výše zmíněné problematice reverse charge nebo tzv. přenesení daňové povinnosti jako jedním z nejdůležitějších znaků změny legislativy pro zamezení daňových úniků s DPH spojených. Zákon o dani z přidané hodnoty upravuje v §§7 a následujících.

Zákon obsahuje obecné pravidlo pro dodání **zboží** a převod nemovitosti v §7. Obecné pravidlo pro poskytování **služeb** je však obsaženo až v ustanovení §9. Obecná pravidla jsou již podle jejich názvu použitelná na každou situaci, kdy zákon nestanoví něco jiného pro specifický okruh zboží či služeb.³⁸

Zákon říká, že místem plnění při dodání zboží je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Pokud je zboží posíláno nebo přepravováno, je místem plnění místo, kde přeprava začíná. Zákon podává i specifitější situace jako například situaci, kdy je zboží instalováno či montováno. V tomto případě je místem plnění místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.³⁹

Co se týče obecného pravidla pro poskytování služeb, v tomto případě platí, že místo plnění je místo, kde má osoba povinná k dani, jíž je služba poskytována, sídlo nebo místo podnikání, popřípadě trvalou provozovnu. Pokud jde o poskytnutí služby osobě, která k dani povinná není, je místem plnění sídlo nebo místo podnikání osoby, jenž službu poskytuje.⁴⁰

V dalším výkladu již není třeba pro účely této práce uvádět výjimky z obecných pravidel pro zboží a služby, jelikož jde pouze o případy, které nejsou z pohledu této práce natolik důležité, aby zde musely být zmiňovány. Avšak, jak bylo výše zmiňováno, je

³⁸ viz. výše

³⁹ viz. výše

⁴⁰ viz. výše

třeba se přes institut místa plnění dostat do důležité kategorie reverse charge, a z toho důvodu je tato v dalším textu uvedena.

Výjimkou z obecného pravidla u poskytování přeshraničních služeb jsou tedy situace, kdy plnění není zdaňováno standartním způsobem. Na rozdíl od situace, kdy službu zdaňuje její poskytovatel, se dostáváme do situace, kdy je služba zdaňována až příjemcem konkrétní služby. Tyto tzv. reverse charge služby jsou vyčteny v §10h ZDPH. Mezi tyto služby patří zejména převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva, reklamní služby, poradenskou, inženýrskou, konzultační a právní činnost, bankovní a finanční služby, poskytnutí pracovníků, telekomunikační služby a elektronicky poskytované služby. Seznam dalších položek je uveden v tomto ustanovení.⁴¹

Situace tedy v tomto případě funguje tak, že pokud tuzemská společnost poskytne například právní služby osobě z jiného členského státu, a tato osoba nemá v tuzemsku sídlo a je registrována k DPH například v Rakousku, je místem plnění to místo, kde má tato rakouská osoba jako příjemce plnění sídlo či místo podnikání.

⁴¹

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

4 DAŇOVÉ ÚNIKY A BOJ PROTI NIM

4.1 REŽIM REVERSE CHARGE A REŽIM PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Režim **reverse charge** a **přenesení daňové povinnosti** jsou dva termíny používané pro stejný mechanismus. Přenesení daňové povinnosti je však termín, který se v roce 2011 začlenil do české legislativy a je tedy zjednodušeně řečeno českým ekvivalentem tohoto mechanismu. V následujícím textu bude tedy spíše označován souhrnně jako reverse charge.

Reverse charge je mechanismus pevně svázaný s daní z přidané hodnoty. V tomto případě nejsou plnění mezi subjekty daněna standardním způsobem, a tedy tak, že plnění je zdaňováno jeho poskytovatelem. V tomto režimu se povinnost zdanit uskutečněné plnění přenáší na jeho příjemce. Tento mechanismus ve své podstatě příjemci daně značně ulehčuje proces zdanění konkrétního plnění, protože nemusí uplatňovat nárok na odpočet daně v jiném státě. Všechny tyto procesy mohou být tedy vyřízeny přímo ve státě sídla příjemce.⁴²

U poskytování přeshraničních služeb situace funguje v praxi tím způsobem, že poskytovatel služby, které jsou uvedeny v kapitole o místě plnění, fakturuje služby osobě usazené v jiném členském státě bez daně z přidané hodnoty. Na faktuře vystavené poskytovatelem této služby je následně uvedeno, že povinnost přiznat a zaplatit daň spadá na příjemce této služby a odkaz na konkrétní zákonné ustanovení.⁴³

Z výše uvedeného by bylo možné usuzovat, že reverse charge je mechanismem, jehož význam spočívá hlavně v ulehčení daňovým subjektům se zdaňováním služeb a jiných poskytnutých plnění v rámci zahraničního obchodu. Nicméně v posledních

⁴² „Reverse charge“ – hojně využívaný daňový mechanismus – Finance.cz [online]. Změněno 24.2.2011 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/298968--reverse-charge-hojne-vyuzivany-danovy-mechanismus/>>

⁴³ viz. výše

letech je opak pravdou. Hlavní podstatou mechanismu reverse charge neboli režimu přenesení daňové povinnosti je snaha v co největší míře bojovat s daňovými úniky u daně z přidané hodnoty. Tento boj se však neváže pouze na plnění v mezinárodním měřítku, ale díky iniciativě Evropské unie a posléze i České republiky, je tento mechanismus používán i na potírání daňových úniků v rámci tuzemských obchodů.

Diskuze byly oficiálně v tomto ohledu zahájeny na půdě Evropské komise, která na popud mnohých evropských států započala konzultace o možném dobrovolném zavedení režimu reverse charge právě z důvodu boje proti daňovým podvodům spojených s daní z přidané hodnoty. Diskuze byla spuštěna 14 srpna 2007. Pro účely této diskuze byla také vypracována studie nezávislou poradenskou společností pro možné dopady aktivace dobrovolného zavedení tohoto mechanismu členskými státy. Tato studie více či méně poukazovala na pravděpodobnost zlepšení situace v rámci boje s daňovými podvody.⁴⁴

Po této diskuzi, konečně Evropská komise dne 29.9.2009 vydala směrnici 2009/0139 (CNS), která měnila směrnici 2006/112/EC, jenž reguluje společný systém daně z přidané hodnoty v rámci zemí Evropské unie. Touto směrnicí byl do původní směrnice vložen právě mechanismus dobrovolného zavedení schváleného systému v jednotlivých členských státech.⁴⁵

Směrnice ve svém textu vymezuje, že státy mohou v období do 31. prosince 2014 na období minimálně dvou let zavést a používat mechanismus reverse charge. Dále směrnice stanovuje, na jaké typy služeb či zboží lze reverse charge uplatňovat. Stanovuje také podmínky, které musí země, jež se pro tento systém rozhodne, splnit a jakým

⁴⁴ VAT – Optional reverse charge mechanism – European commission [online]. Změněno 15.2.2012 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z <

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_4209_en.htm>

⁴⁵ EUR-Lex – Jednoduché vyhledávání [online]. Změněno 29.9.2009 [cit. 2012-02-14].

Dostupné z < [http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=cs&ihtmlang=cs&lng1=cs,en&lng2=bg,cs,da,d)

[lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=cs&ihtmlang=cs&lng1=cs,en&lng2=bg,cs,da,d](http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=cs&ihtmlang=cs&lng1=cs,en&lng2=bg,cs,da,d)
[e,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=501576:cs&page=>](http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=cs&ihtmlang=cs&lng1=cs,en&lng2=bg,cs,da,d)

způsobem tyto změny provádět a stanovuje i povinnosti informovat Evropskou unii a jejím dobrovolným zavedení na základě této směrnice.⁴⁶

Česká republika na změnu této směrnice reagovala a rozhodla se implementovat do svého právního řádu mechanismu přenesení daňové povinnosti také. Jak vyplývá z prezentace boje proti daňovým únikům v podání české daňové zprávy ze dne 19.5.2011, zavedení tohoto režimu má za cíl eliminovat daňové podvody se záměrným neuhrazením výstupní daně z přidané hodnoty.⁴⁷

Mechanismus reverse charge byl do vnitrostátního právního řádu zaveden novelou zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1.4.2011. Novela nově zavedla ustanovení §§92a – 92d. Ustanovení jednak obsahují obecné vymezení tohoto systému a dále jednotlivé položky, které reverse charge podléhají. Mezi uvedené služby se tedy od 1.4.2011 zařadilo

- dodání zlata podle §92b
- dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o dani z přidané hodnoty podle §92c
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů podle §92d.

Pokud jde o přílohu č. 5 k ZDPH, ta poskytuje výčet služeb spojených s různými druhy odpadů.⁴⁸

⁴⁶ Směrnice 2006/112/EC, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁷ Boj proti daňovým únikům [online]. Změněno 19.5.2011 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK_Prezentace_Boj_proti_danovym_unikum_19052011.pdf>

⁴⁸ . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Výše uvedené položky byly v tak zvané první vlně zařazování některých služeb do režimu přenesení daňové povinnosti. Druhá vlna přišla s nástupem roku 2012. Tedy od 1.1.2012, je účinná další novela zákona o dani z přidané hodnoty, která do zákona zakotvila další položku, jenž reverse charge podléhá. V případě §92e se jedná službu poskytování stavebních a montážních prací. Dle vyjádření české daňové správy je lhostejno, zda-li v tomto případě jde o plnění, které je klasifikováno jako služba nebo jako dodání zboží z montáží. Vymezení jednotlivých plnění do tohoto režimu spadajících poskytuje Český statistický úřad ve svém sdělení týkající se produkce. Podle tohoto výčtu jde například o vrtné práce související s těžbou ropy a zemního plynu, montáže nábytku, instalace elektromotorů, pronájem lešení, architektonické a inženýrské služby zahrnující zkoušky a analýzy a některé další. Obecně lze říci, že tyto položky představují služby pevně svázané s názvem této kategorie.⁴⁹

Závěrem kapitoly věnující se přenesení daňové povinnosti lze jen konstatovat, že jde o pravděpodobně o jeden z nejefektivnějších institutů boje proti daňovým únikům právě z důvodu znemožnění zastření určitých plnění. Reverse charge má zcela jistě i do budoucna velký potenciál nejen ve výše uvedených případech, ale i v mnoha dalších. Jeho další vývoj a implementace může jen pomoci při boji proti daňovým únikům.

⁴⁹ Česká daňová správa : Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - §92e zákona o DPH[online]. Změněno 9.11.2011 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html?year=0%C2%93>

4.2 DAŇOVÉ ÚNIKY

Předchozí kapitola byla plynulým přechodníkem mezi částí této práce zaměřené na daň z přidané hodnoty obecně a částí věnující se daňovým únikům, daňovým únikům spojených s daní s přidané hodnoty a hlavně částí, zaměřující se na karuselové obchody.

Základní otázkou, kterou je třeba při úvahách o daňovém úniku vyjasnit, je samotný pojem daňových úniků. Obecně lze termín chápat jako vyhnutí se dani. K tomuto je však nutné podotknout, že existují četné diskuze a spory o tom, zda-li je takovéto vyhnutí se dani zákonným a tedy legitimním postupem, či není, a tedy jestli jde o daňový únik či nejde. V dalším výkladu se pro účely této práce bude vždy hovořit o daňovém úniku v případě vyhnutí se dani, ať už půjde o postup zákonný či ne. Tento pojem však bude dále dělen na

- daňový únik **legální**, tj. technicky neodporující zákonu a
- daňový únik **nelegální**, tj. jdoucí přímo proti ustanovením zákona.

Na situaci se lze dívat ze dvěma pohledy. Prvním je teleologický pohled na zákonnou úpravu spojenou s daněmi obecně. Nelze snad jen souhlasit, že je účelem každého daňového zákona svou oblast upravit pokud možno co nejkomplexněji a obsáhnout každou problematickou část co nejdetailněji. Z výše uvedeného lze konstatovat, že účelem zákona zcela jistě není povolit daňovým subjektům vyhýbání se dani, kterou takový zákon stanoví. Z tohoto pohledu si autor dovoluje tvrdit, že z pohledu účelu zákona je každé vyhnutí se dani, i to, na které zákon zapomíná, nelegální. V takovém případě půjde tedy při každém vyhnutí se dani o daňový únik nelegální.

Nicméně je tu však i druhý, praktický a skutečný pohled. Zákon není dokonalý a jeho znění je ne vždy schopno obsáhnout každou drobnou část své úpravy. V podstatě tedy nastávají situace, kdy zákon svou nekomplexností obsahuje zákonné mezery, které umožňují daňovým subjektům vyhnout se dani. V tomto momentě hovoříme o daňovém úniku legálním. Jelikož i přesto, že jde proti smyslu zákona, nejde proti jeho

znění, které některé specifické a někdy i obecné situace, jednoduše opomíjí. Schválně se zde nezmiňuje situace, kdy je některá skutečnost neupravena záměrně, aby možnost vyhnout se dani byla zákonem připuštěna. V tomto případě by toto pro účely mé práce spadalo do kategorie předchozího odstavce. Samotným účelem zákona by tedy bylo tuto situaci neupravovat. Koncem odstavce je nutno podotknout, že tyto mezery v zákoně bývají po kratší či delší době, kdy se v praxi ukáže jejich zneužívání, odstraněny.

O legální daňový únik však nepůjde jen, když je něco v zákoně neupraveno. Další možností je, že skutečnost může být v zákoně upravena pouze nejasným způsobem, který připouští rozdílnou interpretaci neurčitého pojmu. I přesto, že zákonodárce tedy původně zamýšlel konkrétní úpravu jako protizákonnou, svou neurčitostí ji staví někam mezi zákonnost a nezákonnost, a dává tak prostor pro interpretaci umožňující subjektu vyhnout se daňové povinnosti. Zde poskytuje své služby správní soudnictví, zejména Nejvyšší správní soud, který výklad zákona sjednocuje, a odstraňuje tak prostor pro diskuze a různé interpretace. Pak jen čas ukáže, zda-li půjde nadále o zákonem aprobovaný postup jak se vyhnout dani, či o postup, který zákonem schválen není.

Ve všech případech jde o spory zájmů států na jedné straně, proti zájmům daňových subjektů na straně druhé. Daňové subjekty však svým počínáním musí být nadmíru opatrné, protože pokud se dostanou za hranici legálního daňového úniku do sféry úniku nelegálního, nemusí být postiženi pouze v rámci správního soudnictví, jelikož trestní zákon upravuje mimo jiné i skutkové podstaty související právě s daňovými úniky.

4.2.1 DĚLENÍ DAŇOVÝCH ÚNIKŮ

Pouze obecně stanovíme, že daňové úniky lze dělit podle více hledisek. Věcně lze oddělit úniky, které se provádí při modifikaci výpočtu základu daně, a úniky, které jsou založeny posléze na modifikaci výsledné daňové povinnosti. Tyto situace se budou projevovat například ve snížení daňového základu, z čehož pak plyne nižší částka samotné daně nebo třeba zvýšení daňově uznatelných nákladů. Poslední má opět vliv na výslednou daňovou povinnost. Tyto náklady se totiž odčítají od výnosů a ve svém důsledku snižují základ daně, který se, zjednodušeně řečeno, počítá jako rozdíl mezi těmito dvěma.⁵⁰

Dále můžeme rozdělit daňové úniky na skupiny, jež jsou spáchány aktivním jednáním a úniky spáchané nečinností. V rámci první skupiny půjde například o provedení fiktivního zápisu, který bude mít za účel daňově zvýhodnit daňový subjekt. Na druhé straně, kategorie nečinnosti může spoléhat třeba v zatajení určitého druhu příjmu v daňovém přiznání. V závislosti na subjektu, jenž se výše uvedeného dopouští, lze dále daňové úniky dělit na spáchané právnickou osobou a na spáchané osobou fyzickou. Důsledkem tohoto rozlišení je stanovení odlišných druhů sankcí, jenž se již ze své podstaty musí lišit.⁵¹

4.2.1.1 Vnitrostátní daňové úniky

Kvantitativní hledisko v rámci jedné země je dalším dělitelem daňových úniků. Na základě tohoto hlediska proti sobě na jedné straně stojí tzv. „řemeslné“ úniky, a na straně druhé jsou to tzv. „průmyslové“ úniky.

Řemeslné úniky jsou chápány jako úniky drobných živnostníků, jenž jsou každodenní praxí u různých řemesel, avšak díky svému nepatrnému škodlivému důsledku je jim přikládán jen malý význam. Příkladem těchto úniků může být například nezanesení určitých příjmů do svého účetnictví, čímž bude ovlivněna výsledná daňová povinnost nebo třeba nadhodnocení daňově uznatelných výdajů, což je jen jiná cesta ke stejnému

⁵⁰ CLAUDE-MARTINEZ, Jean. Daňový únik. Praha : HZ Praha, 1995, s. 82-92

⁵¹ viz. výše

konci.⁵² V rámci výkladu o řemeslných únicích lze uvést zajímavost z daňového prostředí České republiky. Jde o paušální výdaje pro účely daně z příjmu. Daňový subjekt má zákonem stanovenou možnost vybrat si, zda-li chce uplatňovat své skutečné výdaje na dosažení a udržení zdanitelných příjmů a nebo zda-li chce uplatňovat zákonem stanovenou procenty vyjádřenou částku jako své výdaje. Ovšem paušální výdaje stanovované pro řemeslné pracovníky, které dosahují více než poloviny jejich příjmů, zatímco jimi skutečně vynaložené výdaje jsou prakticky téměř nulové, nelze označit jinak než jako daňový únik. Krásné je na tom pouze to, že jak již bylo výše zmíněno, jde o zákonem aprobovaný postup, a je zcela legální. Jde tedy o legální daňový únik. Je samozřejmě možné, že tento režim má za účel podporu podnikání v řemeslných oborech nebo jiný ušlechtilý účel, jak podpořit drobné řemeslníky. Tyto úvahy by však zabíhaly za hranice přípustné spekulace, a proto nejsou dále rozváděny.

Druhým příkladem kvantitativního dělení jsou daňové úniky průmyslové. Tyto jsou svým rozsahem mnohokrát větší a významnější. Jde o daňové podvody, jichž se dopouštějí i organizované skupiny. Zde je situace o něco jednodušší, jelikož daňové kontroly v tomto systému spočívají pouze v kontrole souladu účetnictví s daňovými doklady. Pokud tedy v rámci organizované skupiny jsou podniky schopny sladit tato data dohromady, je pro stát obtížné najít nesoulad. Jde tedy o to najít faktické odlišnosti od dokladů, například při vykázání dodávky, která fyzicky vůbec nebyla uskutečněna. Jedná se však o velice náročnou činnost, která odhalení podvodů stěžuje.⁵³

4.2.1.2 Mezinárodní daňové úniky

Tímto se dostáváme k posledním typům daňových úniků, kterými jsou daňové úniky **mezinárodní**. Jde o velice sofistikované mechanismy daňových úniků, které musí obstát komplexní úpravy napříč státy. Provádějí se za pomoci zakládání fiktivních společností, společností usazených v tzv. „daňových rájích“, či společností, které nevyvíjejí žádnou

⁵² viz. výše

⁵³ viz. výše

hospodářskou činnost a jejich jedinou činností je působit jako článek v daňovém úniku. Mezi metody těchto společností patří následující.

Manipulace s transferovou cenou tzv. **transfer pricing** je známým tématem mezinárodního daňového práva. Transfer pricing je institutem využívaným v rámci mateřských a dceřiných společností sídlících v jiných státech, při transferu zboží z jedné společnosti do druhé. Jelikož jsou tyto společnosti formálně subjekty nezávislémi, prakticky však velice svázanými, cena za kterou se zboží mezi těmito subjekty prodává často není obrazem jeho tržní hodnoty, ale spíše kalkulací neoptimálnějších cen, jejichž výše poskytuje pro obě společnosti nejvýhodnější daňovou optimalizaci.⁵⁴ Je nutno podotknout, že právě z těchto důvodů je transfer pricing státy velmi hlídaným jevem. Mezinárodní společnosti si tedy velmi často najímají nezávislé daňové poradce pro vypracování transfer pricingových studií, jenž mají zaručit klidný průběh daňových procesů.

Druhou metodou v mezinárodním měřítku je **manipulace s odměnami za služby poskytnuté v zahraničí**. Tento daňový únik funguje tak, že příjmy, jež má daňový subjekt v jiném státě, nejsou následně přenášeny do státu sídla tohoto subjektu, a tedy nejsou vůbec daněny v rámci daní z příjmu. Jde tedy o vyhýbání se daňové povinnosti, jenž bylo objeveno v 70. letech dvacátého století v umění a sportu a je nazýváno „rent a star“. Systém fungoval, tak, že v jiných zemích fungovaly fiktivní společnosti, které například sportovce soukromě vyplácely. Sportovci se tímto vyhnuli zdanění části svých zdanitelných příjmů.⁵⁵

V rámci této práce není nezbytné dále poskytovat výčet možných obecných dělení, stejně tak jako výčet úniků spojených s daní jinou než daní z přidané hodnoty. Proto tato kategorie bude předmětem dalšího výkladu.

⁵⁴ viz. výše

⁵⁵ viz. výše

4.2.2 DAŇOVÉ ÚNIKY SPOJENÉ S DPH

Podle vyjádření generálního ředitele Generálního finančního ředitelství Jana Knížka pro Českou tiskovou kancelář ze dne 7.2.2012 stát přichází ročně podle odhadu generálního finančního ředitelství o částku 25 až 30 miliard korun českých právě kvůli daňovým únikům. Podle odhadů jde z této částky 10 až 15 miliard korun českých na daňové úniky spojené s daní z přidané hodnoty.⁵⁶ Jak je z vyjádření patrné, daň z přidané hodnoty je statisticky nejvíce zneužívanou daní pro daňové úniky. Tuto skutečnost lze s největší pravděpodobností přičítat samotnému mechanismu a nastavení této daně. Frekvence daňového přiznání je v závislosti na dalších podmínkách buď každý měsíc nebo každého čtvrt roku. Na rozdíl od přiznání k dani příjmu je přiznání k DPH až dvanáctkrát častější, a poskytuje tedy subjektům mnohem větší prostor. Dále tomu také napomáhá značná složitost konstrukce daně, kdy na jedné straně je povinnost odvést daň na výstupu ovlivněna množstvím zneužitelných výjimek, a na straně druhé nárok nechat si vrátit daň na vstupu. Faktické plnění státu ve prospěch subjektu za předpokladu, že stát nemá jistotu, že daň na výstupu s tímto plněním spojená byla státu odvedena, je samo o sobě riskantní a lehce zneužitelné. Navzdory tomu všemu zde přeci existují více či méně účinné mechanismy typu výše popsaného reverse charge, které mají za úkol proti tomuto bojovat.

Mezi daňové úniky spojené s DPH patří:

- **Služby bez DPH** – poskytnutí služby bez toho, aniž by poskytovatel vydal doklad a za poskytnutí služby odvedl DPH. Služba se provede a stát se nic nedozví. Navíc je pro příjemce služby tato volba značně výhodnější.⁵⁷

⁵⁶ Knížek: Stát přichází ročně kvůli daňovým únikům až od 30 mld. Kč – Finanční Noviny.cz [online]. Změněno 7.2.2012 [cit. 2012-02-17]. Dostupné z <<http://www.financninoviny.cz/zpravy/knizek-stat-prichazi-rocne-kvuli-danovym-unikum-az-o-30-mld-kc/751857>>

⁵⁷ CLAUDE-MARTINEZ, Jean. Daňový únik. Praha : HZ Praha, 1995, s. 85-88

- **Fiktivní faktury** – únik jenž je nazýván ve francouzském prostředí „taxi“. Únik funguje na základě jednání podnikatele, jehož účelem je vydávání fiktivních faktur za poskytnuté plnění, jež se fyzicky nikdy neuskutečnilo. Důsledek této činnosti je zvýšení daně na vstupu u příjemce tohoto fiktivního plnění, a tedy nárok na vyšší odpočet daně z přidané hodnoty.⁵⁸
- **Rozdílné sazby DPH** – posledním příkladem možného vnitrostátní daňového úniku uvedeném v této práci je podřazování určitého druhu plnění ze standardní sazby daně z přidané hodnoty, která aktuálně činí 20%, do kategorie plnění podléhající sazbě snížené.⁵⁹ Na tento druh daňových úniků lze však pohlížet optimisticky z toho důvodu, že pokud bude v budoucnu skutečně sazba daně z přidané hodnoty sjednocena na stejnou úroveň, prostor pro tento daňový únik zcela zanikne.

⁵⁸ viz. výše

⁵⁹ viz. výše

5 KARUSELOVÉ OBCHODY

5.1 OBECNÉ VYMEZENÍ

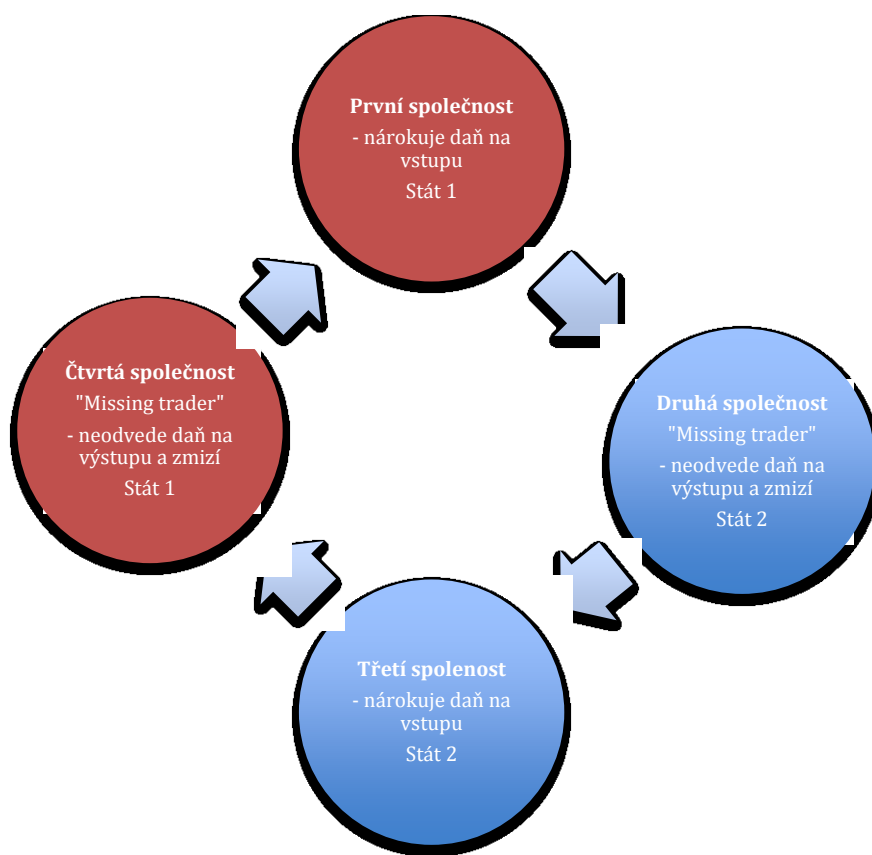
Jedním z typů daňových úniků v rámci mezinárodního plnění jsou daňové úniky nazývané jako tzv. karuselové obchody. V případě karuselových obchodů jde o nelegální daňový únik spojený s mezinárodním plněním. Jde o daňový podvod jenž svou podstatou není ničím novým. V malém měřítku se objevoval již v 80. letech dvacátého století, zvláště v zemích Beneluxu. Do popředí pozornosti se však dostal až začátkem 21. století, kvůli obrovským finančním objemům, které se při těchto obchodech státům „ztrácely“.

Princip karuselového obchodu bude demonstrován na následujícím příkladu. Jakákoliv definice by pravděpodobně dostatečně nedokázala popsat skutkovou podstatu tohoto úniku. Tak tedy, existuje řetězec čtyř obchodů, kde každý z nich je registrován v nějakém členském státě Evropské unie. První z řetězce dodá zboží druhé společnosti, která je plátce registrovaným k dani v jiném členském státě. Jak je již v předchozím výkladu zmíněno, je toto plnění osvobozeno od daně s nárokem na odpočet dle §64 ZDPH. Druhá společnost přizná daň na výstupu a zároveň uplatní nárok na daň na vstupu. Vůči tomuto členskému státu je tedy situace zdánlivě neutrální. Vzápětí prodává druhá společnost zboží třetí společnosti ve stejném státě jako vnitrostátní dodávku. Na daňovém dokladu daň uvedena je, ale druhou společností není státu odvedena. Třetí společnost však nárok na daň na vstupu uplatní. Třetí společnost dále prodává zboží čtvrté společnosti, která má sídlo v členském státě stejném jako první společnost. Třetí společnost prodá zboží opět jako osvobozené od daně z přidané hodnoty. Čtvrtá společnost ve svém státě daň na výstupu přizná a uplatní zároveň nárok na odpočet. Situace je pro stát opět daňově neutrální. Kolotoč dostává svou podobu v momentě, kdy čtvrtá společnost prodává zboží zpět první společnosti tak, že daň na doklad jako v předchozím případě přizná, ale státu neodvede. První společnost uplatní nárok na daň na vstupu. Než se v obou státech na všech finančních úřadech již tak složitá situace vyjasní, druhá a čtvrtá společnost z kolotoče zmizí. V tomto momentě státy nemají své

dlužníky, kteří měli odvést daň na výstupu a neodvedli a mají jen nevinné společnosti první a třetí, které plně v souladu se zákonem uplatnily nárok na daň na vstupu.⁶⁰

V případě karuselových obchodů stejně tak jako v případě mnoha dalších nejde ani tak o samotný pojem. Jde spíše o obrovské vlny změn zákonů, obranných mechanismů, opatření a soudních rozhodnutí a jejich následný vývoj a rozvoj, jenž tyto úniky způsobují.

Schéma č.1: Princip karuselových obchodů



61

⁶⁰ Kolotočové podvody (Carousel Frauds) – Daňový portál profesionálů a daňových poradců [online]. Změněno 3.8.2006 [cit. 2012-02-17]. Dostupné z <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=\\$issue=1121](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/?search_query=$issue=1121)>

⁶¹ BBC NEWS | Business | New rules to stop carousel fraud [online]. Změněno 1.7.2007 [cit. 2012-02-20]. Dostupné z <<http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/6710827.stm>>

5.2 PŘÍPAD OPTIGEN

K otázce vývoje a posuzování karuselových obchodů existuje i řada rozhodnutí Evropského soudního dvora. Pro další ozřejmění otázky posuzování těchto podvodů bude dále uvedeno rozhodnutí ESD C-354/03 ze dne 12. ledna 2006 spolu s některými výňatky ze stanoviska generálního advokáta Poiarese Maudra z 16. února 2005 k tomuto rozhodnutí.

V případě uvedeného rozhodnutí se jednalo o položení předběžné otázky Evropskému soudnímu dvoru soudem Spojeného království. Položená otázka směřovala přímo na posuzování struktury tohoto obchodu, a to z důvodu ponechání nároku na daň na vstupu u společností, jež byly zapojeny do karuselových obchodů. Jednalo se o otázku, zda-li se má karuselový obchod posuzovat jako jeden celek, jako souhrn plnění, které vzniklo pouze z toho důvodu, aby členské státy, ve kterých měly zúčastněné společnosti sídlo, byly zkráceny na daních, které dvě z těchto společností měly odvést. Nebo zda-li má být v případě těchto transakcí posuzováno každé plnění zvlášť, čímž by vlastně soud nebyl schopen stíhat podvod jako celek, ale mohl by stíhat pouze jednotlivé společnosti, z nichž dvě neodvedly daň z přidané hodnoty a zmizely. Na druhé straně by zůstaly nepotrestané i společnosti, které uplatnily nárok na daň na vstupu s neprokazatelným úmyslem krátiť stát na dani, která měla být odvedena právě chybějícími společnostmi. Argumentem, kterým se snažilo Spojené království podpořit to, aby se obchod posuzoval jako celek, byl argument, že bez účelu provést karuselový obchod, by jednotlivá plnění nebyla vůbec uskutečněna.⁶²

Více než samotné rozhodnutí je zajímavé a mající zásadní dopad, výše zmíněné stanovisko generálního advokáta k tomuto případu. Ten uvádí, že karuselový obchod je charakteristický tím, že je složen z řady jednotlivých plnění, zatímco společný systém daně z přidané hodnoty podle směrnice 77/388/EHS, neboli tzv. „**Šesté směrnice**“, jež upravovala úpravu jednotného systému DPH předtím, než byla nahrazena výše uvedenou směrnicí 2006/112/EC, je založen na tom, že každé plnění podléhá dani

⁶² Rozhodnutí ESD C-354/03 Optigen ze dne 12. ledna 2006

z přidané hodnoty zvlášť a je tedy lhostejno, jaká byla povaha plnění předcházejícího a plnění následného. Pokud by podle něj tento princip byl porušen, byly by porušeny zásady neutrality daně z přidané hodnoty a zásada právní jistoty.⁶³

Zásada neutrality daně byla již jednou zmíněna, a proto jen pro úplnost následuje její stručné vysvětlení. Jde o zásadu, která vyjadřuje, že konečný podíl daně v ceně plnění je pro všechny konečné subjekty stejný.

Dále hovořil o argumentu Spojeného království, že musí být sledován i cíl samotného plnění a v návazné snaze dosáhnout výkladu výše zmíněné směrnice v tom smyslu, že pokud je cílem a účelem plnění daňový podvod, nespadá plnění do rozsahu pojmu „hospodářská činnost“, jak ji vymezuje uvedená směrnice. Generální advokát v tomto případě konstatuje, v souladu s konstantní judikaturou ESD, že pro účely DPH nelze dělat z důvodu zachování daňové neutrality rozdíly mezi plněním legálním a nelegálním, a že tedy i takováto plnění patří do pojmu hospodářská činnost a spadají tedy pod jednotný systém daně z přidané hodnoty.⁶⁴

K tomuto všemu dodává, že definice karuselových obchodů formulovaná Spojeným královstvím je taková, že subjekty využívají legálního hospodářského oběhu s cílem umožnit uchování finančních prostředků zaplacených jako DPH. K tomu všemu jde ve své podstatě o obchody kruhové. V návaznosti na zásadu právní jistoty tedy uvedl, že nelze připustit, aby při takovémto výkladu se musel každý subjekt obávat, zda-li se jeho zboží nevrátí v některé z dalších transakcí ke svému původnímu majiteli, čímž by vlastně byl podmíněn jeho nárok na daň na vstupu až na dobu neurčitou. Čekalo by se tedy, zda-li by nebyly splněny podmínky pro kvalifikaci „karuselový obchod“.⁶⁵

V závěru svého stanoviska generální advokát uvádí, že nelze nakládat s těmito případy tak, že je prostě vyřadíme z okruhu úpravy tím, že řekneme, že nejde o hospodářskou činnost, či nejde pouze o jednotlivé a samostatné obchody. Advokát

⁶³ viz. výše

⁶⁴ viz. výše

⁶⁵ viz. výše

namísto toho uvedl, že státy by měly k omezení těchto obchodů přijmout úpravu, kterou připouštěla uvedená směrnice. Tou je **zavedení odpovědnosti za přiznání DPH společně a nerozdílně s daňovým subjektem, jenž dotyčné plnění uskutečnil**.

Evropský soudní dvůr akceptoval argumenty generálního advokáta a uvedl, že nárok daň na vstupu zůstává u společností účastnící se řetězce karuselového obchodu zachována, pokud o podvodném jednání nevěděli nebo nemohli vědět. K tomu také ESD uvádí, že tyto skutečnosti se musí zkoumat u každého případu zvlášť, a tedy nikoli jako celek.⁶⁶

5.2.1 RUČENÍ ZA NEZAPLACENOU DAŇ §109 ZDPH

Kromě zpřesnění chápání pojmu a institutu karuselových obchodů vyplynulo z výše uvedeného textu ještě doporučení generálního advokáta o zavedení prostředků obrany jež připouští Šestá směrnice.

Členské státy vychází nejen z tohoto doporučení. V rámci daňové legislativy České republiky se doporučení generálního advokáta a další judikatura obrazí mimo jiné v již výše zmiňované novele zákona dani z přidané hodnoty č. 47/2011 Sb., kterou se zákon o DPH změnil. Tato novela nabyla účinnosti dne 1.4.2011. Dle vyjádření Generálního finančního ředitelství 11.3.2011 bylo účelem novely naplnit závazek České republiky vůči Evropské unii a transponovat do tuzemského právního řádu směrnice Rady evropské unie z oblasti daně z přidané hodnoty. Jednalo se o transpozici směrnice 2006/112/ES, která byla již výše zmíněna. Na tomto místě pouze dále doplníme, že jde o tzv. „**technickou novelu**“. Mimo jiné instituty touto novelou zaváděné, měly zásadní význam zaváděné změny z důvodu boje proti daňovým únikům. Jednou změnou je již popsany režim tuzemského přenesení daňové povinnosti neboli reverse charge, a druhým, pro tuto podkapitolu důležitým, je institut **ručení za nezaplacenou daň**.⁶⁷

⁶⁶ viz. výše

⁶⁷ Ministerstvo financí České republiky: Novela zákona o DPH [online]. Změněno 1.5.2004 [cit. 2011-03-11]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph.html>

Z vyjádření Generálního finančního ředitelství plyne, že právě zásady a doporučení vyplývající z judikatury Evropského soudního dvora jsou jedním z příčin zavedení tohoto institutu. Příklad Optigen stojí tedy mezi jinými o nicméně významnými rozhodnutími tohoto soudu, která ovlivnila vývoj spojený s bojem proti karuselovým obchodům a daňovým únikům obecně. Mezi jiné důležité případy lze například uvést rozhodnutí ESD C-384/04 Federation of Technological Industries.⁶⁸

Ručení za nezaplacenou daň je zakotveno v §109 ZDPH. Ustanovení říká, že plátce jenž přijme zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, ručí za nezaplacenou daň na výstupu z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění věděl nebo věděl mohl, že

- daň nebude úmyslně zaplacená,
- plátce povinný zaplacením daně se úmyslně uvede do stavu, kdy nebude schopen daň zaplatit, a nebo
- dojde ke zkrácení daně.⁶⁹

Dále příjemce podle tohoto ustanovení ručí i v případě, že úplata za plnění je zcela odlišná od obvyklé ceny nebo je poskytnuta bezhotovostním převodem na zahraniční bankovní účet.⁷⁰

⁶⁸ viz. výše

⁶⁹ . 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁰ viz. výše.

5.3 ZPRÁVA SNĚMOVNY LORDŮ

Jak rozsudek Evropského soudního dvora Optigen, tak i mnohé další případy, jenž tento soud řešil, se zabývaly předběžnou otázkou položenou soudy Spojeného království. Největší objemy ztrát na karuselových obchodech neboli tzv. obchodech „missing trader“ zaznamenalo totiž právě Spojené království. Značné množství informačních materiálů a dokumentů pochází z tohoto státu, zejména od Sněmovny lordů, jenž je horní komorou Parlamentu Spojeného království. Nejde samozřejmě o zdroj jediný.

Komplexní zprávou vypovídající o věci karuselových obchodů je zpráva z roku 2007 s názvem *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in EU*, jenž je komplexním shrnutím zasedání Komise evropské unie v letech 2006-2007 věnující se tomuto tématu. Zpráva obsahuje obecná vymezení karuselových obchodů, jejich souvislostí s daní z přidané hodnoty, a uvádí závažnost celého problému. Dále uvádí výčet možných opatření aktivního boje proti karuselovým obchodům. Mezi nimi je například institut *reverse charge*, určení možnosti spolupráce mezi členskými státy a konkrétních kroků této spolupráce a mnohé další informace.

5.3.1 ZTRÁTY NA KARUSELOVÝCH OBCHODECH

Jedním z hlavních důvodů, pro který se tato práce o zprávě Sněmovny lordů zmiňuje, jsou relativně ucelené statistiky a odhady ztrát způsobených právě karuselovými obchody, které byly vyhotoveny pro účely komparace v rámci Evropské unie v období, kdy se karuselové obchody staly aktuální evropskou otázkou. Bohužel odhady byly zpracovány již před fází aktivního zavádění opatření proti daňovým únikům uvnitř Evropské unie. V současné době aktivního boje neexistují aktuální studie a odhady týkající se této problematiky. Můžeme se domnívat, že nové studie budou provedeny po určitém období, ve kterém budou všechny opatření úspěšně zavedeny a budou funkční po určitý počet let. Do té doby jsou oficiálně dostupné pouze starší odhady, které však na vážnosti celé věci nic nemění. Zpráva tedy uvádí, že jen malé procento členských států zveřejňuje odhady ztrát z daňových podvodů. Komise však podle této zprávy věří,

že objemy daňových ztrát v některých státech šplhají až nad 10% veškerých příjmů z daní z přidané hodnoty. Například Německo uvedlo svůj odhad pro rok 2002 na 4,5 miliard euro.⁷¹ Pro zajímavost, podle dnešních směnných kurzů tedy šlo zhruba o 108 miliard Kč. Takovýto objem úniků by v České republice, jenž má roční rozpočtovaný příjem cca. 1300 miliard Kč, znamenal téměř desetinu celkových ročních příjmů státu.

Ještě více zarážející jsou data, uvádějící odhady daňových ztrát právě ve Spojeném království. Odhady jsou uvedeny v následujícím textu. Zpráva však připouští možnost, že jsou všechny značně podhodnocené a skutečná ztráta byla mnohem větší.

- 1999/2000 – 1,5 – 2,4 miliard liber
- 2000/2001 – 1,3 – 2,5 miliard liber
- 2001/2002 – 1,7 – 2,5 miliard liber
- 2002/2003 – 1,5 – 2,3 miliard liber
- 2003/2004 – 1,1 – 1,7 miliard liber
- 2004/2005 – 1,1 – 1,9 miliard liber
- 2005/2006 – 3,5 – 4,75 miliard liber⁷²

Pokud bychom stanovili daňovou ztrátu Spojeného království za roky 2005/2006 na karuselových obchodech na vrchní hranici odhadu, dostali bychom se na neuvěřitelných 4,75 miliard liber. Opět pro srovnání, při dnešních kurzech by ztráta činila téměř 150 miliard Kč. Dostáváme se tedy na ještě vyšší číslo, než na jaké se dostalo Německo.

Všechny odhady a statistické předpoklady, jenž vycházejí z této zprávy a mnoha dalších jiných zpráv, stejně tak jako u dříve zmíněných informací, které při svém vyjádření poskytlo Generální finanční ředitelství, jsou vždy více či méně nepřesné. Tato skutečnost je lehce pochopitelná. Již sama podstata těchto podvodů a sama konstrukce

⁷¹ House of Lords, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in EU [online]. Změněno 1.5.2004 [cit. 2007-05-1]. Dostupné z <<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/101.pdf>>

⁷² viz. výše

daní, zejména daně z přidané hodnoty, nahrávají velice složitým a nepřesným procesům při jejich odhalování. Žádný subjekt, jenž daňové úniky uskutečňuje, zcela jistě nedává zprávy statistickým úřadům a jiným státním institucím o tom, jakou částku „opomněl“ v daném roce na dani zaplatit. Nelze tedy ani očekávat, že subjekty realizující daňové úniky, budou vyplňovat průzkumy pokládající otázky tohoto druhu.

Skutečností je, že majorita obchodů s účelem provedení daňových úniků je prováděna na tzv. „šedém trhu“. Tím se rozumí poskytování plnění ve formě dodávek zboží nebo poskytování služeb distribučními kanály jinými, než těmi, které jsou zákonem schváleny, či předpokládány k těmto plněním jejich výrobci, či poskytovateli. Zvláště významným plněním byl podle zprávy pro karuselové obchody v posledních letech trh s mobilními telefony a počítačovými čipy. Právě z tohoto důvodu byl pro příklad, bližší vymezení a jako příklad ukázky legislativního vývoje spojeným s karuselovými obchody, vybrán výše rozebraný případ Optigen, jehož skutková podstata byla založena právě na obchodech s počítačovými čipy. Pro účely rozboru nebyl skutkový stav případu podstatný, a proto nebyl v rozboru uveden.⁷³

Z těchto a dalších důvodů je zřejmé, že odhady vypracovávané jednotlivými odbornými organizacemi, které se touto problematikou zabývají, čerpají jejich poznatky jinými způsoby. V tomto bodě se vracíme zpět ke zprávě Sněmovny lordů. Zpráva u textu popisující odhady daňových ztrát ve Spojeném království uvádí, že ze studie projektu „EUROCANET“, vyplývají čísla odlišná. Podle této studie jsou částky ztracené na karuselových obchodech mnohem vyšší. Zpráva však dále uvádí, že s výsledky této studie nesouhlasí, jelikož její data jsou založena na nerelevantních informacích a výsledky této práce nejsou nijak podloženy, ani podpořeny dalšími relevantními tvrzeními.

⁷³ House of Lords, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in EU [online]. Změněno 1.5.2004 [cit. 2007-05-1]. Dostupné z <<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lddeucom/101/101.pdf>>

5.3.2 ZTRÁTY PODLE STUDIE PROJEKTU EUROCANET

Zpráva Sněmovny lordů jež odkazuje na vyjádření a odhady zprávy projektu EUROCANET, obsahuje také na svém konci anglický překlad zmíněné studie, jenž byla vypracována právě pro účely tohoto shromáždění Komise evropské unie.

Jelikož již výše sepsaný text obsahuje několik odkazů na projekt EUROCANET, bylo by vhodné tento pojem objasnit a vysvětlit. Takto se i v dalším výkladu stane. Nicméně v tomto momentě to zatím nebude. EUROCANET jak bude dále popsáno je projekt značně kontroverzní, tajemný a působí mnohá příkoří jak některým státům, tak nemalému počtu daňových subjektů. Proto zcela záměrně bude rozebrán až v další kapitole. Tato část diplomové práce se, jak nadpis kapitoly napovídá bude věnovat pouze odhadům ztrát na zaplacené dani příčinou karuselových obchodů, které byly v rámci projektu EUROCANET vypracovány.

Zpráva s názvem „Snaha o vyměření objemů mezinárodních daňových podvodů v rámci Evropské unie“ se na tento problém zaměřila pomocí tzv. makroekonomické metody a vypracovala odhady ztrát na rok 2004.⁷⁴

Výše v práci byla zmíněna rizika a důvody, pro které každý odhad tohoto typu má tendence být více či méně nepřesný právě kvůli existenci šedých ekonomik a dalších faktorů jenž získání reálných dat ve značné míře komplikují a získaná data podávají pouze nepřesně. Pokud jde o analýzu makroekonomickou, jenž byla vypracována v rámci projektu EUROCANET, jde jen o další případ spadající do této kategorie. Nelze ihned vynášet soudy o tom, jak moc či málo jsou data přesná. Můžeme pouze uvést faktory, z nichž můžeme o výše uvedeném spekulovat. Prvním problémem, který může způsobit komplikace je skutečnost, že makroekonomická data nejsou údaji, které jsou dostupné ihned v okamžiku jejich vzniku. Jde o informace, které jsou získávány následně až po ukončení konkrétního zkoumaného období a pomocí agregací se posléze teprve vytvářejí makroekonomické zprávy. Data na zkoumaný rok tedy jsou fakticky získávána až mnoho

⁷⁴ viz. výše

měsíců po konci zkoumaného období a znovu je třeba zopakovat, že jde jen o hrubá agregovaná data. Problém tedy vzniká nejen v případě značně posunutých výsledků, jenž v době kdy studie a odhady vznikají mohou být již dávno v jiných polohách, ale i v případě přesnosti odhadů, které jsou postaveny jen na hrubých datech. Toto však lze lehce demonstrovat na sporu mezi Spojeným královstvím a projektem EUROCANET. Jak zde bylo uvedeno, každý z nich ve svých zprávách uvádí jiná čísla odhadovaných ztrát.

Tato makroekonomická studie vychází z několika ukazatelů, na základě kterých jsou vypočteny konečné odhadované částky. Mezi tyto ukazatele patří

- HDP,
- technologický koeficient,
- objem zaplacené DPH, a
- K-risk.⁷⁵

První skupinou je hrubý domácí produkt, jenž je vypovídajícím ukazatelem velikosti země. Dalším je technologický koeficient, který představuje vyspělost země na trhu s elektronickými zařízeními, jež hlavní měrou přispívají právě ke karuselovým obchodům. Objem zaplacené DPH má podle studie velký vliv na objem nezaplacené DPH. Koeficient K-Risk je spojením druhého a třetího ukazatele. Všechny tyto ukazatele jsou pro výpočet odhadů ztrát dle studie důležitým faktorem. Otázka je, nakolik mají uvedené ukazatele vypovídající schopnost v tomto kontextu. Dle mého názoru je velice problematické stanovit ukazatele, které budou maximálně vhodné, a výstupy těchto studií jsou pravděpodobně značně nepřesné.

Mezi uvedené ukazatele by bylo dle mého názoru vhodné zařadit ještě celkový objem zaplacených daní, a procento podílu průmyslových společností, u nichž je větší pravděpodobnost existence daňových úniků. Toto doporučení je založeno na požadavku co největší jednoduchosti odhadů. Skutečnou vypovídající hodnotu by měli jen složité a nákladně vypracované studie zaměřující se na detailní ukazatele.

⁷⁵ viz. výše

Po vyjádření konečných odhadů se studie dostala za rok 2004 na následující data vyjádřená v miliardách Kč:⁷⁶

- GB – 94
- ES – 64,75
- IT – 58,25
- DE - 50
- FR - 38
- NL - 17
- DK – 11,25
- AT – 3,6
- PL – 2,55
- SE – 2,25
- EL – 1,67
- CZ – 1,2
- SK – 0,85

Při pouhém pohledu na uvedená čísla se může zdát, že jde o bezvýznamnou částku. Karuselové obchody jsou však pouze jedním z mnoha daňových úniků spojených s daní z přidané hodnoty. Vedle těchto úniků stojí ještě zástup dalších, spojených s ostatními daněmi. Celková částka musí tedy dosahovat obrovských hodnot. Státy by v tomto ohledu měly být maximálně aktivní v přijímání a vývoji nových a efektivnějších opatření v boji proti karuselovým obchodům. Opírajíce se rozpočet ČR, činící zhruba 1 300 miliard korun českých, je podíl karuselových obchodů dosti výraznou položkou pokud zvážíme, jak je uvedeno, že jde jen o jeden typ úniků ve skupině daně z přidané hodnoty.

⁷⁶ viz. výše

5.4 EUROCANET

V této kapitole se práce bude věnovat projektu EUROCANET, jež byl již zmíněn v předchozím výkladu. Jde poměrně o kontroverzní projekt, což bude demonstrováno v dalším výkladu. Raději než poskytování jakýchkoliv definic či popisů tohoto projektu, bude lépe, když tato kapitola bude zahájena rozbořem rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v České republice.

5.4.1 PŘÍPAD *GLADIUS*

Snad nejlepším příkladem, který lze v této fázi práce uvést, je právě případ *Gladius*. Jde o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v Brně se spisovou značkou 9 Aps 5/2010 ze dne 16. listopadu 2010. Rozbor případu je vhodný na tomto místě uvést hned z několika důvodů. Jde o známý rozsudek zabývající se jak karuselovými obchody, tak institucí EUROCANET. Ano, nadále bude EUROCANET nazýván institucí, jelikož skutečně nejde o pouhý projekt, ale o celou instituci, jak bude popsáno dále v textu.

Je vhodný tedy z toho důvodu, že jde o demonstrativní rozsudek NSS, jehož skutkový stav se udál ve společnosti zabývající se obchodem s počítačovými součástkami. Potvrzuje tím dříve zmíněný závěr, že nejčastějším druhem obchodů, jenž se do karuselových obchodů zapojují, jsou právě obchody s mobilními telefony a počítačovou technikou. Existencí rozsudku je potvrzena skutečnost, že hrozba karuselových obchodů reálně existuje a členské státy Evropské unie skutečně bojují proti jejich realizaci s většími či menšími úspěchy. V neposlední řadě také ukazuje zmiňovanou kontroverznost, ve formě procesu, jenž byl institucí EUROCANET adoptován pro odhalování karuselových obchodů. Lze tedy říci, že jde o stěžejní rozsudek shrnující boj, jeho projevy a výsledek boje ve formě instituce EUROCANET, proti karuselovým obchodům v rámci Evropské unie, a také v rámci poměrů České republiky.

Z potřeby vyjádření komplexity tohoto tématu plyne i potřeba co nejdetailnějšího rozboru tohoto rozhodnutí. Samozřejmě detailního v rámci účelu a smyslu této práce.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu je rozhodnutím o kasační stížnosti společnosti Gladius Internation s.r.o. (dále též „Gladius“), proti rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 5. 2010 se spisovou značkou 22 Ca 267/2009. Krajský soud vydal ve věci usnesení o odmítnutí dané věci s tím, že žalobce, společnost Gladius podal proti tomuto rozhodnutí kasační stížnost. Žalovaným byl v dané věci Finanční úřad v Olomouci. Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.⁷⁷

Stěžovatel ve své kasační stížnosti k Nejvyššímu správnímu soudu uvedl, že v oné době proti němu bylo současně vedeno osm vytýkacích řízení na DPH, což považuje za nezákonný zásah. Obsahem jeho kasační stížnosti byly čtyři body. Domáhal se, aby krajský soud

- zakázal pokračovat v nezákonných vytýkacích řízeních u něj vedených,
- obnovil stav před odesláním formulářů SCAC 2004 a dodatečně informovat všechny adresáty, že se nijak nepodílí na karuselových obchodech,
- ukončil zásah ve formě evidence v registru EUROCANET, a tedy jej z něho vyřadil,
- umožnil stěžovateli nahlédnutí do spisu, včetně neveřejné části, a včetně částí, které se dle jeho tvrzení týkají této věci, avšak do spisu zařazeny nebyly.⁷⁸

Krajský soud se s těmito požadavky ve svém rozhodnutí vypořádal následovně. Uvedl, z důvodu subsidiarity soudního přezkumu správních rozhodnutí, že je třeba vyčerpat všechny procesní prostředky, které zákon dává daňovému subjektu k dispozici. Krajský soud konstatoval, že v daňovém řízení nebyla proti vytýkacímu řízení vznesena žádná námitka, a proto tím musel jeden z žalobních bodů odmítnout, jelikož by rozhodnutím ve věci samém popřel právě princip subsidiarity soudního přezkumu ve správní věci.⁷⁹

⁷⁷ Rozhodnutí NSS sp. zn. 9 Aps 5/2010 ze dne 16.11.2010

⁷⁸ viz. výše

⁷⁹ viz. výše

Dále krajský soud řešil otázku přípustnosti žaloby na nezákonný zásah. V tomto místě krajský soud konstatoval, že spíše než o nezákonný zásah šlo o nečinnost ze strany správce daně. Pokud bylo totiž žalobcem vytýkáno, že správce daně schválně prodlužoval vydání rozhodnutí o vyměření daně, nelze na toto pohlížet jako na nezákonný zásah, ale právě spíše jako na jeho nečinnost.⁸⁰

Nejvyšší správní soud však k závěrům krajského soudu uvedl, že nejednal v souladu se zákonem pokud žalobu odmítl, jelikož správní soudnictví je vystavěno na principu plné jurisdikce jako odraz evropské legislativy. Tento princip je vyjádřením povinnosti soudů plně rozhodnout o věci každého spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě soudem nestranným a zřízeným zákonem.⁸¹

I přes toto konstatování Nejvyšší správní soud uvedl, že kasační stížnost společnosti Gladius je důvodná pouze částečně.⁸²

Podle vyjádření stěžovatele v kasační stížnosti, je spatřován nezákonný zásah v činnosti pracovníka správce daně, z jehož vlastní iniciativy došlo k tomu, že do různých států Evropské unie byla odeslána zpráva následujícího obsahu. Zpráva nejdříve vymezila společnost Gladius International s.r.o., uvedla její sídlo, jejího jednatele a posléze označila tuto společnost jako obchodníka zapojeného do karuselových obchodů. O jednateli dále uvedla, že je také jednatelem dalších společností, které jsou v současné době aktivně vyšetřovány pro podezření z karuselových obchodů a jsou uvedeny v databázi instituce EUROCANET. Vymezena je také činnost společnosti Gladius, a to jako obchodník s výpočetní technikou renomovaných značek. Obchody údajně probíhají tak, že toto zboží je posíláno do různých logistických skladů v různých zemích EU, kde je posléze daňově neutralizováno. Daň tedy není odvedena.⁸³

⁸⁰ viz. výše

⁸¹ viz. výše

⁸² viz. výše

⁸³ viz. výše

Zpráva s tímto obsahem, sepsaná pracovníkem správce daně, byla na formuláři SCAC 2004 odeslána do jiných členských států Evropské unie, kde byla v sídla společností, jež byly obchodními partnery společnosti Gladius. Na základě těchto zpráv, došlých do jednotlivých států, začaly příslušní správci daně vyšetřovat a provádět daňové kontroly právě u těchto obchodních partnerů. Faktickým důsledkem, kterého se na základě tohoto procesu společnosti Gladius dostalo, bylo to, že tito partneři rozvázali všechny obchodní styky s českou společností na základě započetí jejich vyšetřování po té, co se dozvěděli, že příčinou jejich vyšetřování je společnost Gladius.⁸⁴

Pokud shrneme předchozí odstavec, jde ve své podstatě o to, že na základě iniciativy jednoho pracovníka místně příslušného správce daně, přišla společnost Gladius o své obchodní partnery. Zarážejícím je na této situaci fakt, že pro započetí těchto daňových kontrol, a ukončení partnerství mezi společnostmi, bylo irelevantní, zda-li společnost byla skutečně zapletena do karuselových obchodů. Ekonomika této společnosti byla rozbita jen kvůli podezření!

Stěžovatel se tedy domáhal alespoň ochrany před činností žalovaného tým, že chtěl aby mu bylo přikázáno vyřadit jej z evidence EUROCANET, označené v rozsudku jako **European Carousel Network**. Na základě tvrzení stěžovatele jde o neformální síť pro rychlou výměnu informací v rámci Evropské unie, týkající se hrozby karuselových obchodů, jenž vznikla na základě iniciativy Belgie, a která byla podpořena Komisí.⁸⁵

V části, kterou soud shledal jako nedůvodnou, se zabýval body týkající se nezákonného zásahu. Zde Nejvyšší správní soud konstatoval, že dává krajskému soudu za pravdu, že tyto body bylo třeba odmítnout. Na druhé straně však uvedl, že krajský soud uvedl nesprávné posouzení věci. Nejvyšší správní soud uvedl, že předpokladem nezákonného zásahu je to, že jde o fakticky reálně trvající zásah do práv daňového subjektu za stavu, kdy v dané věci neexistuje žádné rozhodnutí. Dále se tedy soud pustil do rozboru pojmu vytýkacího řízení. Srovnával zákonný institut vytýkacího řízení

⁸⁴ viz. výše

⁸⁵ viz. výše

s institutem daňové kontroly a došel k následujícím závěrům. Daňová kontrola je na rozdíl od řízení vytýkácího proces, jenž následuje až po rozhodnutí o vyměření daně. Daňová kontrola nekončí sama o sobě vyhotovením rozhodnutí. Daňová kontrola je vlastně jen jakýmsi podkladem pro další rozhodnutí a není tedy fakticky jeho částí. Na druhé straně řízení vytýkácí je institut jenž probíhá ještě před vydáním rozhodnutí o vyměření daně a jako takové je ukončení právě tímto rozhodnutím. Pokud tedy subjekt chtěl vytýkácí řízení v této věci napadnout, mohl tak učinit, avšak nikoli za pomoci žaloby na nezákonný zásah, ale žalobou proti nezákonnému rozhodnutí, podanou až proti konečnému rozhodnutí o vyměření daně. Koncem tohoto Nejvyšší správní soud konstatoval, že obecně je žaloba na nezákonný zásah použitelná až za předpokladu, že dříve nešla podat žaloba proti nezákonnému rozhodnutí, která v tomto případě podat šla.⁸⁶

Nejvyšší správní soud musel odmítnout tvrzení o trvajícím nezákonném zásahu, spočívajícím v tom, že pracovník správce daně schválně za pomoci procesů informování ostatních států o podezření z karuselových obchodů posunuje dále a dále v čase vydání konečného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud k tomuto pouze konstatoval, že žaloba zde měla znít na nečinnost správce daně, raději než na nezákonnost a toto byl další důvod odmítnutí. K námitce, že pracovník byl při informování ostatních států aktivní až nad míru, a že tedy nelze hovořit o nečinnosti, soud uvedl, že jelikož aktivita, kterou pracovník vykonával nesouvisela se zákonným postupem, ale postupem upraveným pravděpodobně nějakou směrnicí mezinárodní organizace, fakticky nešlo o aktivitu, ale o nečinnost. Tato činnost totiž nesouvisela s jeho případem. Další důvod, pro který mohl být případ odmítnut.⁸⁷

Důvodná však byla kasační stížnost v bodech zabývající se námitkami se vztahem k instituci EUROCANET. Jak již bylo dříve uvedeno, správní soudnictví je postaveno na principu subsidiarity, a lze se tedy ke správnímu soudu domáhat přezkumu žalobou až v momentě, kdy neexistuje jiný opravný prostředek. V tomto bodě musel

⁸⁶ viz. výše

⁸⁷ viz. výše

Nejvyšší správní soud uznat, že opravný prostředek proti zavedení společnosti do registru instituce EUROCANET není zákonem upravena. Soud konstatoval, že v českém právní řádu není nikterak upravena otázka instituce EUROCANET, ani nejsou nijak upraveny její interní procesy a mechanismy jejího fungování. Proces informování ostatních států tedy je nezávislý na samotném daňovém řízení a není nikde zákonem stanovená povinnost vydat jakýkoliv způsob rozhodnutí o zařazení subjektu do této databáze. Závěr krajského soudu o tom, že subjekt nevyčerpal všechny své procesní prostředky k ochraně svých práv je nesprávný. Jelikož proces není v zákoně nijak upraven, nelze proti němu podávat žádné zákonem připuštěné opravné prostředky, jelikož de facto neexistuje.⁸⁸

Z vyjádření žalovaného pro účely řízení před krajským soudem vyplynulo, že EUROCANET je pouze mezinárodní informační síť, jenž je pouze pasivním příjemcem informací a nijak se aktivně do jeho fungování nezapojuje. Správce daně tedy byl z žalobce za jedno, že instituce EUROCANET skutečně existuje, avšak nepotvrdil zařazení subjektu do jejího registru. V rozsudku Nejvyššího správní soudu je však uvedeno, že spis k tomuto rozhodnutí obsahuje několik formulářů s označením SCAC 2004 v českém i anglickém jazyce, jenž jsou adresovány jednotlivým členským státům, a na kterých jsou uvedeny veškeré informace o společnosti Gladius, včetně jejich tehdejších obchodních partnerů.

Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu kvůli nesprávnému posouzení zrušil a věc mu dal k dalšímu řízení, samozřejmě s tím, že je povinen se jím vysloveným názorem dále řídit. Dále soud uvedl, že z doložených důkazů ani tvrzení stran jednoznačně nevyplývá, zda-li byl skutečně subjekt do registru podezřelých společností zařazen a přenechal toto zkoumání dále krajskému soudu.⁸⁹

K předešlému odstavci však nezbyvá než konstatovat, že z hlediska formálnosti práva lze pochopit, že jednoznačné tvrzení, že subjekt byl do nějakého registru zaveden, nelze vyslovit. Na druhé straně však ze samotné situace plyne, že subjekt do registru zaveden

⁸⁸ viz. výše

⁸⁹ viz. výše

byl, na základě čehož začaly daňové kontroly u společností, které s daňovým subjektem spolupracovali. Důsledkem jeho zařazení do tohoto seznamu je taky fakt rozvázání obchodních vztahů se společností Gladius.

Závěr je takový, že co se týče rozsudku, jde o případ zcela jistě kontroverzní a velice zajímavý. Co se však týče faktických důsledků pro společnost Gladius, je tato situace zdrcující a z velké části zcela určitě likvidační. Otázkou zcela jistě zůstává, jestli společnost skutečně byla či nebyla zapletena do daňových úniků typu karuselových obchodů. V této situaci se však toto zdá být naprosto irelevantní.

Důležité je v tomto případě to, že bez toho, aniž by reálně existovalo jakékoliv právně závazné rozhodnutí, proti němuž by subjekt mohl nějakým způsobem brojit, byl pouze na základě podezření pracovníka správce daně zařazen do registru EUROCANET. Pouhá skutečnost objevení se na tomto seznamu, znamenala pro společnost ztrátu mnoha obchodních partnerů. Z vyjádření k rozsudku bylo zřejmé, že subjekt se o svém zavedení do tohoto registru dozvěděl pouze náhodou, když v rámci daňové kontroly jeho pracovník našel v prostorách společnosti formuláře SCAC 2004, které tam pracovník správce daně zapomněl. Bez této náhody by subjekt ani nevěděl, proč své partnery ztrácí. Důsledkem všeho tedy ve svém konci je to, že společnost přišla o velkou část svého podnikání pouze na základě rozmaru jednoho člověka, a pouze na základě nějakého neformálního dokumentu, proti jehož pravosti či nepravosti se nemohla žádným způsobem bránit. Toto bylo myšleno tou kontroverzností na počátku kapitoly.

5.4.2 OFICIÁLNÍ INFORMACE

Z předešlého rozboru relevantního rozsudku Nejvyššího správního soudu si lze utvořit určitý obraz o fungování instituce EUROCANET, z kterého vyplývá, že procesy v jejím rámci jsou jen velice málo sofistikovaným způsobem, jak existenci karuselových obchodů odhalit. Jak bylo demonstrováno, tyto procesy mohou být provázeny likvidací zkoumaných subjektů.

Vrátíme-li se v této fázi zpět ke zprávě Sněmovny lordů, ta obsahuje stručné vymezení instituce EUROCANET. Tato část je uvedena záměrně až po rozboru rozsudku NSS, aby čtenář již měl nějaký, alespoň minimální obraz o jejím fungování. Zpráva říká, stejně tak jako rozsudek, že EUROCANET, je síť pro mezinárodní výměnu informací vážící se k daňovým únikům typu karuselových obchodů.⁹⁰

Informací týkajících se této instituce je obecně velmi málo. Další zmínku lze však nalézt například v dokumentu zvaném Informace z kontrolní akce č. 09/11 Správa daně z přidané hodnoty, jež byla vydána Nejvyšším kontrolním úřadem na základě kontrol mezi roky 2009 a 2010. V této zprávě je stejně jako všude jinde uvedeno, že jde o systém pro výměnu informací. Oproti ostatním dokumentům je však dále rozvedeno, že cílem instituce je odhalování obchodních transakcí zapletených do organizovaného podvodu s DPH. Zpráva dále uvádí, že instituce byla vyvinuta belgickou daňovou správou ve spolupráci s ostatními státy EU, za podpory Komise EU a OLAF, což je zkratka pro Evropský úřad proti podvodům. EUROCANET vešel v účinnost 1. lednem 2005 a účast členských států je dobrovolná. Informace z toho systému, jsou v rámci ČR prověřovány místně příslušnými finančními úřady, a tyto jsou zasílány zpět do Belgie, odkud jsou nadále šířeny mezi ostatní dotčené státy.⁹¹

⁹⁰ House of Lords, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in EU [online]. Změněno 1.5.2004 [cit. 2007-05-1]. Dostupné z

<<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lddeucom/101/101.pdf>>

⁹¹ Informace z kontrolní akce č.09/11 Správa daně z přidané hodnoty [online]. Změněno 1.9.2011 [cit. 2012-02-25]. Dostupné z <<http://www.nku.cz/assets/media/informace-09-11.pdf>>

Konečně zpráva uvádí, že v kontrolovaném období bylo v EUROCANET registrováno 509 obchodních transakcí, z nichž 93 bylo spjato se subjekty v České republice. Je uvedeno, že u devíti subjektu nešlo vyloučit jejich zapojení do karuselových obchodů. Toto však nikterak nepůsobí jako skutečné odhalení subjektů do těchto obchodů zapojených, ale spíše jakési strohé konstatování, že je možnost, že se na nich podílí. V důsledku zpráva pouze konstatuje, že ani jednomu subjektu skutečná účast na těchto obchodech prokázána nebyla. Je zcela jistě velice problematické takovéto zapojení odhalit, právě z důvodu, že možnost odhalení je pouze při kontrole daňových dokladů a účetnictví. I tak se domnívám, že zařazení kontrolované společnosti na seznam podezřelých, bez jakéhokoliv důkazu o reálném zapojení do těchto podvodů, má příliš nevýznamný výsledek na to, že pravděpodobnost zničení zkoumaných společností, jako u společnosti Gladius, je obrovská.

5.4.3 ÚČAST A VYJÁDŘENÍ VB K EUROCANET

Závěrem všech předešlých informací, je vhodné uvést zápis vyjádření Sněmovny lordů ze shromáždění Komise Evropské unie. Sněmovna se vyjádřila tak, že jí není známo, kdo je subjektem kompetentním ke správě tohoto projektu, a že procesy získávání informací v rámci EUROCANET jsou zdoluhavé. Dále vyjádření uvádí, že procesy v rámci tohoto systému jsou neprůhledné a struktura fungování je dosud nejasná, jelikož není nijak formálně upravena. Výstup vyjádření spočívá v pouhém konstatování, že EUROCANET je institucí, ze které mohou benefitovat země, jejichž systém pro potírání daňových úniků spojených s daní z přidané hodnoty je nedostatečný, a že Spojené království disponuje vlastními systémy, jenž jsou schopny odhalit tyto transakce rychleji a efektivněji než EUROCANET. Tyto procesy zahrnují předběžnou registraci faktur, analýzy vnitrostátních řetězení společností a schopnost v rámci těchto řetězců bezpečně poznat subjekt, jenž se podvodu dopustil.⁹²

⁹² House of Lords – European Union – Minutes of Evidence EU [online]. Změněno 1.1.2007 [cit. 2007-02-25]. Dostupné z <
<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lddeucom/101/7020615.htm>>

6 DOPORUČENÍ PRO OMEZENÍ KARUSELOVÝCH OBCHODŮ

Daně obecně jsou kategorií velice důležitou a významnou. Z tohoto důvodu jsou ze strany daňových subjektů často předmětem nejrůznějších snah, jak se jí vyhnout, jak jí obejít, jak lze zákonný výklad pozměnit, či jej úplně ignorovat. Všechny tyto snahy jsou více či méně úspěšné, nicméně do velké míry narážejí na fakt, že daň je pro každý stát na světě nejdůležitější kategorií. Daň jako hlavní zdroj veškerých příjmů států je tedy vždy první na pořadu dne, pokud jde o zabezpečení jeho funkce formou úprav legislativy a posléze konkrétními daňovými kontrolami a procesy, starající se o řádné odvádění daně do státních rozpočtů. Prioritou států je tedy maximální zabezpečení nepřetržitého, ničím nerušeného toku tohoto státního příjmu.

Daň z přidané hodnoty je hned vedle daně z příjmu kategorií daně, z níž má stát největší zisky. Peněžní objemy, jenž daňové subjekty na této dani státu odvedou jsou obrovské. Není tedy divu, že vznikají stále sofistikovanější mechanismy, jak se odvedení této daně vyhnout. V době, kdy hospodářská situace státu je v maximální míře závislá na obchodech s jinými státy a přeshraniční obchod je tedy s nadsázkou častější než vnitrostátní dodávky, vznikají mechanismy typu karuselových obchodů. Tyto typy daňových úniků jdou svou komplexností a složitostí mnohem dál než obvyklé vnitrostátní daňové úniky a je jen velice obtížné je kontrolovat, a následně proti nim zahájit boj.

Z výše uvedeného, ať už přímo či nepřímo, vyplývá několik závěrů, které lze uvést jako problém a zároveň doporučení k boji s karuselovými obchody. Některé z následujících doporučení lze stejně tak dobře vztáhnout na kategorii daňových úniků obecně.

6.1 DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ

Prvním bodem, nad kterým lze uvažovat je samotná otázka **výše daňové zátížení**, pokud jde o daň z přidané hodnoty a daně obecně. Každá úvaha tohoto typu by měla pravděpodobně obsahovat zamyšlení nad tímto problémem. Nelze však usuzovat, že pouhá výše určité povinnosti by mohla mít za následek vývoj do detailů promyšlených daňových úniků. Zcela jistě tato kategorie svou roli hraje, ale nejde o roli zásadní. Nejde ani o roli, která by byla pomyslnou rozbuškou problémů s daňovými úniky. Lidé jsou ve svých zájmech obecně jen velmi neradi omezováni. Pokud jde ještě k tomu o omezení vyplývající z povinnosti pravidelného placení určité částky, nejde pak ani tak o výši této částky, ale už o samotnou existenci této povinnosti. Odhady konkrétních výší povinností v podobě Lafferovy křivky a jiných jsou jen snahou o alespoň částečné zmírnění dopadu povinnosti placení daně tím, že nachází míru, kterou je populace ještě ochotna tolerovat. Jak je ale uvedeno, není výše daňového zatížení tou vlastní příčinou. S úsměvem lze konstatovat, že nejlepším doporučením je zrušení daní a maximální liberalizace společnosti. Důsledky si však každý umí domyslet.

6.2 KOMPLIKOVANOST DANĚ

Od obecného se přesuneme k detailu. Dalším problémem je **komplikovanost daní** a především daně z přidané hodnoty. V případě karuselových obchodů je toto zásadní fakt, který obrovským způsobem nahrává k jejich existenci. Samozřejmě je toto příčinou existence téměř každého daňového úniku. Daň z přidané hodnoty je jak již byl na začátku práce zmíněno nejkomplikovanější daň. Je tomu celkem s podivem, že se na druhé straně jedná o daň, která má také jeden z největších podílů na státních příjmech. Instituty daně na vstupu, daně na výstupu, osvobození s nárokem na odpočet, osvobození bez nároku na odpočet a další jsou faktory, jenž tento příjem státu maximálně komplikují. Částka příjmu státního rozpočtu plynoucí z odvedení daně z přidané hodnoty by se zcela jistě značně zvedla, kdyby mechanismus této daně byl v pokud možno co největší míře zjednodušen. Teoreticky by tedy mohla kategorie daně z přidané hodnoty být i zcela zrušena. Jak je již poznamenáno, toto není řešení. Doporučením je tedy maximální

zjednodušení mechanismu daně z přidané hodnoty, aby prostor pro vyhnutí se některému zákonnému ustanovení byl co nejmenší. I přesto, že je zřejmé, že takový proces vyžaduje zásadní legislativní řez, který ve strnulé kostře každého zákonodárného systému je téměř nemožným jevem, následuje uvedení nejzásadnějších doporučení.

Zrušení pouze formálního placení daně s následným vrácením u každého článku v řetězci společností. Odvod daně by podléhal společné povinnosti všech článků řetězce, kdy by všichni společně a nerozdílně byly odpovědní za výsledné odvedení daně. Mezi články by tedy neexistovalo vykazování daně z přidané hodnoty, a existovala by pouze evidence o vzájemném plnění. Na konci řetězce by vznikla povinnost odvést částku v podobě procentuálního vyjádření z celkově uskutečněného plnění, která by vznikla všem společnostem v řetězci. Tato situace by byla realizovatelná, pokud by se identifikovaly společnosti, jenž by v obecné rovině byly původcem plnění, a tedy i prvním stupněm řetězce. Dále by se identifikovali společnosti, které jsou v řetězci posledním článkem. V momentě kdy by plnění odešlo z koncového článku, vznikla by povinnost daň odvést. I přesto, že tento postup by byl značně obtížný právě kvůli potřebě identifikace prvních a posledních článků, byl by dle mého názoru efektivní.

6.3 MEZINÁRODNÍ PROSTŘEDÍ

Tuto situaci může v rámci karuselových obchodů komplikovat samotná **existence mezinárodních transakcí**. Pokud by se jednalo o mezinárodní transakci, celková povinnost by se rozdělila mezi jednotlivé státy podle podílu počtu transakcí v každém jednotlivém státu. Existence mezinárodních obchodů samozřejmě vyžaduje maximální spolupráci jednotlivých států. V tomto bodě vyvstává nutnost konstatovat, že vývoj samotného mezinárodního obchodu je v obrovském předstihu před vývojem mezinárodní spolupráce států v této oblasti. Zatímco vývoj zahraničního obchodu se ubírá obrovským tempem vpřed, spolupráce mezi státní správou v oblasti daní nestačí držet krok. Doporučením je tedy zavedení maximální spolupráce mezi státy, jelikož zvláště v případě karuselových obchodů jde o faktor, na němž tyto daňové úniky stojí. Tedy strnulost mezinárodní spolupráce může být spatřována jako problém číslo jedna u daňových úniků

tohoto typu. Efektivnější spolupráce lze docílit zvýšením komunikace mezi finančními úřady evropských států. Tato spolupráce by neměla probíhat pouze na formální úrovni mezi nejvyššími finančními orgány. Naopak je maximálně žádoucí, aby komunikace probíhala neformálním způsobem mezi všemi stupni finančních orgánů. Možností je i zavedení evropské databáze daňových řízení, do které by měl přístup každý správce daně. Možnost posledně uvedeného, by mohla být značně omezena jazykovou bariérou. Na druhou stranu, významnost daní a daňových úniků je natolik velká, že pouhá odlišnost jazyka nesmí být příčinou strnulosti celého systému.

Samozřejmě lze spekulovat a navrhopvat dále. Nicméně nejdůležitější argumenty jsou v této kapitole uvedeny. Ovšem, že je možné tato doporučení zpochybňovat a konstatovat problémy s těmito doporučeními spojené. Stejně tak je to možno však říci o stávajících legislativních úpravách. Doporučení a řešení problému těchto rozměrů a komplexnosti lze jen stěží formulovat. Obecně je ale nadále nutno trvat na výše uvedeném maximálním zjednodušení jak systému daní obecně, tak daně z přidané hodnoty. Stejně tak je třeba doporučit zjednodušení mezinárodní spolupráce v této oblasti.

7 ZÁVĚR

Tato diplomová práce se zabývala problematikou daně z přidané hodnoty, daňových úniků a v největší míře se snažila zaměřit na problematiku karuselových obchodů. Snažila se na základě všech poskytnutých informací téma shrnout a podat doporučení týkající se bodů, jež jsou pro toto téma zásadní.

Díky své komplexnosti a rozsáhlosti, která sahá do mnoha dalších souvisejících témat a proplétá se i s nejjemnějšími detaily úprav od daní zcela odlišných, nebylo možno celé téma detailněji obsáhnout. Materiál, související s problematikou daně z přidané hodnoty, daňových úniků a zvláště karuselových obchodů, by obsáhl celé učebnice a nikoli pouze práci tohoto rozsahu. Je zcela bez nadsázky možno říci, že toto je i vhodným námětem dalších vědeckých prací a studií.

První část této diplomové práce obsahuje osvětlení základních pojmů související s daněmi obecně s navázáním ve formě daně z přidané hodnoty, jenž je s problematikou karuselových obchodů pevně svázána. Uvedením relevantní judikatury se práce pokoušela praktičtěji ozřejmit některé instituty této daně.

Další část práce se věnovala daňovým únikům obecně, jejich dělení a vymezení v rámci daňové oblasti. V práci bylo poskytnuto zhodnocení jejich významu a dopadů na pokračující daňový vývoj a na vývoj opatření, které se z důvodu existence daňových úniků zavádějí.

Celým textem jsou postupně protkány části věnující se legislativním a dalším změnám, jenž jsou nebo byly jednotlivými popsány jevy vyvolány.

V další, hlavní části se práce věnuje problematice karuselových obchodů. Jde o daňové úniky spojené s daní z přidané hodnoty. Jde tedy o logické navázání na předchozí části diplomové práce. Část obsahuje jednak obecné vymezení této kategorie, společně s rozбором rozhodnutí rozličných soudních orgánů, jenž byly

a nadále jsou stěžejní pro vývoj tohoto tématu. Rozebraná rozhodnutí se věnovala nejen samotnému tématu karuselových obchodů, ale i dalším aspektům spojeným s bojem proti těmto únikům. Hlavní pozornost v části věnované boji proti daňovým únikům byl rozbor organizací na tomto poli bojujících. V průběhu této části jsou uvedeny i statistické údaje o ztrátách, které tyto úniky způsobily.

Závěrečná část obsahující doporučení k uvedené problematice se snažila podat střízlivá a reálná doporučení k odvrácení jednak existence, tak i k odvrácení důsledků, jenž karuselové obchody a daňové úniky obecně, mají na daňové prostředí. Jak již bylo v uvedené kapitole zmíněno, vývoj mezinárodního obchodu, a s tím spojených mezinárodních daňových úniků postupuje kupředu znatelně rychlejším tempem než vývoj spolupráce daňových orgánů mezi jednotlivými státy.

Úplným závěrem je tedy možno konstatovat, že pokud nedojde k rozhodným opatřením proti těmto únikům, či změně mechanismu daně z přidané hodnoty nebo výrazným posílením mezinárodní spolupráce v této oblasti, situace bude mít spíše negativní vývoj. Jak již bylo ale v textu popsáno, legislativní opatření v současné době zaváděná mají určitý potenciál negativní vývoj změnit. Jen čas tedy ukáže, jakým směrem se bude další vývoj ubírat.

8 RESUME

This thesis dealt with the issue of value added tax, tax evasion, and mostly tried to focus on carousel frauds issues. Based on all provided information the thesis tried to summarize the topic and provide recommendations concerning the points essential for this topic.

Due to its complexity, which extends to many other related topics and intertwines with the finest details issues entirely different from tax field, it was not possible to cover a whole topic in detail. Material related to the issue of value added tax, tax evasion and especially carousel frauds would encompass the entire textbook and not just the work of this volume. Can be said without any exaggeration that this might be a suitable subject of scientific papers and other studies.

The first part of this thesis includes explanation of basic terms related to taxes in general, with the follow-up in the form of value added tax, which is the issue securely tied with carousel frauds. By stating the relevant case law the work attempted to clarify some institutes of tax in concern.

Next part is devoted to a tax evasion in general, its division and its definition within the tax area. The work provided an evaluation of its significance and impact it has on the ongoing development of tax regulations and the development of protective measures introduced by states in order to deal with the existence of tax evasion.

The work in its whole text includes parts dealing with the legislative and other changes that are or have been brought up by an existence of described various phenomena.

In the main part the work deals with carousel frauds issue. These are referred to as tax evasion linked to value added tax. It is therefore a logical continuation of the previous part of the thesis. Section includes both a general definition of this category along with an analysis of rulings of various courts, which were and still are crucial for the development

of this issue. Analyzed decisions focused not only on carousel frauds but focused on other aspects linked with the fight against such frauds as well. The main aim of the part dealing with combating tax evasion was the analysis of organizations that actively struggle in this field. During this section the work provides also statistical data on losses caused by these evasions.

The final section containing recommendations on the analyzed issue tried to provide sober and realistic recommendations in order to prevent the existence of carousel frauds itself and also to avert the consequences that carousel frauds and tax evasion in general, have on a tax environment. As already mentioned that chapter, the development of international trade and related international tax evasion move forward noticeably faster than the development of cooperation between tax authorities of the States.

At the very end it is therefore possible to state that unless either a decisive action against these losses or a change to the mechanism of value added tax or a significant strengthening of international cooperation in this area are carried out, the situation will have a rather negative development. As already described in the text, legislative measures that are currently being introduced have a potential to change this negative trend. Only time will show which direction will the further development take.

9 POUŽITÉ ZDROJE

9.1 KNIŽNÍ

DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář. 3., aktualizované vydání. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2010

KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5. Aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010

BAKEŠ, M a kol. Finanční Právo. 3. Aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2003

CLAUDE-MARTINEZ, Jean. Daňový únik. Praha : HZ Praha, 1995

9.2 ELEKTRONICKÉ

House of Lords, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in EU [online]. Změněno 1.5.2004 [cit. 2007-05-1]. Dostupné z <<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/101.pdf>>

House of Lords – European Union – Minutes of Evidence EU [online]. Změněno 1.1.2007 [cit. 2007-02-25]. Dostupné z <<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/7020615.htm>>

Infomace z kontrolní akce č.09/11 Správa daně z přidané hodnoty [online]. Změněno 1.9.2011 [cit. 2012-02-25]. Dostupné z <<http://www.nku.cz/assets/media/infomace-09-11.pdf>>

NÁROK NA ODPOČET DANĚ – Daňové pojmy – Sagit [online]. Změněno 1.5.2004 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_211.htm>

Mezinárodní spolupráce v oblasti DPH – BusinessInfo.cz [online]. Změněno 10.5.2008 [cit. 2012-02-13]. Dostupné z <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-pridane-hodnoty/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dph/1001635/43979/#A>>

„Reverse charge“ – hojně využívaný daňový mechanismus – Finance.cz [online]. Změněno 24.2.2011 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/298968--reverse-charge-hojne-vyuzivany-danovy-mechanismus/>>

VAT – Optional reverse charge mechanism – European commission [online]. Změněno 15.2.2012 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z <http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_4209_en.htm>

EUR-Lex – Jednoduché vyhledávání [online]. Změněno 29.9.2009 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z <<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=cs&ihtmlang=cs&lng1=cs,en&lng2=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=501576:cs&page=>>>

Boj proti daňovým únikům [online]. Změněno 19.5.2011 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK_Prezentace_Boj_proti_danovym_unikum_19052011.pdf>

Česká daňová správa : Informace GŘŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - §92e zákona o DPH[online]. Změněno 9.11.2011 [cit. 2012-02-14]. Dostupné z <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_14310.html?year=0%C2%93>

Knížek: Stát přichází ročně kvůli daňovým únikům až od 30 mld. Kč – Finanční Noviny.cz [online]. Změněno 7.2.2012 [cit. 2012-02-17]. Dostupné z <<http://www.financninoviny.cz/zpravy/knizek-stat-prichazi-rocne-kvuli-danovym-unikum-az-o-30-mld-kc/751857>>

BBC NEWS I Business I New rules to stop carousel fraud [online]. Změněno 1.7.2007 [cit. 2012-02-20]. Dostupné z <<http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/6710827.stm>>

9.3 ZÁKONY

. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
Směrnice 2006/112/EC, ve znění pozdějších předpisů
Směrnice 77/388/EHS, ve znění pozdějších předpisů

9.4 JUDIKATURA

Rozhodnutí ESD C-172/96 First National Bank of Chicago ze dne 14.7.1998
Rozhodnutí ESD C-349/96 Card Protection Plan ze dne 25.2.1999
Rozhodnutí ESD C-409/04 Teleos ze dne 27.9.2007
Rozhodnutí ESD C-181/04 Elmeka ze dne 29.3.1999
Rozhodnutí ESD C-465/03 Kretztechnik ze dne 26.5.2005
Rozhodnutí ESD C-16/00 Cibo participants ze dne 27.9.2001
Rozhodnutí ESD C- 32/03 I/S Fini H ze dne 3.5.2005
Rozhodnutí ESD C-354/03 Optigen ze dne 12. ledna 2006
Rozhodnutí ESD C-384/04 Federation of Technological Industries ze dne 11.5.2006
Rozhodnutí NSS 9 Aps 5/2010 ze dne 16.11.2010