

ŠKODA AUTO VYSOKÁ ŠKOLA, O.P.S.

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T138 Globální podnikání a finanční řízení podniku

KARUSELOVÉ PODVODY A JEJICH ODHALOVÁNÍ

Bc. Michaela BAUDYSOVÁ

Vedoucí práce: JUDr. Ing. Hana Skalická, BA, Ph.D.



ŠKODA AUTO Vysoká škola

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Zpracovatelka: **Bc. Michaela Baudysová**

Studijní program: Ekonomika a management

Obor: Globální podnikání a finanční řízení podniku

Název tématu: **Karuselové podvody a jejich odhalování**

Cíl: Cílem diplomové práce je identifikovat princip karuselových podvodů včetně jejich odhalování a následných opatření proti nim. V závěru práce uvést praktický příklad karuselového podvodu a jeho odhalení.

Rámcový obsah:

1. Základní vymezení relevantních pojmů daně z přidané hodnoty
2. Princip karuselového podvodu
3. Opatření proti daňovým únikům
4. Příklad z praxe

Rozsah práce: 55 – 65 stran

Seznam odborné literatury:


1. HÁLEK, V. Karuselové obchody. Hradec Králové : Vítězslav Hálek, 2015. 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6.
2. HOLUBOVÁ, O. – TOMÍČEK, M. – DRÁBOVÁ, M. Zákon o dani z přidané hodnoty. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9.
3. ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.
4. KÓUPIL, V. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. Státní zastupitelství. 2014. sv. 2014, č. 5, s. 11–14. ISSN 1214–3758.
5. LICHNOVSKÝ, O. Podvody na DPH a jejich prokazování. Daňový expert. 2013. sv. 2013, č. 2, s. 25–32. ISSN 1801-2779.


Datum zadání diplomové práce: červen 2016

Termín odevzdání diplomové práce: květen 2017

L. S.


JUDr. Ing. Hana Skalická, BA, Ph.D.
Vedoucí práce


doc. Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D.
Vedoucí katedry


Mgr. Petr Šulc
Prorektor ŠAVŠ


Bc. Michaela Baudysová
Autorka práce

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury pod odborným vedením vedoucího práce.

Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná a v práci jsem neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Mladé Boleslavi dne 30. 5. 2017

Děkuji JUDr. Ing. Haně Skalické, BA, Ph.D. za odborné vedení diplomové práce, poskytování rad a informačních podkladů.

Obsah

Seznam použitých zkratk a symbolů	7
Úvod.....	8
1 DPH	9
1.1 Základní vymezení relevantních pojmů DPH	9
1.2 Předpokládaný budoucí vývoj v oblasti DPH.....	12
2 Karuselové obchody (podvody)	13
2.1 Historie karuselových podvodů	13
2.2 Princip karuselových podvodů.....	13
2.3 Základní články řetězce.....	16
2.4 Prokazování karuselových podvodů.....	17
2.5 Trestní stíhání	21
2.6 Klíčové rozsudky týkající se karuselových podvodů v EU	23
2.7 Vybrané rozsudky v ČR.....	25
2.8 Karuselové podvody v číslech.....	29
3 Opatření proti daňovým únikům.....	33
3.1 Kontrolní hlášení (§ 101a – § 101k ZDPH).....	33
3.2 Souhrnné hlášení (§ 102 ZDPH)	36
3.3 Ručení příjemce zdanitelného plnění (§ 109 ZDPH)	36
3.4 Zajišťovací příkaz (§ 167 - § 169 DŘ, § 103 ZDPH).....	37
3.5 Reverse charge (§ 92a - § 92i ZDPH).....	39
3.6 Časově náročnější registrace k DPH (§ 94 – 97a ZDPH).....	40
3.7 Tuzemská multilaterální spolupráce	41
3.8 Elektronická evidence tržeb	43
4 Praktický příklad	44
4.1 Daňový subjekt a zahájení daňové kontroly	44
4.2 Šetření správce daně	45
4.3 Zjištěné informace o dodavatelích.....	46
4.4 Zjištěné informace o subdodavatelích	50
4.5 Dodání do JČS.....	52
4.6 Svědecké výpovědi	53

4.7	Zjištěné informace o odběratelích	55
4.8	Výzva k prokázání skutečností.....	56
4.9	Identifikace řetězců	56
4.10	Prokazování karuselového podvodu daňovému subjektu	58
4.11	Závěr správce daně	62
	Závěr	63
	Seznam literatury	65
	Seznam obrázků a tabulek	68

Seznam použitých zkratk a symbolů

ARES	administrativní registr ekonomických subjektů
CMR	přepravní doklad v rámci úmluvy CMR
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
DUZP	datum uskutečnění zdanitelného plnění
EET	elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
Eurojust	The European Union's Judicial Cooperation Unit
Europol	The European Police Office
FO	fyzická osoba
FÚ	Finanční úřad
GFŘ	Generální finanční ředitelství
JČS	jiný členský stát EU
NSS	Nejvyšší správní soud
PO	právnícká osoba
TMLS	tuzemská multilaterální spolupráce
TZ	zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ÚzP	Územní pracoviště
VIES	VAT information exchange system
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

V posledních letech se úniky na DPH staly diskutovaným tématem č. 1. Přestože příjmy z vybrané DPH do státní kasy každým rokem převážně stoupají, nerostou v takovém tempu, v jakém by růst měly, vzhledem k vyvíjející se ekonomice ČR a zlepšujícím se makroekonomickým ukazatelům.

Příčina je shledávána z velké části právě v karuselových podvodech, kterými se tato práce podrobně zabývá. Nejen ČR, ale celá EU se velmi často potýká s typem těchto podvodů. Množství příjmů, které země postrádá, nelze přesně určit, ale rozhodně se nejedná o miliony, nýbrž o miliardy Kč ročně. Jde tak o závažný druh daňové kriminality, který je považován za trestný čin a dle trestního zákoníku posuzován a trestán v podobě odnětí svobody dle závažnosti a způsobené škody. Ačkoliv jsou mnohdy podvodníci odhaleni a potrestáni, chybějící příjmy se do státního rozpočtu už nikdy nedostanou. Tato skutečnost pak způsobuje logicky vyhledávání úspor v rámci státních výdajů, tzn. nižší transfery, investice, dotace, apod., a má za důsledek mnoho dalších nevýhod pro obyvatele žijící ve státě zasaženým daňovými podvody.

Na základě výše uvedeného vzešla snaha o řešení této situace, neboť nikomu není příjemné být okrádán o to, co mu právem náleží. Stát tak zavádí v poslední době mnohá opatření, kterými se tato práce také dopodrobna zabývá. Odhalování karuselových podvodů v neposlední řadě neuniká ani mediálnímu zájmu. Je to pochopitelné, neboť stát je hrdý na každé vypátrání takového typu zločinu, protože je opravdu složité pachatele demaskovat. Chce ukázat svým občanům, jak efektivně bojuje proti daňovým únikům. Bohužel však ve většině případů, jak se říká, jde s „křížkem po funuse“. Ačkoliv vyčíslí hodnotu úniku na DPH, do rozpočtu reálně přibude minimum, protože podvodníci už ukradené finanční prostředky nemají.

Cílem práce je informovat čtenáře o kolotočových podvodech, jak probíhají, na jakém principu fungují, jak identifikovat články řetězce, jak se daňovým subjektům podvody prokazují a především, jak v obecném měřítku bojovat proti karuselovým podvodům. V závěru práce je uveden praktický příklad, jak probíhá šetření řetězce z pohledu daňové správy, a jak se daňovým subjektům úmysl podvodu prokazuje.

1 DPH

1.1 Základní vymezení relevantních pojmů DPH¹

Princip fungování DPH je vyjádřen ve Směrnici o DPH (2006), a to následovně: *„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“*

Z výše uvedené definice je zřejmé, že princip fungování DPH je založen na její neutralitě, tzn. DPH by neměla zatěžovat rozpočet článků nacházejících se uprostřed výrobního či distribučního řetězce (plátce), neboť DPH vždy platí „ze své kapsy“ až konečný spotřebitel (poplatník).

Podstatou DPH je zdanit přidanou hodnotu, která je produktem ekonomické činnosti subjektu a je vytvářena v jednotlivých fázích obratu. Specifické je její vybírání po částech v jednotlivých fázích obchodních transakcí.

Níže uvedené pojmy by měly laickému čtenáři podat klíčový přehled o koncepci daně z přidané hodnoty. V následujících řádcích není důležité opsat přesně znějící paragrafy, ale je významné vyzdvihnout podstatu DPH a zdůraznit, na co si dávat pozor.

Předmět daně (§ 2 ZDPH)

Předmětem daně se rozumí dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku nebo pořízení zboží z JČS uskutečněné v tuzemsku či dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku (ZDPH, 2017).

Při určení předmětu daně je nutné posuzovat zejména jeho objektivní povahu, to znamená, zda bylo zboží skutečně dodáno či služba poskytnuta. Patří sem proto i plnění, která nejsou v souladu s ostatními zákony členských států, např. obchody

¹ Podkapitola zpracována podle Drábové a kol. (Drábová a kol., 2015)

bez licencí, pašované zboží, apod., nicméně výjimku tvoří plnění, která se vztahují na nelegální zboží, např. prodej drog.

Územní působnost (§ 3 ZDPH)

Vymezení územní působnosti je pro účely DPH důležité především proto, že např. při dodání zboží do JČS platí jiná pravidla než v rámci vývozu zboží do třetích zemí. Dále při poskytování finančních služeb pro osoby ve třetích zemích si plátce může nárokovat odpočet, přičemž stejná služba pro plátce z JČS neumožňuje nárok na odpočet u souvisejících plnění.

Osoby povinné k dani (§ 5 ZDPH)

Osobou povinnou k dani jsou FO i PO, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost (ZDPH, 2017).

Tyto osoby jsou povinné k dani bez ohledu na účel nebo výsledek předmětné činnosti a to i v situaci, kdy je výsledkem ztráta. Činnost nemusí být vykonávána za účelem dosažení zisku. Základním atributem ekonomické činnosti je úplatnost. Pokud by se jednalo o bezúplatná plnění, nelze označit tyto činnosti za ekonomické ve smyslu ZDPH.

Místo plnění při dodání zboží (§ 7 ZDPH)

Předmětem daně je dodání zboží, které má místo plnění na území ČR. Dodání zboží se člení do kategorií na základě toho, zda je dodání spojeno s přepravou, montáží, zda se jedná o nemovitost, apod.

Povinnost přiznat daň při dodání zboží (§ 21 ZDPH)

§ 21 ZDPH pojednává o pravidlech pro určení data uskutečnění zdanitelného plnění a určení okamžiku, ve kterém vzniká povinnost přiznat daň. Plátce je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, podle toho, který nastane dříve. Přijetí úplaty může být jen částečné a nemusí se jednat pouze o peníze, ale i o nepeněžité plnění.

Osvobození při dodání zboží do JČS (§ 64 ZDPH)

V § jsou upraveny podmínky, za kterých si plátce může uplatnit osvobození od DPH u zboží dodávaného z ČR do JČS. Jestliže nejsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození, je plátce povinen přiznat a zaplatit daň v ČR. Pro uplatnění osvobození musí být zboží dodáno osobě registrované k DPH v JČS a musí být skutečně odesláno či přepraveno do JČS (ZDPH, 2017).

V tomto případě je také možné, aby odběratel uvedl dodavateli své DIČ vydané v JČS, než kam je fyzicky zboží dodáno, přičemž odběrateli vzniká povinnost přiznat daň ve státě ukončení přepravy zboží s tím, že ve státě, do něhož nebylo zboží skutečně dovezeno, nemá nárok na odpočet daně.

Osvobození při pořízení zboží z JČS (§ 65 ZDPH)

Zde jsou vyčleněny případy, kdy odběratel zboží z JČS není povinen přiznat DPH v ČR z důvodu osvobození zboží a pochopitelně mu nevzniká nárok na odpočet u tohoto zboží.

Osvobození od daně při vývozu zboží (§ 66 ZDPH)

Vývozem zboží se rozumí výstup zboží z EU na území třetí země, jestliže zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, pasivní zušlechťovací styk, vnější tranzit nebo zpětný vývoz zboží (celně schválené určení). Za vývoz zboží se pro účely tohoto zákona považuje také umístění nebo dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku (ZDPH, 2017).

Z výše uvedeného vyplývá, že aby se jednalo o vývoz ve smyslu ZDPH a zboží mohlo být od DPH osvobozeno, musí toto zboží projít celním řízením, a pokud se tak nestane, je považováno za uskutečněné zdanitelné plnění s povinností přiznat daň na výstupu dle příslušných ustanovení ZDPH i přesto, že bylo fyzicky do třetí země dodáno.

Osvobození od daně při dovozu zboží (§ 71 ZDPH)

Vztahuje se na zboží, které by v případě dodání plátcem v tuzemsku bylo také osvobozené a na úzký sortiment zboží vyjmenovaný v odstavcích § 71 ZDPH.

Nárok na odpočet daně (§ 72 ZDPH)

Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro uskutečňování plnění dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, apod. (ZDPH, 2017).

Nárok na odpočet je nedílnou součástí fungování systému DPH a nesmí být omezen, neboť jeho cílem je právě zbavit podnikatele zatížení DPH. V praxi je toto však často obchodníky zneužíváno a správci daně pak zpochybňují údaje o přijatých zdanitelných plnění. Plátcí tak musí po vyslovení konkrétních pochybností správce daně prokazovat oprávněnost nároku na odpočet daně daňovými doklady a dalšími písemnostmi, které daňový orgán v souvislosti s nárokem na odpočet požaduje.

1.2 Předpokládaný budoucí vývoj v oblasti DPH

V režimu zdaňování DPH nelze do budoucna očekávat zásadní změny, neboť jednomyslnost rozhodování v daňových otázkách všech zemí EU není úplně jednoduché zařídit.

Nejvíce diskutovaným cílem se stal v posledních letech přechod z principu země určení na princip země původu, z čehož vyplývá předpoklad jednotné sazby DPH v celé EU, protože jinak by se mohlo stát, že by se stejná komodita mohla nabízet na trhu s různými daňovými sazbami, což by nebylo úplně ideální pro státy s vyšší sazbou DPH. Země EU však nejsou prozatím ochotné k jednotné sazbě DPH přistoupit (Široký, 2012).

Dalším výhledem, který je podrobněji popsán níže v podkapitole reverse charge, je návrh Evropské komise, zveřejněný v dubnu 2016, který směřuje k jednotnému evropskému systému DPH, tzn. současný vnitrostátní režim výběru DPH i na přeshraniční transakce.

Aktuálním cílem ČR je uplatnit princip reverse charge na všechny komodity nad 10 000 EUR, které mají původ v zahraničí. Stejně stanovisko zaujímají i někteří členové EU (Rakousko, Slovensko, Bulharsko), aktivně však prosazuje svoje cíle pouze ČR. Evropská komise je ale proti (Klimeš, 2016). Tato problematika je podrobněji popsána v podkapitole reverse charge.

2 Karuselové obchody (podvody)

K proniknutí do problematiky karuselových podvodů je třeba si nejprve definovat terminologii.

Dle Hála (2015, str. 10) je podstatou karuselových obchodů (kolotočových, kruhových) „*distribuce produktů (zboží nebo služeb) prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, jež překračují hranice jednotlivých členských států Evropské unie (za určitých podmínek i hranice třetích zemí), a při nichž v určitém okamžiku dochází ke krácení daně.*“

S uvedenou definicí úzce souvisí pojem karuselový podvod, který je označován za jednání několika společností, které pocházejí alespoň ze dvou zemí, v rámci přepravování téhož zboží za účelem získání nároku na nadměrný odpočet (Koupil, 2014). Prioritou těchto korporací není uskutečňování ekonomické činnosti za účelem zisku, nýbrž získání peněz ze státní pokladny prostřednictvím čerpání nadměrných odpočtů na DPH.

2.1 Historie karuselových podvodů

Karuselové podvody se začaly objevovat na počátku roku 1992 v reakci na osvobození plnění od DPH mezi členskými státy Evropské unie. Od jejich vzniku jejich počet neustále rostl, přičemž v posledních letech dochází ke snaze finanční správy potírat tyto daňové úniky (Lichnovský, 2013). Do roku 1992 podléhalo převážené zboží přes hranice členských států Evropské unie kontrole, při které se zjišťovalo, zda skutečně opouští prostor jednoho státu a putuje do druhého státu. DPH, kterou zaplatil plátce ve státě dodání, byla plátcovi navrácena, protože DPH měla být odvedena v zemi určení, tzn. v zemi, do které bylo zboží dodáno (Týč, 2010). Hlavní příčinou vzniku karuselových podvodů je tedy absence hraničních kontrol zboží, osvobození intrakomunitárních dodávek od DPH a zdanění v zemi určení.

2.2 Princip karuselových podvodů

Základem karuselového podvodu je vždy zneužití systému DPH. Společnost, která uskutečňuje zdanitelné plnění vůči jinému plátcovi je povinna toto plnění zdanit příslušnou sazbou DPH. Tato společnost si však může odečíst výši DPH z přijatých zdanitelných plnění od jiných plátců, která souvisí s její ekonomickou

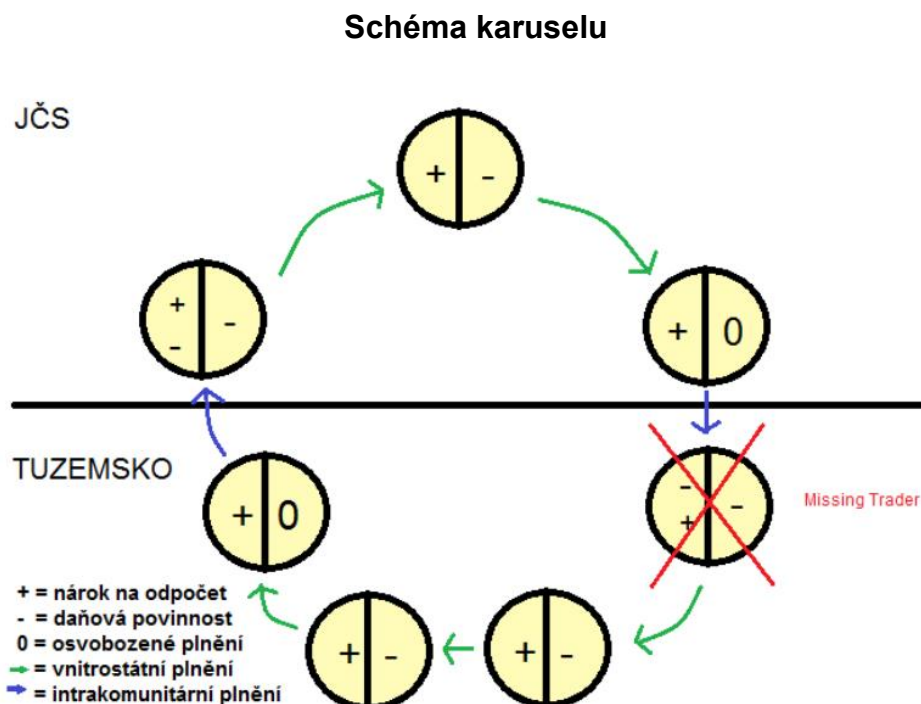
činností, od výše DPH, kterou musí odvést. Výše daňové povinnosti se stanoví rozdílem mezi daní na výstupu a daní na vstupu.

Protože je dodání zboží do JČS, popř. vývoz zboží osvobozen od DPH, je toto zboží dodáváno s 0% DPH. Pokud bylo vyvážené zboží nakoupeno v tuzemsku od jiného plátce DPH, vzniká právo uplatnit si DPH na vstupu. Jestliže bylo za jedno zdaňovací období uskutečněno více vývozu než uskutečněno plnění v tuzemsku a přijatá zdanitelná plnění jsou tuzemská a ve vyšší hodnotě než tuzemská uskutečněná, vzniká plátcovi nárok na nadměrný odpočet DPH, což je v souladu se ZDPH (Koupil, 2014).

Problém nastává okamžikem, kdy plátce, který obdržel zaplacenou DPH od svého odběratele, tuto daň nepřizná a nezaplatí. Státu tak vznikne škoda, neboť musel vyplatit nadměrný odpočet za vývoz zboží, ale DPH od plátce neobdržel.

Karuselový podvod probíhá tak, že v pozadí celé operace stojí organizátor, který řídí zdánlivě poctivé firmy. Nejprve je potřeba umístit v zahraničí společnost, která se bude zabývat dodáním zboží do JČS, popř. vývozem zboží. V tuzemsku je pak umístěna společnost, která je „nekontaktní“, tzn. její jednatelé jsou nedohledatelní, mají virtuální sídlo společnosti, nemají žádnou provozovnu, nepřebírají korespondenci ani nespolupracují se státními orgány. Takto „fungující“ korporace se v rámci karuselového podvodu nazývají „missing trader“. Na tuto korporaci je vykázáno pořízení zboží z JČS, popř. dovoz zboží, ta má pak za povinnost přiznat a zaplatit DPH z pořízeného zboží ze zahraničí. Protože se však jedná o společnost ekonomicky nefungující a nemajetnou, DPH nezaplatí. Ta potom přeprodá zboží spolčené kontaktní firmě s tuzemskou daní, která jí zaplatí hodnotu zboží včetně daně, kterou má povinnost „missing trader“ odvést státu. Kontaktní firma nadále přeprodá zboží s minimální marží další spřízněné společnosti. Nakonec je zboží dodáváno zpět do zahraničí vývozcem, který si řádně plní své daňové povinnosti. Transakce přeprodávání zboží s minimální marží probíhá většinou mezi dvěma a více články, neboť čím více článků se v řetězci vyskytuje, tím složitější je pro finanční správu odhalit karuselový podvod. Společnosti se snaží vytvořit dostatečný podklad pro nezpochybnění řádně nabytého zdaněného zboží vývozcem a jeho nárokem na nadměrný odpočet daně. Články nacházející se mezi „missing traderem“ a vývozcem jsou označovány jako „buffer trader“. Vývozce pak uskuteční vývoz do zahraničí nebo dodání do JČS, které je

osvobozené od DPH. Organizátoři karuselových podvodů mají často založené korporace i v zahraničí, takže zboží se pak obdobným způsobem vrací zpět do tuzemska. Zboží je neustále přeprodáváno v uzavřeném kruhu společností, obchody jsou realizovány ve velkých objemech a s velkou rychlostí tak, aby byly pro správce daně nevyvratitelné (Koupil, 2014).



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 1 Schéma karuselového obchodu

Výše uvedená struktura subjektů je nastíněná v rámci jednoduché varianty, neboť články řetězce se mnohdy mnohem více rozrůstají a jejich systém propracovanosti se zdokonaluje v návaznosti na úspěchy správce daně a orgány činné v trestním řízení, které se snaží této trestné činnosti zabránit. Řetězec může být tvořen až stovkou účastníků, přičemž odhalit takovýto podvod může daňové správě trvat roky. Mezitím si však společnosti založí nový karusel, poněvadž v rámci šetření již vědí, že by od státu žádné nadměrné odpočty nezískaly.

V rámci karuselových operací je většinou obchodováno se skutečným zbožím, nicméně často bývá toto zboží špatně identifikovatelné. Především se jedná o pohonné hmoty, nerostné suroviny a drahé kovy, ale také o elektroniku, textil, atd.

2.3 Základní články řetězce

Conduit company (Potrubní společnost) – Tento subjekt se nachází v zahraničí, většinou v rámci EU a u něho karuselový obchod zpravidla začíná, neboť umožňuje dodat zboží do tuzemska bez DPH. “Conduit company“ prodává zboží “missing traderovi“.

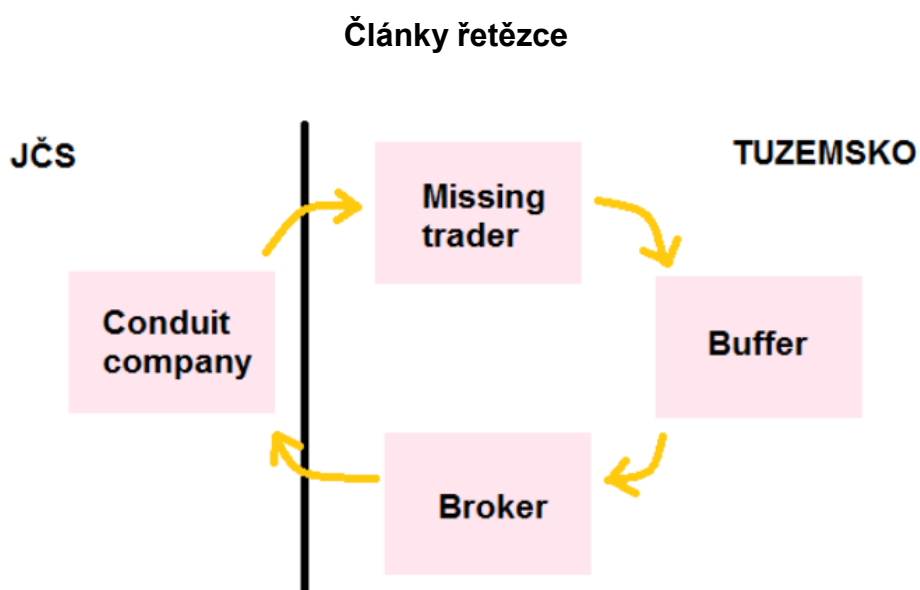
Missing trader (Chybějící obchodník, Ztracená společnost) – Jedná se o subjekt, který daň na výstupu ve vazbě na místně příslušného správce daně vůči dalšímu plátcí nevykazuje ve svém daňovém přiznání, popř. vykazuje, ale daň neplatí nebo přiznání k DPH vůbec nepodává, protože je nekontaktní. Zboží je nadále prodáno “bufferovi“, který zaplatí “missing traderovi“ hodnotu zboží včetně DPH. Jednatelům subjektu “missing trader“ je často „bílý kuř“² a adresa společnosti bývá fiktivní. Pohledávka správce daně k “missing traderovi“ je nedobytná, neboť subjekt nemá žádný majetek (Hálek, 2015).

Buffer (Nárazník, Vyrovnávací společnost) – Jedná se o vloženou společnost, která má zastříti vazbu mezi “missing traderem“ a “brokerem“, aby nebylo snadné zjistit, že se jedná o podvod (znepřehlednění obchodu). Je pro správce daně kontaktní, podává daňová přiznání, vše dokládá a prokazuje. Tváří se jako bezproblémový plátcí, který prodává zboží dále s minimální marží. Někdy se může stát, že je subjekt do kolotočového obchodu zapojen i nevědomě, nicméně prokázat vědomost je pro daňovou správu velmi složité. “Buffera“ je možné teoreticky z karuselového obchodu vynechat, přičemž však významně vzroste riziko jeho odhalení. Z toho logicky vyplývá, že čím víc “bufferů“ se v řetězci vyskytne, tím více klesá šance na odhalení podvodu (Hálek, 2015).

Broker (Zprostředkovatelská společnost) – Úkolem “brokera“ je inkasovat nadměrný odpočet na konci tuzemského řetězce (před dodáním do JČS, popř. vývozem zboží) z daně, která v řetězci kvůli “missing traderovi“ chybí. “Broker“ nadále prodává zboží do zahraničí osvobozené od DPH. Zboží se tak opět vrací k “conduit company“ a karuselový obchod může být proveden znovu. V tomto případě se však mění “missing trader“, neboť přes stejného nelze provádět obchody mnohokrát, protože již správci daně dluží a hrozilo by odhalení řetězce.

² Osoba nastrčená k páčání trestné činnosti, která kryje pravého pachatele za jednorázový úplatek.

Zastoupit ho může úplně nový subjekt nebo to často bývá právě “buffer“, který má čistou historii a je věrohodný (Hálek, 2015).



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 2 Základní články řetězce

2.4 Prokazování karuselových podvodů

Pachatelé karuselových podvodů spoléhají na nemožnost vyvrátit jim, že zboží řádně nakoupili a prodali. Ve většině případů mají k dispozici veškeré účetní doklady včetně dokumentů o přepravě, aby byli schopni dokázat, že k nákupu a prodeji zboží skutečně došlo. Na základě toho je pak pro orgány činné v trestním řízení velmi obtížné prokázat, že plnění neproběhla tak, jak je uvedeno na daňových dokladech s tím, že úmyslem jejich počínání bylo získat nadměrný odpočet.

Klíčové je proto odhalení celého řetězce, přes který zboží prochází, jak uvádí Koupil (2014). Je nutné provést důkladné šetření ve směru dodavatelsko-odběratelských vztahů, finančních toků mezi těmito subjekty, zda tyto společnosti skutečně mohly provádět transakce z hlediska prostor, dopravních prostředků, majetkových dispozic, zaměstnanců apod. Tyto analýzy většinou končí u “missing traderů“, neboť ti jsou nedohledatelní. V rámci přepravování zboží lze v účetnictví najít ekonomicky neopodstatněné transakce, které také mohou vést k odhalení podvodu.

Dalším důležitým krokem je zjistit organizátora celé skupiny, kdo karuselové obchody řídí. Důraz by měl být kladen na propojení personálních vztahů mezi subjekty a zkoumání výše marží u kolujícího zboží.

Nezbytné je také zaměřit se na společnost sídlící v zahraničí, která od tuzemského vývozce odebrala zboží. Je nutné zjistit, zda skutečně existuje a je plátcem DPH. K tomu slouží systém VIES veřejně dostupný na internetu, který eviduje veškeré plátce DPH v EU. Pro podrobnější šetření se využívá mezinárodní daňová spolupráce prostřednictvím SCAC formuláře, která probíhá mezi místně příslušnými správci daně kontrolovaných subjektů. Pro zjištění toku zboží v zahraničí je vhodné požádat zahraniční justiční orgány, které získají důkazy o tom, že se zboží vrací zpět do tuzemska, což je při karuselových obchodech zásadní. Mnohdy bývá zjištěno, že stejní pachatelé šetřeného řetězce v tuzemsku jsou součástí mezinárodní organizované zločinecké skupiny, která působí i v jiných členských státech EU (Koupil, 2014). V tomto případě je možné konzultovat právní pomoc s Eurojustem, který v součinnosti s Europolem zjistí věcnou i personální souvislost skupin v jiných členských státech, a poté domluvit dohodu o vytvoření společného vyšetřovacího týmu, což v mnohém ulehčí opatření důkazů o karuselových podvodech.

Velmi důležitá je celková spolupráce a koordinace mezi daňovým a trestním řízením, při které dochází k průběžné výměně informací.

Správci daně by dle Lichnovského (2013) měli postupovat v rámci prokazování podvodů na DPH dle judikatury vlastních soudů, které postupují dle judikatury Soudního dvora EU vztahující se k harmonizované právní úpravě DPH. Z toho lze vyvodit, že jakýkoliv názor soudů členských států v otázce podvodů na DPH je nutné brát jako rovnocenný a je třeba se jím řídit. Ignorace či odchýlení správce daně jednoho státu od již existující judikatury JČS může být vadou řízení.

Průběh prokazování:³

Zásada proporcionality

Soudní dvůr EU došel k závěru, že „v návaznosti na podvod, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality.“⁴

To znamená vyváženost odpovědnosti mezi subjekty, které z daňového podvodu neprofitovaly a mezi členskými státy. Byl přijat názor, že nárok na odpočet u karuselového podvodu je možné odmítnout v případě, že daňový subjekt o podvodu věděl, popř. mohl vědět. Pokud tedy daňový subjekt neví, že je součástí podvodu, není zbaven nároku na odpočet.

Tato zásada je prvotním měřítkem každého posouzení kolotočového podvodu na DPH, a aby došlo k rovnoměrnému rozložení rizika mezi stát a daňové subjekty, je nutné si položit dvě následující základní otázky:

- „Mohl stát učinit opatření, která lze po něm racionálně požadovat, aby vzniku podvodu zabránil?“
- „Věděl daňový subjekt či bylo možno po něm racionálně požadovat, aby věděl o tom, že se svým obchodem účastní podvodů na DPH?“

Z otázek vyplývá, že pokud by stát mohl provést opatření proti podvodu a neprovedl jej, nemůže pak přičíst odpovědnost k tíži daňového subjektu, který o podvodu nevěděl. Pokud o podvodu věděl, připadá veškerá odpovědnost daňovému subjektu.

Axel Kittel test

Jedná se o test složený ze čtyř otázek, u kterého lze na základě výsledků určit, zda je daňový subjekt odpovědný za účast na podvodu či nikoliv.

- „Je zde k dnešnímu dni daňová ztráta?“
- „Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání?“

³ Zpracováno podle Lichnovského (Lichnovský, 2013)

⁴ Viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 58

- „Pokud je zde podvodné jednání, byly předmětné obchodní transakce s tímto spojeny?“
- „Pokud byly předmětné obchodní transakce spojeny s podvodným jednáním, musel vědět či věděl o tomto spojení daňový subjekt?“

Pokud je na některou z výše uvedených otázek odpovězeno záporně, nemůže být subjekt odpovědný za účast na podvodu a je na daňovém orgánu, aby prokázal, že daňový subjekt o daném podvodu věděl nebo vědět mohl. Důkazní břemeno tedy leží na správci daně.

Obsah pojmu „věděl či vědět musel“

Vztahuje se na případy, ve kterých je zřejmé, že subjekt musel vědět, že jediným rozumným vysvětlením pro obchodní transakce byly okolnosti spojené s podvodem na DPH. Účastí na podvodu se daňový subjekt zbavuje svého práva na uplatnění daňového odpočtu. Klíčové je tedy zjistit, zda existuje více či méně pravděpodobná možnost, že je obchodování zasaženo podvodem na DPH nebo zda se jedná o jediné racionální vysvětlení obchodní transakce. Jak bylo zmíněno výše, toto důkazní břemeno leží na správci daně, a je tak na něm shromáždit co nejvíce důkazů k prokázání daňového podvodu. Na daňový subjekt je nahlíženo jako na nevědomého si podvodu, dokud mu správce daně neprokáže opak tím, že jediným účelem jeho jednání byl podvod na DPH.

Povědomí o podvodu

Společnosti by měly být obezřetné v obchodních vztazích a řádně si prověřovat své dodavatele, tím pak eliminují jak podnikatelská rizika, tak i daňová rizika. Za neopatrnost lze považovat rezignaci na ověření identity obchodního partnera a jeho registraci k DPH, nesepsání smluvní dokumentace, platby před obdržением zboží, vysoké hotovostní transakce, neprovedení průzkumu trhu, neprověření nových společností v odvětví, rezignace na pojištění zboží a jeho kontroly, apod.

Podvod mohou také naznačit okolnosti získání obchodních kontaktů, kdy u neznámých a začínajících společností je nepravděpodobné, že by byly oslovovány s nabídkami od cizích osob. Může se jednat i o okolnost, při které je korporaci poskytnuta nabídka zboží od dodavatele, a zároveň přijde poptávka

po tomto zboží od cizího odběratele. Zisk korporace pak tvoří minimální částku a jedná se o obchody opakované.

Důkazní řízení ve vztahu k povědomí o podvodu

Jestliže má správce daně k dispozici všechny potřebné důkazní prostředky, je nutné je vyhodnotit v rámci důkazního řízení, což je nejsložitější částí celého procesu. Ačkoliv je podvod prokazatelný, na základě určitých opomenutí může dojít k nezákonnosti výsledného rozhodnutí.

- Předsudek zpětného hodnocení

Je třeba hodnotit pouze skutečnosti, které byly či mohly být subjektu známy ve chvíli zahájení obchodní transakce. Všechny ostatní okolnosti, které byly subjektu známy až po uskutečnění transakce, nelze připisovat k jeho tíži.

- Neučinění kroků, které však nemohly podvod odhalit

Racionální obchodník by si měl obstarat veškeré informace s obchody spojenými. Daňový orgán tak může klást k tíži subjektu neučinění takovýchto kroků, které by vedly k odhalení podvodu. Nicméně správce daně však musí tyto kroky, které nebyly učiněny a měly být, uvést a musejí mít logické opodstatnění.

- Míra významnosti jednotlivých důkazů

Při hodnocení důkazů je nutné zohlednit prostředí, ve kterém se daňový subjekt nachází. Je pochopitelné, že pokud se společnost nachází v prostředí, ve kterém se podvody na DPH objevují pouze zřídka, není schopná v takové míře rozpoznat, zda se jedná o podvod, než kdyby se pohybovala v prostředí dlouhodobě zasaženém podvody. Zkoumá se komodita zboží a geografické rozlišení, ačkoliv je DPH harmonizovanou daní v EU, v některých státech je určité zboží předmětem masivních podvodů a v jiných nikoliv.

2.5 Trestní stíhání

Jak již bylo několikrát zmíněno, provádění karuselových obchodů je protizákonnou aktivitou vyhodnocenou jako trestný čin, který je obecně specifikovaný v ČR v TZ, Hlava VI, Díl 2, ust. § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a zní následovně:

„(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.

(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,

b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo

c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.

(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán,

a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu, nebo

b) spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.

(4) Příprava je trestná.“ (TZ, 2017)

Odst. 1 uvádí trest za větší rozsah zkrácení daně, což znamená způsobení škody státu nad 50 000 Kč, neboť daňová správa je vždy povinna podat návrh na trestní oznámení na daňový subjekt dle § 53 odst. 3 DŘ, kterému v rámci kontroly byla doměřena daň v této částce a vyšší. Odst. 2 a 3 určuje délku trvání odnětí svobody za určitých podmínek. Odst. 4 o trestnosti přípravy byl opětovně zakomponován v červenci 2016, který je účinný v případě krácení daně ve velkém rozsahu, tj. minimálně pět milionů Kč. Původně byla trestnost přípravy z TZ odstraněna kvůli spornému určení, kdy se jedná o daňovou optimalizaci, která není protizákonná, a kdy začíná příprava krácení daně. Důvodem znovuzavedení pak bylo vytvoření právního prostoru k účinnému postihu zkrácení daně již ve fázi přípravy, aby policejní orgán mohl zahájit trestní stíhání a monitorovat důkazy (Kocina, 2016).

Z pohledu jednotlivých článků řetězce (vyjma “missing tradera“) nemusí být karuselový podvod vždy jednoznačný, a tak se stává velmi složitým prokazování protiprávního jednání, neboť v izolovaném měřítku jsou jejich aktivity vnímány jako běžné a zákonné. Karuselové podvody však nelze provádět individuálně, spolupracuje více subjektů, z čehož lze soudit, že kolotočového podvodu si musí

být bezpochyby vědom chybějící článek a “broker“, který čerpá nadměrný odpočet. Z výše uvedeného vyplývá, že tyto subjekty spolu musí kooperovat, aby dosáhly výnosu z karuselového obchodu. Pokud by tomu tak nebylo, nedocházelo by k výnosu z karuselového obchodu, nýbrž by se jednalo pouze o neodvedenou daň. V karuselovém obchodu lze však k výnosu připočítat ještě DPH vrácenou zprostředkovatelské společnosti. Pokud by však činnosti probíhaly odděleně, tzn. “broker“ by neměl s “missing traderem“ nic společného, činnost “brokera“ by nemohla být považována za nelegální (Šefčík, 2015).

2.6 Klíčové rozsudky týkající se karuselových podvodů v EU

Podkapitola se zabývá uvedením některých vybraných zlomových rozsudků Soudního dvora EU v rámci rozhodování v problematice kolotočových podvodů. Tyto rozsudky jsou nadále využívány jako jednotný výklad práva v praxi při řešení podvodů tohoto typu v členských státech EU.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03)

Rozsudek se zabývá třemi korporacemi z Velké Británie, u kterých bylo zjištěno zainteresování do karuselových obchodů s mikroprocesory. Tyto společnosti nakupovaly zboží od tuzemských plátců DPH a dodávaly jej do JČS. Ocitly se tedy v pozici „brokera“, přičemž jim byl odepřen nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, na základě neodvedení daně “missing traderem“. Předkládajícím soudem bylo doplněno, že účastníci nevěděli o tom, že jsou součástí karuselových obchodů, ani neměli důvod se domnívat, že by mohli být do kolotočových podvodů zainteresováni, neboť chybějící společnost v řetězci neznali. Přijatá zdanitelná plnění se nezdála být odlišná od ostatních běžných obchodů, v době pořízení zboží nebyl “missing trader“ nekontaktní a nedohledatelný a veškeré obchodní transakce byly skutečně zrealizovány.

Vyvstaly tak otázky pro Soudní dvůr EU, zda má být nárok na odpočet daně posuzován v rámci konkrétních plnění a nevědomosti daňových subjektů či přisuzován k podvodným úmyslům zbylých článků řetězce. Soudní dvůr se odvolává na judikaturu, ze které vyplývá, že každé plnění musí být posuzováno samostatně, takže pokud právě toto konkrétní plnění není zasaženo podvodem

na DPH, tzn. je přijato od plátce DPH, který daň odvedl v rámci ekonomické činnosti, tak se nebere ohled na úmysl daňového podvodu ostatních subjektů v řetězci a odpočet je uznán. Samozřejmě osoba, které je nárok na odpočet potvrzen, nesměla o podvodu vědět a ani nemohla (Hlinková, 2016).

Přínosem tohoto rozsudku je vzniklý vědomostní test, kterým daňová zpráva zjišťuje, zda plátce věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu v řetězci dodavatelů.

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries (C-384/04)

Rozsudek se týká řešení společné odpovědnosti osoby povinné k dani a daňového dlužníka. Byla podána žaloba na ustanovení zakládající solidární odpovědnost daňového subjektu zakomponovaného v řetězci dodávek v případě nezaplacení daně. Soudem bylo rozhodnuto, že pokud plátce DPH učinil veškerá opatření, která mohl učinit, aby se nestal součástí kolotočového podvodu, není odpovědný za neodvedenou daň jiným subjektem v řetězci. To platí v případě, že o podvodu plátce nevěděl a vědět nemohl (Hlinková, 2016).

Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel (C-439/04) a Recolta Recycling SPRL (C-440/04)

V rozsudku se jednalo o obchody s počítačovými součástkami a luxusními vozy, které podléhaly karuselovým obchodům. Dle daňové správy šlo o vědomé účastnění firem v daňových podvodech, přičemž dodávky zboží považovala za fiktivní a prohlásila tak z důvodu protiprávního jednání smlouvy o dodávkách za neplatné. Společnostem nebyl uznán odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů v řetězci.

Soudní dvůr zastal stanovisko uznání nárokovaného odpočtu DPH jako v předchozích případech, kdy osoba povinná k dani nevěděla nebo vědět nemohla, že obchodní transakce jsou součástí podvodu. Dále bylo stanoveno, že pokud plátce DPH věděl nebo vědět mohl o své účasti na podvodném jednání, je spolupachatelem i přesto, že neměl z podvodu žádný prospěch (Hlinková, 2016).

Do praxe byl tak zaveden výše zmíněný Axel Kittel test, tj. vědomostní test, ze kterého lze po rozsáhlé vyhledávací činnosti určit, zda daňový subjekt zodpovídá za podvodné transakce, a zda existuje možnost zamítnout nárok na odpočet DPH.

2.7 Vybrané rozsudky v ČR

V daňové praxi se často správce daně odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu, dle kterých pak rozhoduje v konkrétních šetřených případech. V rámci české legislativy při využití opravných prostředků ve sporu mezi daňovým subjektem a státní institucí je právě Nejvyšší správní soud nejvyšším článkem soustavy obecných soudů, který řeší kasační stížnosti. Tyto judikáty však nejsou obecně závazné, neboť nemají normativní význam, nicméně existuje předpoklad, že pokud v obdobné věci NSS rozhodl jinak, než správce daně či soudy nižší instance, rozhodne NSS stejně jako v předchozí kauze. NSS ve většině svých rozhodnutí čerpá z rozsudků Soudního dvora EU.

Rozsudek NSS 1 Afs 58/2012-46, ze dne 5. 9. 2012

V tomto rozsudku NSS aplikuje judikaturu Správního soudu EU, která se zabývá institutem „věděl, mohl vědět“. Daňová správa odmítla stěžovateli vrátit odpočty daně v rámci přijatých zdanitelných plnění zasažených podvodným jednáním s tím, že daňový subjekt nepřijal dostatečná opatření, aby se nestal součástí podvodu na DPH (Hlinková, 2016).

Finanční úřad pro Prahu 1 doměřil žalobci Primossa a.s. vlastní daňovou povinnost a neuznal mu nárok na odpočet daně na vstupu z nákupů ryzího zlata dle přiložených přijatých faktur od korporace France-Business, s.r.o. Závěrem žalovaného bylo, že v řízení nebylo prokázáno dodání zlata stěžovateli, neboť dodavatel byl nekontaktní a měl podvodné úmysly, stěžovatel mohl vědět či věděl, že se účastní podvodných obchodů a z komplexního pohledu jeho činnost vyvracovala znaky jednání v dobré víře. Tento výrok byl potvrzen i městským soudem. Žalobce však zůstal názoru, že dodávky zlata byly prokázány standardními důkazními prostředky (fakturami, výdajovými pokladními doklady, příjemkami na sklad, skladovou evidencí, posudky laboratoře o zkouškách ryzosti

a svědeckou výpovědí). Navíc tvrdil, že dodavatele v době nákupů neznal a nebyly mu známy ani okolnosti dodávek zlata s jeho subdodavatelem.

NSS s přihlédnutím ke všem důkazním prostředkům a řádném prošetření kasační stížnost zamítl, přičemž uvedl, že předložené důkazy žalobcem jsou pouze formálního charakteru, které mohou obstát pouze za situace, kdy obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti. Dále zhodnotil postup žalovaného i městského soudu, a potvrdil, že bylo stěžovateli v rámci daňového řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazní prostředky. Postup správních orgánů byl v souladu se zákonem a výsledek provedeného dokazování byl podrobný, měl oporu ve spisu a byl výsledkem logického uvažování. NSS dále na základě závěrů Soudního dvora uvádí, že stěžovatel musí věnovat zvýšenou pozornost vnitřním kontrolním mechanismům, aby v případném odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl nebo vědět mohl. Je tak věcí samotného daňového subjektu, aby minimalizoval podnikatelské riziko a přizpůsobil obchodní činnost bezproblémovým obchodním partnerům. V závěru rozsudku je uvedeno následující: *„S ohledem na judikaturu Soudního dvora EU pak NSS uvádí, že pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli“* (NSS, 2012).

Rozsudek NSS 5 Afs 61/2008-80, ze dne 27. 11. 2008

Rozsudek utvrzuje v tom, že pokud měly okolnosti uzavření kupní smlouvy za cíl pouze vylákání nadměrného odpočtu DPH bez jakéhokoliv objektivního vysvětlení ekonomické činnosti, je třeba tento nárok odepřít (Hlinková, 2016).

Finanční ředitelství v Brně rozhodlo o neuznání nadměrných odpočtů z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Petr Marek, s.r.o., jež si uplatňoval stěžovatel J.N. Ten se proti rozhodnutí odvolal, nicméně rozsudek Krajského soudu v Brně byl obdobný, a potvrzoval úsudek žalovaného.

Žalobce nesouhlasil s rozsudkem, jelikož zboží nakoupil na základě kupní smlouvy, a tím dostatečně prokázal realizovaný obchod. Podstatou sporu bylo právě posouzení kupní smlouvy, konkrétně vážnost projevu vůle smluvních stran. Žalobce uvedl, že podpisem kupní smlouvy obě zúčastněné strany reálně projevíly vůli převodu vlastnického práva, a k tomuto převodu také reálně došlo.

Správce daně I. a II. stupně byl však přesvědčen na základě provedeného důkazního šetření, že fakturace za zboží byla jen dohodnutým spekulativním jednáním, tzn., že se jednalo pouze o smlouvu formální. Účelem bylo získání majetkového prospěchu na úkor státu. Klíčový byl především důkaz, že dodavatel a odběratel byli osobami spojenými, jež vytvořili fiktivní obchodní vztah. Závěrem daňové správy tak bylo tvrzení, že uzavření smlouvy bylo předstíráno se snahou získání jakékoliv formy daňového zvýhodnění. *„Smlouva byla uzavřena v rozporu se zákonem a pro správce daně nemohlo být rozhodující, že odvolatel uplatněný nárok na odpočet daně doložil po stránce formální perfektním daňovým dokladem. Rozhodující bylo, že uplatněný nárok nebyl doložen po stránce faktické“* (NSS, 2008).

NSS kasační stížnost žalobce zamítl se zdůvodněním, že *„uskutečněním zdanitelného plnění totiž zákon o DPH rozumí stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. Nestačí proto předložit řádné doklady se všemi předepsanými náležitostmi; doklady o přijetí zdanitelného plnění vyhotovené se všemi zákonem požadovanými náležitostmi a řádně zaúčtované nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. Za dodání zboží ve smyslu zákona o DPH nelze považovat uměle vytvořené transakce, které faktické dodání zboží pouze předstírají, a z takto vykázaných transakcí nelze ani úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně. Právo nárokované plátcem daně by mělo být odepřeno, pokud relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než právě získání nároku vůči správci daně“* (NSS, 2008).

Rozsudek NSS 9 Afs 72/2009-180, ze dne 18. 3. 2010

Rozsudek se týká řetězových podvodů, přičemž dodavatelé šetřeného subjektu nebyli schopni prokázat nákup ani prodej deklarovaných dodávek. Na začátku

řetězce se vyskytuje článek, který nehradí svoje daňové povinnosti i přesto, že je přiznává ve svých přiznáních k DPH.

Finanční úřad pro Prahu 1 neuznal daňovému subjektu nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění za dodávky zlata od určitých dodavatelů, kteří byli součástí řetězce, neboť přímo v rámci šetření u dodavatelů nebyly žádné dodávky prokázány, v některých případech byly dokonce dodavateli popřeny. Stěžovatel sice doložil správci daně přijaté faktury, doklady o provedených úhradách, příjemky na sklad, dodací listy, zkušební listy ke zkoušce ryzosti, výdajové pokladní doklady a popsal průběh obchodů s dodavateli, ale jak bylo uvedeno i v rozsudcích výše, takto formálně vykázané obchodní vztahy nemohou zastříť stav faktický.

Protože byly skutečnosti uváděné žalobcem včetně předložených důkazních prostředků zpochybněny, požadovala daňová správa doplnění důkazů k obchodním transakcím, aby tak daňový subjekt mohl unést důkazní břemeno. Stěžovatel však měl za to, že nemůže nést odpovědnost za neprokázání skutečného stavu svými dodavateli a žádné další důkazní prostředky nepředložil.

Žalovaný navíc konstatoval, že u daňového subjektu bylo prověřováno přes 40 zdaňovacích období v rámci uplatňovaných odpočtů na vstupu a stěžovatel byl informován o důkazní nouzi jeho dodavatelů. Přesto nadále stěžovatel s dodavateli obchodoval a uplatňoval si odpočty na dani z přijatých faktur od těchto dodavatelů.

Téhož názoru ve věci zamítnutí nároků na odpočty byl i městský soud, který výrok správce daně potvrdil, a zamítnul odvolání žalobce.

NSS nesouhlasil se stěžovatelem ve věci odpovědnosti za neunesení důkazního břemene, protože je *„primárně povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, prokázat, že má na jeho vrácení právní nárok. Je-li plátce daně v pozici dodavatele, pak prokazuje, že zdanitelné plnění uskutečnil tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Je-li v pozici odběratele, jak je tomu v souzené věci, pak prokazuje, že zdanitelné plnění přijal rovněž tak, jak bylo deklarováno. Skutečnost, že deklarováný dodavatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele v řetězci, tedy neprokázal původ zboží, které měl dodat, samo o sobě nevylučuje, že s tímto*

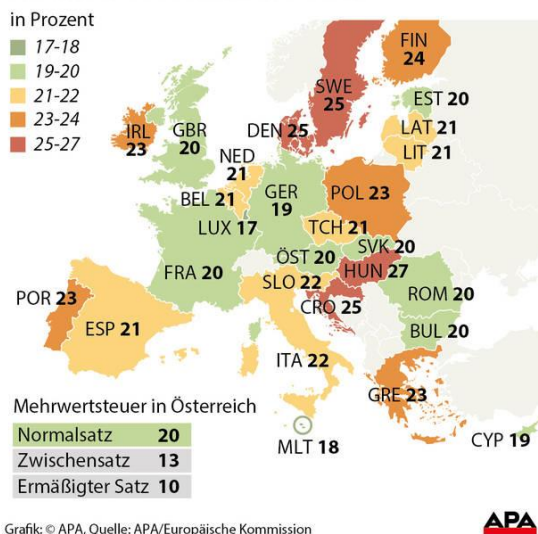
zbožím skutečně disponoval a že došlo k předmětnému zdanitelnému plnění mezi dodavatelem a odběratelem. Pokud však bylo prokázáno, že bezprostřední dodavatelé nejsou opakovaně způsobilí doložit k posuzovaným plněním žádné objektivní důkazy, ani to, od koho zboží nabyli, přičemž tyto bezprostřední dodavatelé se mění jen formálně (navenek), v závislosti na zrušení jejich registrace k DPH, stěžovatel však stále formálně od těchto subjektů odebírá zlato, k milionovým platbám v hotovosti dochází bez ověřování ryzosti zlata, v řetězci opakovaně dochází k neodvedení daně do státního rozpočtu subjektem, který měl zlato jako první v řetězci dodat, nejedná se o náhodnou a ojedinělou situaci, ale o situaci, kde je nutno právě ve světle judikatury Soudního dvora, které se sám stěžovatel dovolával, posoudit veškeré objektivní skutečnosti deklarovaných transakcí. Za této situace je logické, že pro unesení důkazního břemene nepostačí ani pouhé předložení po formální stránce perfektních daňových dokladů, ani ničím nepodložená tvrzení stěžovatelem deklarovaných dodavatelů“ (NSS, 2010).

NSS rozhodl, že v případě neprokázání nákupu zboží, tzn. jeho původu, nelze toto „neidentifikovatelné“ zboží nadále prodávat. Neplatí to však ve všech případech, neboť není možné vyloučit, že k obchodním transakcím skutečně došlo. Je potřeba se případem zabývat velmi podrobně a zajistit tak veškeré důkazní prostředky (Hlinková, 2016).

2.8 Karuselové podvody v číslech

V této podkapitole se nachází několik grafů, díky kterým je možné utvořit si představu, v jaké míře je EU, potažmo ČR, zasažena kolotočovými podvody na DPH.

Mehrwertsteuersätze in der EU

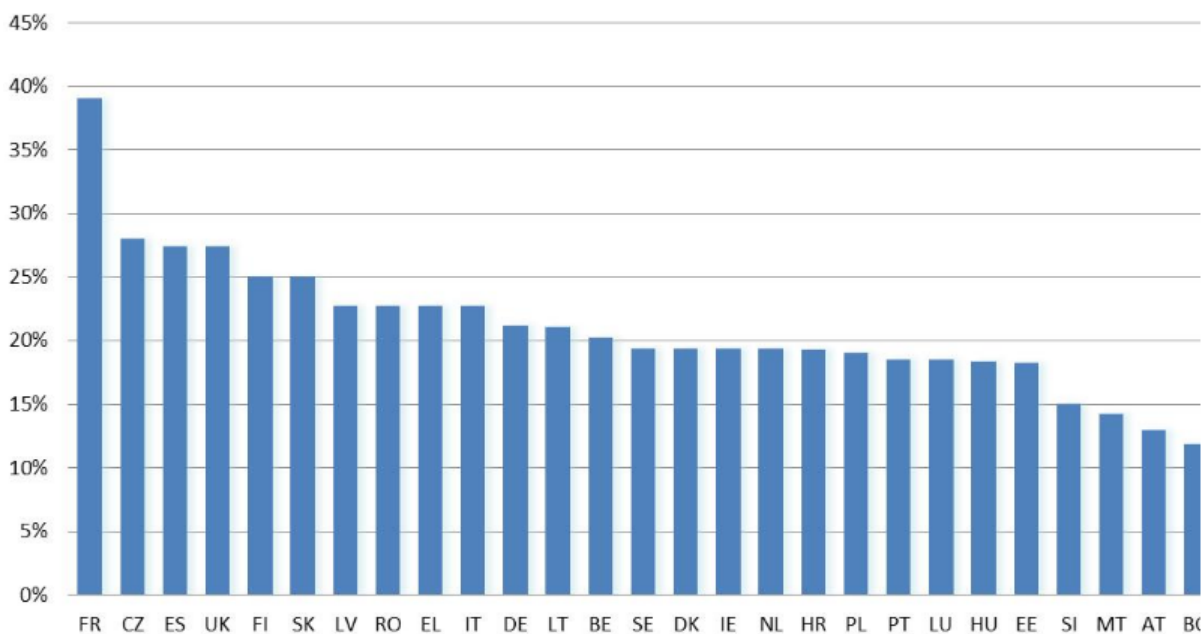


Zdroj: APA, 2016.

Obr. 3 Sazby DPH v EU

Nejprve je třeba uvést, kolik činí sazby DPH v EU, aby bylo zřejmé, o kolika procentní daň jednotlivé země přichází v souvislosti s rozsáhlostí kolotočových podvodů v každém ze států.

Carrousel fraud, as % of the VAT Gap

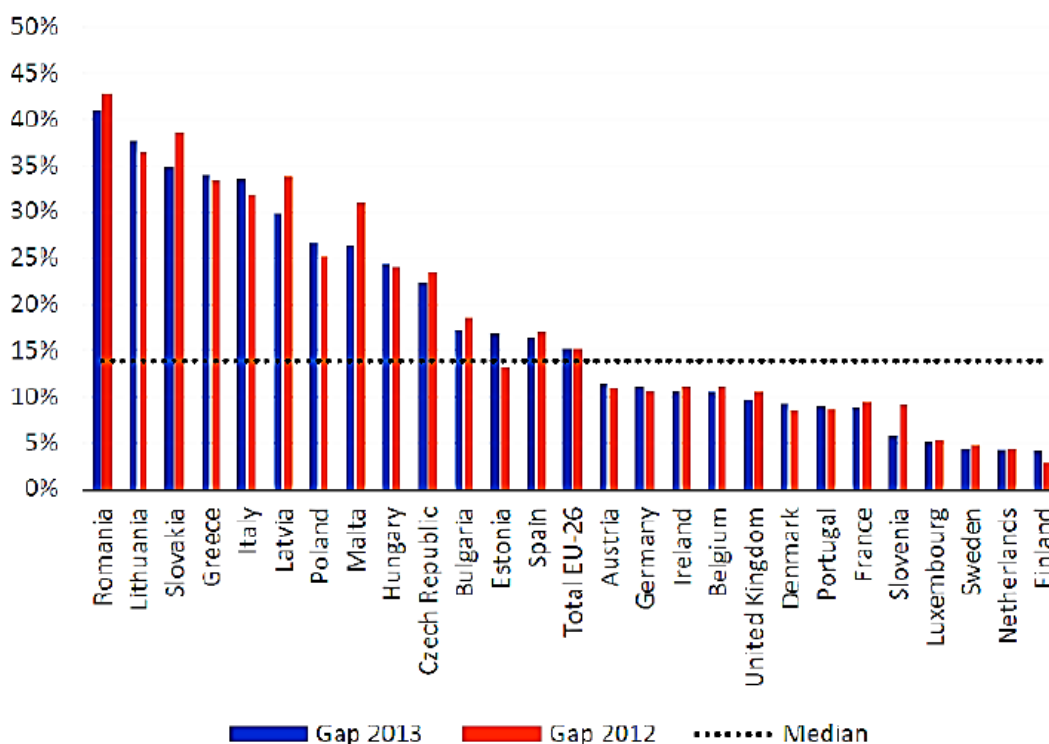


Zdroj: COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT, 2016, str. 15

Obr. 4 Procentuální podíl karuselových obchodů na mezeře DPH v roce 2011

Výše uvedený graf znázorňuje podíl karuselových obchodů na mezerách DPH v rámci jednotlivých států EU. Jedná se pouze o odhad Evropské komise, protože mnoho podvodů nebylo odhaleno a nelze tak konkrétně určit, jak moc jsou rozsáhlé. Mezera na DPH znamená rozdíl mezi finančními prostředky, které měly být vybrány v rámci jednoho státu na DPH a finančními prostředky, které se skutečně vybraly. Jedná se o imaginární schodek. K pochopení problematiky poslouží následující graf mezer na DPH jednotlivých států EU.

Mezera na DPH v EU v letech 2012 a 2013

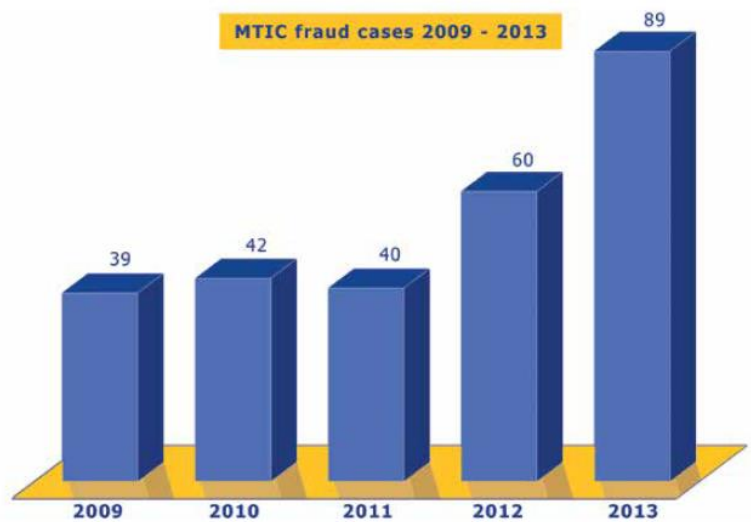


Zdroj: Closing VAT GAP through Reverse Charge Mechanism, 2015, str. 25

Obr. 5 Mezera na DPH v EU 2012, 2013

Kupříkladu mezera na DPH ČR činila v roce 2012 24% z finančních prostředků, které měly být příjmem do státního rozpočtu, ale z nějakých důvodů se tomu tak nestalo. Jedním z těchto důvodů jsou právě karuselové podvody, které jsou 28% příčinou těchto nevybraných příjmů, tzn. daňových úniků.

Následující graf nesouvisí s výše uvedenými grafy, ale ukazuje počet odhalených karuselových podvodů (270), které Eurojust zaregistroval v letech 2009 – 2013 v EU.



Zdroj: Eurojust News, Issue No. 11, 2014, str. 3

Obr. 6 Počet odhalených karuselových podvodů v letech 2009 – 2013

3 Opatření proti daňovým únikům

Nejen ČR, ale i EU se snaží daňovým únikům bránit, nicméně ne vždy jsou zaváděné nástroje plně efektivní. Nejdůležitější zaváděná opatření v boji proti daňovým únikům jsou rozebrána níže v následujících podkapitolách.

3.1 Kontrolní hlášení (§ 101a – § 101k ZDPH)

Nutnost podávat kontrolní hlášení plátcům DPH vznikla k 1. 1. 2016, přičemž tato podání jsou pouze elektronická. Správci daně se doručuje vždy do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období (PO vždy každý měsíc). Konkrétně se jedná o speciální daňové tvrzení, jehož obsah je přesně stanoven na základě formulářů.

Jeho hlavním cílem je identifikovat riziková spojení mezi plátcí DPH a zamezit neoprávněnému čerpání nadměrných odpočtů. Kontrolní hlášení má odhalit organizovaná spojení plátců, detekovat falešné daňové doklady, demaskovat neexistující daňové subjekty a narovnat podnikatelské prostředí.

Daňová správa si od kontrolního hlášení slibovala ulehčení sběru dat z obchodních transakcí mezi plátcí DPH a následné zlepšení v odhalování karuselových podvodů, neboť bez tohoto institutu by byl sběr údajů o všech obchodních transakcích uskutečněných v rámci tuzemska v hodnotě nad 10 000 Kč nereálný. Před zavedením kontrolního hlášení musel správce daně vždy v případě pochybností o podaném daňovém přiznání vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností, provést místní šetření, popř. zahájit přímo daňovou kontrolu. Tento postup však zatěžoval nejen plátce DPH, ale také správce daně, protože nebylo možné jej přesně zacílit na určitá plnění a muselo dojít k celkovému prověření všech daňových dokladů za určité zdaňovací období. Dříve se také správce daně zaměřoval více na prošetření nadměrných odpočtů uvedených v daňových přiznáních než na daňové subjekty, které ve svém tvrzení stanovily vlastní daňovou povinnost, neboť kapacity pracovníků daňové správy jsou omezené a nelze kontrolovat vše. Tuto problematiku také vyřešilo kontrolní hlášení, které vyfiltruje konkrétní pochybné transakce a neřeší, zda si daňový subjekt nárokuje nadměrný odpočet či přiznává vlastní daňovou povinnost.

A jak vlastně kontrolní hlášení funguje? Plátce DPH je povinen ve svém kontrolním hlášení uvést veškeré tuzemské obchodní transakce nad 10 000 Kč (transakce do 10 000 Kč se uvádí souhrnně) se svými dodavateli a odběrateli za určité zdaňovací období. Tyto údaje z kontrolního hlášení pak putují do jednoho centra, ve kterém probíhá jejich analýza a párování výstupů se vstupy na základě stejných daňových dokladů. Protože nárok na odpočet daně je právem, nikoliv povinností daňového subjektu a dle ZDPH si daňový subjekt může uplatnit odpočet daně v následujících třech letech, probíhá párování vždy na základě uplatnění nadměrného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění. Údaje jsou následně porovnávány, a pokud se neshodují, vyhodnotí se typ rizikového případu a z centra je zaslán místně příslušnému správci daně podnět k prošetření detekovaného rozdílu. K citlivým datům uváděným v kontrolním hlášení mají přístup oprávněné osoby s pověřením v centru, na finanční úřady se dostávají pouze konkrétní rozdíly nachystané k řešení. Kontrolní hlášení také umožňuje generovat celé řetězce, a tím eliminuje daňové úniky, což splňuje účel jeho zřízení.

Kontrolní hlášení však má i svoje negativní stránky. I když se pomine nárůst administrativy u daňových subjektů, dochází k dalšímu zatěžování těchto subjektů v podobě častých chyb v kontrolních hlášeních, ať se jedná o rozdílná čísla daňových dokladů vykázaná dodavatelem a odběratelem, chybná DIČ, chybně uvedené DUZP odběratelem či uvedení dokladu ve špatném oddílu kontrolního hlášení. Podnikatelé pak na úkor těchto chyb musí řešit se svými správci daně administrativní nedostatky, ačkoliv chyba může být na straně jejich odběratele či dodavatele. Tito podnikatelé jsou pak často demotivováni kontrolní hlášení vyplňovat, neboť jim z toho neplynou žádné výhody, naopak – jsou ohrožováni sankcemi při nesplnění svých zákonných povinností.

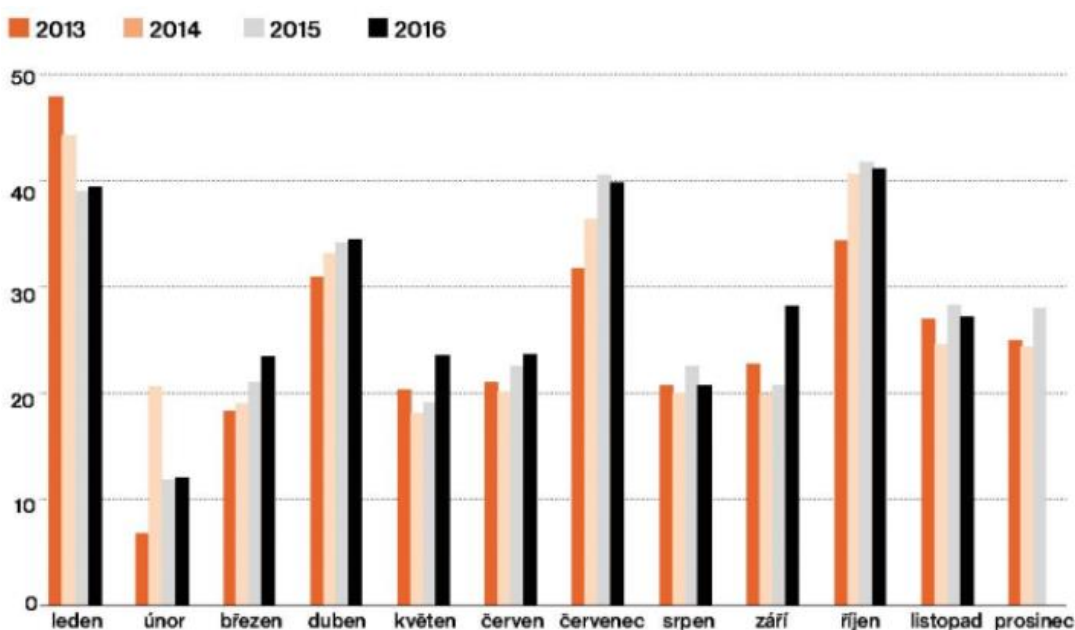
Na konci roku 2016 byl Ústavním soudem na podnět stížnosti ze Strany soukromníků ČR s podporou jednadvaceti senátorů vyhlášen nález PI. ÚS 32/15, kterým shledal Ústavní soud některá ustanovení ZDPH upravující kontrolní hlášení za protiústavní a v rozporu s ústavním pořádkem. Konkrétně se jedná o ustanovení, jehož znění ukládá povinnost plátcům sdělit požadované údaje, ačkoliv tyto údaje nejsou v zákoně nikterak blíže specifikovány, což je v rozporu se zásadou ukládání povinností pouze na základě zákona. Náprava by měla být

sjednána nejpozději k 31. 12. 2017. S okamžitou účinností bylo zrušeno ust. § 101g odst. 5 ZDPH, podle kterého se výzva v podobě e-mailové zásilky považuje za doručenou okamžikem odeslání správcem daně. Mohlo by se stát, že se plátce, jemuž je uložena povinnost, nemusí o její existenci dozvědět (Unie daňových poplatníků, 2016).

Co se týká úspěšnosti v efektivnějším výběru daní po zavedení kontrolního hlášení, jsou názory ekonomů a daňových odborníků často protichůdné. Dle Ministerstva financí se výběr DPH díky kontrolnímu hlášení zlepšuje, ačkoliv byl očekáván nárůst vyšší. Tato skutečnost je prý důsledkem nižších výdajů státu na investice, změnou rozpočtového určení daní ve prospěch krajů a dalšího rozšíření přenesení daňové povinnosti v říjnu 2016 na odběratele (Králová, 2016). Autorka článku Králová (2016) v časopise Ekonom uvádí, že zvýšení inkasa DPH však zapříčinil ve velké míře všeobecný ekonomický růst. Proto je nutné vyčkat, jaká čísla přinese rok 2017 a roky další.

Následující graf ukazuje objem vybrané DPH v ČR v mld. Kč v letech 2013 – 2016. Za povšimnutí stojí především rok 2016, ve kterém bylo zavedeno kontrolní hlášení.

Výběr DPH v ČR



Zdroj: Králová, 2016, s. 55

Obr. 7 Výběr DPH v mld. Kč v ČR

3.2 Souhrnné hlášení (§ 102 ZDPH)

Plátci, kteří uskutečňují intrakomunitární plnění, tzn. prodávají zboží či poskytují služby osobě registrované k DPH v rámci EU, mají kromě povinnosti podat přiznání k DPH a nyní i kontrolního hlášení (tuzemské transakce), povinnost podat souhrnné hlášení. To slouží ke kontrole zdanění ve státě spotřeby. Daňové správě je tedy prostřednictvím dodavatele zboží či poskytovatele služby odhalena identifikace jeho přeshraničního odběratele, pro kterého je povinností přiznat a zaplatit DPH. Případné vzniklé rozdíly pak správce daně ověřuje v interním systému VIES, ve kterém porovná hodnotu zboží a služeb vykázaných na jemu místně příslušný daňový subjekt s hodnotou uvedenou v přiznání k DPH daňového subjektu na řádcích pořízení zboží či přijetí služeb z JČS od osob registrovaných k DPH.

Souhrnné hlášení se stejně jako kontrolní hlášení podává pouze elektronicky správci daně, a to měsíčně vždy do 25. dne po skončení kalendářního měsíce bez ohledu na zdaňovací období plátce. Výjimku tvoří plátci, kteří poskytují pouze služby do EU, ti mohou podávat souhrnné hlášení do 25. dne po ukončení jejich zdaňovacího období.

3.3 Ručení příjemce zdanitelného plnění (§ 109 ZDPH)

K 1. 4. 2011 bylo v ZDPH zavedeno ručení za nezaplacenou DPH, tzn., že pokud dodavatel zboží nezdaní, za určitých podmínek za něho musí daň zaplatit odběratel. Odběratel se tak stává ručitelem za nezaplacenou daň a jeho povinností je uhradit zajištěné DPH za dlužníka do výše daně za zdanitelné plnění. Institut ručení vychází ze Směrnice o DPH.

Jeho aplikovatelnost nastává okamžikem placení DPH. Správce daně musí pečlivě vyhodnotit důvodnost a účelnost k využití ručení. Realizace pak probíhá především v případech, ve kterých je silně předpokládáno, že se jedná o podvod.

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň svého dodavatele v rámci plnění uskutečněného v tuzemsku v následujících případech:

- pokud bez ekonomického opodstatnění přijal zdanitelné plnění za cenu zjevně odchylnou od ceny obvyklé,

- pokud poskytl úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo z části bezhotovostním převodem na účet vedený u zahraničních bank,
- pokud poskytl úplatu za zdanitelné plnění zcela nebo z části bezhotovostním převodem na jiný účet, než je účet dodavatele zveřejněný správcem daně na internetu,
- pokud přijal plnění od dodavatele, o kterém je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění zveřejněno, že je nespolehlivý plátce,
- pokud naplnil znalostní test ohledně neuhrazení daně či zasažení transakce podvodem (ZDPH, 2017).

Aby daňový subjekt za nezaplacenou daň neručil, musí prokázat, že jednal v dobré víře a svoje dodavatele si řádně ověřil ve všech možných veřejně přístupných zdrojích, a ani přesto neměl podezření na nedůvěryhodnost svého obchodního partnera. Dodavatele je třeba prověřovat z hlediska registrace k DPH, nespolehlivých plátců a nezveřejněných bankovních účtů, dále se vyplatí sledovat průběžně obchodní rejstřík, živnostenský rejstřík, insolvenční a exekuční rejstřík, a také aplikaci ARES ministerstva financí (Procházková, Kučerová, 2016). Pokud však firma o podvodu nevěděla, ale neprokázala, že o něm vědět nemohla, doplatí na to hned dvakrát. Zaplatí svému dodavateli částku včetně DPH, přičemž ten DPH neodvede a firma pak musí DPH zaplatit znovu z pozice ručitele.

Dle Procházkové a Kučerové (2016) může být odpovědnost za karuselové podvody dovozena u jakékoliv korporace zahrnuté v řetězci. Tzn., že daňovým ručitelem může být společnost, která není k dlužníkovi v žádném přímém dodavatelském vztahu, nemusí tohoto dlužníka znát, a ani neví, že je dlužník také součástí dodavatelského řetězce.

Vejvodová v článku v týdeníku Ekonom (2017) uvádí, že za rok 2016 požadovaly finanční úřady nezaplacenou DPH po ručitelích ve 275 případech.

3.4 Zajišťovací příkaz (§ 167 - § 169 DŘ, § 103 ZDPH)

Zajišťovací příkaz je určen k zajištění výběru daně, která sice ještě není splatná, popř. ani vyměřená, nicméně správce daně se domnívá, že vyměřena bude, a že ji plátce nebude moci v budoucnu uhradit nebo ji nebude chtít uhradit (Moravec, 2016).

Jedná se o poměrně extrémní nástroj, který má správce daně v záloze proti neplatičům daní. S jeho pomocí je možné daň vybrat v předstihu, pokud existuje důvodné podezření, že by ji později firma nezaplatila. Účelem zajišťovacího příkazu je zabránit situaci, ve které se daňový subjekt snaží účelně zbavit majetku, aby se vyhnul placení daně. Finančnímu úřadu tak umožňuje podchytit majetek společnosti v době, kdy ještě existuje, neboť po převedení veškerého majetku z firmy by bylo vyměření daně pouhým číslem a nikoliv doměrkem ve smyslu příjmu do státní kasy. Účelem zajišťovacího příkazu ale není ukončit ekonomickou aktivitu daňového subjektu, což reálně hrozí, protože mu jsou exekučně zablokovány bankovní účty, ze kterých musí daňový subjekt platit za obchodní transakce s dodavateli, mzdy zaměstnancům, apod. Proto může být zajišťovací příkaz pro firmu likvidační. Proti zajišťovacímu příkazu je možné se odvolat, odvolání však nemá odkladný účinek a na požadavku zaplacení nic nemění (Moravec, 2016).

Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu je nejen majetková nedostatečnost, insolvence daňového subjektu či její hrozba a rozprodávání stávajícího majetku firmy, ale také drobnější ukazatelé, jako špatná platební morálka, pochybná historie společnosti, virtuální sídlo, obchod s rizikovou komoditou, převádění peněžních prostředků na účty FO, apod. Zajišťovací příkaz pak lze vydat, pokud existuje daňová povinnost (může být i nevyměřená), majetek, který je možné zajistit a obava z nezaplacení daně v budoucnu. Zajišťovací příkaz se převážně týká zajištění částek v řádech statisíců korun.

Autor článku Moravec v týdeníku Ekonom (2016) je pevně přesvědčen, že uplatňování zajišťovacího příkazu do prostředí právního státu nepatří. Uvádí, že se nejedná o efektivní správu daní, ale o exekuci bez soudu, která je prováděna na základě domněnek a ne faktů. Je pravdou, že pokud by se správce daně zmýlil, a při kontrole žádnou daň v závěru nedoměřil, přičemž ale provedl zajišťovací příkaz, byly by následky fatální, protože činnost firmy je na základě zajišťovacího příkazu ihned ochromena, jak je uvedeno výše. Správce daně by pak měl sice povinnost vykompenzovat vzniklé škody, ale v některých případech by už mohlo být pozdě, protože firma se zablokovanou likviditou nemůže být v provozu dlouhodobě. Ve většině případů však funguje, že pokud je vydán zajišťovací

příkaz, daňová kontrola končí doměřením daně, a poté je už na soudním systému rozhodnout, zda byl v právu finanční úřad či daňový subjekt.

Moravec dodává, že v posledních letech se trend zajišťovacích příkazů rozmohl a nelze spoléhat na uvážlivost finanční správy, zda je zajišťovací příkaz vhodný či nikoli, neboť má zakódováno, že jejím posláním je berně vybírat a v boji proti karuselovým podvodům vždy zajišťovací příkaz využije, ačkoliv může dojít k značným ztrátám.

3.5 Reverse charge (§ 92a - § 92i ZDPH)

Režim přenesení daňové povinnosti se řadí mezi nejúčinnější nástroje v boji proti karuselovým podvodům. Povinnost přiznat a zaplatit daň leží na bedrech odběratele, pro kterého bylo zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečněno. Ten si pak může uplatnit nárok na odpočet daně v rámci zachování neutrality DPH. Dodavatel, který uskutečnil zdanitelné plnění, vystaví doklad bez vyčíslené DPH a uvede v něm, že se jedná o režim přenesení daňové povinnosti včetně příslušného paragrafu a daň odvede odběratel (Hálek, 2015).

DPH tedy neodvádí průběžně všichni účastníci transakce, ale až poslední účastník řetězce, a to z celé částky. Matematicky zůstává daň stejná, mění se pouze technika jejího výběru (Sýkora, 2016).

V daňovém přiznání je pak režim přenesení daňové povinnosti promítnut na zvláštní řádky přiznání k DPH dle data uskutečnění zdanitelného plnění, jak u odběratele, tak u dodavatele. Oba tyto plátcí musí vést přehled zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, který příkládají jako přílohu k řádnému přiznání k DPH (Hálek, 2015).

Reverse charge se v současnosti vztahuje na vybrané druhy obchodovaných komodit, nicméně Ministerstvo financí usiluje o jeho celoplošné zřízení na všechny druhy zboží či služeb nad 10 000 EUR, které mají původ v zahraničí, v rámci snahy o zamezení karuselových podvodů. Sýkora v časopise Ekonom v jednom z článků (2016) uvádí, že dle finanční správy oberou karusely státní rozpočet ročně zhruba o 50 mld. Kč. V rámci EU je to přibližně 50 mld. EUR. Při reverse charge nelze na státu požadovat vratku zaplacené DPH, z čehož vyplývá, že není možné provádět karuselové podvody. Evropská legislativa tak povoluje zavedení reverse charge u komodit, u kterých se často podvody vyskytují.

Výhledy Evropské komise jsou však opačné než výhledy Ministerstva financí ČR. Evropská komise by chtěla řešit problém s kolotočovými obchody zavedením současného režimu výběru i na přeshraniční transakce. Standardní výběr DPH by tak měl platit i při exportu. Znamenalo by to, že vývozce by odvedl DPH svému finančnímu úřadu, který by tuto daň následně zaslal finančnímu úřadu v zemi příjemce zboží (Sýkora, 2016).

Na žádost Ministerstva financí ČR o zavedení celoplošného reverse charge vypracovala Evropská komise návrh, podle kterého by mohl jakýkoliv členský stát EU reverse charge zavést, pokud splní určité podmínky. Jedná se o prokázání, že daná země má skutečně problémy s podvody na DPH a daňová mezera státu musí být alespoň o 5% vyšší, než je medián pro celou EU. Ačkoliv ČR tyto podmínky těsně splňuje, jedná se o projekt pilotní, který by byl do českého prostředí zasazen pouze na dobu pěti let, od roku 2018 do 2022. ČR proto může zkusit návrh komise změnit s pomocí ostatních členských států EU. Ty by ho však musely jednomyslně schválit, aby vešel v platnost (Houska, 2016). Dle Housky (2016) však přenesení daňové povinnosti nemá v EU jednoznačnou podporu, kupříkladu Francie, Itálie nebo skandinávské země s jejím zavedením nesouhlasí z důvodu přesunu daňových podvodů jinam. Podporují proto návrh Evropské komise týkající se celkové reformy systému výběru DPH v EU.

3.6 Časově náročnější registrace k DPH (§ 94 – 97a ZDPH)

V posledních letech začaly registrační oddělení finančních úřadů protahovat registraci plátců DPH z důvodu řádného prověření nově vzniklých daňových subjektů či daňových subjektů dobrovolně se registrujících k DPH. Novotný (2016) uvádí, že proces registrace může trvat až několik měsíců. Správce daně vyžaduje od nově se registrujících doložit spoustu dokumentace, např. seznamy klientů, zakázek, faktury, smlouvy, podnikatelský záměr, výpisy z bankovního účtu, apod.

Ačkoliv je pro státní správu vhodné si nově registrované společnosti prověřit kvůli zamezení karuselových podvodů, nebere v potaz následky jejího jednání, na základě kterého trátí podnikatelé, neboť musí nakupovat zboží zatížené daní. Ti pak musí při prodeji požadovat vyšší cenu nebo prodávat s minimální marží, aby byli schopni se na trhu udržet (Novotný, 2016).

3.7 Tuzemská multilaterální spolupráce

Jedná se o systém sdružování finančních úřadů, kdy společnosti zainteresované v podvodném řetězci místně přísluší různým správcům daně, takže bez kooperace územních pracovišť správců daně by odhalení karuselu bylo téměř nemožné.

Existují tři druhy spolupráce v rámci TMLS:

Vertikální



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 8 Vertikální spolupráce

Vertikální spolupráce funguje na principu obdržení zdrojových dat od GFŘ jedním konkrétním finančním úřadem, který má na starost kompletně prošetřit celý řetězec daňových subjektů. Stává se hlavním řešitelem. Informace získává na základě dožádání místně příslušných správců daně.

Horizontální

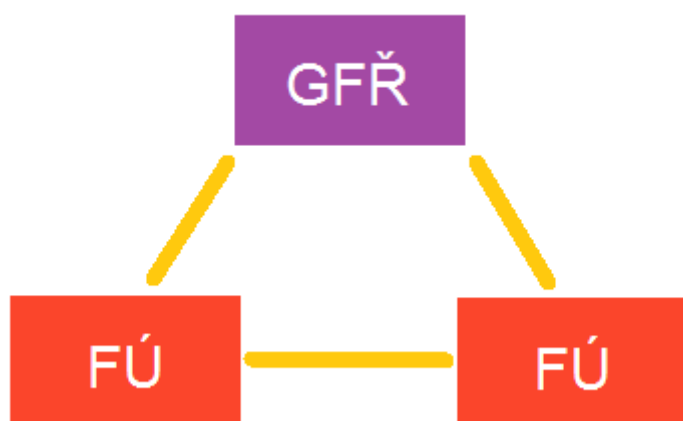


Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 9 Horizontální spolupráce

Horizontální spolupráci tvoří kooperace finančních úřadů, popř. územních pracovišť, které spolu navzájem spolupracují. Každý z nich má na starost prošetřit své místně příslušné daňové subjekty, načež ani jeden z finančních úřadů není hlavním řešitelem. Výměna informací neprobíhá na základě dožádání, ale v rámci sdělení.

Smíšená



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 10 Smíšená spolupráce

Smíšená spolupráce, jak plyne z názvu, je kombinací dvou výše uvedených. GFŘ předá finančním úřadům a územním pracovištím v rámci jednoho kraje zdrojová data týkající se jím místně příslušných daňových subjektů. Spolupráce probíhá v rámci jejich kooperace včetně výměny informací na základě sdělení.

Všeobecný postup šetření řetězce

Hlavní řešitel, tzv. aktivní správce daně je určen Sekcí řízení rizik při správě daně GFŘ pro šetření celého řetězce. Ten pak po celou dobu rozhoduje o kontrolních postupech prováděných u článků řetězce a zodpovídá za volbu vhodného postupu a dodržování předpisů. Je povinen jednat tak, aby bezdůvodně nezatěžoval kontrolní kapacity domovských finančních úřadů. Domovský FÚ, popř. ÚzP musí respektovat rozhodnutí aktivního správce daně, a zároveň jej musí informovat o všech důležitých skutečnostech místně příslušných daňových subjektů zainteresovaných v řetězci.

Nejprve je nutné provést analýzu, zda si “broker“ uplatňuje nadměrný odpočet. Pokud ano, musí se aktivní řešitel zkontaktovat s domovským ÚzP a domluvit se s ním na dalším postupu. Je vhodné vyhodnotit pozice jednotlivých článků v řetězci, taktický postup, vhodný proces postupu, stanovení daně a zabezpečení její úhrady, atd.

Dalšími povinnostmi aktivního FÚ je domovskému FÚ včas oznámit, zda může v případě nevyměřených nadměrných odpočtů tyto odpočty vyměřit. Ačkoliv taktické postupy volí aktivní FÚ, rozhodnutí vydává na základě písemného návrhu domovský FÚ.

3.8 Elektronická evidence tržeb

Přestože se zavedení elektronické evidence tržeb týká především daně z příjmů, ovlivňuje také z velké části DPH. EET je jedním z efektivních opatření v boji proti daňovým únikům, ne však proti karuselovým obchodům. Tento nástroj je zde zmíněn především pro jeho silnou medializaci, aby bylo zřejmé, že i EET stojí za zvýšeným výběrem DPH v budoucnu, neboť tržby, které dosud nebyly oficiálně evidovány, byly ponechány v kapse obchodníků, aniž by z těchto tržeb odvedli zaplacenou DPH zákazníkům do státní pokladny.

4 Praktický příklad

Následující praktický příklad se podrobně zabývá konkrétním případem karuselového podvodu, který byl finanční správou odhalen. Veškeré názvy korporací, data a jména jsou fiktivní z důvodu ochrany údajů a zachování mlčenlivosti. Jádro karuselového podvodu, průběh a šetření jsou reálná.

4.1 Daňový subjekt a zahájení daňové kontroly

Kontrola na DPH byla u daňového subjektu Bižuterie s.r.o. zahájena v únoru 2016 za zdaňovací období leden – duben 2015 a červenec 2015 na nejmenovaném Územním pracovišti v ČR, v neomezeném rozsahu v rámci veškerých údajů uváděných daňovým subjektem ve svých daňových přiznáních. Předmětem podnikání Bižuterie s.r.o. je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Při zahájení daňové kontroly bylo správci daně sděleno, že se společnost zabývá nákupem a prodejem korálků různých tvarů, barev a velikostí I. a II. jakosti. Ve společnosti neprobíhá žádné zušlechťování zboží, pouze třídění a balení. Korále korporace prodává jak do tuzemska, tak do zahraničí, přičemž většinu odbytu tvoří zákazníci z členských zemí EU.

Bižuterie s.r.o. byla pro správce daně po celou dobu řízení kontaktní, s daňovou správou jednal jednatel korporace, v průběhu kontroly si jednatel najal zástupce – daňového poradce.

Ke kontrole výše uvedených zdaňovacích období byly správci daně při zahájení kontroly předloženy evidence pro daňové účely, faktury přijaté, faktury vydané, pokladní doklady a evidence pohybů na skladu za rok 2015.

Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti přijatých faktur uvedených níže, a o tom, že k přijetí zdanitelných plnění došlo tak, jak je uvedeno na dokladech, u nichž plátce ve svých daňových tvrzeních uplatňoval nejvyšší nároky na odpočet daně na vstupu. Jednalo se o čtyři dodavatele, konkrétně korporace AD s.r.o., JI s.r.o., AI s.r.o. a IB s.r.o.

Tab. 1 Seznam pochybných faktur od vybraných dodavatelů

Číslo faktury (odběratel)	Číslo faktury (dodavatel)	DUZP	Zdaňovací období 2015	Dodavatel	Základ daně (Kč)	DPH 21% (Kč)
FP160007	160056	04.01.2015	Leden	AD s.r.o.	4 500 122	945 026
FP160009	FV16000017	04.01.2015	Leden	IB s.r.o.	1 225 000	257 250
FP160012	160071	07.01.2015	Leden	AD s.r.o.	1 133 000	237 930
FP160018	4	07.01.2015	Leden	Jl s.r.o.	2 134 000	448 140
FP160027	10001	03.01.2015	Leden	Al s.r.o.	5 146 320	1 080 727
FP160029	FV16000169	27.01.2015	Leden	IB s.r.o.	1 700 000	357 000
FP160032	25	26.01.2015	Leden	Jl s.r.o.	160 000	33 600
FP160039	10012	28.01.2015	Únor	Al s.r.o.	2 635 900	553 539
FP160044	160166	02.02.2015	Únor	AD s.r.o.	850 450	178 595
FP160045	10016	04.02.2015	Únor	Al s.r.o.	150 000	31 500
FP160048	43	15.02.2015	Únor	Jl s.r.o.	3 400 369	714 077
FP160052	10019	14.02.2015	Únor	Al s.r.o.	2 500 600	525 126
FP160067	FV16000370	24.02.2015	Březen	IB s.r.o.	1 300 255	273 054
FP160068	69	02.03.2015	Březen	Jl s.r.o.	1 001 200	210 252
FP160069	10030	06.03.2015	Březen	Al s.r.o.	2 412 842	506 697
FP160074	160225	28.02.2015	Březen	AD s.r.o.	240 000	50 400
FP160080	10033	12.03.2015	Březen	Al s.r.o.	80 000	16 800
FP160083	75	08.03.2015	Březen	Jl s.r.o.	220 302	46 263
FP160088	10037	25.03.2015	Březen	Al s.r.o.	450 220	94 546
FP160094	160244	03.03.2015	Březen	AD s.r.o.	125 000	26 250
FP160095	92	07.04.2015	Duben	Jl s.r.o.	4 526 322	950 528
FP160140	114	28.06.2015	Červenec	Jl s.r.o.	1 980 500	415 905
FP160146	FV16001006	21.06.2015	Červenec	IB s.r.o.	2 354 155	494 373
FP160154	10062	01.07.2015	Červenec	Al s.r.o.	4 100 800	861 168
FP160164	160484	22.06.2015	Červenec	AD s.r.o.	1 400 699	294 147
FP160171	118	03.07.2015	Červenec	Jl s.r.o.	850 000	178 500
FP160177	FV16001056	10.07.2015	Červenec	IB s.r.o.	1 596 000	335 160
FP160183	160512	12.07.2015	Červenec	AD s.r.o.	540 000	113 400

Zdroj: vlastní zpracování

4.2 Šetření správce daně

Na základě pochybností o vybraných přijatých plnění u výše uvedených dodavatelů zaslal správce daně dožádání o provedení úkonů dle § 17 DŘ na místně příslušná Územní pracoviště, ve kterých požadoval zjistit, zda mají dodavatelé ve svých daňových přiznání zahrnutá šetřená plnění na výstupu, zda jsou pro správce daně kontaktní a spolupracují s ním, zda si hradí své daňové povinnosti, a zda u nich bylo v průběhu roku 2015 zahájeno nějaké daňové řízení.

Dále požadoval zjistit, jak probíhala spolupráce mezi dodavatelem a odběratelem, s kým bylo za daňové subjekty jednáno, kdo inicioval obchody, o jaké konkrétní zboží se v rámci obchodu jednalo, zda bylo toto zboží vyrobeno dodavatelem na fakturách uvedeným nebo bylo nakoupeno a od koho, jak bylo zboží přepraveno k odběrateli, jak bylo zboží odběratelem zkontrolováno, jakým způsobem probíhala úhrada zboží, pokud probíhala v hotovosti, tak kdo komu předával hotovost, kde, a při jaké příležitosti.

Správce daně nadále využil § 57 DŘ a zaslal přímo dodavatelům výzvy k poskytnutí informací správci daně, ve kterých požadoval objasnit okolnosti spolupráce obdobně jako v dožádání, a také předložit doklady a písemnosti, které se týkají obchodní spolupráce v daném období mezi dodavatelem a odběratelem, tj. faktury vystavené, faktury přijaté v případě subdodávek, pokladní doklady nebo výpisy z účtu, smlouvy, objednávky, a další písemnosti související s obchodními transakcemi mezi zainteresovanými.

Mimo jiné správce daně také v rámci vyhledávací činnosti ověřoval různé informace z veřejně i interně dostupných zdrojů o Bižuterii s.r.o. a vybraných dodavatelích. U Bižuterie s.r.o. bylo provedeno místní šetření ve skladových prostorách této korporace, načež bylo ověřeno, že společnost má k dispozici dostatečnou plochu pro uskladňování fakturovaných dodávek, a že ve skladech skutečně přebývá deklarované zboží v podobě skleněných korálů. Během ústního jednání položil správce daně Bižuterii s.r.o. otázky podobné, jako uvedl do dožádání, které se týkaly spolupráce s vybranými dodavateli.

4.3 Zjištěné informace o dodavatelích

AD s.r.o.

V odpovědi na dožádání bylo uvedeno, že správce daně provedl místní šetření v sídle společnosti AD s.r.o., která se zabývá výrobou a zušlechťováním skleněných korálků. Bylo zjištěno, že dodavatel veškeré faktury vydané na Bižuterii s.r.o., zahrnul do svých daňových přiznání, zaúčtoval v hlavní knize do výnosů, dodávané zboží bylo vyrobeno touto firmou, nakoupen byl pouze materiál na výrobu. Obchody inicioval zákazník na základě nabídky na internetových stránkách společnosti již v roce 2014 a následně došlo

k dlouhodobější spolupráci na základě jednotlivých nepravidelných objednávek. Dopravce byl objednán dodavatelem a cena za dopravu zakalkulována v dodávkách zboží. Korále byly dovezeny až k zákazníkovi do skladů jeho společnosti. Úhrady probíhaly vždy bezhotovostně v podobě záloh a následných doplatek po doručení zboží. Veškeré doklady týkající se těchto tvrzení (potvrzení o přepravě, faktura od přepravce, výpis z bankovního účtu, kupní smlouvy, objednávky, faktury vydané, atd.) byly přílohou dožádání. Korporace je pro správce daně kontaktní a včas plní své daňové povinnosti. Shodné údaje a doklady se nacházely také v odpovědi AD s.r.o. na výzvu k poskytnutí informací správci daně.

Obdobně popsala spolupráci korporace Bižuterie s.r.o. na ústním jednání, která na vyžádání předložila komunikaci s AD s.r.o., výpis z bankovního účtu, ve kterém jsou patrné odchozí platby na AD s.r.o., příjemku zboží, kupní smlouvy, apod.

Správce daně si ověřil, že dodavatel AD s.r.o. není nespolehlivým plátcem, má zveřejněn bankovní účet, na který mu bylo za dodávky zboží hrazeno, firma funguje na trhu přes 10 let, má veřejně dostupné internetové stránky se svou podrobnou nabídkou zboží, zveřejňuje včas účetní závěrky. V průběhu fungování firmy byl pouze jednou změněn jednatel společnosti a v sídle společnosti se nachází její výroba.

Uplatnění odpočtu z přijatých plnění od AD s.r.o. bylo vyhodnoceno jako dostatečně prokázané.

Jl s.r.o.

V případě dodavatele Jl s.r.o. byla odpověď na dožádání doručena za dva měsíce od jejího doručení. Místním šetřením v sídle korporace, kterým byla pouze kancelář, bylo zjištěno, že se společnost také zabývá nákupem a prodejem skleněných korálů jako Bižuterie s.r.o. a pronájmem nemovitostí. Faktury vydané na Bižuterii s.r.o. měla firma zaevidovány ve svém účetnictví a přiznány v daňových tvrzeních. Zboží, které bylo nadále přeprodáno Bižuterii s.r.o. pocházelo od korporace XXX s.r.o. v podobě subdodávek, přičemž Jl s.r.o. zboží prodalo s minimální marží Bižuterii s.r.o. Obchody proběhly na základě dílčích objednávek, korporace prý spolupracují již několik let. Dále bylo zjištěno, že zboží bylo fyzicky dodáno kamionem přímo ze skladu výrobce M & S Sp. z o.o. v Polsku

do skladu Bižuterie s.r.o., ačkoliv fakturováno muselo být jiným odběratelům, kteří zboží přefakturovali na JI s.r.o., jehož faktury se nachází v účetnictví Bižuterie s.r.o. Platby za zboží byly uhrazeny převodem z bankovního účtu korporace Bižuterie s.r.o. s variabilními symboly vydaných faktur. Doklady prokazující výše uvedené byly součástí doručené odpovědi na dožádání. JI s.r.o. je pro správce daně kontaktní, podává daňová přiznání a daňové povinnosti hradí se zpožděním. JI s.r.o. se domluvila se správcem daně, že odpověď na výzvu k poskytnutí informací nebude zasílat, neboť veškeré doklady a informace poskytla dožádanému správci daně při místním šetření.

Protože pochybnosti daňové správy nadále přetrvávaly, ověřoval správce daně dostupnost veřejné nabídky zboží na internetu, přičemž internetové stránky této společnosti nebyly nalezeny. Dodavatel JI s.r.o. nebyl prohlášen za nespolehlivého plátce, hrazeno mu bylo na transparentní bankovní účet. Společnost byla založena před pěti lety, jednatel se dosud nezměnil. Po zahájení správních řízení korporace zveřejňuje se zpožděním účetní závěrky.

Na základě odpovědi na dožádání a vlastní iniciativy správce daně nebyly odstraněny pochybnosti o pravděpodobnosti podvodu na dani, a tak se pokračovalo u dodavatele JI s.r.o. ve vyhledávací činnosti.

Při ústním jednání s Bižuterií s.r.o. bylo požádáno o doložení dokladů týkajících se přepravy zboží. Daňový subjekt doložil potvrzení o přepravě a doklad CMR.

AI s.r.o.

Z doručené odpovědi na dožádání se správce daně dozvěděl, že se sídlo společnosti AI s.r.o. vyskytuje na virtuální adrese, nicméně jednatel korporace byl kontaktní. Při ústním jednání sdělil, že spolupráce s Bižuterií s.r.o. proběhla na základě doporučení jednoho z obchodních partnerů AI s.r.o. Bižuterii s.r.o. proto zaslal nabídku svého zboží, a ta si následně objednala zboží v několika dodávkách. AI s.r.o. se zabývá nákupem a prodejem skleněných korálů, přičemž vystavené faktury na Bižuterii s.r.o. byly řádně zdaněny. Zboží bylo nakoupeno od dodavatele YYY s.r.o. Obdobně, jako u korporace JI s.r.o., bylo zboží přepraveno kamionem z Polska od H & R Sp. z o.o. přímo do skladu Bižuterie s.r.o. Úhrady proběhly bezhotovostním platebním stykem. Přílohu dožádání tvořily výpisy z účtů a faktury vydané. Na výzvu k poskytnutí informací správci daně AI

s.r.o. nereagovala, nicméně nebyly podniknuty žádné kroky ke sjednání nápravy, neboť informace, které byly požadovány, byly k dispozici od dožádaného územního pracoviště.

Správce daně na základě vyhledávací činnosti zjistil, že firma AI s.r.o. změnila v posledních letech dvakrát jednatele a společníka, není nespolehlivým plátcem, má transparentní bankovní účty, účetní závěrky nejsou zveřejněny.

Pochybnosti o pravděpodobnosti daňového podvodu nebyly v případě této korporace odstraněny.

Správce daně opět požádal Bižuterii s.r.o. při ústním jednání o doložení dokladů týkajících se přepravy zboží. Daňový subjekt doložil potvrzení o přepravě a doklad CMR.

IB s.r.o.

Z došlé odpovědi na dožádání bylo patrné, že společnost IB s.r.o. je bezproblémovým plátcem DPH. Sídlo firmy se nachází v místech hlavní provozovny s přílehlými sklady. Jedná se o světově známého a velkého prodejce skleněných korálů. IB s.r.o. nejen korále nakupuje, ale také zušlechťuje. Faktury vydané byly zahrnuty do daňových přiznání a DPH z nich zaplacená. Obchodní transakce proběhly na základě několikaleté spolupráce, dopravu si vždy ze skladových prostor společnosti IB s.r.o. zajišťovala Bižuterie s.r.o. na vlastní náklady. Dodávky byly hrazeny bankovními převody. Tato tvrzení byla podložena přílohami dožádání. Po tel. domluvě s IB s.r.o. správce daně dále netrval na splnění požadavků uvedených ve výzvě k poskytnutí informací správci daně, protože měl k obchodním transakcím dostatek informací a důkazních prostředků.

Správce daně vyhodnotil uplatnění odpočtu z přijatých plnění od IB s.r.o. jako dostatečně prokázané.

Po vyhodnocení odpovědí z jednotlivých územních pracovišť se správce daně zaměřil na získávání důkazních prostředků týkajících se dodavatelů **Jl s.r.o.** a **Al s.r.o.**, neboť vyvstaly nové pochybnosti o věrohodnosti obchodních transakcí. Správce daně se domníval, že nákupem korálů z JČS přes Jl s.r.o. a Al s.r.o. mohla Bižuterie s.r.o. zkrátit svojí daňovou povinnost a mohlo by se jednat o karuselový podvod.

Již v této fázi byl správcem daně vydán zajišťovací příkaz ve výši odpočtů DPH z dodávek od korporací JI s.r.o. a AI s.r.o., aby mohl být případný daňový únik vymahatelný. Jednalo se o částku kolem 6,5 mil. Kč.

Tab. 2 Seznam pochybných faktur od dodavatelů JI s.r.o. a AI s.r.o.

Číslo faktury (odběratel)	Číslo faktury (dodavatel)	DUZP	Zdaňovací období 2015	Dodavatel	Základ daně (Kč)	DPH 21% (Kč)
FP160018	4	07.01.2015	Leden	JI s.r.o.	2 134 000	448 140
FP160027	10001	03.01.2015	Leden	AI s.r.o.	5 146 320	1 080 727
FP160032	25	26.01.2015	Leden	JI s.r.o.	160 000	33 600
FP160039	10012	28.01.2015	Únor	AI s.r.o.	2 635 900	553 539
FP160045	10016	04.02.2015	Únor	AI s.r.o.	150 000	31 500
FP160048	43	15.02.2015	Únor	JI s.r.o.	3 400 369	714 077
FP160052	10019	14.02.2015	Únor	AI s.r.o.	2 500 600	525 126
FP160068	69	02.03.2015	Březen	JI s.r.o.	1 001 200	210 252
FP160069	10030	06.03.2015	Březen	AI s.r.o.	2 412 842	506 697
FP160080	10033	12.03.2015	Březen	AI s.r.o.	80 000	16 800
FP160083	75	08.03.2015	Březen	JI s.r.o.	220 302	46 263
FP160088	10037	25.03.2015	Březen	AI s.r.o.	450 220	94 546
FP160095	92	07.04.2015	Duben	JI s.r.o.	4 526 322	950 528
FP160140	114	28.06.2015	Červenec	JI s.r.o.	1 980 500	415 905
FP160154	10062	01.07.2015	Červenec	AI s.r.o.	4 100 800	861 168
FP160171	118	03.07.2015	Červenec	JI s.r.o.	850 000	178 500
Celkem						6 667 369

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Zjištěné informace o subdodavatelích

Z výše uvedeného vyplynulo, že zboží od dodavatelů JI s.r.o. a AI s.r.o. bylo do skladu Bižuterie s.r.o. dopraveno kamiony z Polska, ale daňový subjekt toto zboží fakturačně nakoupil od těchto dodavatelů. To bylo potvrzeno i doloženými přepravními doklady.

Proto měl správce daně zájem prošetřit společnosti, které dodaly fakturačně zboží JI s.r.o. a AI s.r.o. Zaslal tedy obdobné dožádání na korporace XXX s.r.o. a YYY s.r.o. V rámci vlastního šetření bylo zjištěno, že obě společnosti mají sídlo na virtuálních adresách v Praze, na kterých sídlí dalších cca 500 subjektů. Na internetu nebyly nalezeny žádné informace o těchto firmách v souvislosti s nákupem či prodejem skleněných korálů. V obchodním rejstříku byl nalezen

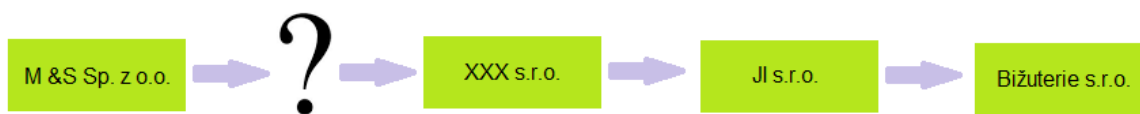
u společnosti XXX s.r.o. předmět podnikání: silniční motorová doprava - nákladní vnitrostátní provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně. Jednatel a jediným společníkem se v září roku 2015 stal státní příslušník Ukrajiny Ivan Plozský, od založení společnosti v roce 2012 byl jednatel změněn třikrát. Korporace YYY s.r.o. byla založena v roce 2010 pod jiným názvem, který byl dvakrát změněn. Se změnou obchodního jména byl vždy změněn i majitel a současně jednatel korporace. Tím je nyní Jan Novák, bydlištěm v Praze. Předmětem podnikání po celou dobu fungování společnosti byla výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona., hostinská činnost a prodej kvasného lihu, konzumního lihu a lihovin. V ARES bylo zjištěno, že firma YYY s.r.o. je od dubna roku 2016 prohlášena za nespolehlivého plátce.

Z odpovědí na dožádání týkající se firem XXX s.r.o. a YYY s.r.o. se správce daně dozvěděl, že obě společnosti jsou nekontaktní a nepodávají přiznání k DPH již od konce roku 2014. Správce daně dále na základě místního šetření zjistil, že sídla společností jsou opravdu imaginární a žádné společnosti zde nesídlí. Protože jednatelé korporací nebylo možné zastihnout, nebyly zajištěné žádné doklady, které by prokazovaly jakoukoliv spolupráci s dodavateli JI s.r.o. a AI s.r.o.

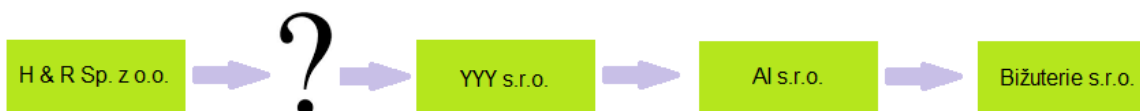
Na subjekty XXX s.r.o. a YYY s.r.o. byly také zaslány výzvy k poskytnutí informací správci daně, nicméně ani jeden ze subjektů na výzvu neodpověděl ve lhůtě k odpovědi určené, ani po uplynutí lhůty.

Správce daně na základě získaných informací zjistil, že zboží bylo fakturováno v následujících řetězcích, které jsou pro přehlednost znázorněny na další stránce.

Řetězec 1



Řetězec 2



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 11 Odhalené řetězce

4.5 Dodání do JČS

Jelikož správce daně nabyl podezření, že se jedná o karuselový podvod, začal prošetřovat také odběratele korporace Bižuterie s.r.o. Jak bylo výše zmíněno, většina produkce společnosti je dodávána do jiných členských států EU. V ČR se jedná především o drobnější odběratele, e-shopy, a také o koncové spotřebitele. Správce daně si prostřednictvím výzvy k doložení dokladů zajistil veškeré vydané faktury Bižuterie s.r.o. za rok 2015, ze kterých zjistil převážně odběratele z Polska a Německa. V případě vysokých fakturací byla zaslána do těchto států v EU žádost o mezinárodní výměnu informací se zahraničními daňovými správami. Správce daně po nich požadoval zjistit informace ohledně obchodních transakcí s Bižuterií s.r.o. a hlavně, komu bylo zboží nadále prodáno. Zahraniční společnosti, uvedené na fakturách jako odběratelé Bižuterie s.r.o. si správce daně ověřil v systému VIES, zda se skutečně jedná o plátce DPH. Správce daně si také zkontroloval souhrnná hlášení Bižuterie s.r.o.

Protože výměna mezinárodních informací je procesně složitější a časově náročnější než dožádání v rámci jednoho státu, byla stanovená lhůta určená k odpovědi podstatně delší. Správce daně proto mezitím zaslal v rámci shromažďování důkazních prostředků předvolání ke svědecké výpovědi jednatelům a bývalým jednatelům v šetřeném období subjektů JI s.r.o., AI s.r.o., XXX s.r.o. a YYY s.r.o.

4.6 Svědecké výpovědi

Jednatel JI s.r.o.

Jednatel JI s.r.o., který byl jednatelem i v šetřených obdobích, se ke svědecké výpovědi dostavil a správci daně sdělil, že veškeré písemnosti, které se týkaly obchodování s Bižuterií s.r.o. správci daně předal a žádné jiné již k dispozici nemá. Správce daně mu položil několik otázek, na které jednatel odpověděl. Svědecké výpovědi se také zúčastnil daňový subjekt, který měl právo v závěru výslechu klást svědkovi otázky dle § 96 DŘ. Správce daně zajímalo, jak společnost JI s.r.o. navázala spolupráci s XXX s.r.o. a kdo inicioval obchody, jak bylo zboží přepraveno, jak bylo zboží zkontrolováno, jakým způsobem probíhala úhrada zboží, pokud probíhala v hotovosti, tak kdo komu předával hotovost, kde, a při jaké příležitosti.

Ze svědecké výpovědi vyplynulo, že korporace JI s.r.o. byla oslovena korporací XXX s.r.o. s nabídkou skleněných korálů za velmi příznivé ceny. JI s.r.o. tak neměla důvod od XXX s.r.o. zboží nenakoupit. Dodavatele si předem prověřila v obchodním rejstříku a ARES, vše se zdálo být v pořádku. Zboží bylo přepravováno jednorázově vlastními dopravními prostředky JI s.r.o. Kontrola zboží proběhla namátkově, jednatel je v oboru bižuterie znalý, takže věděl, že se jedná o sjednanou kvalitu uvedenou v kupní smlouvě. Úhrady dodávek probíhaly v hotovosti vždy do výše limitu pro hotovostní platby dle zákona o omezení plateb v hotovosti. Peníze byly předávány při převzetí zboží u skladových prostor XXX s.r.o. jednatel JI s.r.o. jednatelem XXX s.r.o. v Praze, přesnou adresu si svědek nepamatoval, a ani jméno jednatele XXX s.r.o. Svědek přislíbil správci daně zaslání příjmových pokladních dokladů od XXX s.r.o. Na dotaz správce daně, jak nabízí korporace JI s.r.o. své zboží, když nemá webové stránky, svědek odpověděl, že na základě doporučení mezi spolupracujícími společnostmi, neboť se pohybuje v tomto odvětví dlouho, takže o zákazníky nemá nouzi.

K této svědecké výpovědi správce daně uvedl nesrovnalosti tvrzení jednatele společnosti JI s.r.o., který sdělil, že zboží přepravoval vlastními dopravními prostředky, ačkoliv bylo ověřeno, že korporace má ve své firmě zaevidován pouze jeden osobní automobil, kterým by nebylo možné přepravovat několik tun skleněných korálů. Navíc má správce daně k dispozici zajištěný přepravní doklad

od Bižuterie s.r.o. prokazující dodání zboží z Polska přímo Bižuterii s.r.o. Dále působí podezřele, že si svědek nepamatoval adresu skladů firmy XXX s.r.o., ani ji neměl nikde zaevidovanou, i přesto, že tuto adresu navštívil minimálně šedesátkrát dle dodávek zboží uvedených na fakturách přijatých od XXX s.r.o. Protože si svědek nepamatoval ani jméno jednatele XXX s.r.o., vyhledal si správce daně v obchodním rejstříku tehdejšího jednatele společnosti, jehož podpis zveřejněný v dokumentech obchodního rejstříku se neshodoval s podpisy na zaslaných příjmových pokladních dokladech svědkem JI s.r.o. od XXX s.r.o.

Jednatel AI s.r.o.

Jednatel AI s.r.o. se ke svědecké výpovědi dostavil až na opakované předvolání správce daně. Svědkovi byly položeny stejné otázky jako jednatelem JI s.r.o. vztažené na dodavatele YYY s.r.o. Jednání se také zúčastnil daňový subjekt.

Ze svědecké výpovědi vyplynulo následující: AI s.r.o. dostala od svého stálého dodavatele typ na levné zboží, které nabízí YYY s.r.o. Jednatelé daňových subjektů se několikrát telefonicky kontaktovali a dojednali si obchody. Zboží bylo dovezeno dodavatelem korporaci AI s.r.o. do pronajatého skladu poblíž Prahy, který si v současnosti AI s.r.o. již nepronajímá a už si nepamatuje, kde se přesně sklad nacházel a od koho jej pronajímá, neboť do skladu osobně nejezdil a vše zařizoval jeden z jeho zaměstnanců, který prováděl i kontrolu zboží. Tento zaměstnanec už prý nežije. Smlouvu k pronájmu skladu či přijaté faktury za využívání skladu nemohl svědek doložit, protože mu byla na konci roku 2015 odcizena část účetnictví při vykradení jeho auta. Může však doložit protokol od Policie ČR. Ceny za dopravu byly zakalkulovány v prodejních cenách dodavatele. Úhrady proběhly bezhotovostně, výpis z účtu s transakcemi s YYY s.r.o. svědek přislíbil doložit.

Výpisy z účtu a také protokol od Policie ČR byly následně zaslány správci daně prostřednictvím emailu. Za neobvyklé byly považovány okolnosti zahájení spolupráce mezi AI s.r.o. a YYY s.r.o., neboť dostat doporučení od stálého dodavatele na konkurenčního dodavatele je abnormální. Svědek nebyl schopný doložit pronájem skladu. Z výpisů z účtu bylo zjištěno číslo bankovního účtu, na který byly zaslány finanční prostředky za dodávky zboží korporací AI s.r.o. Správce daně zaslal výzvu k poskytnutí informací na příslušnou bankovní instituci

s tím, aby mu zaslala informace o tomto účtu, dispoziční oprávnění a výpisy za příslušná období. Z došlé odpovědi s bankovními výpisy bylo zřejmé, že vždy po přijetí platby od korporace AI s.r.o. byly ve stejný den peněžní prostředky vybrány v téže výši. V současnosti je tento bankovní účet zrušen. Na správce daně tak tyto úkony činily dojem, že finanční obnosy byly vráceny zpět AI s.r.o., neboť se domníval, že obchody proběhly pouze fakturačně, nikoliv reálně, na základě zajištěných dokladů o přepravě od Bižuterie s.r.o.

Jednatelé XXX s.r.o. a YYY s.r.o.

Předvolání ke svědecké výpovědi bylo zasláno jak současným jednatelům výše uvedených společností, tak i bývalým jednatelům, kteří byli zainteresovaní v šetřeném období. Žádný z předvolaných svědků se nedostavil, a to ani po opakovaném předvolání. Správce daně proto nechal bývalého jednatele korporace XXX s.r.o. předvést Policií ČR, nicméně ani ta ho nenalezla, neboť se v místě trvalého bydliště nejspíš nezdržoval. Současného jednatele XXX s.r.o. se správce daně pokusil najít s pomocí výzvy na cizineckou policii, ale bezúspěšně, protože příslušník Ukrajiny neměl v ČR v současné době hlášené trvalé ani přechodné bydliště. Bývalý jednatel korporace YYY s.r.o. ani současný nebyli také nalezeni, jelikož mají svá trvalá bydliště zapsána na městských úřadech, takže by bylo jejich předvedení Policií ČR bezpředmětné. Svědecké výpovědi se z výše uvedených důvodů nekonaly.

4.7 Zjištěné informace o odběratelích

Z příchozích odpovědí na mezinárodní dožádání byly pro správce daně významné dvě z nich, které utvrdily v podezření na karuselové obchody. V případě řetězce 1 bylo zboží od Bižuterie s.r.o. dodáno do Polska společnosti ABC Sp. z o.o., která zboží prodala společnosti M & S Sp. z o.o., přičemž se jedná o společnosti, jejichž společníkem je tatáž osoba. Potřebné důkazní prostředky byly součástí odpovědi na mezinárodní dožádání. Obdobná situace nastala také u řetězce 2, kdy zboží bylo dodáno do Polska společnosti XYZ Sp. z o.o., která ho prodala H & R Sp. z o.o.

Správce daně nechal prověřit v zahraničí také transakce společností M & S Sp. z o.o. a H & R Sp. z o.o., přičemž bylo odhaleno, že existují přímé obchodní vazby

na společnosti XXX s.r.o. a YYY s.r.o., takže se v této části řetězce už žádný jiný mezičlánek neobjevil.

4.8 Výzva k prokázání skutečností

Správce daně sdělil daňovému subjektu důvodnou obavu, že přijatá plnění od výše uvedených společností byla součástí podvodu na DPH, a že Bižuterie s.r.o. o této skutečnosti věděla nebo vědět mohla.

Na základě zjištěných informací byla Bižuterii s.r.o. zaslána výzva k prokázání skutečností, ve které měl daňový subjekt prokázat u vybraných přijatých plnění od JI s.r.o. a AI s.r.o., že byla přijata v rámci běžné ekonomické činnosti. Lhůta byla stanovena v délce deseti dnů od doručení.

Bižuterie s.r.o. měla především prokázat smysl a podstatu pořizování zboží z JČS prostřednictvím českých daňových subjektů, důvod, proč zboží nebylo pořizováno přímo od prvotního dodavatele z JČS a opatření, která učinila, aby se nestala součástí daňového podvodu.

Bižuterie s.r.o. na výzvu reagovala ve lhůtě k tomu určené vyjádřením, že dostatečně prokázala nároky na odpočet daně a zásadně odmítá spekulaci daňové správy o zapojení do jakéhokoliv podvodu na DPH. Smysl a podstatu pořizování zboží zdůvodnila tím, že není jedinou společností, která nakupuje zboží tohoto typu přes další prodejce, a takovéto postupy jsou běžnou praxí. Neexistuje žádná definice dle pramenů českého práva, ve které by bylo psáno, že musí daňový subjekt nakupovat pouze od prvotních výrobců, přičemž tito výrobci často odmítají jednat s neznámými subjekty. Průkaznost učiněných opatření Bižuterie s.r.o. nikterak neprokázala. V případě odhalení podvodného jednání tak nezabránila vzniklým pochybnostem daňové správy, že o podvodu na DPH Bižuterie s.r.o. věděla, vědět měla nebo mohla.

4.9 Identifikace řetězců

Společnost na pozici “broker“

Jedná se o společnost Bižuterie s.r.o. Je odběratelem “bufferů“, z jejichž plnění si uplatňuje nároky na odpočty DPH. Protože “bufferové“ svoje uskutečněná zdanitelná plnění řádně zdanili, tváří se nárok na odpočet jako oprávněný.

Společnosti na pozici “buffer“

Jedná se o společnosti JI s.r.o. a AI s.r.o. Jsou to dodavatelé, kteří vystavili daňové doklady na daňový subjekt Bižuterie s.r.o., načež si z nich Bižuterie s.r.o. uplatňuje nároky na odpočet daně na vstupu.

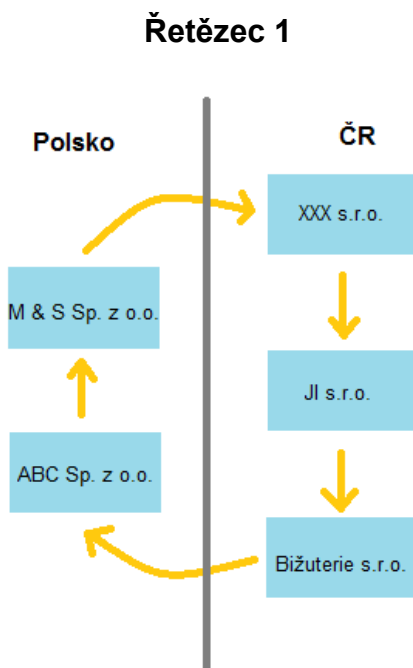
Společnosti na pozici “missing trader“

Jedná se o společnosti XXX s.r.o. a YYY s.r.o. Tito dodavatelé vystavovali daňové doklady na “buffery“, kteří si pak uplatnili z přijatých zdanitelných plnění nároky na daňové odpočty, ačkoliv daň nebyla firmami XXX s.r.o. a YYY s.r.o. zaplacená do státního rozpočtu. Zde dochází k daňovému úniku.

Společnosti na pozici “conduit company“

Jedná se o společnosti M & S Sp. z o.o. a H & R Sp. z o.o. Dodávají zboží “missing traderům“ osvobozené od DPH. Karuselový obchod u nich začíná a také končí.

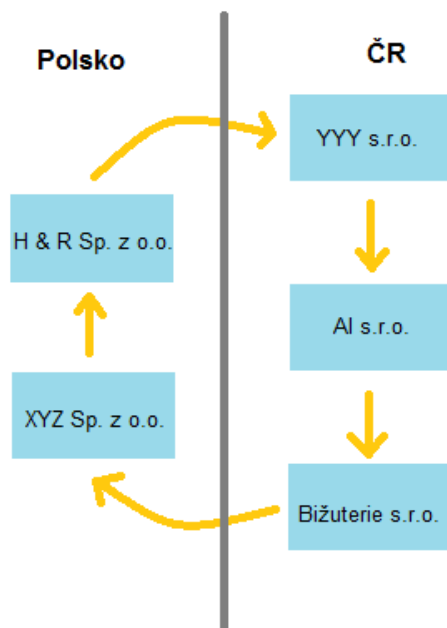
Pro přehlednost jsou zde znázorněny oba detekované řetězce:



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 12 Řetězec 1

Řetězec 2



Zdroj: vlastní zpracování

Obr. 13 Řetězec 2

4.10 Prokazování karuselového podvodu daňovému subjektu

Správce daně po provedení rozsáhlé vyhledávací činnosti a shromáždění důkazních prostředků sepsal pro daňový subjekt seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterém podrobně popsal veškeré provedené úkony v daňovém řízení včetně zhodnocení předložených důkazních prostředků. Důležitou součástí byl i provedený Axel Kittel test, jehož otázky byly zodpovězeny kladně na základě rozsáhlého šetření daňové správy.

Řetězec 1

Správce daně doměřil DPH z níže uvedených faktur přijatých od JI s.r.o., ze kterých si daňový subjekt uplatňoval v jednotlivých obdobích odpočet daně na vstupu.

Tab. 3 Seznam doměřených faktur od JI s.r.o.

Číslo faktury (odběratel)	Číslo faktury (dodavatel)	DUZP	Zdaňovací období 2015	Dodavatel	Základ daně (Kč)	DPH 21% (Kč)
FP160018	4	07.01.2015	Leden	Jl s.r.o.	2 134 000	448 140
FP160032	25	26.01.2015	Leden	Jl s.r.o.	160 000	33 600
FP160048	43	15.02.2015	Únor	Jl s.r.o.	3 400 369	714 077
FP160068	69	02.03.2015	Březen	Jl s.r.o.	1 001 200	210 252
FP160083	75	08.03.2015	Březen	Jl s.r.o.	220 302	46 263
FP160095	92	07.04.2015	Duben	Jl s.r.o.	4 526 322	950 528
FP160140	114	28.06.2015	Červenec	Jl s.r.o.	1 980 500	415 905
FP160171	118	03.07.2015	Červenec	Jl s.r.o.	850 000	178 500
Celkem					14 272 693	2 997 266

Zdroj: vlastní zpracování

Doměření daně se uskutečnilo na základě zjištěných informací, které vedly k odhalení karuselového podvodu na DPH.

Konkrétně se jednalo o zjištění, že JI s.r.o. v současné době nemá k dispozici žádné skladové prostory i přesto, že se zabývá nákupem a prodejem zboží, které je potřeba někde přechovávat. Žádné skladové prostory nebyly zjištěny ani v minulosti. Při prověřování dodavatele byl zaznamenán prodej zboží s velmi nízkou marží, která není na trhu s touto komoditou obvyklá. Společnost JI s.r.o. by měla mít zájem z pozice dobrého hospodáře zisk zvyšovat, což v jejím v případě nelze potvrdit. Dále JI s.r.o. uvedla, že zboží nakoupené od XXX s.r.o. převezla vlastními dopravními prostředky, přitom ve své evidenci vozidel takového dopravní prostředky, které by byly schopné převézt několik desítek tun korálů, nemá k dispozici. Podezřelé byly i hotovostní platby s XXX s.r.o., neboť není běžné předávat si v hotovosti několik milionů Kč. Jednatel JI s.r.o. uvedl, že byl dodržen limit pro hotovostní transakce, což prokázal předloženými příjmovými pokladními doklady, nicméně je velmi nepravděpodobné, že tomu tak skutečně bylo, protože by se obchodní partneři museli setkat cca 64x (17 mil/270 000), z čehož vyplývá, že by si nejspíš jednatel JI s.r.o. adresu předání pamatoval. Správce daně dále usoudil, že by si jednatel JI s.r.o. měl pamatovat i jméno jednatele XXX s.r.o., neboť se s ním mnohokrát sešel kvůli předání finančních prostředků a často spolu komunikovali při objednávkách zboží a domluvě jeho předání. Další pochybnost

správce daně o věrohodnosti této firmy způsobila neexistence veřejné nabídky zboží.

Dalším negativním výsledkem v rámci vyhledávací činnosti pro Bižuterii s.r.o. byl nekontaktní subdodavatel XXX s.r.o., který dodané zboží nezdánil. Jak bylo výše zmíněno, sídlo firmy je virtuální a jednatele společnosti nedohledatelní.

Správce daně byl pak utvrzen ve své domněnce o karuselovém podvodu na základě zjištěných spojitostí mezi odběratelem Bižuterie s.r.o. a dodavatelem XXX s.r.o. sídlícími v Polsku.

Řetězec 2

Doměřena byla také DPH z níže uvedených přijatých zdanitelných plnění od dodavatele AI s.r.o., ze kterých si Bižuterie s.r.o. uplatňovala v jednotlivých zdaňovacích obdobích nárok na odpočet daně.

Tab. 4 Seznam doměřených faktur od AI s.r.o.

Číslo faktury (odběratel)	Číslo faktury (dodavatel)	DUZP	Zdaňovací období 2015	Dodavatel	Základ daně (Kč)	DPH 21% (Kč)
FP160027	10001	03.01.2015	Leden	AI s.r.o.	5 146 320	1 080 727
FP160039	10012	28.01.2015	Únor	AI s.r.o.	2 635 900	553 539
FP160045	10016	04.02.2015	Únor	AI s.r.o.	150 000	31 500
FP160052	10019	14.02.2015	Únor	AI s.r.o.	2 500 600	525 126
FP160069	10030	06.03.2015	Březen	AI s.r.o.	2 412 842	506 697
FP160080	10033	12.03.2015	Březen	AI s.r.o.	80 000	16 800
FP160088	10037	25.03.2015	Březen	AI s.r.o.	450 220	94 546
FP160154	10062	01.07.2015	Červenec	AI s.r.o.	4 100 800	861 168
Celkem					17 476 682	3 670 103

Zdroj: vlastní zpracování

Doměření daně se uskutečnilo na základě zjištěných informací, které vedly k odhalení karuselového podvodu na DPH.

Bylo zjištěno, že se sídlo společnosti AI s.r.o. nachází na virtuální adrese, přičemž nebyly prokázány žádné skladové prostory, ve kterých by mohlo být uskladněno nakoupené zboží. Jednatel AI s.r.o. sice uvedl, že měl pronajaté sklady poblíž Prahy, nicméně toto tvrzení nebylo podloženo žádným důkazním prostředkem. Podezřelými se zdály být také bezhotovostní transakce doložené na výpisech

z bankovního účtu, načež správce daně v rámci rozsáhlejšího šetření zjistil, že příchozí platby na účet dodavatele YYY s.r.o. byly v hotovosti téhož dne vybírány a s největší pravděpodobností vráceny jejímu odesílateli.

Subdodavatel YYY s.r.o. prodané zboží korporaci AI s.r.o. ve svém daňovém přiznání nepřiznal a daň nezaplatil. Tento subjekt je nekontaktní a jednatele nedohledatelní. YYY s.r.o. je v současnosti prohlášena za nespolehlivého plátce.

Karuselový podvod se stal zřejmým hned po doručení odpovědi na mezinárodní dožádání, ve které byly detekovány vazby mezi polským odběratelem Bižuterie s.r.o. a polským dodavatelem YYY s.r.o.

Veškeré výše popsané skutečnosti tvoří v souhrnu logický a uzavřený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, ze kterých lze vyvodit, že daňový subjekt věděl, měl nebo mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí řetězce plátců, ve kterém je účelem získání daňového zvýhodnění.

Správce daně tedy došel k závěru, že byl porušen § 72 ZDPH, neboť plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění při uskutečňování zdanitelných plnění za určitých podmínek stanovených v ZDPH v rámci svých ekonomických činností, nikoliv za účelem získání odpočtu daně, která nebyla v řetězci uhrazena.

Bižuterii s.r.o. byla doměřena DPH za leden 2015 ve výši 1 562 467 Kč, za únor 2015 ve výši 1 824 242 Kč, za březen 2015 ve výši 874 558 Kč, za duben 2015 ve výši 950 528 Kč a za červenec 2015 ve výši 1 455 573 Kč. Celkem byla daňovému subjektu doměřena DPH ve výši 6 667 369 Kč.

Bižuterie s.r.o. požádala o dvacetidenní lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, nicméně během této lhůty nepředložila žádné nové důkazní prostředky, které by měly vliv na změnu úsudku správce daně. Proto byla daňovému subjektu předložena zpráva o daňové kontrole a následně vystaveny platební výměry ve výši doměřené částky. Bižuterie s.r.o. se proti platebním výměrům odvolala ve lhůtě určené k odvolání, nicméně správce daně navrhl odvolání zamítnout. Odvolání se nyní nachází na Odvolacím finančním ředitelství v Brně, které dosud o odvolání nerozhodlo.

4.11 Závěr správce daně

Dle ust. § 72 ZDPH si plátce může uplatnit odpočet daně na vstupu u přijatých plnění, která použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Dle judikatury Evropského soudního dvora i Nejvyššího správního soudu může správce daně nárok na odpočet daně daňovému subjektu odmítnout, pokud nebyla v řetězci odvedena daň na výstupu u dodavatele a odběratel uplatňuje daň na vstupu a plátce o tom věděl, nebo měl a mohl vědět.

Z výše uvedeného příkladu je zřejmé, že plátce o této skutečnosti věděl. Daňovou správou bylo prokázáno, že došlo k podvodu na DPH v řetězci firem při dodávkách skleněných korálů a naopak Bižuterie s.r.o. neprokázala, že učinila vše, co po ní lze rozumně požadovat, aby se nestala součástí podvodu.

Závěr

V první kapitole práce proběhlo seznámení s důležitými pojmy, které je třeba znát k pochopení problematiky DPH. Druhá kapitola se zabývá podrobným popisem karuselových podvodů, jejich historií, principem fungování, prokazováním podvodů daňovými subjekty, také tresty, které pachatelům kolotočových podvodů náleží a v neposlední řadě rozsudky, jež jsou klíčové pro určení směru řešení takovýchto provinění. V třetí kapitole práce se nachází nástroje, které slouží k obraně proti daňovým únikům. V druhé polovině práce a poslední čtvrté kapitole je čtenář zasvěcen do reálného řešení karuselového podvodu, který byl páchán v roce 2015 v ČR.

V průběhu práce bylo mnoho řečeno o DPH, o její funkci v daňovém systému, principu výběru, neutralitě pro plátce apod. Bohužel je ale zřejmé, že ačkoliv myšlenka zavedení DPH nebyla nikterak špatná a systém propracovaný, plátců této daně si vždy najdou cestu, jak stát ošidit i přes veškerá zaváděná opatření, neboť se dosud nepodařilo úniky na DPH vymýtit.

Cíl práce v podobě identifikace karuselových podvodů a způsobu jejich odhalování byl splněn. Dále byla definována jednotlivá zaváděná opatření v boji proti nim. Zda jsou tyto nástroje efektivní či nikoliv ukáže budoucnost, nicméně v současnosti se názory ekonomů a daňových odborníků dosti liší, protože nelze přesně určit, která opatření a skutečnosti stojí za nynějším stavem výběru DPH. Jisté ale je, že zaváděná opatření se snaží bojovat proti daňovým únikům a vždy je lepší alespoň nějaká snaha, než snaha žádná.

Za zamyšlení by také stálo přehodnotit DPH v širším měřítku na úrovni EU, zda by nebylo lepší ji kompletně zrušit a inspirovat se americkým systémem, který nevyužívá DPH, ale daň z prodeje, při které se neuplatňují žádné odpočty, takže není možné v takové míře okrádat stát. Pokud obchodník daň nepřizná či neodvede, je to k řešení pouze mezi ním a správcem daně. Nelze šetřit celý řetězec přepravování zboží, neboť k tomu není důvod. Tuto myšlenku by samozřejmě bylo velmi těžké realizovat, ale zajisté by vyřešila stávající celoevropský problém.

Jak se ČR, potažmo EU, bude nadále rozhodovat v boji proti daňovým únikům nelze s jistotou říci, ale určitě bude toto věčné téma neustále medializováno, takže nemusí vznikat obavy z nevědomosti.

Seznam literatury

APA: *Mehrwertsteuer: EU entgehen Milliarden durch Betrug*. trend.at [online]. 7. 4. 2016, [cit. 1. 5. 2017]. Dostupný z URL: <<https://www.trend.at/wirtschaft/eu-mehrwertsteuer-betrug-6305206>>.

Closing VAT GAP through Reverse Charge Mechanism. Prague: Ministry of Finance of the Czech Republic, 2015 [cit. 7. 2. 2017]. Dostupné z URL <<http://www.mfcr.cz/en/news/news/2016/collection-of-the-tax-conference-23757>>.

Commission staff working document. Brusel: Evropská komise, 2016 [cit. 7. 2. 2017]. Dostupné z URL <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=SWD:2016:457:FIN#footnoteref41>>.

EUROJUST. *Eurojust News*. 2014. sv. 2014, č. 11, ISSN 1831-5623.

HÁLEK, V. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. 108 s. ISBN 978-80-260-8723-6.

HLINKOVÁ, D. *Daňové úniky na DPH v řetězových a karuselových obchodech a jejich odraz v judikatuře*. [Diplomová práce]. Praha: Univerzita Karlova, 2016.

HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M., DRÁBOVÁ, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9.

HOUSKA, O. *Babiš přesvědčil Brusel o nutnosti změnit výběr DPH, nový návrh ho ale rozzlobil*. Události: Hospodářské noviny. Praha: Economia, a.s., 2016, vyd. ze dne 22. 12. 2016, s. 3–4. ISSN 1213-7693.

KLIMEŠ, D. *V reverzním bazénku s Babišem*. Názory: Hospodářské noviny. Praha: Economia, a.s., 2016, vyd. ze dne 23. 12. 2016, s. 8. ISSN 1213-7693.

KOCINA, J. *Příprava zkrácení daně*. bulletin-advokacie.cz. [online]. 14. 10. 2016, [cit. 1. 5. 2017]. Dostupný z URL: <<http://www.bulletin-advokacie.cz/priprava-zkraceni-dane?browser=mobi>>.

KOUPIL, V. *Karuselové podvody - jak je poznat a vést v nich dokazování*. *Státní zastupitelství*. 2014. sv. 2014, č. 5, s. 11-14. ISSN 1214-3758.

KRÁLOVÁ, T. *Berňák zatěžuje firmy papírováním, získané údaje však neumí zužitkovat*. Daně: Týdeník Ekonom. Praha: Economia, a.s., 2016, roč. 60., č. 51., s. 53–55. ISSN 1210-0714.

LICHNOVSKÝ, O. *Podvody na DPH a jejich prokazování*. *Daňový expert*. 2013. sv. 2013, č. 2, s. 26-32. ISSN 1801-2779.

MORAVEC, O. *Zajišťovací příkaz: Nástroj efektivního výběru daní, nebo zbraň hromadného ničení?*. Daně: Týdeník Ekonom. Praha: Economia, a.s., 2016, roč. 60., č. 40. ISSN 1210-0714.

NOVOTNÝ, J. *Finanční úřady přitvrdily při registracích plátců DPH*. euro.cz [online]. 24. 1. 2016, [cit. 5. 3. 2017]. Dostupný z URL: <<http://www.euro.cz/archiv/financni-urady-pritvrdily-pri-registracich-platcu-dph-1260959>>.

Oficiální server českého soudnictví. [Obchodní rejstřík online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti, 2017 [cit. 25. 4. 2017]. Dostupné z URL: <<http://www.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>>.

PROCHÁZKOVÁ, J., KUČEROVÁ, M. *Neplatte daně za své obchodní partnery*. Ručení za DPH: Týdeník Ekonom. Praha: Economia, a.s., 2016, roč. 60., č. 34., s. 54–55. ISSN 1210-0714.

Rada EU: *Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH, ve znění pozdějších změn* [online]. 2006. [cit. 27. 2. 2017]. Dostupné z URL: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:cs:PDF>>.

Rozsudek 1 Afs 58/2012-46. NSS. [online]. 5. 9. 2012. [cit. 15. 5. 2017]. Dostupné z URL: <<https://www.danovykonzultant.cz/reserse/1-afs-58-2012-46>>.

Rozsudek 5 Afs 61/2008-80. NSS. [online]. 27. 11. 2008. [cit. 15. 5. 2017]. Dostupné z URL: <<https://www.danovykonzultant.cz/reserse/5-afs-61-2008-80>>.

Rozsudek 9 Afs 72/2009-180. NSS. [online]. 18. 3. 2010. [cit. 15. 5. 2017]. Dostupné z URL: <<https://www.danovykonzultant.cz/reserse/9-afs-72-2009-180>>.

SÝKORA, F. *Babišova daňová kontrarevoluce*. Daně: Týdeník Ekonom. Praha: Economia, a.s., 2016, roč. 60., č. 40. s. 38–39. ISSN 1210-0714.

ŠEFČÍK, M. *Karuselové podvody*. [Rigorózní práce]. Brno: Masarykova univerzita, 2015.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

TÝČ, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010. 304 s. ISBN 978-80-87212-60-8.

Unie daňových poplatníků: *Tisková zpráva: Kontrolní hlášení protiústavní!* [online]. 19. 12. 2016, [cit. 30. 4. 2017]. Dostupné z URL: <<http://udpcr.cz/index.php?r=web/zprava&id=59>>.

VEJVODOVÁ, A. *Do podvodů s DPH se snadno zapletou i pocitvé firmy. Daňové úniky: Týdeník Ekonom.* Praha: Economia, a.s., 2017, roč. 61., č. 2., s. 52–53. ISSN 1210-0714.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. [online]. 2017. [cit. 27. 2. 2017]. Dostupné z URL: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/>>.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. [online]. 2017. [cit. 27. 2. 2017]. Dostupné z URL: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/danovy-rad/>>.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. [online]. 2017. [cit. 30. 4. 2017]. Dostupné z URL: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/trestni-zakonik/>>.

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. 1 Schéma karuselového obchodu	15
Obr. 2 Základní články řetězce	17
Obr. 3 Sazby DPH v EU	30
Obr. 4 Procentuální podíl karuselových obchodů na mezeře DPH v roce 2011 ...	30
Obr. 5 Mezera na DPH v EU 2012, 2013	31
Obr. 6 Počet odhalených karuselových podvodů v letech 2009 – 2013	32
Obr. 7 Výběr DPH v mld. Kč v ČR.....	35
Obr. 8 Vertikální spolupráce	41
Obr. 9 Horizontální spolupráce	41
Obr. 10 Smíšená spolupráce	42
Obr. 11 Odhalené řetězce	52
Obr. 12 Řetězec 1	57
Obr. 13 Řetězec 2	58

Seznam tabulek

Tab. 1 Seznam pochybných faktur od vybraných dodavatelů	45
Tab. 2 Seznam pochybných faktur od dodavatelů JI s.r.o. a AI s.r.o.....	50
Tab. 3 Seznam doměřených faktur od JI s.r.o.....	59
Tab. 4 Seznam doměřených faktur od AI s.r.o.	60

ANOTAČNÍ ZÁZNAM

AUTOR	Bc. Michaela Baudysová		
STUDIJNÍ OBOR	6208T138 Globální podnikání a finanční řízení podniku		
NÁZEV PRÁCE	Karuselové podvody a jejich odhalování		
VEDOUCÍ PRÁCE	JUDr. Ing. Hana Skalická, BA, Ph.D.		
KATEDRA	KFU – Katedra financí a účetnictví	ROK ODEVZDÁNÍ	2017
POČET STRAN	68		
POČET OBRÁZKŮ	13		
POČET TABULEK	4		
POČET PŘÍLOH	0		
STRUČNÝ POPIS	<p>Práce se zabývá identifikací karuselových podvodů, principem jejich fungování, odhalováním a následným prokazováním těchto podvodů daňovou správou. Dále jsou zde uvedeny využívané nástroje v boji proti kolotočovým podvodům. V druhé polovině práce je podrobně nastíněn praktický příklad přístupu správce daně k řešení karuselového podvodu páchaného v ČR za spolupráce polských daňových subjektů.</p> <p>Hlavním závěrem práce je zjištění, že ačkoliv se neustále zavádí různá opatření v boji proti karuselům a mnohdy i relativně efektivní, daňoví podvodníci si vždy najdou novou cestu, jak se nevzdat svého cíle a vylákat tak daňové zvýhodnění. Do budoucna je proto potřeba zamyslet se nad změnami v systému DPH či inspirovat se jiným daňovým systémem.</p>		
KLÍČOVÁ SLOVA	DPH, karuselový podvod, řetězec, missing trader, buffer, broker, prokazování, opatření		
PRÁCE OBSAHUJE UTAJENÉ ČÁSTI: Ne			

ANNOTATION

AUTHOR	Bc. Michaela Baudysová		
FIELD	6208T138 Corporate Finance Management in the Global Environment		
THESIS TITLE	Carousel frauds and their discovery		
SUPERVISOR	JUDr. Ing. Hana Skalická, BA, Ph.D.		
DEPARTMENT	KFU - Department of Finance and Accounting	YEAR	2017
NUMBER OF PAGES	68		
NUMBER OF PICTURES	13		
NUMBER OF TABLES	4		
NUMBER OF APPENDICES	0		
SUMMARY	<p>The thesis deals with the topic of identification of carousel frauds, the principal of their function, the detection and subsequent demonstration of these frauds by the tax office. In addition, the tools, that are used to fight carousel fraud, are listed here. In the second half of the thesis is outlined in detail a practical example of approach of a tax administrator, to the solution of carousel fraud committed in the Czech Republic in cooperation with Polish tax subjects. The main conclusion of the thesis is the finding out that, although various measures to combat carousels are being introduced - however often relatively effective, tax fraudsters will always find a new way to refrain from giving up their target and gain the tax advantage. In the future, it is therefore necessary to think about changes in the VAT system or to get inspired with another tax system.</p>		
KEY WORDS	<p>VAT (value added tax), carousel fraud, chain, missing trader, buffer, broker, demonstration, measures</p>		
THIS IS INCLUDES UNDISCLOSED PARTS: No			