

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Eliminace karuselových podvodů na DPH

Zdeňka Lustigová

© 2011 ČZU v Praze

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Akademický rok 2010/2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Zdeňka Lustigová

obor Podnikání a administrativa

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze čl. 17 odst. 2 určuje tuto diplomovou práci.

Název práce: **Eliminace karuselových podvodů na DPH**

Osnova diplomové práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Literární rešerše
4. Demonstrace karuselových podvodů na DPH
5. Analýza možností eliminace karuselových podvodů
6. Výsledky a návrhy řešení
7. Závěr
8. Seznam použitých zdrojů
9. Přílohy

Rozsah hlavní textové části: 60 - 80 stran

Doporučené zdroje:

Brejčka, P. Jurisprudence součinného dvora ES v oblasti DPH. 1. vydání, Uračec Králové, CENTURY CZ s.r.o. 2006

Drábková, M. - Holubová, O. - Tomíček, M. Zákon o dani z přidané hodnoty - Komentář, 1. vydání, Praha ASPI s.s., 2008. (ISBN 978-80-7357-384-3)

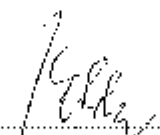
ZÚNOVÁ, M. Novela Šesté směrnice – směrnice Rady 2006/69/ES. /online/. Daňový expert (ASPI a.s.), 2006, číslo 6, strana 2. Dostupné z ASPI, ID: LIT28314CZ

KONEČNÁ, M. - TOMÍČEK, M. Nový zákon o DPH a související předpisy /online/. Finanční aktuality, 2004, číslo 2, strana 4. Dostupné z ASPI, ID: LIT24986CZ

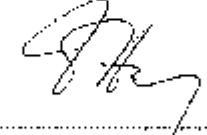
Komise evropských společenství. Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady o vzájemné správní pomoci při ochraně finančních zájmů Evropského společenství proti podvodům a jiným protiprávním jednáním. /online/. Vystaveno 2004. Dostupné z: <http://euroskop.cz>

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.**

Termín odevzdání diplomové práce: duben 2011


.....
Vedoucí katedry

L.S.


.....
Děkan

V Praze dne: 28. 2. 2011

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Eliminace karuselových podvodů na DPH" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 6. března 2011

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za odborné vedení.

Eliminace karuselových podvodů na DPH

VAT carousel fraud elimination

Souhrn

Námětem práce je specifický daňový podvod, který je uplatňován v oblasti daně z přidané hodnoty při obchodních transakcích mezi členskými zeměmi Evropské unie. Nazývá se karuselový a způsobuje rozsáhlé daňové úniky. Cílem práce je nalézt takový způsob aplikace daně z přidané hodnoty na obchody realizované v rámci jednotného trhu, který by rozsah škod z karuselů omezil, případně tyto podvody zcela eliminoval.

Součástí práce je demonstrace charakteristického řetězce, jež přibližuje principy, na nichž je založen, znaky, jimiž se projevuje a typický scénář provedení.

Práce dále uvádí skutečně zrealizované řetězce a za pomoci těchto reálných příkladů analyzuje možnosti správce daně při jejich odhalování a příčiny úspěšnosti řetězců. Z analýzy pak vychází návrh řešení eliminace těchto podvodů, který je založen na zavedení nového způsobu aplikace PDH v podmínkách jednotného trhu při obchodních transakcích uskutečněných mezi jednotlivými členskými zeměmi EU, který odstraní podstatu úspěšnosti karuselových podvodů.

Práce v rámci diskuze verifikuje funkčnost uvedeného návrhu pomocí modelu, který simuluje jeho aplikaci za využití statistických dat o intrakomunitárních dodávkách za roky 2007 – 2009.

Summary

The topic of the thesis is a specific VAT tax fraud that is used in the business transactions between the EU countries. It is called a carousel fraud and causes extensive tax avoidance. The goal of the thesis is to find such a method of VAT implementation on the single market that would limit the size of the carousel frauds or eventually fully remove.

Part of the thesis demonstrates the typical carousel fraud chain that describes the principles, the characteristics that it manifests and a typical realization scenario.

Furthermore the thesis features chains that were carried out in practice and based these example it analyses the possibilities of the administration to discover them and the reasons why these chains are successful. The analysis then proposes solution to eliminate these frauds. It is based on implementation of new VAT application to business transaction in the single market conditions that will remove the fundamentals of the fraud success.

In the discussion the plausibility of the proposal is verified using a model that simulates the application using statistical data of the EU supplies in the years 2007 – 2009.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, daňový podvod, karuselový podvod, intrakomunitární plnění, missing trader, nekontaktnost, daňový únik, sazbostát.

Keywords: value added tax, carousel fraud, chain, intra-Community transaction, missing trader, inability to contact the tax payer, tax evasion, common-tax-rate countries.

Obsah

1. ÚVOD	11
2. CÍL PRÁCE A METODIKA	12
3. LITERÁRNÍ REŠERŠE	14
3.1. Pilíř č. 1 – Princip DPH.....	14
3.1.1. Charakteristika daně z přidané hodnoty	14
3.1.2. DPH v České republice.....	17
3.2. Pilíř č. 2 – Evropská unie a komunitární právo	18
3.2.1. Předpisy EU a míra jejich vlivu na legislativu členských států.....	19
3.2.2. Evropský soudní dvůr.....	20
3.2.3. Právní rámec DPH v ČR.....	25
3.2.4. Rozsudky ESD týkající se problematiky karuselů.....	25
3.3. Pilíř č. 3 – Harmonizace nepřímých daní	28
3.3.1. Typy harmonizace DPH v EU	29
3.3.2. Proces harmonizace	29
3.3.3. Vliv harmonizace DPH na jednotlivé členské země EU	32
3.4. Pilíř č. 4 - Jednotný evropský trh.....	37
3.5. Daňové úniky a procesní postupy správce daně při obraně proti nim.....	38
3.5.1. Současná obrana EU proti daňovým únikům	38
3.5.2. Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH	40
4. DEMONSTRACE KARUSELOVÝCH PODVODŮ NA DPH	46
4.1. Daňové podvody na DPH jako součást šedé ekonomiky	46
4.2. Karuselový podvod a jeho charakteristické znaky	47
4.3. Klasické schéma a scénář karuselového podvodu	49
4.3.1. Charakteristika jednotlivých typických účastníků řetězce	49
4.3.2. Charakteristický scénář řetězce	50
4.4. Dopady daňových úniků z podvodů v oblasti DPH.....	51
5. ANALÝZA MOŽNOSTI ELIMINACE KARUSEL. PODVODŮ	55
5.1. Příklady skutečně zrealizovaných karuselových podvodů	55
5.1.1. Případ A – „Pracovní oděvy“ 2004 – 2005	55
5.1.2. Případ B – „Barevné kovy“ 2009 – 2011	59
5.2. Shrnutí výsledků z provedené analýzy současných možností správce daně	66

6. VÝSLEDKY A NÁVRHY ŘEŠENÍ	69
6.1. Výsledky.....	69
6.2. Návrhy řešení.....	69
6.3. Diskuse	72
6.3.1. Verifikace hypotéz.....	73
7. ZÁVĚR	82
Seznam literatury	83

Přehled fotografií, grafů, schémat a tabulek

Fotografie č. 1: Dokumentace skladovaného kovového šrotu – elektromotory	60
Fotografie č. 2: Dokumentace skladovaného kovového šrotu – elektromotory	61
Graf č. 1: Podíl jednotlivých příjmových složek rozpočtu	53
Graf č. 2: Karuselový podvod „pracovní oděvy“	58
Graf č. 3: Regulární obchod a jeho dopady na rozpočet	59
Schéma č. 1: Typy výměn informací	43
Schéma č. 2: Zjednodušené schéma klasického řetězce	49
Schéma č. 3: Reálný řetězec	55
Schéma č. 4: Princip aplikace DPH na intrakomunitární dodávky.....	70
Tabulka č. 1: Aktuální platné sazby DPH v %.....	32
Tabulka č. 2: Přehled základních sazeb DPH v letech 2007-2009	74
Tabulka č. 3: Dodání (export) v EU v mil. EUR	75
Tabulka č. 4: Pořízení (import) v EU v mil. EUR	76
Tabulka č. 5: Seskupení čl. států do sazbostátů - export.....	77
Tabulka č. 6: Seskupení čl. států do sazbostátů - import	78
Tabulka č. 7: Bilance komunitární DPH	79

1. ÚVOD

Tato diplomová práce je zaměřena na jeden z podvodů vyskytujících se v daňové oblasti, a to konkrétně na podvod používaný u daně z přidané hodnoty a mající přílehlavý název - **kolotočový podvod (carousel fraud)**, zkráceně označovaný jako karusel nebo řetězec.

Práce popisuje znaky karuselového podvodu a tím ozřejmí, o jak snadný podvod se jedná na straně jedné a jak těžké, téměř nemožné, je karusel odhalit, prokázat a zabránit mu na straně druhé. Přestože se EU tomuto konkrétnímu problému intenzivně věnuje a snaží se nastavit různorodá opatření v rámci mezinárodní spolupráce, jsou všechna tato dosavadní opatření nedostatečná a v nejlepším případě vedou k pouhé restrikcí daňových úniků, ale nikoliv k jejich eliminaci. A ani v budoucnu nelze očekávat od těchto dosavadních počínů a opatření že povedou ke zlepšení situace, neboť jsou pouze administrativního charakteru a jejich základem je pouhé monitorování obchodních transakcí, kdy výchozím zdrojem informací jsou formální údaje uvedené na daňových dokladech.

O tom, jak závažným problémem řetězce jsou, svědčí i odhad škod jimi způsobených, např. Usnesení Evropského parlamentu ze dne 19. února 2008 o ochraně finančních zájmů Společenství udává, že členské státy každoročně paušálně přicházejí přibližně o 10% svých příjmů DPH a že celá jedna třetina těchto ztrát pochází z přeshraničních podvodů, tedy karuselů.

Pokud je získání těchto nemalých finančních prostředků podvodným jednáním snadné a na proti tomu velmi obtížné tento podvod prokázat a takové jednání potrestat, dá se předpokládat, že se do řetězců bude zapojovat stále více subjektů a objem daňových úniků v rámci EU poroste.

Z výše uvedeného vyplývá, že současná administrativní opatření, kterými se tato práce také zabývá, jsou nedostatečná a pokud existuje opravdu snaha zmenšit objem daňových úniků z karuselových podvodů, případně je zcela eliminovat, **je bezpodmínečně nutné změnit dosavadní přístup založený na zpětném monitorování** takové činnosti a stanovit jiný způsob řešení celé problematiky. Tato práce si dala za cíl nalézt, nebo alespoň naznačit potenciální nový směr.

2. CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem této diplomové práce je nalézt takový způsob řešení uplatňování DPH v rámci EU při intrakomunitárních dodávkách, který by vedl k eliminaci karuselových podvodů a tím ke snížení objemu finančních prostředků, o něž přichází rozpočet jednotlivých států, potažmo rozpočet EU při realizaci karuselů.

Práce se bude zpočátku věnovat stanovení a deskripci 5 základních principů neboli pilířů, na nichž je existence karuselových podvodů založena. K těmto pilířům patří především princip daně z přidané hodnoty, a proto se práce bude věnovat charakteristice tohoto typu nepřímého zdanění. Dalším popisovaným pilířem bude princip fungování komunitárního práva ES - neboť všechny členské státy mají povinnost k tomuto právu přistoupit, řídit se jím a respektovat závěry a výklad práva podaný Evropským soudním dvorem. Třetím pilířem je stupeň dosažené harmonizace nepřímého zdanění v EU; stručným popisem uplatňovaných sazeb DPH, výše obratu, pravidel pro vznik plátcovství a stanovených zdaňovacích období v jednotlivých členských zemích ES bude znázorněn aktuální stav procesu harmonizace DPH v členských zemích. Pojem harmonizace bude v práci rozdělen na harmonizaci strukturální a harmonizaci daňových sazeb. U obou typů harmonizace bude uvedeno, jakého stupně úspěšnosti EU dosáhla při jejich realizaci. Právě na úspěšnost harmonizace je vázaný jednotný evropský trh, který tvoří předposlední pilíř karuselových podvodů a z toho důvodu budou principy volného trhu a podmínky jeho fungování v práci uvedeny. Posledním pilířem, na kterém je existence řetězců založena a kterému se bude práce podrobně věnovat, jsou platné procesní postupy správců daně, a to jak v národním měřítku každého členského státu, tak i v rámci evropského společenství. Práce se v rešeršní části bude tedy věnovat deskripci jednotlivých pilířů existence karuselů, v další části se pak bude věnovat charakteristice klasického karuselového podvodu.

V analytické části práce budou uvedeny reálné příklady karuselových podvodů. Na těchto příkladech bude demonstrován nejen princip řetězců ve vazbě na jednotlivé pilíře jejich existence, ale i zdůvodněna jejich úspěšnost, a to poukázáním na současná omezení při správě daní daná platnými procesními postupy správců daně v jednotlivých

členských zemích i v rámci mezinárodní administrativní spolupráce. V práci bude zhodnocena efektivnost těchto postupů při jejich aplikaci na karuselový podvod.

Protože cílem práce je nalézt takový způsob uplatnění DPH, který by karuselové podvody omezil, či zcela eliminoval, bude hlavním obsahem výsledkové části návrh zavedení nového způsobu aplikace DPH v podmínkách jednotného trhu při obchodních transakcích uskutečněných mezi jednotlivými členskými státy, který znemožní zneužití principů fungování DPH.

V diskuzi práce zhodnotí výsledný návrh, tedy efekt zavedení zdanění dodání zboží mezi jednotlivými členskými státy EU. Tento efekt bude následně v diskuzní části práce verifikován pomocí modelu, který bude simulovat zavedení návrhu zdanění, a to za využití statistických údajů o intrakomunitárních dodávkách za roky 2007 - 2009.

3. LITERÁRNÍ REŠERŠE

Karuselové podvody jsou založeny na 5 pilířích, kterými jsou:

- PILÍŘ č. 1 - samotný princip DPH
- PILÍŘ č. 2 - komunitární právo EU, které podává závazný výklad směrnic upravujících DPH
- PILÍŘ č. 3 - stupeň harmonizace sazeb DPH
- PILÍŘ č. 4 - jednotný evropský trh
- PILÍŘ č. 5 - platné procesní postupy správců daně v rámci jednotlivých zemí i v rámci mezinárodní spolupráce při správě DPH.

3.1. PILÍŘ č. 1 - Princip DPH

DPH patří mezi nejmladší daně, poprvé byla zavedena ve Francii po druhé světové válce. Rozšířila se téměř do všech vyspělých zemí, je používána ve všech státech Evropské unie a je podmínkou pro vstup dalších zemí do Unie. Pro její administrativní náročnost se obtížně zavádí v rozvojových zemích, ale používá se v zemích s rychle se rozvíjející ekonomikou, jako je Korea nebo Chile.

DPH se používá jako nepřímá daň v EU poté, co Evropská komise musela na počátku vybrat mezi dvěma používanými systémy zdanění, a to mezi **daní z přidané hodnoty** – tedy všeobecnou daní ze spotřeby uvalovanou na přidanou hodnotu produkce a mezi **kumulativním kaskádovým systémem daně z obratu** – tedy daní uvalovanou na hrubou hodnotu produkce, kdy velikost výsledné daně ovlivňoval počet produkčních stupňů. Vybrán pro účely nepřímého zdanění v EU byl systém DPH. Zajímavostí je, že DPH v té době používala právě jen zmíněná Francie.

3.1.1. *Charakteristika daně z přidané hodnoty*

Již v názvu daně z přidané hodnoty je vyjádřeno, že na každém stupni se daní pouze přidaná hodnota. Obecně řečeno, je přidanou hodnotou vklad firmy do výsledku své vlastní činnosti, který odpovídá rozdílu mezi hodnotou výstupu z firmy a hodnotou příslušných nakoupených vstupů. Tento princip zajišťuje konstantní podíl daně ve výstupech firmy.

Přidaná hodnota je tvořena:

- náklady na pracovní sílu – jedná se o vlastní zaměstnance firmy
- režijními náklady firmy, vložením výsledků vlastní činnosti do výroby
- ziskovou přírůžkou

Tento způsob zdanění se nazývá neduplicitní, zdaněné vstupy se již nedaní a procento daňového zatížení je konstantní. Používaná metoda se nazývá nepřímá rozdílová metoda, daň odváděná firmou se vypočte takto:

$$D = D_O - D_I$$

Kde je:

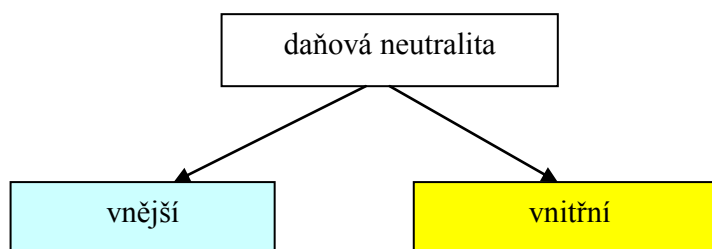
D_O daň na výstupu

D_I daň na vstupu /7/

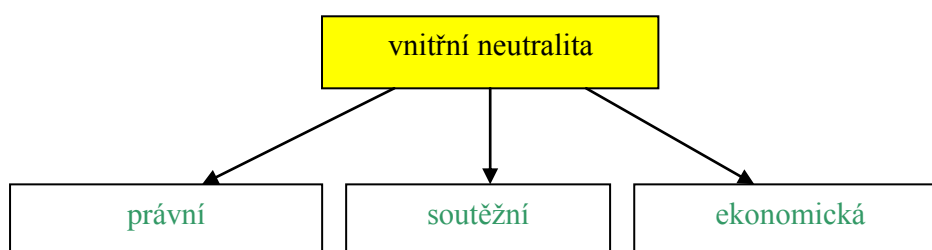
Charakteristické znaky DPH:

- ***Nepřímý výběr a neutralita*** – daň je plně přesouvána na spotřebitele, odráží se v prodejní ceně zboží a služeb a nenarušuje tak soutěž na trhu = je neutrální. Neutralita tedy spočívá v jednotném systému zdanění výrobků a služeb. Znamená to, že konečný podíl daně v ceně výrobku nebo služby odpovídá předepsané sazbě a nezávisí na počtu stupňů zpracování výrobku. Je to zajištěno tím, že se nedaní vstupy, které již byly zdaněny (na rozdíl od kumulativního kaskádového systému daně z obrátu), ale jen přidaná hodnota.

Daňovou neutralitu DPH lze rozdělit:



- *Vnější neutralita* je neutralita na mezinárodním poli, je zaručena v případě, že daň uvalená na importy, nepřesahuje částku daně uvalovanou na totožné domácí zboží a částka vrácené daně u exportu se musí rovnat dani, která na ně byla uvalena.
- *Vnitřní neutralita* lze hovořit, pokud jsou exporty od daně osvobozeny a na importy je uvalována daň ve stejné výši, jako na domácí produkci. Vnitřní neutralitu lze rozdělit následovně:



Právní neutralita – je zaručena, pokud existuje vztah mezi daňovým zatížením a mírou spotřeby daňového poplatníka, tedy když je daň měřitelná.

Soutěžní neutralita – je zaručena, pokud daňové zatížení není závislé na míře vertikální či horizontální integrace. Pokud je daň stanovena procentem z prodejní ceny, podniky nemají důvod k tzv. daňovým integracím a nedochází tedy k deformacím hospodářské soutěže jako u kumulativního kaskádového systému.

Ekonomická neutralita - je definována v úzké souvislosti s efektivní alokací výrobních zdrojů. Daňové sazby by tedy měly ovlivňovat tržní mechanismus co nejméně, aby mohlo docházet k efektivní alokaci zdrojů. /10/

- **Zdanění služeb** – tato daň zvyšuje úspěšnost zdanění služeb, kde je obecně větší možnost daňových úniků. Zahrnutí služeb do zdanění umožňuje rozšířit daňovou základnu a tak zvýšit daňový výnos.
- **Výhodnost pro mezinárodní obchod** – technika daně umožňuje vyvázet zboží bez daně a to proto, že je přesně známo, kolik činí daň. U daně z obratu, která se dříve používala, nebylo možné přesně určit výši daně a používalo se odhadu.

- ***Odolnost proti daňovým únikům*** – DPH poskytuje vyšší ochranu před daňovými uniky. Odpočet daně zaplacené na vstupu staví plátce daně do řetězce, v němž každý má zájem obdržet doklad o zaplacení daně na vstupu, což nutí dodavatele vystavit doklad. Firmy jsou si vědomy, že o jejich vstupech a výstupech existují doklady, ke kterým má přístup finanční úřad. Tato výhoda DPH je zneužívána a stává se nevýhodou v okamžiku, kdy se společnosti do řetězce zapojí nikoliv za účelem obchodování, ale za účelem neoprávněného čerpání nadměrných odpočtů.
- ***Výnosnost a spolehlivost výnosů*** – DPH umožňuje oproti dani z obratu zvýšit daňový výnos. Tím je umožněno snižovat daňové zatížení poplatníků důchodovou daní. Výnosy jsou v průběhu roku pravidelné, celkový výnos závisí na hrubém domácím produktu.
- Nevýhodou DPH je ***administrativní náročnost při účtování o DPH***. Tato daň je náročná pro plátce i správce daně. Nákladnost je dána velkým množstvím plátců daně a větší složitostí účtování. /9/

Základním principem systému daně z přidané hodnoty je tedy navýšení produkce služeb a zboží na každém stupni výroby nebo prodeje o daň z přidané hodnoty. Daň se vztahuje na přidanou hodnotu, kdy celkovou kumulovanou daň hradí v konečném důsledku konečný spotřebitel. Princip proporcionality umožňuje osobě podléhající dani, tedy plátci, uplatnit si nárok na odpočet daně z pořízeného zboží a služeb, které jsou touto osobou použity pro plnění podléhající dani, z kterých je na výstupu povinen daň odvést.

3.1.2. DPH v České republice

V České republice je systém DPH uplatňován od roku 1993. Při uplatňování DPH se do 30. 4. 2004 vycházelo ze zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, který byl od roku 1993 několikrát novelizován. Se vstupem České republiky do Evropské unie začal, od 1.5. 2004, platit zákon č. 235/2004., o DPH (dále jen „ZDPH“). Jedná se o nový zákon, kterým byla sledována především slučitelnost právní úpravy pro uplatňování této daně v ČR s předpisy platnými v Evropské unii. /9/

3.2. PILÍŘ č. 2 - Evropská unie a komunitární právo

Evropské společenství představuje společenství států udržujících si svůj suverénní právní řád na základě a v rozsahu společně schváleného konsensu. Ustanovené unijní orgány vytváří ve vymezených oblastech vlastní právní řád – právo Evropského společenství (komunitární právo) tzv. „Acquis communautaire“, které je svou platností nadřazeno právu členských států. Na základě zakládajících smluv získaly orgány ES samostatnost v jednání a staly se partnery vlád členských států. Právo ES vytvářené na základě shody členských států se stává součástí vnitrostátního práva každého státu a jeho státní orgány jsou povinny toto právo aplikovat a řídit se jím. Každý nový členský stát musí nejen přistoupit ke všem třem smlouvám o založení ES, ale též musí akceptovat všechny komunitární právní akty, které do tohoto data přijaly orgány ES. Převzetí „Acquis communautaire“ znamená, že nový členský stát je v okamžiku přístupu k ES ve stejné právní situaci jako dosavadní členské státy. Od data vstupu do Společenství tedy nový stát aplikuje komunitární právní akty ve svém právním řádu a nově přijímané právní akty členským státem nesmí být v rozporu s principy práva ES. Obdobně soudy daného státu musí akceptovat závaznost precedenčního práva ES a státní instituce jsou povinny jednat ve shodě se zásadami ES. Nově přistupující stát je nicméně oprávněn v průběhu asociačních jednání vyjednat přechodná období a derogace za účelem odložení platnosti konkrétních ustanovení jednotlivých komunitárních právních aktů.

Ve vztahu komunitárního práva a práva jednotlivých členských států jsou aplikovány následující zásady vycházející ze zakládajících smluv, a to:

- **zásada nadřazenosti** či přednosti práva ES nad národním právem členského státu stanoví, že v případě konfliktu mezi ustanoveními obou právních řádů, převládá právo ES. Tato zásada platí bez ohledu na to, byla-li norma členské země přijata před či po schválení normy primárního nebo sekundárního práva ES. Normy práva ES je tedy nutno aplikovat přednostně před normami práva jednotlivého státu v případě, kdy je národní právo v rozporu s komunitárním právem. Národní právní norma, která je neslučitelná s komunitárním právem, se stává neplatnou
- **zásada použitelnosti** komunitárního právního aktu, který je přímo aplikovatelný v jednotlivých členských státech bez nutnosti jeho převzetí národní normou

- **zásada přímé účinnosti v případě**, že ustanovení komunitárního práva je dostatečně určité (konkrétní) a nepodmíněné a uplynula lhůta pro jeho transformaci v národním právním systému, komunitární právo uděluje tuzemským subjektům přímá práva v něm obsažená a národní soud je povinen se komunitárním právem řídit. /1/

3.2.1. *Předpisy EU a míra jejich vlivu na legislativu členských států*

Právní základ evropské integrace tvoří tzv. primární a sekundární právo ES.

Primárním právem je rozuměn:

- systém smluv tvoří Ústavu evropské integrace, tedy zejména Smlouva o založení evropského hospodářského společenství z roku 1957 obecně nazývaná *Smlouvou o založení evropského společenství (dále také ES smlouva)*, upravená následujícími smlouvami, např. Smlouvou z Nice z roku 2000, Pařížská smlouva z roku 1951 o založení Evropského společenství uhlí a oceli a Římská smlouva z roku 1957 o založení Evropského společenství pro atomovou energii
- obecné právní zásady včetně judikatury Evropského soudního dvora

Jedná se jak o fundamentální principy integrace, tak i základy jednotlivých politik, složení pravomocí a rozhodovacích postupů společných komunitárních institucí. Pouze na základě těchto smluv mohou společné orgány ES vytvářet tzv. sekundární právo ES.

Sekundární právo ES je tvořeno právními akty přijímanými společnými institucemi ES. Těmito právními akty jsou nařízení, směrnice, rozhodnutí, stanoviska a doporučení:

- **Nařízení**

Nařízení jsou právní akty obecně platné a přímo závazné ve všech svých částech. Vztahují se na všechny členské státy a stávají se bezprostředně součástí jejich právního řádu ihned po svém schválení bez nutnosti implementace do právních řádů jednotlivých členských států. Pokud jsou v rozporu se zákony některého členského státu, jejich aplikace má přednost před aplikací národního práva.

- **Směrnice**

Směrnice jsou právními akty, které zavazují zúčastněné státy provést ve svém právním řádu k jednotnému datu určité úpravy tak, aby si právo jednotlivých států neodporovalo a poskytovalo srovnatelnou úroveň ochrany způsobem požadovaným směrnicí.

- **Rozhodnutí**

Rozhodnutí přijímaná orgány ES jsou rovněž závaznými právními akty, vztahují se však pouze na ty subjekty, jimž jsou adresována a pro něž jsou přímo závazná v plném rozsahu. Od nařízení a směrnic se liší tím, že nemají obecnou platnost a závaznost a na rozdíl od směrnic nemusejí být převáděna do národního práva. Platí přímo, ale jen pro vybrané subjekty.

- **Stanoviska a doporučení**

Stanoviska a doporučení nejsou na rozdíl od nařízení, směrnic a rozhodnutí právně závazná. Nemají tedy právní, ale „politickou váhu“. Obsahují zpravidla doporučení nebo názor na konkrétní problematiku nebo situaci ze strany orgánů ES.

- **Rozhodnutí evropského soudního dvora**

Jedná se o rozhodnutí vydaná ESD v rámci projednávání žalob a žádostí o předběžnou otázku. Stávají se pramenem komunitárního práva podávající jeho principiální výklad včetně výkladu obecných právních zásad.

Pojednává-li se o daňovém systému ve společenství, pak je vycházeno zejména ze znění směrnic přijímaných Radou ES na návrh příslušné Komise rady. Směrnice jsou právními akty, které zavazují zúčastněné státy provést ve svém právním řádu k jednotnému datu určité změny v souladu s cílem směrnice. V případě, že má členský stát v realizaci určité směrnice zpoždění nebo ji převedl do svého práva neúplně a jednotlivci daného státu tím o svá práva přicházejí, pak se tyto subjekty mohou dožadovat aplikace příslušného komunitárního práva prostřednictvím Evropského soudního dvora. /1/

3.2.2. *Evropský soudní dvůr*

Evropský soudní dvůr (dále „ESD“) založený roku 1953 se sídlem v Lucembursku je institucí ES s náplní zajistit dodržování práva ES při výkladu a provádění právních norem vydávaných orgány Společenství, které jsou závazné pro

všechny subjekty evropského práva tj. orgány Společenství, členské státy, jejich občany a právnické osoby.

ESD uskutečňuje jednotný výklad evropského práva.

ESD tedy působí jako nejvyšší instance práva Společenství a je vázán pouze komunitárním právem.

Evropský soudní dvůr sice nedisponuje žádnou pravomocí nad aplikací a interpretací národního práva členských států, ale jako kompetenčně nejvyšší instituce rozhoduje v případě konfliktu tuzemského práva s právem Společenství.

Proti rozhodnutím soudního dvora není odvolání a členský stát musí postupovat ve shodě s výkladem práva ES učiněným ESD, je-li dle názoru ESD vnitrostátní právo v rozporu s právem Společenství. Výkladově tak ESD stanovuje precedentní kontury komunitárního práva na základě své ustálené judikatury obdobné aplikaci anglosaského systému práva. /1/

Procesní rozhodnutí ESD

V předmětné daňové oblasti se zejména jedná o posouzení předběžné otázky ve věci aplikace ustanovení zákonných aktů Společenství vyhlášených Komisí v oblasti daní, tedy zejména směrnic vyhlášených na základě článku 177 ES Smlouvy.

- **Úloha soudního dvora ES v rámci řízení o předběžné otázce**

Obecně lze označit řízení o předběžné otázce za základní pramen výkladu komunitárního právního systému, prostřednictvím něhož Soudní dvůr ES dosahuje tohoto jednotného výkladu napříč Evropským společenstvím. Právní rámec institutu předběžné otázky je dán čl. 234 ES Smlouvy. Dle uvedeného článku ES smlouvy jsou oprávněny předkládat předběžnou otázku pouze soudy členského státu, které mají rozhodnout v řízení, jenž je předmětem položené otázky. V případě sporů v České republice se jedná o krajské soudy a nejvyšší správní soud. Odpovědi Soudního dvora na předběžné otázky položené národními soudy prioritně formují a rozvíjí zásady právního řádu ES, sekundárně pak napomáhají národním soudům adekvátně aplikovat komunitární právo.

Soudní dvůr nerozhoduje v samotném soudním sporu, jenž je předmětem řízení před národním soudem, ale z důvodu jednotné aplikace komunitárního práva zajišťuje jeho jednotný výklad, který národním soudům umožní jeho jednotnou aplikaci.

Nesouhlasí-li národní soud se závěry vyjádřenými ESD k dané problematice v odpovědi na položenou předběžnou otázku, má možnost požádat Soudní dvůr o opětovné posouzení příslušné problematiky, a to opět institutem položení vyjasňující předběžné otázky. V případě, že tak národní soud neučiní, je pro něho judikatura ESD závazná. Nepostupuje-li národní soud v souladu s ustálenou judikaturou ESD, vstavuje členský stát riziku sankcí ze strany Společenství.

Řízení o předběžné otázce spočívá ve třech fázích, a to v řízení před národním soudem, řízení před ESD a opětovně před národním soudem, jenž předběžnou otázku předložil.

Řízení před národním soudem: na základě podané žaloby národní soud zaujme stanovisko k tomu, zda přeruší řízení a předloží předběžnou otázku. Při svém rozhodování položit předběžnou otázku národní soud zvažuje, zda jsou ustanovení komunitárního práva použitelná v případě, jenž má rozhodnout, a zda již existuje judikatura Soudního dvora řešící případný předmět předběžné otázky. Ve svém rozhodování zda předložit předběžnou otázku není příslušný soud vázán názorem zúčastněných stran ve věci nutnosti jejího položení.

Probíhá-li na základě organizace soudnictví řízení před národním soudem, jehož rozhodnutí nemůže být napadeno opravnými prostředky, má národní soud dle čl. 234 ES Smlouvy povinnost položení předběžné otázky.

V případě České republiky ve věci problematiky DPH je soudem posledního stupně Nejvyšší správní soud, který bude mít na základě kasační stížnosti povinnost položit předběžnou otázku.

Řízení před Soudním dvorem: v případě, kdy národní soud dojde k závěru, že přeruší řízení a položí předběžnou otázku, učiní tak formou rozhodnutí dle procedurálních pravidel členského státu (v České republice usnesení dle § 55 s.ř.s.). V rozhodnutí o položení předběžné otázky národní soud odůvodní proč pokládá otázku, popíše skutkový stav a připojí případné dokumenty např. kopie smluv, jenž jsou relevantní k posouzení otázky. Položená otázka by měla být formulována v obecné rovině požadovaného výkladu komunitárního práva, kdy otázka akcentující specifika daného případu je zpravidla soudem přeformulována s cílem umožnění generalizovaného výkladu předmětného ustanovení komunitární normy.

Členským státům je oznámení o položení předběžné otázky zasíláno v originálním jazyce soudu, jenž otázku předložil, plus opatřené překladem do jejich úředního jazyka. Účastníci řízení o předběžné otázce mají do dvou měsíců od oznámení o položení předběžné otázky právo předložit písemná podání. V tomto písemném podání účastníci sdělují jejich postoj k projednávané problematice, včetně doporučení výroku Soudu. Po obdržení písemných stanovisek je stanoven termín ústního jednání (pokud soud nevyužije možnosti od ústního jednání opustit), jenž je oznámen účastníkům řízení.

Na ústním jednání generální advokát sděluje datum vypracování svého stanoviska. Své stanovisko generální advokát prezentuje při následném jednání, jehož uskutečnění je oznámeno účastníkům řízení. Po přednesu stanoviska generálního advokáta dochází k poradě senátu Soudu a vynesení rozsudku, jenž je vyhlášen na veřejném zasedání, k němuž jsou přizváni účastníci řízení. Ověřený opis rozsudku je doručen všem účastníkům řízení a oznámení rozsudku je zveřejněno v Úředním věstníku ES. Text rozsudku je zveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Soudního dvora, jenž je publikována v roční periodě ve všech úředních jazycích členských států.

Řízení před národním soudem: předkládající soud je rozsudkem Soudního dvora vázán ve smyslu výroku a interpretace vyjádřené Soudem na položenou předběžnou otázku. Národní soud při vynesení rozsudku v konkrétním jím projednávaném sporu využívá stanovisko ESD pro jím učiněný výrok. Z důvodu zajištění výkladové unifikace práva Společenství, vázanost judikaturou Soudního dvora neleží pouze na předkládajícím soudu, ale na všech národních soudech daného členského státu, rozhodujících o shodné věci.

Závěry vyjádřené Soudním dvorem: Soudní dvůr ve svých závěrech vychází jak z fundamentálních ekonomických zásad primárního práva, tak základních principů komunitárního právního řádu. Uvedené zásady spočívají v odstranění omezení pohybu zboží, služeb a kapitálu v rámci vnitřního trhu Společenství způsobem závazné harmonizace postupů při aplikaci daně z obrátu. V případě základních principů komunitárního právního řádu Soud zejména zdůrazňuje přednost komunitárního práva před vnitrostátním právem, jeho přímou účinnost a eurokonformní výklad, odpovědnost členského státu za škodu v případě netranspozice komunitárního práva nebo jeho nesprávné a neúplné implementace, principy ochrany oprávněné domněnky, rovnosti,

nediskriminace a efektivity. Interpretace předmětných ustanovení VI. Směrnice je založena na posouzení skutečné podstaty předmětu sporu (substance over form) a směřuje k implicitní neutralitě systému DPH ve smyslu zamezení využívání neoprávněných výhod nebo naopak ubírání oprávněných práv v případech, kdy se výklad komunitárního ustanovení může jevit at' již dvojsmyslný nebo kdy případné konkrétně využitelné ustanovení absentuje. Z důvodů nenarušení konkurence Soudní dvůr kontinuálně zastává rovné zacházení se shodnými produkty a jejich poskytovateli. Ve svém rozhodování vychází z podstaty DPH, jakožto nepřímé daně ze spotřeby nesené z hlediska daňové zátěže konečným spotřebitelem. Jedním z výchozích předpokladů, jenž je Soudem vždy v relevantních souvislostech akcentován, je **neutralita zatížení daní** z přidané hodnoty subjektů, kteří se nacházejí v obchodním řetězci od počátku ekonomické činnosti na daném produktu po jeho konečnou spotřebu koncovým spotřebitelem. Obdobně je v předmětných sporech Soudem vždy zdůrazňováno **shodné nakládání** se subjekty, jenž spadají pod předmět systému DPH, a jednotlivci stojícími mimo tento systém, a to s ohledem na neumožnění výhod, jenž by mohly vyvozovat z tohoto systému osoby, jenž pod něj spadají. Cílem společného režimu DPH je nejenom shodné zacházení s produkty a subjekty napříč společenstvím, ale také předcházení konfliktů, jenž mohou vznikat v této oblasti mezi jednotlivými členskými státy. Za tímto účelem citované komunitární právo harmonizuje místo plnění daným produktem. Ve své ustálené judikatuře Soud vychází z premisy, že náklady na DPH by měly vznikat v místě, kde dochází k následné spotřebě produktů, jehož jsou součástí, kdy v tomto směru je na sporné příklady Soudem nazíráno. Vedle zejména interpretace předmětu daně, osob povinných k dani (zásada shodného posouzení činností bez ohledu na statut vykonavatele), základu daně (zásada shodnosti mezi splatnou daní na výstupu a daní, jenž je placena konečným spotřebitelem) nebo nároku na odpočet (zásada plného a bezprostředního nároku na odpočet), Soud ve své judikatuře podává výklad, jak by mělo být nazíráno na odchylky od obecného režimu DPH, tedy zejména osvobození od daně, a to z hlediska jejich striktního výkladu, kdy naopak výjimky z osvobození nepotřebují restriktivní interpretaci.

Na závěr lze zmínit závaznost vlastní judikatury Soudu, která jakkoliv má precedenční charakter, není neměnná a Soud se v dané problematice, v byt' historicky výjimečných případech, od předchozích rozhodnutí odklonil. Případy následné

konkretizace, jenž se ubírá částečně odlišným směrem, než bylo dříve soudem indikováno, lze najít již častěji. Tímto chronologickým přístupem by mělo také být z judikatury čerpáno a závěry Soudu využívány. /2/

3.2.3. Právní rámec DPH v ČR.

Z výše uvedeného vyplývá, že i Česká republika musela, v souvislosti se svým vstupem do EU, provést řadu změn proto, aby zajistila slučitelnost vnitrostátních právních norem s předpisy ES. Tuzemské předpisy byly tedy upraveny tak, aby byly v co nejvyšší možné shodě s právem Evropského společenství.

Rámec, ve kterém se český zákonodárce při tvorbě zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. pohyboval, byl dán **Směrnicí rady ES 77/388/EHS, tzv. Šestou směrnicí**, která byla od 1. ledna 2007 z důvodu lepší přehlednosti nahrazena **Směrnicí Rady ES 2006/112/ES**, o společném systému DPH. Stejně jako obsah jednotlivých článků je důležitý i úvod Směrnice, neboť v mnoha směrech osvětluje záměr komunitárního zákonodárce, jenž je pro výklad těchto norem klíčový.

3.2.4. Rozsudky ESD týkající se problematiky karuselů.

Ustanovení uvedených směrnic vykládá a jejich slučitelnost s národními zákony jednotlivých členských států posuzuje, jak již bylo výše uvedeno, **Evropský soudní dvůr**. Daň z přidané hodnoty tvoří významnou část jeho agendy, bylo k ní dosud vydáno okolo 400 rozhodnutí. Připočítá-li se téměř stejný počet stanovisek generálních advokátů, je k dispozici velmi rozsáhlý materiál, který může posloužit k praktickému použití v identických nebo alespoň podobných případech, v nichž se plátce ocitá. Ani v zákoně o DPH, ani ve směrnicích totiž nelze tak zřetelně rozpoznat principy, jimiž se uplatňování DPH řídí, jako právě v judikatuře Evropského soudního dvora, stanoviska generálních advokátů nevyjímaje. /3/

Evropský soudní dvůr svými judikáty vymezuje prostor, ve kterém se členské státy mohou pohybovat. Pro boj s karuselovými podvody se jedná o prostor vymezený těmito rozsudky:

- **C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems**

Společnosti Optigen, Fulcrum a Bond House Systems požádaly o vrácení nadměrného odpočtu DPH z důvodu nákupu zboží, které dodaly jako osvobozené plnění

s nárokem na odpočet z Velké Británie do jiného členského státu. Žádost byla správcem daně zamítnuta z důvodu podvodu, k němuž mělo dojít v rámci řetězových transakcí. Správce daně popsal řetězové schéma následovně: společnost A se sídlem v jednom členském státě prodá zboží společnosti B se sídlem v druhém členském státě. Společnost B, která je „Missing Trader“ prodá shodné zboží se slevou další zapojené společnosti C se sídlem v tomto druhém státě. Společnost B, které vznikla povinnost k dani na výstupu, tuto daň neodvede správci daně a zmizí. Společnost C dále dotčené zboží obratem prodá další zapojené společnosti D, a tak dále, až do okamžiku, kdy nějaká společnost ve druhém členském státě dané zboží dodá do jiného členského státu. Tento vývoz je osvobozen od DPH s nárokem na odpočet daně. Je-li kupující společností společnost A, jedná se o skutečný „kolotočový“ podvod.

Národní soud položil předběžnou otázku, zda transakce, jejichž věrohodnost nebyla zpochybněna podvodem s DPH, ale které spadají do řetězce dodávek, ve kterém jiná předcházející nebo následující transakce takovým podvodem zasažena byla, a to aniž by tuto skutečnost společnost uskutečňující prvně uvedenou transakci věděla nebo mohla vědět, představují dodání zboží osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a ekonomickou činnost? Zda za těchto okolností může být omezen nárok společnosti na odpočet DPH?

ESD uvedl mimo jiné: povinnost správce daně provádět šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani by byla v rozporu s cíli společného systému DPH, jimiž je zajištění právní jistoty a napomáhání aplikace DPH tím, že se zohlední objektivní povaha příslušného plnění. Každá transakce musí být zohledněna dle své vlastní podstaty a povaha příslušného plnění v řetězci dodávek nemůže být změněna na základě předcházejících nebo následujících událostí. Dále z ustálené judikatury vyplývá, že zásada daňové neutrality brání obecnému rozlišování mezi legálními a ilegálními transakcemi, tudíž pouhá skutečnost, že jednání představuje trestný čin není dostatečná pro ospravedlnění výjimky z DPH.

Odpovědí je, že plnění, jenž jsou předmětem věci v původním řízení, představují pro účely VI. směrnice dodání zboží a ekonomickou činnost, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, a to bez ohledu na úmysl jiného subjektu, který je součástí téhož řetězce dodávek nebo případnou podvodnou povahu předcházejícího nebo následujícího plnění v řetězci, o níž dotčená osoba povinná k dani

nevěděla a nemohla vědět. Nárok na odpočet DPH této osoby povinné k dani, není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž bylo toto plnění touto osobou uskutečněno, se nachází jiná transakce, jenž je zasažena podvodem s DPH, jedná-li se o transakci předcházející nebo následující po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, aniž by tuto skutečnost tato sama věděla nebo mohla vědět. /2/

Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel a výsledky vychází:

- z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální
- ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Tato zásada zaručuje, že v okamžiku zdanitelného plnění lze zpravidla určit, zda dotčené plnění spadá do působnosti šesté směrnice či nikoliv

Podle ustálen judikatury ESD brání zásada daňové neutrality obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. I protiprávní plnění zásadně spadají do rozsahu působnosti šesté směrnice a podléhají DPH. /5/

ESD rozhodl ve výše uvedených případech, že nárok na odpočet DPH osoby, která se účastní řetězce podvodných transakcí, musí zůstat zachován, jestliže tato osoba o podvodech nevěděla nebo nemohla vědět. Nárok na odpočet daně není možné zpochybnit jenom z toho důvodu, že některé jiné obchody v řetězci jsou podvodné. Takovým postupem by byla narušena zásada právní jistoty a břemeno boje proti podvodu by bylo přenášeno ze státu na jednotlivce.

▪ **C-439/06 Kittel a C-440/04 Recolta**

Belgický správce daně odmítl uznat nárok na odpočet odběratelům, jejichž dodavatel se dopustil daňového podvodu a daň z prodeje neodvedl. Svůj postup odůvodnil správce daně ustanovením belgického práva, podle něhož jsou kontrakty, které záměrně poškozují třetí stranu, neplatné. ESD konstatoval, že pokud je příjemce zboží osoba, která nevěděla a nemohla vědět, že transakce byla spojena s daňovým podvodem spáchaným dodavatelem, musí být čl. 17 Šesté směrnice interpretován tak, že nepřipouští aplikaci národního práva, podle něhož byl kontrakt neplatný a v jehož důsledku by odběratel ztratil nárok na odpočet, kterou zaplatil. /4/

Z uvedeného vyplývá téměř nesplnitelná povinnost pro správce daně: pokud má zpochybnit nárok na odpočet i u zřejmého karuselového podvodu, musí prokázat, že plátce – článek řetězce, který odpočet daně nárokuje, **o podvodném jednání v řetězci věděl nebo mohl vědět**. Dále vyžaduje od správce daně, aby považoval i **nelegální činnost obecně za činnost hospodářskou**, podléhající DPH a aby se, při posuzování nároku na odpočet, oprostil od uplatňování národního práva, pokud nekoresponduje s šestou směrnicí. A v neposlední řadě další mantinel, který omezuje správce daně při boji s kolotočovými podvody, vytváří první uvedený judikát, když zamezuje **možnost správci daně zpochybnit nárok na odpočet daně**, na základě zjištěné skutečnosti, že plátce se nachází v řetězci podvodných obchodů a ukládá správci daně, aby každou transakci podvodného řetězce posuzoval zvlášť.

Těmito judikáty daný rámec, ve kterém se členské státy mohou při boji s kolotočovými podvody pohybovat, je jedním z významných pilířů úspěšnosti karuselových podvodů.

Evropský parlament si byl a je vědom rizika karuselových podvodů, o jejichž závažnosti vypovídal například odhad německého ústavu ekonomických studií, který vyčíslil ztrátu příjmů z vnitrostátní DPH už v období 2003 -2005 na 17.000 až 18.000 milionů EUR ročně nebo odhad Sněmovny lordů, který vyčíslil ztrátu příjmů z vnitrostátní DPH v období 2005 – 2006 na 3.500 a 4.750 milionů liber a na základě tohoto zjištění Sněmovna lordů zaslala Výboru pro Evropskou unii v roce 2007 zprávu v níž označuje stávající mechanismus týkající se transakcí DPH v rámci Společenství za neudržitelný. /16/

Přes všechna tato alarmující fakta, ESD rozhodl ve věcech podvodných transakcí tak, jak je výše uvedeno a tím stanovil závazné precedenty v této oblasti.

3.3. PILÍŘ č. 3 - Harmonizace nepřímých daní.

Vznik jednotného evropského trhu byl podmíněn harmonizací nepřímého zdanění, neboť na základě rozdílných systémů nepřímého zdanění by na vnitřních trzích jednotlivých zemí EU docházelo k deformacím hospodářské soutěže. Proces harmonizace započal v roce 1967.

3.3.1. *Typy harmonizace DPH v EU*

Harmonizaci můžeme dělit na:

- harmonizaci pozitivní – sblížování národních systémů DPH prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a dalších legislativních nástrojů EU. Vede k situaci, že ve všech členských zemích platí stejná pravidla. Je podmíněna jednomyslností, tedy souhlasem všech členských zemí
- harmonizaci negativní – je výsledkem práce ESD. Zásahy do národních daňových systémů jsou činěny vlivem daňové judikatury ESD, což znamená, že tento typ harmonizace nevytváří stejná pravidla pro všechny členy, neboť zásah do legislativy na základě judikatury ESD je určen jen tomu státu, který je účastníkem dané kauzy.
- harmonizaci přímou – harmonizuje daňová ustanovení přímo, prostřednictvím daňových směrnic
- harmonizaci nepřímou – pokud se daňové ustanovení harmonizuje prostřednictvím jiných oblastí práva, jakým je např. právo obchodní
- harmonizaci celkovou – která harmonizuje celý daňový systém
- harmonizaci dílčí – harmonizuje jen vybraná ustanovení daňového systému

Od samotného počátku Evropských společenství patří daňová politika k nejcitlivějším tématům vládní politiky, neboť výrazně ovlivňuje jednotlivé státní rozpočty, tvorbu cen a kupní sílu obyvatelstva členských států. Je tedy pochopitelné, že zasahování do tohoto mechanismu je možno vykládat jako narušení suverenity jednotlivých členů ES.

3.3.2. *Proces harmonizace*

Daňová harmonizace je proces, při němž dochází ke sblížování daňových soustav jednotlivých států na základě jednotných pravidel stanovených EU. Tento proces je složen obvykle ze tří částí:

- A. výběr daně, která se bude harmonizovat**
- B. harmonizace daňového základu**
- C. harmonizace daňové sazby**

ad A) a B) strukturální harmonizace

Vzhledem k tomu, že charakteristika nového systému daně z přidané hodnoty oproti více využívanému kumulativního kaskádovitého systému daně z obratu umožňovala především:

- daňovou neutralitu v systému
- použití vyšších daňových sazeb, vzhledem ke skutečnosti, že sazby jsou uvalovány jen na přidanou hodnotu
- bezproblémové zdanění služeb
- přesnost určení výše daně

rozhodla se Evropská komise nahradit stávající kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty a tento systém dále harmonizovat.

Systém DPH umožňuje dva principy zdaňování:

- **princip země určení**, který vyžaduje ekonomickou spolupráci, bez ní by mohlo docházet k deformacím hospodářské soutěže (dvojití zdanění, ovlivňování konkurenceschopnosti). Z důvodu zamezení dvojího zdanění většina zemí, která tento princip aplikuje, osvobozuje export od daně a zdaňuje dovoz
- **princip země původu**, na jehož základě jsou produkty a služby zdaněny v zemi původu, tento systém tedy předpokládá jednotné daňové sazby, nemá-li dojít k deformaci hospodářské soutěže

Fáze strukturální harmonizace DPH

Harmonizace systému nepřímého zdanění měla proběhnout ve třech fázích:

- I. Nahrazení kumulativního systému systémem nekumulativním*
- II. Nahrazení nekumulativního systému daně z obratu systémem DPH*
- III. Zrušení intrakomunitárních „daňových“ hranic*

Všechny kroky v této oblasti byly prováděny v úzké souvislosti se vznikem jednotného trhu, což by bez zavedení jednotného systému nepřímého zdanění nebylo možné. Vznik a hladké fungování jednotného trhu představovaly dva primární cíle evropské integrace.

Tyto fáze byly určeny směrnicemi č.:

- **67/227/EEC (první směrnice)** – zavazovala členské země nahradit do 1.1.1970 jejich stávající systémy daní z obratu systémem daně z přidané hodnoty na principu všeobecné daně ze spotřeby u níž již nezáleží na počtu stupňů ve výrobním či distribučním procesu
- **67/228/EEC (druhá směrnice)** – přesně definovala předmět daně jako prodej zboží a poskytnutí služby na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží a definuje další pojmy DPH
- **77/388/EEC (šestá směrnice)** – základní směrnice pro DPH, která stanovuje přesná pravidla pro určování základu daně, teritoriální rozsah, subjekty, sazby daně apod. Cílem této směrnice bylo harmonizovat rozdílné národní systémy v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnici
- **2006/113/EC (recast)** – nepřinesl žádné zásadní věcné změny, jedná se o přepis šesté směrnice, tedy zpracování všech téměř 30 novelizací šesté směrnice, které upravovali šestou směrnici od jejího vzniku až do 31. 12. 2006

ad C) harmonizace daňové sazby

Harmonizace sazeb od samotného začátku narážela na problémy, a to:

- byla členskými zeměmi chápána jako zasahování do národní suverenity
- harmonizace daňových sazeb, které jsou nástrojem fiskální politiky jednotlivých států, by výrazně omezila jejich využití při ovlivňování agregátní poptávky a nabídky
- harmonizace daňových sazeb by výrazně omezila příjmové stránky státních rozpočtů
- národní tradice a snaha o zachování fiskální autonomie

Z uvedených důvodů Evropská komise přehodnotila postoj k harmonizaci daně z přidané hodnoty. Celková harmonizace, která v podstatě znamená identitu národních daňových systémů, přestala být dosažitelným a požadovaným cílem. Namísto toho se začalo z praktických důvodů uvažovat pouze o jakési daňové aproximaci, v jejímž rámci Evropská komise určila jen pásmo, v němž se sazba daně má pohybovat a dále určila, že budou jen dvě daňové sazby – základní a snížená. /10/

Tabulka č. 1

Aktuální platné sazby DPH v % v jednotlivých členských státech k 1.7.2010

Členský stát	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH	Členský stát	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH
BELGIE	21	12 a 6	MALTA	18	5
BULHARSKO	20	7	NĚMECKO	19	7
ČESKO	20	10	NIZOZEMÍ	19	6
DÁNSKO	25	xxx	POLSKO	22	7 a 3
ESTONSKO	20	9	PORTUGALSKO	20	12 a 5
FINSKO	22	17 a 8	RAKOUSKO	20	12 a 10
FRANCIE	19,6	5,5 a 2,1	RUMUNSKO	19	9
IRSKO	21	13,5 a 4,8	ŘECKO	19	9 a 4,5
ITÁLIE	20	10 a 4	SLOVENSKO	19	10
KYPR	15	8 a 5	SLOVINSKO	20	8,5
LITVA	21	9 a 5	ŠPANĚLSKO	18	8 a 4
LOTYŠKO	21	10	ŠVÉDSKO	25	12 a 6
LUCEMBURSKO	15	12,6 a 3	VELKÁ BRITÁNIE	17,5	5
MAĎARSKO	25	5			

Zdroj: ČTK, dostupné z: http://www.rhkbmo.cz/_jeco/images/stories/dph_eu.pdf

3.3.3. Vliv harmonizace DPH na jednotlivé členské země EU

Současný stav procesu sblížení soustav daně z přidané hodnoty jednotlivých států na základě společných pravidel je zřejmý z níže uvedeného rozpisu:

 **Belgie**

Uplatňuje základní sazbu DPH ve výši 21% a dvě sazby snížené 12% a 6%. Roční obrat pro povinnou registraci k DPH je 5.580 EUR, měsíční zdaňovací období mají plátcí přesáhnou-li roční obrat 500.000 EUR.

 **Bulharsko**

Uplatňuje základní sazbu DPH ve výši 20% a sazbu sníženou ve výši 7%. Roční obrat pro povinnou registraci k DPH je 50.000 BGN. Zdanitelným obdobím je měsíc.

 **Česko**

Základní sazba ve výši 20%, snížená 10%, roční obrat pro povinnou registraci je 1 mil. Kč, zdanitelným obdobím je, dle výše obratu, měsíc nebo čtvrtletí.

Dánsko

Dánsko uplatňuje jednotnou sazbu 25%, roční obrat pro povinnou registraci je 50.000 DKK, zdanitelným obdobím je, dle výše obratu, měsíc, čtvrtletí nebo pololetí.

Estonsko

Základní sazba ve výši 20%, snížená 9%, roční obrat pro povinnou registraci 250.000 EKK, zdanitelným obdobím je měsíc.

Finsko

Základní sazba ve výši 22%, snížené sazby má Finsko dvě, a to 8% na farmaceutické výrobky, knihy, kulturní akce, dopravu a na potraviny pak 17%. Roční obrat pro povinnou registraci 8.500 EUR, zdaňovacím obdobím je měsíc. Primární producenti podléhají speciálnímu režimu, v jejich případě je zdaňovacím obdobím kalendářní rok. Pro všechny plátce platí, že při pozdním podání daňového přiznání se vystavují riziku sankce v podobě zvýšení daňové povinnosti v rozmezí od 10 do 200%!

Francie

Francie uplatňuje standardní sazbu ve výši 19,6% a dvě snížené sazby: 5,5% především na zemědělské výrobky, knihy, kulturu a 2,1% na lékařské výrobky a noviny. Dosažení výše ročního obratu pro povinnou registraci Francie rozlišuje z poskytování služeb na 27.000 EUR a z dodání zboží na 76.300 EUR. Zdaňovacím obdobím je měsíc nebo čtvrtletí. Malé a střední podniky si mohou zvolit tzv. zjednodušený systém DPH, při kterém podávají daňové přiznání jedenkrát ročně.

Irsko

Irsko uplatňuje standardní sazbu ve výši 21% a dvě snížené sazby: 13,5% především na stravovací, hotelové a ubytovací služby, služby spojené s nemovitostmi a 4,8% na hospodářská zvířata. Nulové sazbě podléhají některé druhy tiskovin a lékařské výrobky. Dosažení výše ročního obratu pro povinnou registraci i Irsko rozlišuje z poskytování služeb na 25.500 EUR a z dodání zboží na 51.000 EUR. Zdaňovacím obdobím jsou 2 měsíce. Malé a střední podniky si mohou zvolit také zjednodušený systém DPH.

Itálie

Itálie uplatňuje standardní sazbu ve výši 20% a dvě snížené sazby: 10% podléhají některé druhy potravin, voda, plyn, elektrika, kultura, sport. Dále Itálie používá super sníženou sazbu ve výši 4% na jiné druhy potravin a farmaceutické

výrobky. Registrační povinnost k DPH mají všechny podnikatelské subjekty bez ohledu na obrat. Zdaňovacím obdobím je měsíc, čtvrtletí nebo rok.

Kypr

Uplatňuje standardní sazbu ve výši 15% a dvě snížené sazby: 8% se vztahuje především na přepravu, pohostinství a ubytovací služby, 5% uplatňuje na farmaceutické výrobky, knihy, noviny a časopisy, dětské oblečení. Registrační povinnost k DPH mají všechny podnikatelské subjekty po překročení obratu 9 000 CYP. Zdaňovacím obdobím je měsíc.

Litva

Uplatňuje standardní sazbu ve výši 21% a dvě snížené sazby: 5% uplatňuje především na hromadnou přepravu osob, ubytovací služby, knihy, noviny, farmaceutické výrobky a organickou zemědělskou výrobu, druhou sníženou sazbu ve výši 9% uplatňuje na stavební práce, architektonické služby a výstavbu inženýrských sítí. Registrační povinnost k DPH mají všechny podnikatelské subjekty po překročení ročního obratu 100 000 LTL. Zdaňovacím obdobím je měsíc nebo pololetí.

Lotyšsko

Uplatňuje standardní sazbu ve výši 21% a sníženou sazbu 10% na ubytovací služby, veterinární a lékařské služby. Registrační povinnost k DPH mají všechny podnikatelské subjekty po překročení ročního obratu 10 000 LVL. Zdaňovacím obdobím je měsíc, čtvrtletí nebo pololetí.

Lucembursko

Lucembursko uplatňuje standardní sazbu daně ve výši 15%, dále přechodnou sazbu ve výši 12% (vino, PHM, tabák), sníženou sazbu 6% (plyn, elektrika) a super sníženou sazbu 3% (potravin, knihy, časopisy, kultura, dětské oblečení, hromadná přeprava osob, voda, farmaceutické výrobky). Obrat pro povinnou registraci je 10 000 EUR, zdaňovacím obdobím je měsíc, čtvrtletí nebo rok.

Maďarsko

Uplatňuje standardní sazbu ve výši 25% a sníženou sazbu 5% (farmaceutické výrobky, potraviny, uhlí, elektriku). Nulové sazby daně podléhají například učebnice. Registrační povinnost k DPH mají všechny podnikatelské subjekty po překročení ročního obratu 10 000 LVL. Zdaňovacím obdobím je měsíc, čtvrtletí nebo pololetí.

Malta

Malta uplatňuje standardní sazbu daně ve výši 18% a sníženou sazbu daně ve výši 5% (např. ubytování, vybavení pro solární energii). Nulové sazbě DPH podléhají na Maltě potraviny, hromadná přeprava osob a opravy lodí a letadel. Pro povinnou registraci jsou určeny tři možné roční výše obrátů: u dodávek zboží 15 000 MTL, u poskytnutí služeb 10 000 MTL a u jiných než jmenovaných aktivit 6 000 MTL. Zdaňovacím obdobím je čtvrtletí.

Německo

Standardní sazba daně činí 19% a snížená 7%. Snížená sazba se uplatňuje u potravin, novin, farmaceutických výrobků, kultury. Registrační povinnost nastává po překročení ročního obrátu 17 500 Kč. Plátcí podávají tzv. **předběžná daňová přiznání** a to buď čtvrtletně nebo měsíčně, ve stejných termínech je splatná i daň. Povinnost podat daňové přiznání je za kalendářní rok a toto přiznání je pak pouhým souhrnem podaných předběžných přiznání.

Nizozemí

Standardní sazba činí 19%. Snížená sazba 6% se používá na tzv. nezbytné zboží a služby. V Nizozemí neexistuje registrační limit, každá podnikající osoba je zároveň i plátce. Zdaňovacím obdobím je měsíc, čtvrtletí nebo rok. V této zemi mají **zemědělci speciální ustanovená zákona**, které jim umožňuje čerpat odpočty a přitom nemusí uvalovat DPH na své výrobky a přesto společnosti, které od těchto farmářů nakupují jejich produkty, si mohou na vstupu odečítat 5,1%.

Polsko

Polsko aplikuje standardní sazbu daně 22% a dvě snížené sazby 7% (stavební materiál, zemědělství, lesnictví, zdravotnictví, hotelové služby) a 3% (mléko, maso, ruční výrobky). Roční obrát pro povinnou registraci je 10 000 EUR. Zdaňovací období je měsíc nebo čtvrtletí.

Portugalsko

Standardní sazba daně je 20%, snížená sazba 12% je určena pro konzervované potraviny, ryby, konzumní tuky a oleje, kávu, obiloviny a druhá snížená sazba 5% je pro potraviny základní potřeby, hotelové ubytování, kulturu, hromadnou přepravu osob apod. Obrát pro povinnou registraci je 9 976 EUR. Zdaňovací období je měsíc nebo čtvrtletí.

Rakousko

Rakousko má standardní sazbu daně ve výši 20% a sníženou sazbu ve výši 12% a 10% pro potraviny, knihy, noviny apod. Roční obrat pro povinnou registraci je v Rakousku stanoven na 22 000 EUR. V Rakousku také funguje systém předběžných daňových přiznání za zdaňovací období čtvrtletí nebo měsíc. Plátcí jsou povinni podat daňové přiznání za celý rok, které je souhrnem předběžných přiznání.

Rumunsko

Standardní sazba 19%, snížená 9% pro knihy, noviny, hotelové služby apod. Roční obrat pro povinnou registraci je stanoven na 35 000 EUR. Zdaňovací období je čtvrtletí nebo měsíc.

Řecko

Standardní sazba 19%, snížená 9% pro farmaceutické výrobky, zemědělské výrobky, knihy, noviny a časopisy, ubytovací a restaurační služby apod. Roční obrat se nesleduje, neboť všichni podnikající jsou automaticky i plátcí, zdaňovací období je čtvrtletí nebo měsíc a i v Řecku je zaveden systém předběžných přiznání s povinností podat přiznání jedenkrát ročně. Roční přiznání je souhrnem přiznání předběžných.

Slovensko

Slovensko uplatňuje základní sazbu daně ve výši 19% a sníženou sazbu na farmaceutické výrobky a zdravotnické pomůcky ve výši 10%. Roční obrat pro povinnou registraci je 49 970 EUR, kalendářním obdobím je měsíc nebo čtvrtletí.

Slovinsko

Standardní sazba 20%, snížená 8,5% pro farmaceutické výrobky, zemědělské výrobky, knihy, noviny a časopisy, ubytovací a restaurační služby, kultura apod. Roční obrat pro povinnou registraci je 25 000 EUR, pro zemědělskou činnost je registračním prahem 7 500 EUR. Zdanitelné období je stanoveno v závislosti na výši obratu.

Španělsko

Španělsko aplikuje standardní sazbu daně 18% a dvě snížené sazby 8% (potraviny, hromadná přeprava osob, lékařské vybavení, ubytovací služby) a 4% (mléko, chleba, ovoce a zelenina, farmaceutické výrobky). Roční obrat pro povinnou registraci není stanoven, každý podnikající se stává automaticky plátcem. Zdanitelným obdobím je měsíc.

Švédsko

Španělsko aplikuje standardní sazbu daně 25% a dvě snížené sazby 6% (hromadná přeprava osob, noviny, kultura, sport, noviny) a 12% (hotelové ubytování, potraviny). Roční obrat pro povinnou registraci není stanoven, každý podnikající se stává automaticky plátcem. Zdanitelným obdobím je měsíc, za určitých podmínek může být zdaňovacím obdobím pololetí.

Velká Británie

Velká Británie uplatňuje standardní sazbu ve výši 17,5% a sníženou sazbu ve výši 5%. Nulové sazbě podléhá dětské oblečení, potraviny, noviny, hudební nosiče, mapy a hromadná přeprava osob. Roční obrat pro povinnou registraci je 61 000 GBP. Zdaňovacím obdobím je čtvrtletí nebo měsíc. /10/

3.4. PILÍŘ č. 4 - Jednotný evropský trh.

Harmonizace nepřímého zdanění má nejvýraznější vliv na jednotný trh a proto je tato harmonizace z právního hlediska zakotvena již ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957. Čl. 93 této smlouvy uvádí, že: *Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu....* Daň z přidané hodnoty je významná z důvodu, že jako všeobecná daň ze spotřeby ovlivňuje veškeré zboží a služby, které jsou na jednotném trhu obchodovány. A nejen to, ovlivňuje svým mechanismem i zboží a služby, které na jednotném trhu obchodovány nejsou z důvodu, že ve skutečnosti vlastně neexistují a přesto významně ovlivňují státní rozpočty jednotlivých států, potažmo celé EU.

V současnosti má daňová harmonizace a koordinace v Evropských společenstvích za úkol umožnit mezi členskými státy především volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb. Z těchto důvodů sleduje v současnosti daňová politika, mimo jiné, právě bezproblémové fungování jednotného trhu.

Jak už bylo uvedeno v kapitole o harmonizaci, pokud by nedošlo ke strukturální harmonizaci DPH, nebyl by vznik jednotného trhu možný, neboť na základě rozdílných

systemů nepřímého zdanění by na vnitřních trzích jednotlivých zemí docházelo k deformacím hospodářské soutěže. /10/

Poté, co Evropská komise přistoupila na aproximaci sazeb místo původně zamýšlené harmonizace sazeb, stanovila Evropská komise pásmo pro daňovou sazbu a rozhodla, že budou existovat pouze dvě sazby daně – základní a snížená. Konečné rozhodnutí o výši jednotlivých sazeb DPH ve stanoveném rozmezí zůstalo v pravomoci jednotlivých členských států.

Z hlediska karuselových podvodů byl důležitý rok 1991, kdy byla přijata směrnice č. 91/860/EEC, která zrušila fiskální hranice mezi jednotlivými členskými státy, což významně ovlivnilo systém DPH v rámci Evropských společenství, a to především z toho důvodu, že systém exportu a importu v rámci ES byl nahrazen systémem intrakomunitárních plnění. Systémem, při kterém dodání zboží do JČS plátcí je obecně osvobozeno od daně a naproti tomu u pořizovatel zboží v JČS toto zboží podléhá dani (tzv. samovyměření) se současným nárokem na odpočet daně. A právě tento systém označovaný reverse charge je dalším nosným pilířem existence karuselových podvodů. A to i v souvislosti s nepřímou úměrou mezi volným pohybem zboží a možnostmi v působnosti správy daní.

Pohyb zboží přes vnitřní hranice se stal volným, působnost vnitrostátních orgánů daňové správy však nadále zůstala omezena státními hranicemi, národním právem a následně i judikáty ESD. Pokud obchodník realizuje dodání uvnitř společenství, má právo na proplacení DPH uhrazené na vstupu. Tato daň je pak splatná obchodníkem v členském státě určení. Jinak vyjádřeno, při obchodech uvnitř Společenství dodané zboží nepodléhá DPH. Splatná DPH se pak platí v členském státě, kam se zboží dováží. A právě tento mechanismus může vest k úniku DPH buď v dodavatelské zemi, nebo v zemi určení. /13/

3.5. PILÍŘ č. 5 - Daňové úniky a procesní postupy správce daně při obraně proti nim

3.5.1. Současná obrana EU proti daňovým únikům

Finanční zájmy ES, které jsou úzce propojené se zájmy členských států jsou vystaveny různým formám podvodů a protiprávních jednání, které poškozují příjmy a

výdaje rozpočtu Evropského společenství. Boj proti podvodům je společnou záležitostí a společnou výzvou pro členské státy a Komisi.

Podvody v ES se často opírají o organizované a mezinárodní struktury, přičemž obratně využívají finanční systém k praní špinavých peněz a zakrývání postupů podvodů v ES. Organizovaný zločin, který využívá Svobody trhu poskytované evropskou integrací, často šíří svou činnost napříč několika členskými státy. Je to zejména případ v oblasti mezinárodních podvodů s DPH, praní výnosů z podvodů v ES a z podvodů ve strukturálních fondech.

Tam, kde jsou úřady členských států konfrontovány se spleťnými podvodnými systémy, které zahrnují dva či více členských států, je rychlá mnohostranná spolupráce v jakémkoliv šetření zásadní otázkou. Mezi členskými státy musí docházet k výměně informací a musí být vytvořena spojení mezi všemi zúčastněnými v boji proti podvodům v ES za účelem rychlé a koordinované akce.

Současný systém DPH je vůči podvodům citlivý a snadno zranitelný. Škodlivé účinky podvodů s DPH na rozpočet členských států a rozpočet Společenství byly odhadnuty některými členskými státy až na 10 a více % jejich čistých příjmů z DPH.

Protože čisté příjmy z DPH slouží k výpočtu vlastních zdrojů DPH splatných do rozpočtu Společenství, které jsou určeny podle vnitrostátních objemů transakcí podléhajících DPH použitím jednotné míry 0,5 %, mohou rozsáhlé podvody negativně ovlivnit příjmy z DPH členských států a následně jejich příspěvky do rozpočtu Společenství. Protože tento aspekt ovlivňuje zájmy Společenství, přijala Komise ES opatření zaměřená na boj proti závažným podvodům s DPH. /6/

O závažnosti dopadů na rozpočet EU pojednává i Zvláštní zpráva č. 8/2007 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty vydaná Účetním dvorem a uveřejněná v Úředním věstníku Evropské unie v roce 2008. V této zprávě se uvádí odhad Mezinárodní asociace pro DPH z roku 2007, který vyčíslil výši ztrát v Evropské unii v souvislosti s DPH dokonce ve výši 60 až 100 miliard EUR ročně. Je to jeden z nejvyšších odhadů. I v této zprávě se jako důvod vzniku a realizace podvodů na DPH uvádí spolupráce společností s různých členských států využívající jednotného trhu, kdy při obchodech uvnitř Společenství dodané zboží nepodléhá DPH. Dále je při podvodech využíváno faktu, že pohyb zboží přes vnitřní hranice je sice volný, působnost

vnitrostátních orgánů daňové správy však povětšinou stále zůstává omezena státními hranicemi. K zajištění výměny informací potřebných pro správné vyměření DPH je tedy nutná spolupráce mezi orgány členských států. /13/

Tato spolupráce je označována jako **mezinárodní administrativní spolupráce při správě daní**, jejíž jednotlivé prvky jsou jediným společným opatřením EU proti daňovým podvodům. Největším nedostatkem této mezinárodní spolupráce je její omezení na sledování obchodních transakcí ex post, což téměř znemožňuje, aby tato spolupráce měla efektivní výsledky, jak bude zřejmé z další kapitoly.

3.5.2. *Mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH*

Oblast mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti DPH je v rámci EU upravena nařízením Rady č. 1798/2003/ES (dále jen „nařízení 1798“).

Mezinárodní spolupráce při správě daní je prostředkem k boji proti daňovým únikům. Výměna informací se zahraničními daňovými správami přispívá ke zjištění velkého množství údajů o daňových subjektech, které by daňová správa sama nebyla schopna zjistit bez této zahraniční spolupráce.

Mezinárodní administrativní spolupráce v ČR je upravená zákonem číslo 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci“). Po vstupu ČR do Evropské unie se česká daňová správa zapojila do existujících EU systémů výměny informací v oblasti DPH. Příslušným orgánem k poskytování mezinárodní spolupráce je stanoveno Ministerstvo financí, oddělení s názvem *Mezinárodní spolupráce při správě DPH* (dále jen „CLO“). Zkratka CLO je z anglického výrazu Central Liaison Office.

V závislosti na rozsahu spolupráce je Ministerstvo financí oprávněno pověřit výkonem mezinárodní pomoci územní finanční orgány, které pak mohou získávat a poskytovat potřebné informace.

Tato kapitola uvede jednotlivé prvky mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH tak, jak jsou v současné době používány a kurzívou pod každým typem je uvedena účinnost jednotlivých opatření ve vztahu ke karuselovým podvodům v praxi.

Formy výměny informací

Existují tři základní formy výměny informací:

a) Výměna informací na dožádání

Tento typ výměn se vztahuje ke konkrétním daňovým případům. Když správce daně zjistí v rámci své kontrolní činnosti týkající se daného případu určité nesrovnalosti, k jejichž objasnění by přispěly informace zjištěné v jiném státě, požádá příslušný úřad smluvního státu o získání a poskytnutí těchto informací.

b) Automatická (pravidelná) výměna informací

Informace, která se vyměňuje automaticky, se nevztahuje ke konkrétnímu případu, jde o systematické zasílání informací, které se týkají různých druhů příjmů. S jednotlivými státy jsou přesně sjednány konkrétní okolnosti pro tuto výměnu informací. Cílem smluvních států je vyměňovat si informace co možná nejefektivněji. Proto je stanovena standardní forma a formát automatické výměny informací, což zlepšuje proces výměny informací.

c) Poskytování informací z vlastního podnětu

Tzv. spontánní výměna informací se týká skutečností zjištěných při daňovém šetření či kontrole jednoho státu. Ten poté tuto podnětnou informaci poskytne aniž by o ni předem druhý stát žádal. Účinnost této formy výměny informací závisí na schopnosti pracovníka správce daně rozpoznat během daňového šetření závažnost dané informace.

Systém VIES (Value Added Tax Information Exchange System)

je elektronický systém sloužící k zajištění výše uvedené výměny informací mezi členskými státy EU o uskutečněných dodáních zboží do jiného členského státu, u kterých bylo uplatněno osvobození od DPH, a o osobách registrovaných k DPH v jednotlivých členských státech EU. Každý členský stát EU má povinnost vést elektronickou databázi osob s přiděleným DIČ pro účely DPH a o uskutečněných dodání zboží do jiného členského státu.

Tyto databáze jednotlivých členských států jsou vzájemně propojeny prostřednictvím společné komunikační sítě tak, že správci daně jednotlivých členských zemí mají možnost přímo či prostřednictvím svého příslušného orgánu (CLO) získat zmíněná data ze systému ostatních členských států.

Úrovně výměny informací

Lze chápat jako úroveň stupně podrobnosti dožádané informace. V rámci systému VIES rozeznáváme dvě úrovně výměny informací, které se týkají dodání zboží do jiného členského státu a to úroveň L1 a L2. Úroveň L3 je úrovní nejvyšší podrobnosti, která zasahuje nad rámec možností systému VIES.

Úroveň L1 - slouží k získání informací o souhrnných hodnotách dodání zboží do jiného členského státu. Výměna informací úrovně L1 probíhá automaticky i na dožádání převážně na centrální úrovni (úroveň CLO).

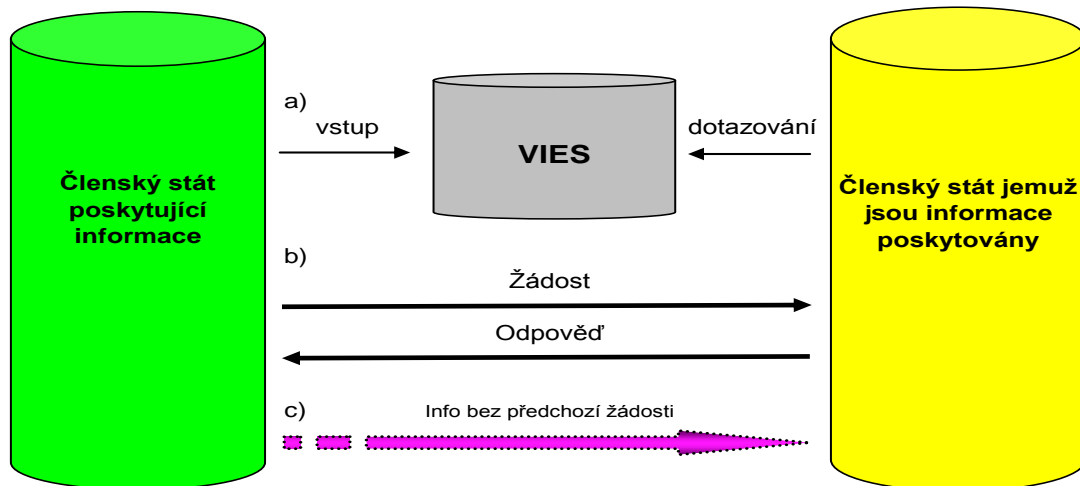
Úroveň L2 - slouží k získání informací na vyšším stupni podrobnosti, kdy souhrnné hodnoty z úrovně L1 jsou rozepsány dle jednotlivých plnění a dle jednotlivých dodavatelů z určitého členského státu. Výměna informací na úrovni L2 probíhá pouze elektronicky na dožádání prostřednictvím systému VIES.

Úroveň L3 - Slouží k získání informací na nejvyšším stupni podrobnosti. Tato úroveň neprobíhá prostřednictvím systému VIES, ale prostřednictvím standardizovaných formulářů zasílaných formou mailových zpráv. Úroveň L3 umožňuje správci daně v rámci mezinárodní spolupráce získat v dokazování konkrétní důkazní prostředky, které se vztahují k jednotlivým transakcím, o nichž má pochybnosti. /9/

Způsob výměny informací úrovně L3 byl jistě navržen s dobrým úmyslem, nicméně je třeba konstatovat, že toto opatření je málo účelné, vzhledem k častým prodlevám a nedodržování tříměsíčního časového limitu pro odpověď; a to i v současné době, přesto, že již ve výše zmiňované Zvláštní zprávě č. 8 z roku 2007 byl kladen důraz právě na včasnost odpovědi s ohledem na vyšší účelnost včasné odpovědi, jež vede k rychlejší identifikaci nepoctivé společnosti. Statistickým zjišťováním bylo odhaleno, že meziročně, bohužel, dochází k nárůstu zpožděných informací. Například v roce 2005 bylo zpožděno 42% odpovědí, v roce 2006 už se jednalo o 50%. /13/

Schéma č. 1

Typy výměn informací:



Zdroj: Zvláštní zpráva č. 8/2007 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, spolu s odpověďmi Komise /online/.
Vystaveno 2007. Dostupné z: <http://ueroskop.cz>

- výměna informací prostřednictvím elektronické databáze VIES. Členské státy jsou povinny vkládat do této databáze informace o identifikačních číslech pro DPH příslušných obchodníků a dodáních zboží uvnitř společenství, které tito obchodníci uvedli ve svých prohlášeních. Ostatní členské státy pak mohou do databáze nahlížet a porovnávat údaje s prohlášeními vystavenými jejich vlastními obchodníky
- výměna podrobnějších informací na základě konkrétní žádosti, např. pokud na základě dotazů zadaných do systému VIES vznikne podezření týkající se nějaké transakce nebo na základě analýzy rizika
- výměna informací bez předchozí žádosti, např. pokud má členský stát důvod se domnívat, že v jiném členském státě došlo k porušení právních předpisů týkajících se DPH /13/

Multilaterální kontroly

V některých případech vykazovaných obchodních transakcí s mezinárodním prvkem se však běžná mezinárodní výměna informací prostřednictvím systému VIES jeví jako nedostatečná, s nízkou vypovídací hodnotou. Z tohoto důvodu zavedlo

nařízení 1798 jako další možný nástroj mezinárodní administrativní spolupráce společné kontroly dvou nebo více členských států, označené jako kontroly souběžné nebo také simultánní. Obecně se tyto kontroly nazývají **multilaterální kontroly** (dále „MLC“), tj. mnohostranné nebo vícestranné kontroly.

Jedná se o úkony, které jsou koordinovány dvěma či více zeměmi při daňové kontrole. Cílem MLC je ověřit správnost výše daňové povinnosti jednoho nebo více daňových subjektů podnikajících v zapojených zemích. Může se jednat o jeden daňový subjekt s provozovny ve dvou nebo více členských státech, a nebo o několik různých daňových subjektů s propojenou obchodní činností, které mohou být organizačně, finančně, majetkově nebo personálně spojené a mají přitom sídlo nebo provozovny ve dvou či více členských státech. Přitom se nemusí nutně jednat o velké nadnárodní společnosti.

MLC by měly být využívány především k odhalování velkých daňových úniků vzniklých na základě karuselových podvodů. Vzhledem k narůstajícímu propojení ekonomických vazeb mezi členskými státy existuje předpoklad, že MLC budou mít stále větší důležitost v kontrolní činnosti daňových správ jednotlivých členských států.

Základním cílem je dosáhnout větší účinnosti a efektivnosti kontrolní činnosti při společném provádění daňových kontrol ve více členských státech najednou, než při individuálních daňových kontrolách v jednotlivých členských státech.

Před podáním návrhu na provedení MLC je nezbytně nutné provést **vyhodnocení oprávněnosti** provedení multilaterální kontroly.

Využití multilaterální kontroly v praxi:

Vzhledem k tomu, že MLC je organizačně i finančně velmi náročnou záležitostí, je nutné před podáním návrhu na její provedení provést analýzu možných výsledků MLC. Pokud z analýzy vyplýne, že potencionální doměrek nebude významný, případně, že doměrek nepřinese fiskální efekt, např. pro nekontaktnost společnosti jej nebude možno inkasovat, nebude provedení MLC umožněno. Ze samotného principu existence karuselového podvodu, kdy do jeho scénáře patří to, že po zinkasování dostatečného množství finančních prostředků nebo v případě ohrožení právě finančním úřadem, se společnosti stanou dříve, či později nekontaktními, vyplývá malá možnost efektivního využití MLC v praxi, respektive její neúčinnost v boji proti karuselovým podvodům.

EUROCANET

V roce 2006 byla z podnětu specializovaných útvarů pro zamezení daňových úniků v oblasti DPH působících v některých členských státech Evropské unie vytvořena databáze „EUROCANET“. Do databáze jsou vkládány údaje o intrakomunitárních plněních uskutečněných daňovými subjekty, jejichž činnost je hodnocena jako riziková, s velkou pravděpodobností existence podvodných transakcí. Signální informace získané z databáze „EUROCANET“ jsou doplňkovými informacemi poskytnutými jinými členskými státy za účelem včasného odhalení „missing trader“ (nekontaktních subjektů) a „conduit company“ (plátců obchodujících mezi státy v rámci EU za účelem umožnění podvodu v jednom z členských států).

Využití EUROCANET v praxi:

Údaje z EUROCANETU lze využít pro předběžné získání informací o důvěryhodnosti subjektů, nicméně není v možnostech EUROCANETU karuselovým podvodům zabránit.

Program FISCALIS

Program FISCALIS je součástí mnohonárodních programů EU, vznikl již v roce 1998 a je rovněž zaměřen na výměnu informací a zkušeností v oblasti nepřímých daní mezi členskými státy EU. Hlavním cílem programu je zlepšení fungování systémů zdanění na vnitřním trhu. /9/

Využití FISCALIS v praxi:

Program FISCALIS slouží především k výměně informací pracovníků správce daně, tedy k rozšiřování vědomostí o správách daní a daňových systémech jednotlivých členských zemí. Tyto informace mohou pomoci k včasější identifikaci znaků typického karuselového podvodu, ale sám o sobě tento program není schopen karusely omezit.

4. DEMONSTRACE KARUSELOVÝCH PODVODŮ NA DPH

4.1. Daňové podvody na DPH jako součást šedé ekonomiky

Pojem **šedá ekonomika** v sobě zahrnuje stahování peněz do osobního vlastnictví nezákonným způsobem, tedy podvodem. Takový podvod na sebe může brát řadu podob, jde například o úvěrové podvody, pojistné podvody a nejvíce používané jsou daňové podvody, které jejich aktéři jsou schopni „vydělat“ opravdu velký finanční obnos. Mezi daňové podvody lze zahrnout zkreslování příjmů a výdajů, nelegální podnikání nebo právě neoprávněné čerpání DPH na základě dokladů za fiktivní plnění. Tato činnost poškozují rozpočet EU, státní rozpočty členských zemí, finanční instituce, podniky, podnikatele i samotné občany. A to do takové míry, že je jedním z činitelů současné ekonomické krize, neboť, mimo jiné, vykazování fiktivních obchodů nejen ubírá ze státních rozpočtů a rozpočtu EU, ale zároveň zkresluje výkazy o pohybu a obratech obchodovaného zboží a tím snižuje vypovídací schopnost ekonomických ukazatelů a tak zvyšuje riziko chyb v předpovědích a prognózách vývoje na základě daných ekonomických modelů.

Nebezpečí šedé ekonomiky spočívá i v tom, že demoralizuje podnikatelské prostředí a vytváří podmínky pro přechod k černé ekonomice. Otevírá tak cestu k závažné trestné činnosti, často organizované v mezinárodním měřítku.

Podle realistických odhadů se velikost šedé ekonomiky v České republice blíží 25% HDP¹ – jak uvedl na třetím ročníku Ekonomického fóra Hospodářských novin už v roce 2003, tedy před vstupem ČR do EU, tehdejší premiér Vladimír Špidla. „Částka, o kterou přichází stát díky stínové a černé ekonomice, přesahuje dvě stě miliard korun ročně.“ /8/

Od okamžiku vstupu ČR do EU je naše země začleněna do jednotného vnitřního trhu spojeného s volným pohybem zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil, který byl mezi členskými státy EU vytvořen 1. 1. 1993. Odbouráním vnitřních hranic a hraničních

¹ Z uvedené částky bylo, dle zjištění Nejvyššího kontrolního úřadu, 20 – 30 miliard korun ročně tvořeno neoprávněně vrácenou DPH. Právě DPH, která je rozhodujícím příjmem státní pokladny, vytvářela podle NKÚ největší prostor pro daňové podvody a úniky.

kontrol za podmínek zmíněného režimu osvobození došlo k výraznému nárůstu daňových úniků.²

Jedním z nejzávažnějších typů daňových podvodů je podvod **kolotočový**, neboli karusel. Samotný princip tohoto podvodu a následného neoprávněného inkasa nadměrného odpočtu DPH (obvykle ve velmi vysokých částkách) je poměrně jednoduchý. /9/

4.2. Karuselový podvod a jeho charakteristické znaky

Karusel je založený na kvalitní organizaci zapojené skupiny společností z různých členských států, dále pak na načasování provedení celé akce a v neposlední řadě pak na kvalitním administrativním zpracování podkladů, neboť nejdůležitější roli zde mají formálně správné daňové doklady, které slouží jako důkazní prostředek při prokazování „oprávněnosti“ nároku na odpočet daně určených společností v řetězci. V daňových přiznáních vykazované nároky na odpočet daně bývají často velmi vysoké, a jejich inkaso od státu je vlastně cílem karuselového podvodu.

Princip karuselu - jedná se o zapojení několika spolupracujících plátců z různých států EU (minimálně 2) do řetězce, v němž na základě fiktivních dodávek zboží nebo služeb, dochází k fakturaci, tedy vystavování daňových dokladů na neuskutečněná zdanitelná plnění. Tyto daňové doklady jsou plátcí zahrnovány do evidencí pro daňové účely, které jsou podkladem pro vyplnění údajů v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty.

Samotný karuselový podvod je založen na tom, že poslední plátec v řetězci podá, na základě fiktivních dokladů, sestavené přiznání k DPH, z něhož mu vyplývá nárok na nadměrný odpočet, který je mu státem vrácen v zákonné lhůtě, ale v řetězci plátců je jiný předcházející plátec, který byl povinen z téže transakce DPH odvést, coby svou daňovou povinnost. Tento plátec však svou daňovou povinnost státu neuhradí a stane se nekontaktním. Pro takový daňový subjekt se vžil termín „missing trader“ nebo „loser“.

² V roce 2008 daňové ztráty způsobené podvody v EU podle odhadů činily 200 až 250 miliard EUR (zhruba 5 až 6,2 bilionu Kč) ročně. Čtyřicet miliard EUR (téměř bilion Kč) z toho připadalo na podvody s DPH. Vyplývá to ze zprávy, kterou schválil Evropský parlament. Úniky představují 2 až 2,5 % HDP unie.

Správci daně, obzvláště v případech, pokud zmiňovaný řetězec jednotlivých plátců přesahuje hranice několika států, jsou proti tomuto jevu téměř bezmocní, neboť při zahájeném daňovém řízení je, zčásti díky nekontaktnosti některých článků v řetězci a zčásti díky úzké spolupráci zbývajících článků, velmi obtížné prokázat, že se jednalo o fiktivní plnění. Správce daně, na němž leží důkazní břemeno v takovém případě není schopen předložit důkazy o podvodném jednání, na základě kterých by bylo možno nadměrný odpočet zpochybnit a nevyplatit, neboť:

- daňové doklady předložené v takových daňových řízeních totiž netrpí žádnou vadou, nelze na základě nich prokázat, že se jednalo o fiktivní obchodní transakce
- podvodné firmy najímají často i zkušené daňové poradce, s jejichž pomocí se prověřovaným obchodním transakcím nedá formálně nic vytknout
- údaje uvedené na dokladech si, v řetězci zapojené firmy, v případě ověřování těchto údajů ze strany finančních úřadů, vždy navzájem potvrdí a odsouhlasí

takže správce daně pak má velmi malou šanci prokázat, že se jednalo o fiktivní obchodní transakce a tedy o karuselový podvod. Tím spíše, když i po případném prokázání podvodu musí správce daně nadto ještě prokázat u jednotlivých společností, že se do podvodného řetězce zapojily úmyslně. /9/

4.3. Klasické schéma a scénář karuselového podvodu

Schéma č. 2:

Zjednodušené schéma klasického řetězce neboli karuselu.

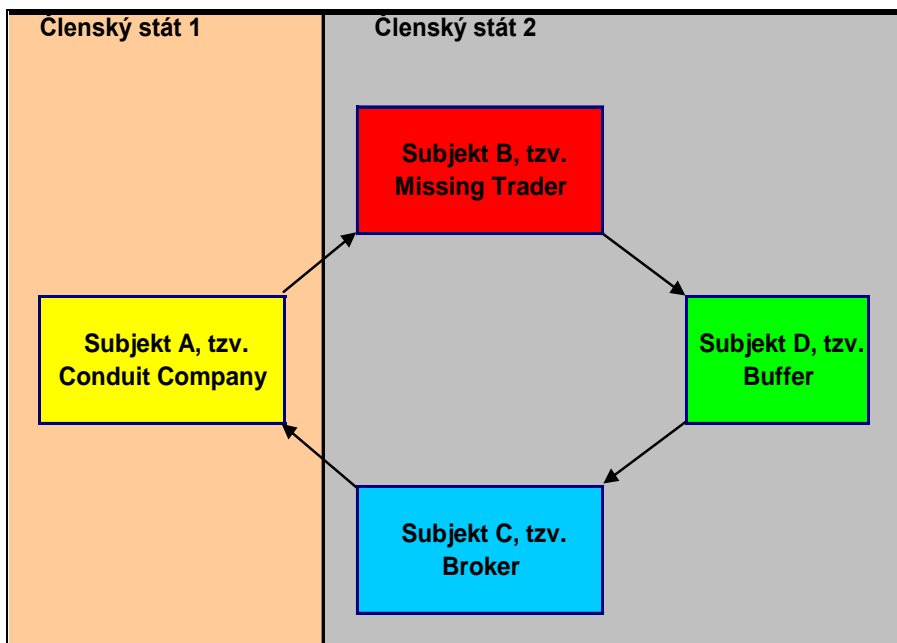


Schéma č. 2; Zdroj: VONDRA, P. – ŠPIČKOVÁ, I. *Multilaterální kontroly /online/*. Vystaveno 2007. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz>

4.3.1. *Charakteristika jednotlivých typických účastníků řetězce:*

Missing Trader – nepodává daňová přiznání, nebo podává, ale vykázanou daňovou povinnost neuhradí, je to nekontaktní subjekt, většinou je reprezentovaný pouze adresou pro doručování, jednatelem společnosti je tzv. „bílý kůň“, cizí společnost, nebo nerezident. Správce daně zde pro nekontaktnost nemá přístup k účetnictví ani jiným dokladům. Úkolem této společnosti v organizovaném karuselovém podvodu je pořizování intrakomunitárních dodávek jejich následný prodej v tuzemsku dalším článkům řetězce subjektům „Buffer“ nebo „Broker“.

Buffer – střední článek řetězce, nakupuje plnění od subjektu „Missing Trader“ a prodává obratem subjektu „Broker“, případně dalšímu „Buffer“. Buffer je ochotný, podává přiznání a platí řádně své daňové povinnosti. Jeho úkolem v organizovaném karuselovém podvodu je zamlžit, znesnadnit šetření správce daně, tvářit se jako

solidní společnost a odvést tak pozornost od subjektu ‚Missing trader‘. ‚Buffer‘ vyvíjí i jiné aktivity než ty ve spojitosti s karuselovým podvodem. Nese také nejmenší riziko.

Broker – tzv. ‚konečný článek‘, který nakupuje zboží od ‚Buffera‘ a obratem uskuteční dodání tohoto zboží do jiného členského státu a nárokuje si odpočet daně při nákupu. Vždy má sídlo ve stejném státě jako ‚Missing Trader‘.

Conduit company – sídlí vždy v jiném členském státě, jeho úkolem je uskutečňovat intrakomunitární plnění a nárokovat si odpočet daně při nákupu zboží, v případě nákupů v tuzemsku nedochází k dalšímu daňovému úniku, v případě intrakomunitárního pořízení zboží uplatňuje daň na vstupu i na výstupu. /14/

4.3.2. Charakteristický scénář řetězce:

Z dosud prokázaných karuselů je zřejmý charakteristický scénář a průvodní znaky těchto podvodů:

- každá ze zúčastněných společností má v řetězci své místo a roli, kterou hraje
- často se v řetězcích objevují stejné osoby, a to v různých firmách a různých pozicích, např. společník, jednatel, poradce, zástupce a podobně
- pokud se týká fakturovaného zboží, jedná se většinou o rozměrově malé produkty, ale s vysokou prodejní cenou, jako jsou například léky, počítačové komponenty nebo mobil
- aby byl podvod naplněn, je fakturováno fiktivní zboží, které nikdy neexistovalo, nebo existuje jen v množství jedné dodávky, která se však fakturuje opakovaně

Úspěšnost těchto karuselových podvodů vychází z logické časové prodlevy mezi realizací jednotlivých, rychle po sobě jdoucích fiktivních obchodních transakcí mezi zřetěženými společnostmi z rozdílných států EU, a okamžikem, od kterého nejdříve mohou být zahájeny postupy k odstranění pochybností či kontroly k prověření těchto transakcí správcem daně. Správce daně může začít s prověřováním údajů deklarovaných v daňových přiznáních nejdříve až po skončení daného zdaňovacího období, a to po uplynutí termínu pro podání daňového přiznání. K tomu je ještě zapotřebí, aby správce

daně nabytí pochybnosti o údajích daňovým subjektem v přiznání uvedených, až pak může správce daně využít institut upravený v daňovém řádu, zákoně č. 280/2009 Sb. paragrafy č. 89 a 90. Toto však nastává často až v době, kdy alespoň jeden člen řetězce přestal platit své daňové povinnosti a stal se nekontaktním, čímž znemožní správci daně prokázat, že se jednalo o daňový podvod. Což potažmo často znamená, že odpočet daně nárokovaný další společností v řetězci nemůže být plně správcem daně zpochybněn a prokázána fiktivnost plnění (viz výše uvedené judikáty ESD) a nárokovaná částka odpočtu daně musí být proto státem vrácena. Z uvedeného vyplývá, že stát vrací na DPH vysoké neoprávněné částky nároku na odpočet, aniž by z vykazovaných obchodních transakcí byla státem zinkasována příslušná daňová povinnost.

Nastíněná problematika je přes tento jednoduchý princip poměrně složitá co se týče možnosti správce daně tento daňový podvod prokázat tak, aby jako skutečný správce daně, tedy někdo, kdo spravuje daň v daném státě, mohl tuto daň pro příslušný stát „zachránit“ a tvrzený odpočet daně do společnosti nevrátit na základě jeho prokazatelné neoprávněnosti.

I když správce daně podá po nabytí pochybností trestní oznámení o podezření na páchaní trestného činu krácení daňové povinnosti, není tím ještě zdaleka zaručeno, že dojde k potrestání viníků a k nápravě stavu věci, a to z toho důvodu, že i v případě karuselů je potřeba navíc, dle výkladu ESD, prokazovat **úmysl** se daňového podvodu zúčastnit. A prokázat něco tak nehmotného a neuchopitelného není rozhodně snadné.

4.4. Dopady daňových úniků z podvodů v oblasti DPH

Daňové úniky a podvody v oblasti daně z přidané hodnoty narušují korektní hospodářskou soutěž v rámci jednotného trhu a snižují daňové příjmy členských států. Mají rovněž dopad na financování rozpočtu Evropské unie, protože vedou ke zvýšeným nárokům na vlastní zdroje členských států odvozených z hrubého národního důchodu (HND). Zdroj z HND slouží k pokrytí zůstatku té části výdajů, kterou nepokryjí ostatní zdroje. T toho vyplývá, že ztráty v důsledku podvodů v oblasti DPH mají dopad na výši celkového zůstatku systému vlastních zdrojů. Protože se kritéria pro výpočet zdrojů

z DPH a HND liší, mohly by tyto ztráty také ovlivnit dopad finanční zátěže na členské státy. /13/

Vzhledem k výše nastíněným dopadům daňových podvodů z oblasti DPH jak na rozpočet jednotlivých členských zemí, tak na rozpočet EU je níže uveden stručný přehled tvorby příjmové stránky rozpočtu EU:

Příjmy rozpočtu Evropské unie.

Podle unijních zákonů musí být každý rok rozpočet Evropské unie vyrovnaný. Všechny výdaje daného roku musí být financovány příjmy vybranými od členských států, případně z rezerv z minulých let.

Jeden ze zdrojů je založen na právě dani z přidané hodnoty. Pravidla určující velikost tohoto příjmu jsou jako obvykle velmi komplexní, ale zjednodušeně je můžeme popsat jako jednoprocentní daň z přidané hodnoty. /15/

Příjmy rozpočtu Evropské unie jsou tvořeny vlastními zdroji, které členské státy vybírají jménem EU a převádějí je do společného rozpočtu, a ostatními zdroji. Mezi zdroje rozpočtu patří:

- 1. tradiční vlastní zdroje** (zemědělské dávky, dávky z cukru a clo)
- 2. podíl na dani z přidané hodnoty (DPH)**
- 3. podíl z hrubého národního důchodu (HND) členských států**
- 4. ostatní** (různé poplatky, pokuty, daně z příjmu zaměstnanců ES)

Vývoj příjmů rozpočtu.

Příjmy rozpočtu Evropské unie (dříve Evropských společenství) prošly za dobu existence evropské integrace určitým vývojem. Zatímco Evropské sdružení uhlí a oceli (ESUO) bylo financováno poplatky, které odváděly podniky uhelného a ocelářského průmyslu, na financování Evropského hospodářského společenství (EHS) a Euratomu se zpočátku podílely členské státy podle své velikosti.

Aby bylo financování Evropských společenství nezávislé na vůli vlád jednotlivých zemí, byl rozhodnutím Rady ze dne 21. dubna 1970 zaveden **system vlastních zdrojů**. Ten měl **tři pilíře** - zemědělské dávky, cla a podíl na dani z přidané hodnoty. První dva jmenované pilíře se též označují jako **tradiční vlastní zdroje**. Podíl

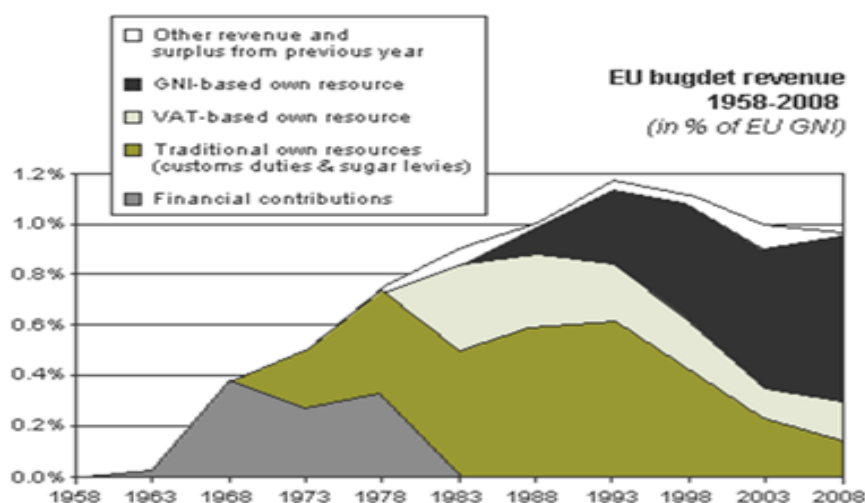
na dani z přidané hodnoty se z technických důvodů začal vybírat až od roku 1980. Jeho maximální výše byla stanovena na 1 % vyměřovacího základu DPH členských států, přičemž tento základ nesměl přesáhnout 55 % HNP jednotlivých zemí.

V roce 1988 byl zaveden **čtvrtý vlastní zdroj rozpočtu** - příspěvek z HNP (od roku 2002 z HND) členských států. Jeho výše je stanovena takovým způsobem, aby dorovnal předpokládané výdaje rozpočtu, které nelze pokrýt prvními třemi zdroji.

Podíl jednotlivých zdrojů rozpočtu se samozřejmě v průběhu let měnil a vyvíjel. To ukazuje i následující graf.

Graf č. 1

Podíl jednotlivých příjmových složek rozpočtu:



Zdroj: EK

Význam tradičních vlastních zdrojů (zemědělské dávky, dávky z cukru a cla) **neustále klesá**. V roce 2010 podle odhadů představoval jen 11,6% rozpočtu EU.

Také **třetí zdroj** (podíl na DPH) se výrazným způsobem vyvíjel. V roce 1979, kdy byl zaveden, tvořil přes 30% rozpočtu. Rozhodnutím ze dne 7. května 1985 byla maximální výše tohoto zdroje stanovena na 1,4% vyměřovacího základu (oproti původnímu 1%), v druhé polovině 80. let 20. století tak podíl na DPH představoval 50 až 60% rozpočtu Společenství, v roce 1986 to bylo dokonce 66%. Oprávněná kritika tohoto zdroje však poukazovala na to, že daní z přidané hodnoty jsou nejvíce zatíženy chudé státy. Proto došlo postupně ke snížení hranice z 1,4% až na 0,5% (od roku 1999) a velikost vyměřovacího základu byla omezena na maximálně 50% HNP členského

státu. V posledních letech tedy tento zdroj rozpočtu zaznamenal **výrazný pokles**. V roce 2010 tvořil dle odhadu jen 11,3% rozpočtu EU.

Největším zdrojem příjmů se tak stává **příspěvek z HND** členských států (v roce 2010 představuje 75,9 %), který nejlépe zohledňuje schopnost zemí platit do společného rozpočtu. Na druhé straně tím ale dochází k popření snahy o autonomii rozpočtu, která v 70. letech 20. století vedla k zavedení systému vlastních zdrojů. /12/

5. ANALÝZA MOŽNOSTI ELIMINACE KARUSELOVÝCH PODVODŮ

5.1. Příklady skutečně zrealizovaných karuselových podvodů

5.1.1. Případ A - „Pracovní oděvy“ 2004 – 2005:

FAKTA o karuselovém podvodu:

Tento karuselový podvod byl zrealizován v období od října 2004 do května 2005, tedy během 8 měsíců, kdy se pracovní kombinézy v několika různě velkých dodávkách opakovaně údajně „přelily“ přes zúčastněné společnosti. Škoda na DPH z tohoto dokonatého podvodu byla správcem daně vyčíslena přibližně na 30 mil. korun.

Schéma č. 3:

Reálný řetězec.

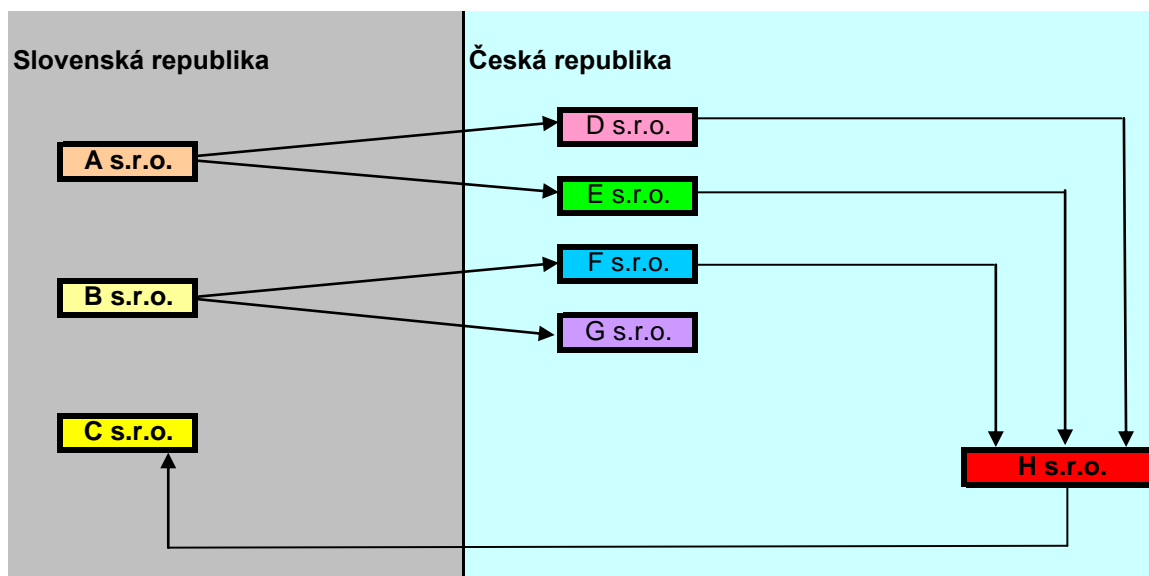


Schéma č. 3; Zdroj: vlastní konstrukce uvedená v bakalářské práci Analýza daňových úniků u DPH v prostředí EU /9/

Předmětem deklarovaných obchodních transakcí zrealizovaného karuselového podvodu znázorněného na schématu č. 3 byly údajně pracovní kombinézy se speciální povrchovou úpravou. Cena za jednu pracovní kombinézu se pohybovala ve všech vykazovaných dodávkách v ceně slovenských dodavatelů, tj. 2.600,- Sk a cena v Kč při

obchodování na území ČR se měnila pouze v závislosti na denním přepočítacím kurzu. K navyšování cen při obchodování mezi účastníky tohoto řetězce nedocházelo.

Objem jednotlivých dodávek se pohyboval v množství od 500 do 3 600 ks. Celkový objem vyfakturovaného zboží v rámci tohoto karuselového podvodu činil 72 900 ks, což na základu DPH činilo při průměrné ceně 2 000 Kč/ks celkem 145 800 000 a DPH v základní sazbě 27 702 000 Kč. Uvedené není finálním číslem, protože se správci daně nepodařilo pro nekontaktnost některých subjektů zajistit všechny doklady týkající se této řetězové obchodní transakce.

Společnosti A, B a C vystupovaly jako **Conduit Company**, společnosti E, F a G byly v komunikaci se správcem daně velmi problematické, až se v konečné fázi řízení staly naprosto nekontaktními, tedy zaujaly typické postoje pro **Missing Traders**.

Společnost D se chovala jako **Buffer** a společnost H byla konečným článkem, tedy **Brokerem**.

Samotný karuselový podvod spočíval v tom, že v poměrně krátké době společnosti D, E, F a G pořídily zboží z jiného členského státu (Slovensko), při pořízení odvedli DPH na výstupu a na základě daňových dokladů zároveň uplatnily nárok na odpočet.

Pořízené zboží v několika po sobě následujících dodávkách prodaly dalšímu tuzemskému plátcí a na základě těchto prodejů měli vykázat a odvést daň, daň však pouze vykázaly, ale daňovou povinnost již neuhradily.

Společnost H si z veškerého takto nakoupeného zboží uplatnila na základě daňových dokladů nárok na odpočet a obratem nakoupené pracovní kombinézy údajně dodala ve třech dodávkách na Slovensko a uplatnila přitom § 64 ZDPH, tedy osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Z této rychle provedené transakce tedy společnost H vykázala jen vysoký nárok na odpočet, který správce daně začal prověřovat. /9/

FAKTA o postupech správce daně:

Opakovaně nárokováný vysoký odpočet DPH společností H byl důvodem k zahájení daňové kontroly právě u této společnosti. Na základě zjištěných skutečností a

získaných pochybností o skutečné realizaci tvrzených obchodních transakcí, zažádal správce daně dožádáním o informace ostatní správce daně, jimž byly místně příslušné společnosti D, E, F a G za účelem prokázání skutečného uskutečnění plnění a ověření existence pracovních kombinéz.

Zapojené společnosti byly místně příslušné různým správcům daně, což jednotlivá zahájená daňová řízení a úkony prodlužovalo, neboť administrativně a procesně správná výměna informací mezi správci daně si vyžaduje určitý čas a v případě intrakomunitárních plněních je časová prodleva při výměně informací ještě výraznější.

V době, kdy začalo ověřování podezřelých transakcí, byly již společnosti E, F a G nekontaktní, aniž by uhradily své daňové povinnosti vůči státu z deklarovaných obchodů. Z předchozích daňových řízení u těchto společností měl v tomto případě správce daně k dispozici některé doklady, z nichž vyplývalo, že jmenované společnosti údajně uskutečnily pořízení zboží - pracovních oděvů z jiného členského státu. Proto správce daně přistoupil k zaslání žádostí o poskytnutí informací na základě zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, do Slovenské republiky.

Jednatel 3 českých společností, z celkem 5 zúčastněných, byla shodná osoba, a ve všech 5 českých společnostech figuroval jeden daňový poradce.

Než se vyřídily potřebné formality související s procesně správným postupem správce daně, staly se nekontaktními i všechny tři slovenské společnosti, které byly místně příslušné různým správcům daně na Slovensku.

Je zde předpoklad, že zmíněné společnosti A, B i C byly personálně, nebo jinak spojené. Pro nekontaktnost se správci daně však toto spojení nepodařilo prokázat.

VYHODNOCENÍ efektivity postupů správce daně:

V případě A se správci daně nepodařilo prokázat, že se jednalo o podvod a proto nemohl zpochybnit deklarovaný nárok na odpočet u společnosti H.

Daňová povinnost vůči státu nebyla dlužnými společnostmi uhrazena.

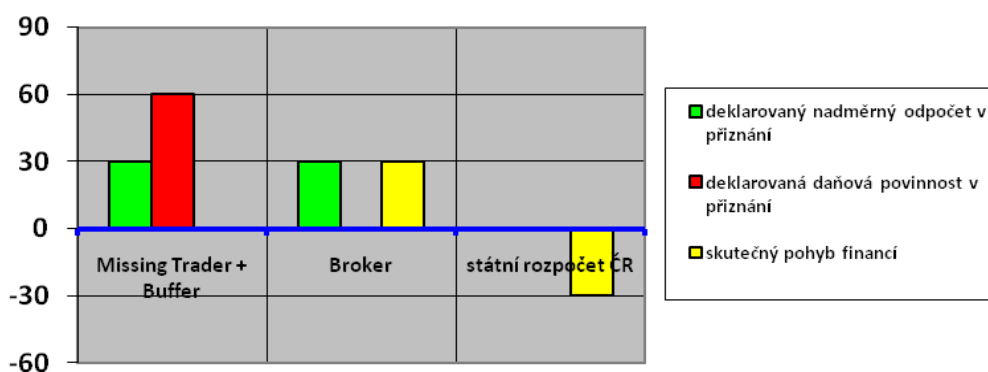
GRAFICKÉ ZNÁZORNĚNÍ

V níže uvedené grafu jsou znázorněny vykázané částky v daňových přiznáních zúčastněných společností dle jejich role v řetězci (**Missing Trader:** české společnosti E, F a G, **Buffer:** česká společnost D, **Broker:** česká společnost H) a žlutě pak skutečný pohyb finančních prostředků.

Graf č. 2 znázorňuje principiální dopady karuselových dopadů na státní rozpočet ČR. Následující graf č. 3 pak znázorňuje vliv obdobného obchodu, který není zatížen karuselovým podvodem.

Graf. č. 2

Karuselový podvod „pracovní oděvy“, jeho dopady na rozpočet ČR, údaje jsou uvedeny v mil. Kč:

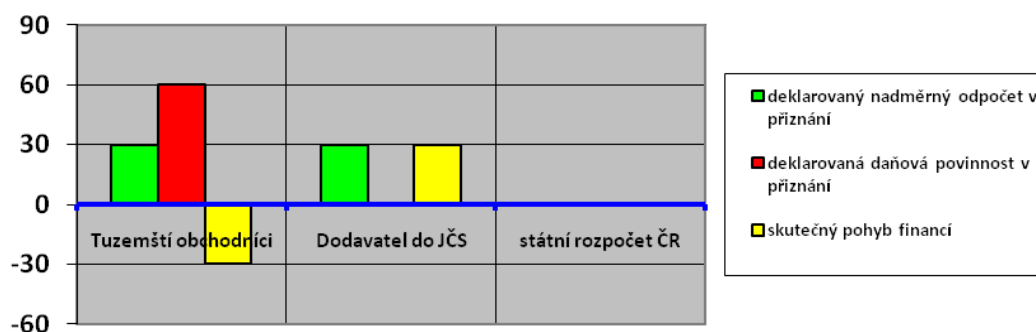


Graf. č. 2; Zdroj: vlastní konstrukce

V následujícím grafu č. 3 je znázorněno, jaké by měly vykázané obchodní transakce dopady, pokud by se nejednalo o karuselový obchod, ale o regulérní obchod. Je nutno upozornit, že v daném případě při přefakturaci zboží mezi společnostmi nedošlo k navyšování ceny zboží, proto se tento obchod jeví pro státní rozpočet jako neutrální. Pokud by byla uplatněná běžná obchodní marže, byl by rozpočet navýšen právě o daň z přidané hodnoty, kterou by tvořila zmíněná marže.

Graf. č. 3

Regulérní obchod a jeho dopady na rozpočet ČR, údaje jsou uvedeny v mil. Kč:



Graf č. 3; Zdroj: vlastní konstrukce

Z výše uvedeného vyplývá, že největšími překážkami při prokazování jakéhokoliv karuselového podvodu jsou omezené procesní možnosti správce daně a zároveň jeho povinnost prokázat úmysl či vědomí o páčání podvodné činnosti. Největší negativní roli zde hraje především, již zmiňovaná, časová prodleva, s jakou se dostanou ke správci daně signální informace o realizaci podvodu, který je na této časové prodlevě vlastně založen. /9/

5.1.2. Případ B - „Barevné kovy“ 2009 – 2011:

V následujícím textu budou poznámkou „problém č.“ napsanou v závorce označeny skutečnosti, které kromě základních pilířů uvedených v kapitole 3, přispívají k úspěšné existenci karuselových podvodů.

FAKTA o karuselovém podvodu:

Ve výše uvedeném případě A byl karusel založen a zrealizován, s největší pravděpodobností, na fakturaci fiktivního zboží.

V tomto případě B zboží zčásti existuje a podvod je založen na jeho několikanásobném opakovaném obchodování, bez jakýchkoliv úprav tohoto zboží. Tento případ je mnohem komplikovanější, a to z důvodu své rozsáhlosti (*problém č. 1*)

nejen co do počtu zapojených společností, ale i objemu údajně obchodovaného zboží, kovového šrotu především v podobě měděného odpadu. Dále je v tvrzených obchodech zastoupen i kovový odpad obsahující levnější druhy barevných kovů jako hliník, nerez, zinek apod.

Jedná se o zboží nekontrolovatelné, neboť většinou je ve formě volně loženého šrotu, kovových segmentů různých tvarů, tedy zboží, jenž nelze jednoznačně identifikovat (*problém č. 2*) a jeho pohyb správcem daně monitorovat. Což je zřejmé z níže uvedených fotografií, na nichž jsou zachyceny různé „dodávky“ kovového odpadu.

Fotografie č. 1:

Dokumentace uskladněného kovového šrotu - elektromotory



Foto. č. 1; Zdroj: vlastní archiv

Fotografie č. 2:

Dokumentace uskladněného kovového šrotu - nerez



Foto. č. 2; Zdroj: vlastní archiv

Jak je zřejmé ze snímků, jde o zboží, které může být opakovaně nakupováno a prodáváno, aniž by bylo možné prokázat, že jde o totožné zboží. Existuje důvodné podezření, že dochází k několikanásobnému nárokování nadměrného odpočtu na jedno identické plnění. Jinými slovy, je zneužíván princip daně z přidané hodnoty, neboť dochází k aplikaci přidané hodnoty na zboží, které není nijak zhodnocováno, neprochází žádnými stupni úprav a je opakovaně „obchodováno“. Toto podezření posílilo zjištění pracovníků slovenské daňové správy, kteří na základě hromadících se L3 dotazů na jednoho konkrétního odběratele (zapojeného do předmětného řetězce) velmi pečlivě zkoumali objem nakoupeného měděného odpadu za jeden rok a zjistili, že není možné za rok vyprodukovat tolik měděného odpadu, kolik ho tato firma nakoupila od různých obchodníků z JČS a poté opět prodala. A to je dalším charakteristickým znakem

karuselových podvodů s barevnými kovy - všechny zapojené společnosti jsou jen obchodními společnostmi. Dosud se ve schématu obchodních vztahů nevyskytnul jediný producent těchto šrotů, tedy výrobní podnik. Jen asi ve dvou zatím potvrzených případech se v předmětném řetězci objevily společnosti, které realizují výkup druhotných surovin, ale většinou jde jen o drobný výkup od občanů. I existence tohoto výkupu, těžko průkazně kvantifikovatelného, slouží ověřovaným společnostem k prokazování faktické existence obchodovaných barevných kovů.

V tomto případě B - barevné kovy správce daně nabytí podezření, že se jedná o karuselový podvod především na základě těchto indicií:

- společnost sídlící na virtuální adrese začala vykazovat mnohamilionové obraty
- uvedená společnost neměla zaměstnance
- uvedená společnost nemá žádný majetek ani pronajatý
- na pozici jednatele a společníka byla osoba, která se vyskytovala i ve společnostech zapojených ve výše uvedeném karuselovém podvodu s pracovními kombinézami
- obchodní transakce – prodej barevných kovů vykazovala tato společnost se společnostmi, která figurovala taktéž ve výše uvedeném karuselovém podvodu s pracovními kombinézami

FAKTA o postupech správce daně:

Správce daně po nabytí podezření zahájil standardní postup a vyzval daňový subjekt k předložení daňových dokladů, smluv a jiných dokladů souvisejících s vykázanými údaji v daňových přiznáních.

V průběhu vedených daňových řízení kladal otázky, a to i na původ zboží, ale každý z dotázaných aktérů odpověděl, že:

- reaguje na nejlepší nabídky trhu a skutečnost je taková, že kovový odpad nabízejí výhodně obchodní společnosti a nikoliv výrobní
- zjišťování původu zboží není jejich povinností
- nebo že provádět výkup od producentů je časově i mechanicky velmi náročné, neboť producenti produkují sice tříděný odpad, ale v malých

množstvích pro jednotlivé požadované odběry a že nakládání od producentů je náročné na technické vybavení

Správce daně zpracoval a postupně aktualizuje schéma obchodních vztahů rozrůstajícího se řetězce – karuselu. Všechny v něm uvedené společnosti jsou ze zapojení do karuselu podezřelé, úkolem správce daně zůstává prokázat, zda šlo o vědomé páchaní podvodu u všech společností, nebo zda některé z těchto společností jsou společnostmi řádně obchodujícími a do tohoto karuselu jsou organizátory zapojeny z důvodu, aby rozptýlili podezření správce daně (jde buď o tzv. Buffery – s vědomím své role v řetězci, nebo bez tohoto povědomí).

Dosud zapojené tuzemské společnosti jsou z celé České republiky a jsou tedy místně příslušné různým finančním úřadům (*problém č. 3*), proto správce daně přistoupil k ověřování vykázaných údajů pomocí dožádání jiných FÚ.

Situaci v prokazování karuselových podvodů komplikuje rozdílnost přístupů konkrétních pracovníků, jimž je prověření jednotlivých obchodních transakcí na základě dožádání zasláního správcem daně, který nabyt podezření, přiděleno. Pokud dožádaný pracovník zvolí postup „čistý stůl“ pak pouze ověří existenci samotných dokladů a částek na dokladech uvedených, tedy formální stránku věci, a dožadujícímu úřadu sdělí, že jejich daňový subjekt dle předložených daňových dokladů plnění přijal (nebo uskutečnil) a tím proces ověřování údajů na základě dožádání ukončí (*problém č. 4*). Pro dožadujícího správce daně, který má pochybnosti o faktické existenci zboží, však tímto stylem provedené ověřování má stejnou hodnotu, jako v těch případech, kdy dožadovaný daňový subjekt je již nekontaktní (Missing Trader) – podezření zůstává, avšak na „mrtvém bodě“, neboť nedošlo k získání důkazních prostředků svědčících o existenci či neexistenci zboží.

Dožádání byla zaslána na ty finanční úřady, jimž byli místně příslušní odběratelé a dodavatelé barevných kovů šetřeného období. Standardní **čekací doba** od odeslání dožádání do obdržení odpovědi na něj se pohybuje kolem **3-4 měsíců** (*problém č. 5*). Mezitím správce daně pozval ke svědecké výpovědi, u níž ze zákona musí být přítomen i šetřený daňový subjekt, i řidiče společnosti, která dle předložených dokladů měla zajišťovat dopravu barevných kovů. Před svědeckou výpovědí si správce daně ověřil z přiznání k silniční dani, že dopravce nedisponuje nákladním autem s tak velkou nosností, aby mohl najednou odvést fakturovanou dodávku mědi. Na položenou otázku

v tomto duchu zareagoval daňový subjekt tak, že svědkovi napověděl a ten se potom držel této napovědy, když jako protokolovanou odpověď uvedl, že sice fakturoval 2x větší množství než jeho vůz uveze, ale že šlo v podstatě o to, že náklad vezl na dvakrát za poloviční cenu. Knihy jízd si nevedl. V případech karuselových podvodů je běžné, že v řetězci jsou zapojeny nejen obchodní společnosti, ale i dopravci. Při ověřování a výpovědích jednotlivé články řetězce spolupracují a navzájem si veškeré skutečnosti potvrzují (*problém č. 6*).

Správce daně dále zaslal dotaz typu L3 v rámci mezinárodní administrativní spolupráce do jiných členských států, kde se nalézali dodavatelé a odběratelé podezřelé společnosti, aby i zde ověřil faktické uskutečnění tvrzených plnění. Standardní **čekací doba** od odeslání dotazu L3 do obdržení odpovědi na něj se pohybuje kolem **6-12 měsíců** (*problém č. 5*).

V případech, kdy správce daně, z důvodu podezření na karusel, nevyplatí daňovému subjektu požadovanou částku nároku na odpočet daně ve vyměřovacím řízení a doba zadržení odpočtu DPH se díky čekání na odeslaná dožádání prodlužuje, často vstupují do procesu zasvěcení daňoví poradci, jejichž role v karuselu je zaměřena na zpochybnění správného procesního postupu správce daně. Vystupují často arogantně a vytváří na správce daně cílený psychický nátlak (*problém č. 7*). Výsledným efektem tohoto nátlaku bývá změna přístupu správce daně, který následně zvolí bezkonfliktní metodu „čistý stůl“.

Uvedená změna přístupu správce daně bývá vyvolána synergickým efektem všech výše skutečností, označených v závorce slovem *problém*.

Pokud správce daně vytrvá, společnosti často přistupují ke změně sídla, tedy místní příslušnosti za účelem přestěhování svého daňového spisu k jinému správci daně (*problém č. 8*).

V tomto případě barevných kovů je v současné době stav takový, že již 4 zúčastněné společnosti přemístily svá sídla na virtuální adresy do Prahy. To samo o sobě se stalo další indicií potvrzující podezření, že se jedná o podvod.

Správce daně po nabytí podezření na karuselový podvod sepsal a zveřejnil tzv. signální informaci pro ostatní finanční úřady, v níž jsou uvedeny důvody podezření a identifikovány známé články podezřelého řetězce.

Dalším krokem bylo vystavení sdělení o podezření na karuselový podvod Policii ČR.

Dalším postupem je monitorování dalších aktivit podezřelého subjektu, hledání důkazních materiálů a průběžné předávání aktuálních informací mezi ostatními správci daní, pod něž spadají ostatní články řetězce, neboť každá informace může sloužit k odhalení podvodu. Jedná se vlastně o „čekání na chybu“ některého z článků řetězce.

Po celou dobu průběhu ověřování a prokazování údajů je konkrétní osoba správce daně, jak už bylo výše zmíněno, pod psychickým tlakem, jež způsobují tyto faktory:

- nedostatek koncentrace na daný problém z důvodu souběžného provádění správy daně u jiných daňových subjektů, než těch zapojených do karuselu
- vysoká pravděpodobnost málo efektivních výsledků
- nadměrná míra kontaktu ze strany daňového poradce
- obdržené odpovědi na dožádání vypracované jen na základě formální kontroly dokladů
- tlak vedoucích pracovníků na výsledky,

což může vést ke ztrátě energie a odhodlání jedince v daňovém řízení, které má vést k odstranění jeho pochybností, pokračovat. Takový správce daně pak daňové řízení ukončí a nárok na odpočet uzná. Uznání nároku na odpočet může být kdykoliv v průběhu daňového řízení zdůvodněno nedostatkem důkazů proti tvrzení daňového subjektu, neboť to tento nedostatek důkazů o spáchání karuselového podvodu je průvodním jevem řetězců (*problém č. 9*).

VYHODNOCENÍ efektivity postupů správce daně:

U jedné ze zapojených společností jsou otevřena vytykáací řízení již od července 2009 (společnost se rozhodla změnit sídlo), u další jsou otevřena vytykáací řízení od října 2009 (společnost se rozhodla změnit sídlo). U další společnosti, sídlící na virtuální adrese jsou otevřena vytykáací řízení od února 2010. Celkově správce daně v současné době zadržuje na základě neukončených daňových řízení u těchto společností přibližně 8 mil. korun na DPH a v podstatě v tuto chvíli záleží jen na tom, zda podvodný řetězec udělal někde chybu, kterou správce daně odhalí a bude moci využít jako důkazní

prostředek. V případě, že se mu nepodaří znedůvěřhodnit formální správnost předložených dokladů tím, že by prokázal fiktivnost plnění, pak bude muset zadržovanou částku nároku na odpočet společností vyplatit.

5.2. Shrnutí výsledků z provedené analýzy současných možností správce daně při odhalování karuselových podvodů.

Z výše uvedeného vyplývá, že jediným nástrojem správce daně při odhalování karuselových podvodů, je VÝMĚNA INFORMACÍ, a to v národním i mezinárodním měřítku.

Informace jsou v dnešním světě nejcennějším artiklem, ale musí se jednat o informace včasné. **Pokud hovoříme o výměně informací v rámci mezinárodní spolupráce při správě DPH je nutno vzít v úvahu, že jde o informace staré, které nemohou napomoci předcházení páchání karuselových podvodů.**

Informace, které si správy daní jednotlivých států vyměňují, pocházejí z podávaných souhrnných hlášení, která jsou povinni plátcí podávat za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Pokud tedy zorganizovaný řetězec firem - 2 tuzemské společnosti (A a B) a 1 firma z JČS (C) - začnou realizovat karuselový podvod, tedy vykazovat fiktivní obchody, při nichž k fakturám – daňovým dokladům o dodání do JČS připojí řádně vyplněné mezinárodní dopravní listy, potvrzené dopravní společností, která je do karuselu rovněž zapojena, dostanou se tyto informace do systému nejdříve 25. dne následujícího měsíce. Vzhledem k tomu, že se jedná o fiktivní plnění, ale na základě formálně správných dokladů, jejichž bezchybnosti věnují zúčastněné společnosti velkou pozornost, je pravidlem, že v tuto chvíli – tedy 25 dnů po skončení měsíce, v němž se obchod „uskutečnil“ **podezření správci daně nevznikne**, neboť vykázaná výše uskutečněného obchodu koresponduje s údaji vykázanými ve státě odběratele v jeho daňovém přiznání.

Předpokládejme, že tuzemská společnost A je čtvrtletním plátcem DPH, který dodává „fiktivní“ zboží tuzemské společnosti B, jež je měsíčním plátcem DPH. Každý měsíc fakturuje společnosti B zboží za 5 mil. Kč. Celkem za 1. čtvrtletí daného roku vyfakturuje na společnost B zboží za 15 mil. Kč /DPH činí 3 mil. Kč/, tyto částky uvede do přiznání, které v souladu se zákonem podá do 25. dubna, kdy je povinna přiznanou

daň i zaplatit To již společnost A neudělá. Tedy až 25. dubna **může vzniknout správci daně poprvé podezření**, že něco není v pořádku, což se většinou nestane, neboť neprovedení včasné úhrady daňové povinnosti není indikátorem podvodného jednání. Mezitím společnost B, tuzemský plátce, každý měsíc ve svém daňovém přiznání uvádí nákup zboží v hodnotě 5 mil. a zároveň vykazuje nárok na odpočet daně ve výši 1 mil. Kč. Dále vykazuje dodání zboží do JČS společnosti C, na které uplatňuje osvobození daně, v daňovém přiznání tedy zůstává měsíčně nárok na odpočet daně ve výši 1 mil. Kč, který je stát povinen vyplatit subjektu do 30 dnů od vykázaní. Neboť uplatnění osvobození na dodání zboží do JČS je zákonný postup, takové daňové přiznání nevykazuje žádné znaky nedůvěryhodnosti a systém ho jako podezřelé nevyhodnotí. Společnosti B se měsíčně ze státního rozpočtu vyplatí 1 mil. Kč.

Společnost C při pořízení zboží z JČS je povinna uplatnit na pořízené zboží daň, ale zároveň si může nárokovat odpočet daně. Touto společností podávané daňové přiznání je, pokud společnost fiktivní zboží uloží na fiktivní sklad, ve výsledku neutrální. Podezření správci daně opět nevzniká hned.

Z výše uvedeného plyne, že až do doby, než správce daně místně příslušný společnosti B zaznamená jako podezřelou aktivitu opakované nárokování vysokých nadměrných odpočtů a podaří se mu vyjádřením zcela konkrétních pochybností zahájit postup k odstranění pochybností, nebo zahájit kontrolu, vyplácí se společnosti B měsíčně 1 mil. Kč.

Pokud správce daně začne ověřovat aktivitu společnosti B, ta obratem informuje společnosti A i C a ty se stanou pro své správce daně nekontaktními.

Správce daně při ověřování aktivit společnosti B využije postupy mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH - přistoupí **k výměně informací na dožádání** a vyzve správce daně v JČS, místně příslušného společnosti C, aby mu ověřil, zda společnost C zboží skutečně přijala a zdanila. Od data odeslání takové žádosti z finančního úřadu jednoho státu na konkrétní finanční úřad ve státě odběratele uběhne díky schvalovacím postupům minimálně měsíc, obvyklá praxe je ale 2 – 3 měsíce. Stejně dlouho trvá i návrat takové odpovědi. Správci daně v JČS se však nepodaří ověřit žádné skutečnosti, neboť plátce C je již nekontaktní a odpověď v tomto duchu obdrží správce daně místně příslušný společnosti B. V ideálním případě 3 měsíce po jejím

odeslání, obvykle po půl roce. *Přínos takové informace je nulový, neboť správce daně, na němž leží důkazní břemeno, neprokázal, že k dodání do JČS nedošlo.*

Takový je obvyklý výsledek využití výměny informací v rámci administrativní mezinárodní spolupráce při odhalování karuselového podvodu.

Daňová řízení ve spojitosti s karuselovými podvody trpí po celou dobu svého trvání nedostatkem důkazních materiálů k prokázání podvodu, neboť zúčastněné společnosti si vzájemně deklarované transakce vždy před správcem daně potvrdí a tvrzení doloží formálně správnými doklady.

Výměna informací je při odhalování a prokazování karuselových podvodů neúčinná.

6. VÝSLEDKY A NÁVRH ŘEŠENÍ

6.1. Výsledky

Z výše uvedeného plyne, že při zachování zákonných procesních postupů **v současném systému obrany před karuselovými podvody, založeném výhradně na přenosu informací**, existuje jen velmi malá pravděpodobnost, že správce daně prokáže, že se jedná o podvod. Proto k eliminaci úniků z karuselových podvodů je nezbytně třeba najít takovou cestu uplatňování daně z přidané hodnoty při intrakomunitárním obchodování, která by podporovala intrakomunitární obchodování, ale neumožnila by jej zneužívat k realizaci podvodů.

Je tedy potřeba najít systémově odlišný způsob obrany proti karuselovým podvodům.

6.2. Návrh řešení

Změna systému v obraně proti řetězcům vyžaduje změnu v aplikaci DPH v souvislosti s obchodování na vnitřním trhu EU. Takové systémové změně vyhovuje návrh **zavedení intrakomunitárního zdanění. Tzn. zdanění dodávek zboží při obchodování mezi členskými státy Evropské unie za použití intrakomunitární sazby DPH.**

Princip aplikace INTRAKOMUNITÁRNÍ SAZBY DPH

Tento institut *intrakomunitárního zdanění* by fungoval tak, že při intrakomunitárním obchodování by nedocházelo k reverse charge, tedy k tomu, že povinnost DPH vykázat a zaplatit by se přestala překlápet při obchodování mezi členskými státy z dodavatele na odběratele. Společnost, která by dodávala zboží do JČS by již neuplatňovala osvobození, ale zboží na výstupu by řádně zdanila příslušnou sazbou svého státu a tuto daň by odvedla do nově vzniklé „kasy EU“, lépe řečeno novému administrativnímu **útvary správy DPH EU**. Z této „kasy“ by EU vyplácela nárok na odpočet daně společnosti odběratele dle příslušné sazby státu odběratele.

Schéma č. 4:

Princip aplikace DPH na intrakomunitární dodávky

Daňové povinnosti i nároky na odpočet DPH (viz barevné šipky) budou odpovídat sazbě DPH platné ve státě dodavatele (odběratele) a bude je spravovat zvláštní útvar správy DPH při EU, ve schématu označený jako „KASA“ EU:

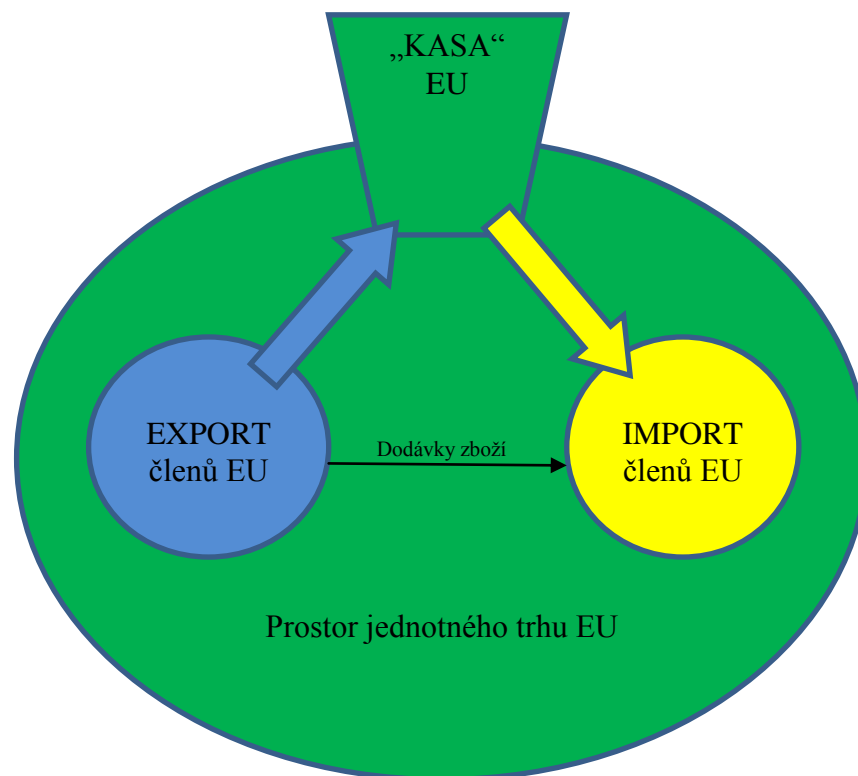


Schéma. č. 4; Zdroj: vlastní konstrukce

Vzhledem k základní charakteristice DPH, tedy k požadavku na její NEUTRALITU, je **v současné době**, kdy se nepodařilo zcela harmonizovat daňové sazby DPH jednotlivých členských států, tento požadavek splněn aplikováním systému reverse charge, při kterém je dodání zboží u dodavatele, který uskutečňuje plnění do JČS, osvobozeno od povinnosti daň přiznat. Na druhou stranu odběratel při pořízení zboží z JČS je povinen toto zboží při jeho pořízení zdanit, provést tzv. samovyměření daně. Zároveň má však i právo na uplatnění odpočtu na základě daňového dokladu vstaveného dodavatelem. Tímto mechanismem je zaručena daňová neutralita a také řešen problém plynoucí z rozdílných daňových sazeb.

Osvobození od povinnosti přiznat daň při dodání zboží do JČS, je základnou pro páchání karuselových podvodů.

Navrhovaný systém uvalení daně i na intrakomunitární dodávky zboží za využití intrakomunitární sazby daně přinese eliminaci karuselových podvodů, při zachování neutrality DPH a nenarušení funkčnosti jednotného trhu. Jak už je výše uvedeno, dodavatel by při uskutečnění dodávky zboží do JČS zatížil toto zboží sazbou DPH platnou ve státě dodavatele a tuto daň by odvedl do nového administrativního útvaru EU, který by se zabýval správou této daně z intrakomunitárních dodávek. Odběratel uvedeného zboží by si nárokoval odpočet DPH ze základu daně, a to v sazbě DPH platné pro stát odběratele. Nárok na odpočet daně by požadoval opět od útvaru správy DPH EU.

Vzhledem k tomu, že se jedná o daň z přidané hodnoty, jejímž principem je zdaňování právě jen přidané hodnoty ke zboží, vzniklé na jednotlivých stupních zpracování, lze předpokládat, že bilance útvaru správy DPH EU bude kladná (přesto, že navýšení příjmové stránky rozpočtu není hlavním důvodem pro zavedení zdanění dodávek zboží do JČS). Zda je uvedený předpoklad správný ověří analytická část této práce.

Podvody na DPH v současnosti využívají mechanismu DPH nastaveného pro vnitřní trh tak, že při obchodech uvnitř EU dodání zboží nepodléhá DPH, povinnost uhradit DPH se překlápí na členský stát, kam se zboží dodalo. To umožnilo tři typy hlavních daňových úniků:

- karuselové podvody (podvod typu Missing Trader)
- prohlášení o fiktivním dodání do JČS, zboží však zůstane na domácím trhu s tím, že je později prodáno bez DPH
- splatná DPH není při dodání do členské země určena uhrazena /13/

Navrhovaný institut zdanění *intrakomunitárních dodávek za pomoci intrakomunitární sazby DPH* povede k eliminaci prvních dvou jmenovaných podvodů, tím že odstraní systém, na němž jsou řetězce postaveny – tedy systém osvobození dodávek do JČS.

Ve vztahu k základním pilířům existence karuselů dojde k těmto změnám:

- k PILÍŘI č. 1 - Samotný princip DPH – zrušení osvobození při dodání do JČS za současného zachování všech ostatních principů DPH
- k PILÍŘI č. 2 - Komunitární právo EU – beze změn, nadále zůstane v platnosti celý nastavený systém, ale na obchodování mezi členskými zeměmi EU se použijí výklady obecně platných ustanovení o DPH
- k PILÍŘI č. 3 - Stupeň harmonizace sazeb DPH – beze změn, jednotlivé země si budou moci ponechat právo na stanovení sazby DPH, rozdílnost v sazbách při intrakomunitárních obchodech bude vyrovnána shromažďováním a vyplácením DPH z obchodů na vnitřním trhu nově vzniklým administrativním útvarem EU pro správu DPH
- k PILÍŘI č. 4 - Jednotný evropský trh – beze změn, členské státy EU na něm budou i nadále obchodovat bez deformací hospodářské soutěže, neboť rozdílnost v sazbách jednotlivých členských států EU bude vyrovnána shromažďováním a vyplácením DPH z obchodů na vnitřním trhu nově vzniklým administrativním útvarem EU pro správu DPH
- k PILÍŘI č. 5 - Platné procesní postupy správce daně – beze změn, zůstanou zachovány, avšak už nebudou konfrontovány s karuselovými podvody vzniklými na základě aplikace osvobození od DPH při intrakomunitárních dodávkách

Problematika posledního z podvodů, tedy neuhrazení splatné DPH způsobuje škody především jednotlivým členským státům a řešení tohoto problému je a zůstane čistě v možnostech a legislativě těchto členských států.

6.3. Diskuse.

Karuselové podvody na DPH jsou jedním z daňových podvodů na DPH, které jsou v rámci EU realizovány a jež způsobují nižší výběr na DPH v jednotlivých členských zemích. Tím potažmo způsobují, že i příjmová položka rozpočtu EU je nižší, což klade vyšší nároky na jednotlivé členské státy, a to v oblasti odvodu z jejich HND do rozpočtu EU, neboť tento rozpočet musí být, podle unijních zákonů, každoročně

vyrovnaný a právě odvod z HND je používán na dorovnání jakýchkoliv výpadků jiných příjmů, tak, aby rozpočet EU nikdy nebyl deficitní.

Jako vedlejší efekt by zavedení *intrakomunitárního zdanění*, vedle vyššího příjmu do rozpočtu EU, přineslo i snížení administrativních nákladů a časových ztrát jednotlivých členských států EU, které souvisí s agendou mezinárodní administrativní spolupráce při správě DPH.

6.3.1. Verifikace hypotéz

V souvislosti se zavedením zdanění intrakomunitárních dodávek vznikají o jeho efektech tyto hypotézy:

- HYPOTÉZA č. 1 - zavedení zdanění intrakomunitárních dodávek povede k vyšším příjmům v rozpočtu EU z titulu výběru intrakomunitární DPH
- HYPOTÉZA č. 2 - i při zamítnutí výše uvedené hypotézy bude mít zavedení zdanění intrakomunitárních dodávek pozitivní vliv na rozpočet EU

Verifikace hypotézy č. 1:

Pomocí modelu intrakomunitární sazby DPH

Při následujícím modelovém vyčíslení efektu zavedení *komunitární DPH na rozpočet EU* bude přihlédnuto k rozpočtům EU za 3 roky, a to 2007, 2008 a 2009 a budou využita statistická data o výši importu a exportu členských států navzájem v rámci jednotného evropského trhu také za období 2007 - 2009. Pro výpočet budou jednotlivé členské státy rozděleny podle své aktuální výše základní sazby v jednotlivých letech na tzv. „**sazbostáty**“; veškeré zobchodované zboží v uvedených obdobích bude považováno za zboží v základní sazbě; dle sazbovostátů bude vyčíslen export a import těchto států do a z EU27; jako jednotka je brána 1 milion EUR.

V následujících tabulkách budou shromážděny tyto informace:

- **Tabulka č. 2:** uvádí základní sazby DPH platné v období 2007-2009 v jednotlivých členských zemích EU
- **Tabulka č. 3:** uvádí celkové objemy dodaného zboží jednotlivými členskými zeměmi v rámci EU za roky 2007 - 2009
- **Tabulka č. 4:** uvádí celkové objemy pořízeného zboží jednotlivými členskými zeměmi v rámci EU za roky 2007 – 2009
- **Tabulka č. 5 a Tabulka č. 6:** z tabulek 2 až 4 shromáždí údaje k vytvoření objemů pořízení a dodání zboží dle jednotlivých **sazbostátů** = množiny států se shodnou výší základní sazby DPH. Tabulky 5. a 6. Jsou následně podkladem k vyčíslení bilance speciálního administrativního útvaru EU pro správu intrakomunitární DPH viz. Tabulky č. 7 a) a 7 b).

Tabulka č. 2:

Přehled základních sazeb DPH v jednotlivých státech EU v letech 2007 -2009:

členský stát:	2007	2008	2009	členský stát	2007	2008	2009
Belgie	21%	21%	21%	Malta	18%	18%	18%
Bulharsko	20%	20%	20%	Německo	16%	19%	19%
Česká Republika	19%	19%	19%	Nizozemí	19%	19%	19%
Dánsko	25%	25%	25%	Polsko	22%	22%	22%
Estonsko	18%	18%	18%	Portugalsko	19%	21%	21%
Finsko	22%	22%	22%	Rakousko	20%	20%	20%
Francie	19,6%	19,6%	19,6%	Rumunsko	19%	19%	19%
Irsko	21%	21%	21%	Řecko	19%	19%	19%
Itálie	20%	20%	20%	Slovensko	19%	19%	19%
Kypr	15%	15%	15%	Slovinsko	20%	20%	20%
Litva	18%	18%	18%	Španělsko	16%	16%	16%
Lotyšsko	18%	18%	18%	Švédsko	25%	25%	25%
Lucembursko	15%	15%	15%	Velká Británie	17,5%	17,5%	17,5%
Maďarsko	20%	20%	20%				

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3

Dodání produktů (export) jednotlivými členskými státy z EU27 v mil. EUR.

GEO/TIME	2009	2008	2007
European Union (27 countries)	2 194 341	2 714 942	2 660 159
Belgium	201 215	246 595	239 248
Bulgaria	7 585	9 118	8 220
Czech Republic	68 643	84 768	76 233
Denmark	45 140	55 273	52 650
Germany	508 444	622 664	623 856
Estonia	4 498	5 931	5 642
Ireland	50 782	53 694	56 276
Greece	9 011	11 207	11 182
Spain	107 753	133 155	130 792
France	215 947	266 261	267 608
Italy	167 028	217 210	222 173
Cyprus	603	770	730
Latvia	3 733	4 730	4 395
Lithuania	7 584	9 694	8 100
Luxembourg (Grand-Duché)	13 025	15 293	14 462
Hungary	47 345	57 672	54 963
Malta	638	922	1 106
Netherlands	276 227	342 350	313 779
Austria	70 816	89 024	86 645
Poland	76 428	90 178	80 658
Portugal	23 272	28 006	28 820
Romania	21 630	23 758	21 265
Slovenia	12 998	15 799	15 224
Slovakia	34 441	41 285	37 071
Finland	25 045	36 668	37 332
Sweden	55 040	74 859	75 354
United Kingdom	139 471	178 057	186 374

Zdroj: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>

Ve výše uvedené tabulce jsou uvedeny objemy zrealizovaných dodávek zboží do EU dle jednotlivých členských států za období 2007 – 2009 v mil. EUR.

Tabulka č. 4**Pořízení produktů (import) jednotlivými členskými státy z EU27 v mil. EUR.**

GEO/TIME	2009	2008	2007
European Union (27 countries)	2 126 344	2 639 342	2 591 686
Belgium	179 300	221 585	211 903
Bulgaria	10 082	14 228	12 779
Czech Republic	58 789	74 260	69 069
Denmark	41 259	53 709	52 088
Germany	437 901	512 768	497 279
Estonia	5 830	8 693	8 994
Ireland	29 453	39 902	42 797
Greece	27 577	33 635	32 178
Spain	126 744	169 596	179 004
France	277 637	331 395	319 989
Italy	169 323	208 784	215 453
Cyprus	4 054	4 915	4 330
Latvia	5 300	8 284	8 658
Lithuania	7 754	12 169	12 173
Luxembourg (Grand-Duché)	12 536	16 018	14 797
Hungary	38 561	50 521	48 446
Malta	1 780	2 402	2 561
Netherlands	155 837	190 034	180 155
Austria	80 154	97 762	94 354
Poland	75 732	102 006	88 611
Portugal	39 073	44 987	43 016
Romania	28 511	39 827	36 579
Slovenia	13 476	17 942	16 980
Slovakia	29 621	36 724	33 015
Finland	28 353	38 710	38 187
Sweden	58 531	79 217	79 459
United Kingdom	183 175	229 270	248 833

Zdroj: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>

Ve výše uvedené tabulce jsou uvedeny objemy zrealizovaných pořízení zboží z EU dle jednotlivých členských států za období 2007 – 2009 v mil. EUR.

Data z tabulek č. 3 a 4 budou v následujících tabulkách č. 5 a 6 seskupena a sumarizována, kritérium pro jednotlivé skupiny bude výše sazby DPH v členských státech – dojde ke vzniku množin tzv. SAZBOSTÁTŮ a v nich k sumarizaci objemu importu a exportu.

Tabulka č. 5

Seskupení členských států do SAZBOSTÁTŮ dle shodné výše základní sazby DPH a vyčíslení výše dodání (export) do EU27 dle sazbostátů v jednotlivých letech.

EXPORT do EU27 v mil. EUR dle "sazbostátů"							
členský stát:	15% sazbostát			členský stát:	16% sazbostát		
	2007	2008	2009		2007	2008	2009
Kypr	730	770	603	Německo	623 856	-	-
Lucembursko	14 462	15 293	13 025	Španělsko	130 792	133 155	107 753
CELKEM	15 192	16 063	13 628	CELKEM	754 648	133 155	107 753
členský stát:	17,5% sazbostát			členský stát:	18,0% sazbostát		
	2007	2008	2009		2007	2008	2009
Velká Británie	186 374	178 057	139 471	Estonsko	5 642	5 931	4 498
				Litva	4 395	4 730	3 733
				Lotyšsko	8 100	9 694	7 584
				Malta	1 106	922	638
CELKEM	186 374	178 057	139 471	CELKEM	19 243	21 277	16 453
členský stát:	19% sazbostát			členský stát:	19,6% sazbostát		
	2007	2008	2009		2007	2008	2009
Česká republika	76 233	84 768	68 643	Francie	267 608	266 261	215 947
Německo	-	622 664	508 444				
Nizozemí	313 779	342 350	276 227				
Portugalsko	28 820	-	-				
Rumunsko	21 265	23 758	21 630				
Řecko	11 182	11 207	9 011				
Slovensko	37 071	41 285	34 441				
CELKEM	488 350	1 126 032	918 396	CELKEM	267 608	266 261	215 947
členský stát:	20% sazbostát			členský stát:	21% sazbostát		
	2007	2008	2009		2007	2008	2009
Bulharsko	8 220	9 118	7 585	Belgii	239 248	246 595	201 215
Itálie	222 173	217 210	167 028	Irsko	56 276	53 694	50 782
Maďarsko	54 963	57 672	47 345	Portugalsko	-	28 006	23 272
Rakousko	86 645	89 024	70 816				
Slovinsko	15 224	15 799	12 998				
CELKEM	387 225	388 823	305 772	CELKEM	295 524	328 295	275 269
členský stát:	22% sazbostát			členský stát:	25% sazbostát		
	2007	2008	2009		2007	2008	2009
Finsko	37 332	36 668	25 045	Dánsko	52 650	55 273	45 140
Polsko	80 658	90 178	76 428	Švédsko	75 354	74 859	55 040
CELKEM	117 990	126 846	101 473	CELKEM	128 004	130 132	100 180
Kontrolní součet	2007		2008		2009		
	2 660 158		2 714 941		2 194 342		

Zdroj: vlastní zpracování, podkladová data čerpána z <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>

Tabulka č. 6

Seskupení členských států dle do SAZBOSTÁTŮ dle shodné výše základní sazby DPH a vyčíslení výše pořízení (import) z EU27 dle sazbostátů v jednotlivých letech.

IMPORT z EU27 v mil. EUR dle "sazbostátů"							
členský stát:	15% sazbostát			členský stát:	16% sazbostát		
	2007	2008	2009		2007	2008	2009
Kypr	4 330	4 915	4 054	Německo	497 279	-	-
Lucembursko	14 797	16 018	12 536	Španělsko	179 004	169 596	126 744
CELKEM	19 127	20 933	16 590	CELKEM	676 283	169 596	126 744
členský stát:	17,5% sazbostát			členský stát:	18,0% sazbostát		
	2007	2008	2009		2007	2008	2009
Velká Británie	248 833	229 270	183 175	Estonsko	8 994	8 693	5 830
				Litva	8 658	8 284	5 300
				Lotyšsko	12 173	12 169	7 754
				Malta	2 561	2 402	1 780
CELKEM	248 833	229 270	183 175	CELKEM	32 386	31 548	20 664
členský stát:	19% sazbostát			členský stát:	19,6% sazbostát		
	2007	2008	2009		2007	2008	2009
Česká republika	69 069	74 260	58 789	Francie	319 989	331 395	277 637
Německo		512 768	437 901				
Nizozemí	180 155	190 034	155 837				
Portugalsko	43 016						
Rumunsko	36 579	39 827	28 511				
Řecko	32 178	33 635	27 577				
Slovensko	33 015	36 724	29 621				
CELKEM	394 012	887 248	738 236	CELKEM	319 989	331 395	277 637
členský stát:	20% sazbostát			členský stát:	21% sazbostát		
	2007	2008	2009		2007	2008	2009
Bulharsko	12 779	14 228	10 082	Belgii	211 903	221 585	179 300
Itálie	215 453	208 784	169 323	Irsko	42 797	39 902	29 453
Maďarsko	48 446	50 521	38 561	Portugalsko		44 987	39 073
Rakousko	94 354	97 762	80 154				
Slovinsko	16 980	17 942	13 476				
CELKEM	388 012	389 237	311 596	CELKEM	254 700	306 474	247 826
členský stát:	22% sazbostát			členský stát:	25% sazbostát		
	2007	2008	2009		2007	2008	2009
Finsko	38 187	38 710	28 353	Dánsko	52 088	53 709	41 259
Polsko	88 611	102 006	75 732	Švédsko	79 459	79 217	58 531
CELKEM	126 798	140 716	104 085	CELKEM	131 547	132 926	99 790
Kontrolní součet	2007		2008		2009		
	2 591 687		2 639 343		2 126 343		

Zdroj: vlastní zpracování, podkladová data čerpána z <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>

V následující tabulce č. 7, v části 7a) je objem **dodaného zboží** v mil. EUR, tedy základ DPH, zdaněn příslušnou sazbou DPH platnou v daném sazbostátě. V pravé části tabulky č. 7a) je pak oddíl s názvem komunitární DPH – příjem EU: jedná se o příjem nového administrativního útvaru pro správu intrakomunitární DPH z výběru daně z přidané hodnoty, rozdělený dle jednotlivých let a sazbostátů.

Tabulka č. 7

Bilance komunitární DPH

7a)

Příjem EU z DPH z uskutečněných zdanitelných plnění (tzn. z EXPORTU) v mil. EUR z intrakomunitárních plnění:

Uskutečněná zdanitelná plnění (EXPORT do EU27) dle "sazbostátů"

sazba DPH	EXPORT (dodání) sazbostátů = základ daně (ZD) v jednotlivých letech			komunitární DPH – příjem EU (ZD x sazba DPH)		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
15%	15 192	16 063	13 628	2 279	2 409	2 044
16%	754 648	133 155	107 753	120 744	21 305	17 240
17,50%	186 374	178 057	139 471	32 615	31 160	24 407
18%	19 243	21 277	16 453	3 464	3 830	2 962
19%	488 350	1 126 032	918 396	92 787	213 946	174 495
19,60%	267 608	266 261	215 947	52 451	52 187	42 326
20%	387 225	388 823	305 772	77 445	77 765	61 154
21%	295 524	328 295	275 269	62 060	68 942	57 806
22%	117 990	126 846	101 473	25 958	27 906	22 324
25%	128 004	130 132	100 180	32 001	32 533	25 045
CELKEM	2 660 158	2 714 941	2 194 342	501 803	531 983	429 804

V části tabulky č. 7b) je uveden objem **pořízeného zboží** v mil. EUR, tedy základ DPH, z něhož mohou sazbostáty požadovat nárok na odpočet daně. V pravé části tabulky č. 7b) je pak oddíl s názvem komunitární DPH – vrácení odpočtů EU: jedná se o výdaj nového administrativního útvaru pro správu intrakomunitární DPH z titulu vrácení nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty, rozdělený dle jednotlivých let a sazbostátů.

7 b)

Vrácení nadměrných odpočtů DPH z EU na základě přijatých zdanitelných plnění (tzn.z IMPORTU států) v mil. EUR z intrakomunitárních plnění:						
Přijatá zdanitelná plnění (IMPORT z EU 27) dle "sazbostátů"						
sazba DPH	IMPORT (pořízení) sazboštátů= základ daně (ZD) v jednotlivých letech			komunitární DPH - vrácení odpočtů EU (ZD x sazba DPH)		
	2007	2008	2009	2007	2008	2009
15%	19 127	20 933	16 590	2 869	3 140	2 489
16%	676 283	169 596	126 744	108 205	27 135	20 279
17,50%	248 833	229 270	183 175	43 546	40 122	32 056
18%	32 386	31 548	20 664	5 829	5 679	3 720
19%	394 012	887 248	738 236	74 862	168 577	140 265
19,60%	319 989	331 395	277 637	62 718	64 953	54 417
20%	388 012	389 237	311 596	77 602	77 847	62 319
21%	254 700	306 474	247 826	53 487	64 360	52 043
22%	126 798	140 716	104 085	27 896	30 958	22 899
25%	131 547	132 926	99 790	32 887	33 232	24 948
CELKEM	2 591 687	2 639 343	2 126 343	489 901	516 003	415 433

7 c)

V části tabulky č. 7c) je uveden vliv zavedení intrakomunitárního zdanění na rozpočet EU, kdy příjem EU znamená částku vybrané daně z přidané hodnoty z exportu sazboštátů v rámci EU a vrácení odpočtů EU znamená částku vyplacených nárokovaných odpočtů DPH z importu sazboštátů v rámci EU.

BILANCE z komunit. DPH:			
<i>příjem EU</i>	501 803	531 983	429 804
<i>– vrácení odpočtů EU</i>	– 489 901	– 516 003	– 415 433
= bilance administrativního útvaru pro správu DPH	= 11 902	= 15 980	= 14 371

Tabulka č. 7 (a-c); Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného vyplývá, že v letech 2007 – 2009 sazboštáty mezi sebou obchodovaly v takovém poměru, že při zavedení zdanění intrakomunitárních dodávek by došlo k navýšení příjmové stránky rozpočtu EU z výběru intrakomunitární DPH o více jak 10 000 mil. EUR.

Za použití statistických údajů o intrakomunitárních obchodních transakcích členských zemí EU v letech 2007 - 2009 a modelové simulace zavedení zdanění intrakomunitárních obchodních transakcí **došlo k potvrzení platnosti HYPOTÉZY č. 1.**

Verifikace hypotézy č. 2:

HYPOTÉZA č. 2 - i při zamítnutí hypotézy č. 1 (že zavedení zdanění intrakomunitárních dodávek povede k vyšším příjmům v rozpočtu EU z titulu výběru intrakomunitární DPH) bude mít zavedení zdanění intrakomunitárních dodávek pozitivní vliv na rozpočet EU.

K potvrzení hypotézy č. 2 bylo využito:

- vyčíslené odhady způsobených škod v EU na základě páchaní karuselových podvodů, a to:
 - „Mezinárodní asociace pro DPH uvádí odhady ztrát v Evropské unii v souvislosti s DPH ve výši **60 až 100 miliard EUR ročně.**“ /13/
 - „Daňové ztráty způsobené různými podvody v Evropské unii podle odhadů činí 200 až 250 miliard EUR ročně. **Čtyřicet miliard EUR** z toho připadá na podvody s DPH. Úniky představují 2,5 procenta HDP unie.“/18/
- přímé úměrnosti mezi existencí karuselových podvodů a vzniklými úniky
- závislosti mezi daňovými úniky a podvody v oblasti DPH a výší rozpočtů členských států
- závislosti mezi sníženými rozpočty členských států z důvodu daňových úniků a rozpočtem EU

Vzhledem k tomu, že v tomto případě nelze pracovat s přesnými čísly, lze potvrdit hypotézu č. 2 pouze logickými vazbami na základě výše uvedených bodů:

- pokud by byly karuselové podvody eliminovány, jen díky jejich zániku by byly rozpočty jednotlivých členských států a potažmo i rozpočet EU vyšší o odhadované částky úniků
- jednou z příjmových položek rozpočtu EU je zdroj založený na výběru daně z přidané hodnoty jednotlivých členských států, pokud tedy členské státy vyberou na DPH díky eliminaci karuselových podvodů vyšší objem finančních prostředků, vzroste i rozpočet EU

Z uvedeného vyplývá, že i **HYPOZÉZU č. 2 lze označit jako platnou.**

7. ZÁVĚR

Současná opatření EU zavedená za účelem obrany proti daňovým únikům jsou jen administrativního charakteru a ve svém důsledku jen monitorují, a to s časovým zpožděním, páchání těchto podvodů, „sledují stopu“ pachatelů a snaží se tento podvod prokázat. To vše jen na základě předkládaných dokladů, které jsou formálně vždy bezchybné, v době, kdy zboží je již údajně zobchodované a některé klíčové společnosti v řetězci nekontaktní. Výsledný efekt těchto opatření je pak ve většině případů jen takový, že z důvodu vzniku společností typu Missing Trader a nekontaktnosti takových firem, správci daně zůstane téměř neprokazatelné podezření na karuselový podvod. I když se jej prokázat podaří, vykázaná daň společnostmi Missing Trader nikdy už nebude do rozpočtu státu odvedena. A společnostem, které byly v řetězci za Missing Traderem a které nárokovaly nadměrný odpočet z nákupů od těchto společností, většinou nelze nárok na odpočet odepřít, neboť jak vyplývá z rozsudků ESD, pro neuznání nároku na odpočet nepostačuje jen zjištění, že společnost, jež nárokuje nadměrný odpočet byla zapojena do podvodného řetězce, ale je jí ještě třeba prokázat úmysl se podvodného jednání zúčastnit.

Z výše uvedeného vyplývá, že konečný efekt prvků mezinárodní spolupráce při správě DPH není dostatečný a pro eliminaci podvodů je třeba nastolit zcela jiný způsob aplikace DPH v rámci obchodování členských zemí v rámci jednotného Evropského trhu. Tímto novým způsobem aplikace DPH, je v práci navržené zdanění intrakomunitárních dodávek zboží a vznik nového administrativního útvaru EU pro správu DPH, který by spravoval vzniklou intrakomunitární daň z přidané hodnoty.

Hlavním přínosem z případně zavedeného zdanění intrakomunitárních dodávek daní z přidané hodnoty, bude právě eliminace podvodů na DPH, především pak karuselového. Ročně způsobí tyto podvody na DPH ztráty příjmů rozpočtu EU dle odhadů 40 až 100 miliard EUR. Proto samotný efekt z odstranění ztrát z podvodů je natolik významný, že i případná záporná bilance ze správy intrakomunitární DPH by byla tímto efektem z odstranění ztrát z podvodů vyvážena.

A to jsou důvody, pro které lze považovat zavedení intrakomunitárního zdanění dodávek za alternativu řešení problémů s karuselovými podvody, neboť by byly tímto novým způsobem aplikace daně z přidané hodnoty eliminovány.

SEZNAM LITERATURY

1. BREJCHA, P. *DPH v Evropském společenství - Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES*. 1.vydání. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2004., s. 9– 14
2. BREJCHA, P. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. 1.vydání. Hradec Králové: CENTURY CZ s.r.o., 2006, s. 19-27
3. DRÁBKOVÁ, M. – HOLUBOVÁ, O. – TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty – Komentář*. 1. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008, 554 s. ISBN 978-80-7357-384-3, s. XI
4. HOCHMANNOVÁ, O. *Odpočet daně dle judikatury ESD k DPH*. Dostupné z: <http://www.du.cz/daz>
5. HOLUBOVÁ, O. *Kolotočové podvody*. Dostupné z <http://www.du.cz/dph>
6. Komise evropských společenství. *Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady o vzájemné správní pomoci při ochraně finančních zájmů Evropského společenství proti podvodům a jiným protiprávním jednáním*. /online/. Vystaveno 2004. Dostupné z: <http://ueroskop.cz>
7. Kolektiv autorů. *Daň z přidané hodnoty*. /online/. Dostupné z <http://etex.czu.cz>
8. LÁSKA, V. – BOHATOVÁ, V. – RYSKOVÁ, S. *Neplatí daně a nevidíme na ně* /online/. Vystaveno 4. 10. 2003. Dostupné z [http://iHNed.cz/Ekonomické zpravodajství](http://iHNed.cz/Ekonomické_zpravodajství)
9. MELICHOVÁ, Z. *Analýza daňových úniků u daně z přidané hodnoty v prostředí EU*. 1.vydání. Praha: ČZU, 2009
10. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2., aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008, 260 s., ISBN 978-80-7357-386-7
11. POSPÍŠILOVÁ, P. *Aplikace evropského práva z pohledu správce daně*. /online/. Daňový expert (ASPI a.s.), 2007, číslo 2, strana 2. Dostupné z ASPI, ID: LIT28772CZ.
12. ŠÍMOVÁ, K. *Rozpočet EU*. Dostupné z: <http://www.euroskop.cz/8878/sekce/prijmy-rozpoctu-eu/>
13. Official Journall of the European Union. *Special report NO 8/2007 Special report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replis* /online/ from 2008. Dostupné z: eur-lex.europa.eu, ISSN 1725-2423

14. VONDRA, P. – ŠPIČKOVÁ, I. *Multilaterální kontroly* /online/. Vystaveno 2007.
Dostupné z: <http://www.mfcr.cz>
15. WYPLOZ, Ch. – BALDVIN, R. *Ekonomie evropské integrace*. 2. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2008, 478 s., ISBN 978-80-247-1807-1
16. Zpráva Výboru pro Evropskou unii Sněmovny lordů *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU*, bod 52, HL Paper 101, 25. května 2007
17. ZŮNOVÁ, M. *Novela Šesté směrnice – směrnice Rady 2006/69/ES*. /online/. Daňový expert (ASPI a.s.), 2006, číslo 6, strana 2. Dostupné z ASPI, ID: LIT28314CZ
18. www.euroskop.cz/38/9476/clanek/danove-uniky-v-eu

Seznam a vysvětlení zkratk

ADIS.....	automatizovaný daňově informační systém
CLO.....	Central Liaison Office, oddělení Ministerstva financí zřízené k poskytování mezinárodní spolupráce při správě daní
DPH.....	daň z přidané hodnoty
ES	Evropské společenství
ES Smlouva	Smlouva o založení evropského společenství z roku 1957
ESD	Evropský soudní dvůr
EU.....	Evropská unie
MLC	multilaterální kontroly Nařízení 1798 Nařízení Rady č.1798/2003/ES o mezinárodní administrativní spolupráci
VIES	Value Added Tax Information Exchange System,
ZDPH.....	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
Zpráva.....	Zvláštní zpráva č. 8/2007 o správní spolupráci v oblasti DPH, spolu s odpověďmi Komise, vydaná Účetním dvorem