

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Ondřej Grygar

Karuselové podvody

Diplomová práce

Olomouc 2020

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma *Karuselové podvody* vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 30. 6. 2020

Ondřej Grygar

*Rád bych tímto poděkoval svému vedoucímu práce, **panu JUDr. Romanu Vicherkovi Ph. D.**, za vstřícnost a odborné vedení v oblasti trestního práva.*

Obsah

Seznam použitých zkratk.....	6
Úvod.....	6
1. Vymezení podstaty DPH	8
1.1 Vlastnosti a mechanismus DPH	8
1.2 Základní pojmy	10
1.2.1 Předmět DPH.....	11
1.2.2 Osвобоzená plnění s nárokem na odpočet při dodání zboží do jiného členského státu	11
1.2.3 Místo plnění.....	13
2. Příčiny vzniku karuselových podvodů a jejich podstata.....	15
2.1 Příčiny a motivy karuselových podvodů.....	15
2.1.1 Celní režim 4200	16
2.1.2 Přeshraniční nákupy online	18
2.1.3 Obchodovatelné komodity	18
2.2 Jednotlivé možné konstrukce karuselových podvodů	20
2.3 Reverse charge jako možné řešení karuselových podvodů.....	25
3 Odhalování karuselových podvodů a jejich dokazování v daňovém řízení.....	28
3.1 Dokazování participace účastníků	29
3.2 Neodvedení daně jako podvod	33
4 Klasifikace karuselových podvodů v rovině trestního práva a jejich dokazování	35
4.1 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby	37
4.1.1 Možné souběhy trestných činů	40
4.1.2 Náhrada vzniklé škody	43
4.2 Dokazování.....	44
4.2.1 Paralelní daňové a trestní řízení	49
Závěr	52

Abstrakt.....	63
Abstract.....	63
Seznam klíčových slov	64
Key words.....	64

Seznam použitých zkratk

B2B	Právní vztah mezi podnikateli
B2C	Právní vztah mezi podnikatelem a spotřebitelem
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EU	Evropská unie
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
NS	Nejvyšší soud České republiky
NSS	Nejvyšší správní soud České republiky
OČTŘ	Orgány činné v trestním řízení
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SDPH	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
TOPO	Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim
TZ	Zákon č. 40/2009., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
ÚS	Ústavní soud České republiky
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

DPH tvoří dlouhodobě nejvyšší podíl daňových příjmů státního rozpočtu. Dle posledních dostupných zdrojů vybrala finanční správa ke dni 31. 12. 2019 na DPH 431,31 miliardy korun¹, což tvoří 47,55% daňových příjmů do státního rozpočtu.² Tyto hodnoty ukazují, kolik reálně bylo do státního rozpočtu odvedeno. Otázkou ovšem zůstává, jaký objem finančních prostředků měl být do státního rozpočtu za rok 2018 na DPH skutečně odveden.

S přechodem ČR z centrálně plánovaného hospodářství na hospodářství tržní vznikalo ideální „prostředí“ pro nekalé obchodní machinace, přičemž se vznikem jednotného vnitřního trhu docházelo ke vzniku propracovaných konstrukcí, jak se vyhnout finančním povinnostem vůči státu. ČR kvůli těmto zastřeným jednáním ročně přichází na DPH o desítky miliard korun³ a právě jedním z protiprávních způsobů, jak obejít povinnost platit DPH, jsou karuselové podvody.

Problematika karuselových podvodů je v jistých případech „neodhalitelnou“ činností zúčastněných osob, která popírá fiskální funkci samotných daní. Stát doposud není schopen zajistit řádný a poctivý výběr daní. Daňové úniky na DPH vycházejí z podstaty této daně, tedy z faktu, že vývoz je od daně osvobozen s nárokem na odpočet. Karuselový podvod spočívá v dodávkách zboží, které následují řetězovitě za sebou, přičemž v jednom místě řetězce plátců DPH není daň odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možno dopátrat. „Kouzlo“ těchto podvodů spočívá právě v tom, že princip „kolotoče“ lze v intervalech opakovat a tím získávat větší prospěch na úkor státní pokladny.

S rostoucí aktivitou a propracovanějšími přístupy finanční správy k odhalování karuselových podvodů dochází ze stran zúčastněných osob na řetězci k vytváření daleko sofistikovanějších struktur karuselového řetězce, kdy samotné odhalování zúčastněných osob činí finančním úřadům značné potíže. O aktuálnosti dané

¹Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2019 [online]. financnisprava.cz, [cit. 10. dubna 2020]. Dostupné na <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>>.

² Je třeba si uvědomit, že karuselový podvod neovlivňuje pouze dopad na státní rozpočet. Vzhledem k rozpočtovému určení daní dochází k nabourání rozpočtů územně samosprávným celkům, resp. obcím a krajům.

³VLKOVÁ, Jitka. *Česko přichází na daních o desítky miliard, daňových rájů ale ubývá* [online]. idnes.cz, 7. listopadu 2017 [cit. 9. října 2019]. Dostupné na <https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/cesko-dane-uniky-danovy-raj.A171106_201452_ekonomika_mok>.

problematiky svědčí fakt, že v listopadu 2019 došlo ze strany členských států EU ke schválení mechanismu reverse charge⁴, resp., že ČR může změnit systém výběru DPH⁵. Od roku 2022 by měl být v platnosti unikátní systém výběru DPH pro státy EU, který se systémem reverse charge nepočítá. Z těchto důvodů se domnívám, že zvolené téma patří mezi trvalou, zásadní a nepochybně „atraktivní“ tematiku, která si zaslouží být předmětem podrobnější analýzy.

V práci přiblížím problematiku DPH, kdy alespoň obecné teoretické vymezení považuji za nutný předpoklad k pochopení funkčnosti karuselových podvodů. Nastíním také příčiny, důsledky a vývoj „boje“ proti karuselovým podvodům s poukazem na nadnárodní spolupráci, jelikož nadnárodní spolupráce je pro efektivní odhalování daňových trestných činů nutná.

Dále se budu zabývat samotným vymezením karuselových podvodů a jeho postihem v rovině trestního práva. Zaměřím se jednak na samotnou kvalifikaci protiprávního jednání chybějícího obchodníka, (missing trader⁶) tak i na kvalifikaci jednání ostatních účastníků řetězce (plátce EU, broker). Právě dokázání participace ostatních účastníků řetězce na karuselovém podvodu je z pohledu procesního dokazování velice složité, a proto bych na tuto oblast v intencích judikatury SDEU, ale i tuzemských soudů, poukázal.

Pro analýzu jsem si vytyčil následující výzkumné otázky. Jaké jsou příčiny a motivy karuselových podvodů? Jak probíhá dokazování participace účastníků na karuselovém řetězci? Zvýší se výběr daní po zavedení plošného reverse charge?

Diplomová práce by tedy mohla být přínosem pro kompaktní uchopení problematiky karuselových podvodů jako celku.

⁴ V překladu přenesení daňové povinnosti

⁵ Prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2019/1903 (podle čl. 199c *směrnice EU o DPH*) povoluje ČR toto opatření od 1. 1. 2020 do 30. 6. 2022.

⁶ Mezi laickou veřejností lépe známo pod slangovým názvem „Bílý kůň“.

1. Vymezení podstaty DPH

1.1 Vlastnosti a mechanismus DPH

Pro pochopení problematiky a konstrukcí karuselových podvodů považují za nutné přiblížit regulaci DPH, jelikož mechanismus fungování této daně je velice složitý a aplikačně komplikovaný. Základní pravidla a principy fungování DPH jsou zachyceny v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění. Smyslem DPH je zdanit nově přidanou hodnotu na každém stupni zpracování, avšak nikoliv z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno⁷. Jinak řečeno, spotřebitel, jakožto koncový zákazník, zaplatí součet dílů DPH, které odvedli obchodník, výrobce či dodavatel.

Výše daně u DPH se tak stanovuje nepřímou - každý daňový subjekt je povinen zdanit veškerou svou produkci, jelikož v demokratickém pojetí ekonomiky lze nakupovat jen s daní.⁸ Samotná daň je tak zahrnuta v ceně zboží a služeb. Koncový zákazník tak *de facto* vystupuje jako poplatník⁹, i když vymezení poplatníka a plátce daně v ZDPH nenajdeme. Poplatník a plátce daně byl vymezen v zákoně č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ovšem tento zákon byl k 1. 1. 2011 zrušen. V konstrukci DPH se odráží jistá podobnost se systémem daně z obratu či daně z dovozu, neboť i zde zajišťují plátcí daně vybírání od konečného spotřebitele – rozdíl je však v tom, že u DPH dochází k výběru daně po jednotlivých částech v postupných fázích výroby a odbytu při prodeji, nákupu či poskytnutí služby.¹⁰

Základní smysl DPH je spatřován v odvedení DPH pouze z rozdílu ceny mezi tzv. vstupy a výstupy, tedy ze zvýšení ceny u zboží, resp. kolik se k hodnotě zboží přidá. Na výstup je možno nahlížet jako na „jakýsi“ prodej, kdy daň z nich vypočtená i vybraná se nazývá daní na výstupu. Uznané nákupy pro produkci se potom nazývají

⁷ VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy ČR 2018*. Praha: VOX, 2018. s. 296-297.

⁸ Tamtéž.

⁹ Poplatník je tedy osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Plátce je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí daň vybranou nebo sraženou od poplatníků. Daňové břemeno (tedy osoba, která platí daň ze svých peněz) nese vždy poplatník, např. pokud si spotřebitel koupí zmrzlinu, tak ji *a priori* kupuje s DPH a obchodník, kterému spotřebitel kupní cenu zaplatil, pak má povinnosti předmětnou daň odvést státu – obchodník tak vystupuje v postavení plátce. U pojmově přímých daní je plátce a poplatník tatáž osoba.

¹⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo. 2. aktualizované a doplněné vydání*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o., 2016. s. 363.

vstupy a daň v jejich ceně obsažená je daní na vstupu.¹¹ Veškeré tyto „operace“ na straně vstupů a výstupů musí být řádně vedeny v účetnictví, ovšem vzhledem k omezenému rozsahu této práce se nebudu otázkou účtování více zabývat. Jen si dovoluji zmínit, že v praxi nejčastěji využívané doklady k prokázání daně na vstupu budou bezesporu přijaté faktury, přijaté paragony či splátkové kalendáře, kdy následně se vstupy vůči finančnímu úřadu vykazují jako pohledávky. Naopak u výstupů slouží jako doklad vystavená faktura a vůči finančnímu úřadu má takový výstup povahu závazku.

DPH je vybírána za konkrétní časový úsek, který se nazývá **zdaňovací období**. Za zdaňovací období na jedné straně subjekt načítá daň na výstupu z uskutečněných plnění a na straně druhé shromažďuje daň zahrnutou v cenách vstupů, kdy daň za zdaňovací období je právě rozdílem mezi sumou daně na výstupu za zdaňovací období a odpočtem daně za totéž období. Je-li tento rozdíl kladný, hovoří se o **vlastní dani**, tedy výsledné částce, kterou je subjekt povinen odvést státu. Pokud je rozdíl záporný, nazývá se **nadměrný odpočet**, resp. přeplatek na dani. Subjekt má poté pohledávku vůči státu ve formě nároku na vrácení přeplatku na dani.¹² Právě nárok na nadměrný odpočet, bez toho aniž by jiný povinný subjekt odvedl DPH, je premisou k realizaci karuselových podvodů.

Mechanismus fungování DPH si dovoluji předeštit na jednoduchém příkladu. V daném případě nebudu reflektovat případné odlišné sazby DPH pro první a druhou sníženou sazbu. Výchozí hodnotou je tedy 21%, tzn. základní sazba DPH. Pro úplnost je třeba podotknout, že všichni účastníci na „transakci“ jsou plátcí DPH s plným nárokem na odpočet.

V daném příkladu vystupují čtyři ekonomicky činné subjekty. Výrobce, velkoobchodník, maloobchodník a konečný spotřebitel. Výrobce se zabývá pěstováním bavlny, a pokud odhlédneme od možných implicitních nákladů, nevykazuje na počátku žádné vstupy - bavlnu je schopen si svépomocně vypěstovat. Výrobce by za vypěstovanou bavlnu rád utržil částku ve výši 1 000,- Kč. S ohledem na povinnost výrobce odvést státu DPH na výstupu je nucen prodat velkoobchodníkovi bavlnu za částku ve výši 1 210,- Kč. Částku ve výši 210,- Kč výrobce odvede do státního rozpočtu; částka ve výši 210,- Kč, jakožto výrobcova daň na výstupu, je současně daní na vstupu velkoobchodníka zaplacená v ceně bavlny.

¹¹ VANČUROVÁ: *Daňové systémy...*, s. 298-299.

¹² Tamtéž.

Výdajem velkoobchodníka za bavlnu je tak částka ve výši 1 000,- Kč, a to z důvodu snížení odvodu daně o částku 210,- Kč. Velkoobchodník následně prodá bavlnu maloobchodníkovi za částku ve výši 2 420,- Kč (pro sebe chce inkasovat částku ve výši 2 000,- Kč, a proto k částce přičte DPH). Velkoobchodník následně odvede částku ve výši 210,- Kč odpovídající rozdílu mezi daní uhrazenou v ceně bavlny maloobchodníkem a daní, kterou sám zaplatil na vstupu (420 Kč minus 210,- Kč). Maloobchodníková daň na vstupu činí částku ve výši 420,- Kč. Maloobchodník by rád inkasoval částku ve výši 3 000,- Kč, proto konečnému spotřebiteli prodá bavlnu za 3.630,- Kč. Spotřebitel v ceně bavlny zaplatí DPH ve výši 630,- Kč a maloobchodník následně odvede státu DPH ve výši 210,- Kč (630,- Kč minus 420,- Kč). DPH zaplacená v řetězci ve výši 630,- Kč je tak reciproční vzhledem ke kupní ceně, za kterou spotřebitel bavlnu nakoupil. Každý ze subjektů tak obdrží platbu a následně odvede DPH správci daně.

1.2 Základní pojmy

Jelikož tato práce má mít dopad zejména na odhalování a prokazování karuselových podvodů z hlediska trestního práva, nebudu se detailněji zabírat legislativním rámcem harmonizace DPH v rámci EU. Omezím se pouze na konstatování, že primárním dokumentem sjednocující DPH je směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice byla ovšem změněna směrnicí Rady (EU) 2018/1910 ze dne 4. prosince 2018 co do otázek harmonizace a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty pro obchod mezi členskými státy¹³. Článek 2 směrnice potom stanovuje povinnosti *členských států do 31. prosince 2019 přijmout a zveřejnit právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí a neprodleně o nich uvědomit Komisi*. Pro alespoň obecný legislativní přehled je třeba dále zmínit prováděcí nařízení Rady (EU) 2018/1912 ze dne 4. prosince 2018, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o některá osvobození od daně pro plnění uvnitř Společenství.

Ve vztahu k výše uvedeným předpisům EU by měl být ZDPH v souladu s předpisy EU.¹⁴ Zejména ve vztahu k mezinárodní administrativní spolupráci je

¹³ Tato směrnice byla přijata z důvodu dílčích změn kvůli osvobození dodání zboží do jiného členského státu, skladem typu call-off stock a přeshraničnímu dodávání zboží v řetězci.

¹⁴ JÁNOŠÍKOVÁ: *Finanční a daňové...*, s. 362.

důležitá zákonná úprava týkající se registrace k DPH, dodání zboží do jiného členského státu EU, pořízení zboží z jiného členského státu EU a dále povinnost plátců daně ve vztahu k těmto transakcím.¹⁵

Dle mého názoru „klíčové“ pojmy z pohledu ZDPH pro lepší orientaci v karuselových podvodech uvádím níže. Nebudu se tak zabývat notorietami, které jsou bez jakýchkoli aplikačních potíží zřetelné ze ZDPH. Bez pochopení níže uvedených pojmů považuji za nemožné se v problematice karuselových podvodů adekvátně zorientovat.

1.2.1 Předmět DPH

Vymezení **předmětu daně** je upraveno v § 2 ZDPH. Předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, zboží z dovozu. Zdanitelným plněním¹⁶ se pak rozumí plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně¹⁷. Následně § 2a ZDPH stanovuje plnění, která nejsou předmětem daně. Ze smyslu těchto ustanovení vyplývá, že čím méně výjimek zákonodárce vymezí, tím existuje menší prostor pro daňové úniky. Zjednodušeně řečeno, DPH podléhá dodání zboží a poskytnutí služby¹⁸, přičemž dodání zboží je členěno ze dvou hledisek. Jedná se buď o pořízení zboží z jiného členského státu EU nebo třetí země či se jedná o zboží z dovozu ze třetích zemí. Poskytováním služeb se poté rozumí přijetím služeb z jiné země. Za předmět daně se považují též **osvobozená plnění**, jelikož osvobozená plnění splňují definiční znaky, ale plátce nemá povinnosti z těchto plnění odvádět daň – tzn. uplatnit daň na výstupu.

1.2.2 Osvobozená plnění s nárokem na odpočet při dodání zboží do jiného členského státu

K páčání karuselových podvodů jsou přílehlající právě osvobozená plnění s nárokem na odpočet, kdy tato plnění jsou poskytována zejména osobám v jiných zemích, a to nejen jiných státech EU.¹⁹ Úprava osvobození při dodání zboží do jiného členského státu je obsažena v § 64 odst. 1 a násl. ZDPH.

¹⁵ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa. 2 díl.* Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 381.

¹⁶ Za zdanitelné plnění je také možno považovat trvalé použití hmotného majetku pro účely, které se nemusejí týkat ekonomické činnosti plátce.

¹⁷ MRKÝVKA: *Finanční právo...*, s. 369.

¹⁸ Tyto pojmy je možno zjednodušeně pojmenovat jako plnění.

¹⁹ VANČUROVÁ: *Daňové systémy...*, s. 298-299.

Praktický dopad je takový, že pokud je zboží v situaci B2B prodáváno (dodáváno) do jiného členského státu a objednatelem (příjemcem) je osoba registrovaná k DPH, jde o osvobozené plnění a český plátce vystavuje fakturu bez DPH, kdy DPH přizná a odvede objednatel (příjemce) ve své zemi. Pokud nejsou ovšem splněny kumulativně podmínky vymezené v § 64 odst. 1 ZDPH, nelze dodání dle české legislativy o DPH osvobodit. Například pokud český dodavatel, který je plátcem DPH v ČR, dodává zboží německé společnosti (přičemž se jedná o osobu registrovanou k DPH v Německu) a tato německá společnost následně prodá zboží rakouskému odběrateli za situace, že rakouský odběratel si zboží od českého dodavatele odveze za pomoci vlastní dopravy, nelze takovou transakci od české DPH osvobodit. Není tak naplněna podmínka ohledně přepravy zboží k tomu dle zákona oprávněnou osobou.²⁰

Důležité je upozornit na ustanovení § 64 odst. 5 ZDPH, které se dotýká prokazování dodání zboží do jiného členského státu. *„Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněním třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.“* Může se zdát, že jako důkazní prostředek k prokázání osvobození dodání zboží do jiného členského státu postačí čestné prohlášení pořizovatele. K této otázce se vyjadřoval NSS a judikoval, že čestné prohlášení, byť z něj plyne, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nemůže být považováno za věrohodné.²¹ Se závěry NSS se plně ztotožňuji, jelikož ve svém rozhodnutí reflektoval relevantní závěry a doporučení vyplývající z judikatury SDEU²². Dále mám za to, že čestné prohlášení, vzhledem ke své vágnosti a snadnému zneužití nelze považovat za absolutní důkaz bez dalšího - aby daňový subjekt unesl důkazní břemeno, je nutné disponovat s co možná nejrelevantnějšími důkazy²³ k prokázání osvobození od DPH.

²⁰ TARAGEL, Lukáš. *Problematika dodání zboží do jiného členského státu z pohledu DPH* [online]. epravo.cz, 25. října 2018 [cit. 19. listopadu 2019]. Dostupné na <<https://www.epravo.cz/top/clanky/problematika-dodani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-z-pohledu-dph-108290.html>>.

²¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. července 2010, sp. zn. 8 Afs 14/2010

²² Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 27. září 2007, *Teleos plc a další v Commissioners of Customs & Excise*, C-409/04.

²³ Dodací listy, předávací protokoly, faktury popř. emailové komunikace.

1.2.3 Místo plnění

Pro určení právního režimu země, který bude na předmětnou transakci dopadat, je nutné určit tzv. **místo plnění** - tedy určení státu, kde bude předmětná transakce předmětem DPH. Existují různé mechanismy k určení místa plnění tak, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění. Místo plnění je třeba posuzovat vždy podle konkrétně vzniklé situace. ZDPH jednotlivé druhy místa plnění definuje v § 7 až § 12 ZDPH. Ustanovení § 7 ZDPH stanoví pouze obecná pravidla, kdy *„místem plnění při dodání zboží bez odeslání nebo přepravy je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje“* (viz. příklad v kapitole 1. 1 na straně 9). Jelikož u karuselových podvodů se objevuje přeshraniční prvek, považuji za přínosnější se v této subkapitole zaměřit detailněji na místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu.

Dle § 11 odst. 1 ZDPH se *„za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu považuje místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli“*. Toto ustanovení tak vzniklou situaci vyhodnocuje z perspektivy pořizovatele zboží, tedy odběratele. Oproti § 7 odst. 2 ZDPH se tak projevuje hledisko přenesení daňové povinnosti vzhledem k přeshraničnímu dodání a účasti zahraničního pořizovatele. Například pokud český plátce daně nakupuje zboží od k dani registrovaného dodavatele v Rakousku a zboží je přepravováno z Rakouska do ČR, je místem plnění ukončení přepravy. Ukončení přepravy je tak v ČR a český plátce DPH má povinnost odvést daň.²⁴

Dle ustanovení § 11 odst. 2 ZDPH *„za místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, pod nímž pořizovatel zboží pořídil pokud (i) ukončení nebo odeslání nebo přepravy zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal toto daňové identifikační číslo; (ii) jestliže pořizovatel neprokáže, že u tohoto pořízení, které bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, splnil v tomto členském státě povinnost přiznat daň nebo přiznat plnění²⁵; (iii) je-li místo plnění stanoveno podle věty první v tuzemsku, pořizovatel nemá nárok na odpočet daně uplatněné při tomto pořízení zboží z jiného členského státu.“*

²⁴ BARTUŠKOVÁ, Zuzana. *DPH pro začátečníky – 3. Část* [online]. pohoda.sk, 11. července 2014 [cit. 20. listopadu 2019]. Dostupné na <<https://firmy.pohoda.sk/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/dph-pro-zacatecniky-%E2%80%93-3-cast/>>.

²⁵ Totožně v případě, že povinnost přiznat plnění nevznikne.

Na toto ustanovení dále navazuje § 11 odst. 3 ZPDH. Stručně řečeno, ustanovení § 11 odst. 2 ZDPH a § 11 odst. 3 ZDPH dopadají na taková plnění, pokud pořizovatel uvede dodavateli své daňové identifikační číslo. V takovém případě má pořizovatel povinnost přiznat DPH ve svém státě, pokud neprokáže, že koupě zboží bylo předmětem daně ve státě ukončení přepravy. Pořizovatel ovšem nemá nárok na odpočet DPH ve svém státě. Například pokud v situaci B2B dojde k nákupu zboží ve Francii a pořizovatel si toto zboží nechá přepravit do Německa – zde je přeprava dokončena, vzniká pořizovateli povinnost přiznat DPH z pořízení zboží v Německu (v souladu s § 11 odst. 1 ZDPH). Pokud ovšem francouzskému dodavateli uvede pořizovatel své daňové identifikační číslo, vznikne pořizovateli povinnost přiznat daň i v tuzemsku, a pokud neprokáže, že transakce byla již zdaněna v Německu, nemá v tuzemsku nárok na odpočet DPH. Pokud ovšem v rozhodném období tuto skutečnost prokáže, může si snížit tuzemskou DPH za pomoci opravného daňového dokladu.²⁶

Tento mechanismus je v zákoně zakomponován z důvodu, aby nedocházelo k doměření předmětné daně společně s případnou sankcí. Potřeba zakomponování těchto ustanovení do ZDPH vyplynula právě z rozhodovací praxe SDEU, který ve svém rozhodnutí vyhodnotil možná rizika, ke kterým by výše uvedené transakce vedly, pokud by tento ochranný mechanismus do zákona nebyl vtělen (např. pořizovatel zboží poskytne odlišné daňové identifikační číslo apod.).²⁷

Domnívám se, že rámcově přiblížené pojmy pojící se k DPH jsou dostačující k pochopení mechanismu karuselových podvodů.

²⁶ ŠTĚDRÝ, Ondřej. Novinky v DPH. *AUDITOR*, 2017, roč. 2017, č. 2, s. 18.

²⁷ Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Hoge Raad der Nederlanden — Nizozemsko — Staatssecretaris van Financiën v. X fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV, C-536/08, C-539/08.

2. Příčiny vzniku karuselových podvodů a jejich podstata

Karuselový podvod představuje velice komplikovaný a sofistikovaný podvod, proto je třeba, aby si finanční správa či OČTŘ pro efektivní odhalení karuselového podvodu nadefinovaly právě příčiny a motivy účastníků řetězce, popř. vymezily komodity, se kterými se karuselový podvod nejnázne provede.

Již úvodem této kapitoly je třeba poznamenat, že jedna z hlavních příčin přispívající k „rozmachu“ karuselového podvodu je velice prostá a je spojena s rozvojem Evropského společenství. Pro ČR bylo významným milníkem k rozšíření karuselových podvodů právě zapojení do schengenské spolupráce, tedy zrušení kontrol na vnitřních hranicích, což ovšem neznamená, že by se karuselové podvody v menším měřítku nevyskytovaly i dříve.

2.1 Příčiny a motivy karuselových podvodů

Absence hraničních kontrol sama o sobě nemůže být jedinou příčinou karuselového podvodu. Výskyt karuselových podvodů a prvotní seznámení s nimi je datováno od roku 1992. Rok 1992 byl přelomový právě z důvodu, že došlo k osvobození plnění od DPH uskutečněného mezi jednotlivými členskými státy EU²⁸ a dále od roku 1993²⁹ nedochází ke kontrole zboží při přechodu vnitřních hranic v rámci hraničních přechodů. Když byly prováděny hraniční kontroly, DPH se hradilo v zemi určené již v momentě, kdy zboží překročilo hranice,³⁰ ovšem dle Arnowitza tyto kontroly neprobíhaly pravidelně, a tak odhalení nepoctivého jednání nebylo časté.³¹

Další příčinu je třeba hledat v nastavení daňového systému. Výběr DPH je založen na principu země určení³², což znamená, že se DPH vybírá v členském státě, ve kterém se nachází osoba, která je příjemcem zdanitelného plnění – poskytovatel plnění je tak daňově osvobozen,³³ avšak jak příjemce, tak i poskytovatel si v tomto způsobu zdanění mohou uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu.³⁴ Právě tento způsob zdanění umožňuje realizaci karuselového podvodu a je třeba

²⁸ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert*, 2013, č. 2, s. 26.

²⁹ ARONOWITZ, Alexis a kol. *Value-added tax fraud in the European union*. Amsterdam: Kugler Publications, 1996, s. 17.

³⁰ ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. s. 37.

³¹ ARNOWITZ: *Value-added...*, s. 17.

³² Někdy též nazýváni jako princip spotřeby

³³ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2013. s. 138.

³⁴ Tamtéž.

podotknout, že oproti principu země původu se v případě principu země určení domácí i dovezené zboží daní stejnou sazbou DPH.³⁵ Systém je tedy dle ZDPH a SDPH momentálně nastaven tak, že v případě pořízení zboží z jiného členského státu je povinen přiznat a zaplatit DPH plátce DPH ve státě, kam bylo zboží dodáno. Nad efektivností tohoto systému se zamyslím v následujících kapitolách.

Příčiny karuselových podvodů lze dle Šefčíka vymezit jako kombinaci více faktorů, které souvisejí s přijetím přechodného opatření v oblasti DPH.³⁶ Lze tedy v obecné rovině shrnout, že pokud by nedošlo k zavedení principu země určení a současně ke zrušení hraničních kontrol na vnitřních hranicích EU, mohly by karuselové podvody vymizet, resp. by je nešlo provádět.³⁷ Současný právní rámec je tak podvodům a zejm. karuselovým podvodům velice náchylný, je jakousi „daní“ za to, že EU umožňuje volný pohyb zboží a služeb.³⁸ Nutno podotknout, že současný výše specifikovaný systém DPH u přeshraničních obchodů, je založen na přechodném režimu. Evropská komise předložila návrh na změnu SDPH, jehož záměrem je nahradit dosavadní přechodný režim konečným systémem.³⁹

2.1.1 Celní režim 4200

Jedna z příčin karuselového podvodu a krácení daní může být spatřována v užití celního režimu 4200.⁴⁰ Tento režim daňový subjekt využívá k obcházení platby DPH, jelikož DPH je v tomto režimu splatná v zemi určení.⁴¹ S tímto režimem je tak spojeno riziko, že předmětné zboží fyzicky zůstane⁴² v členské zemi dovozu a DPH nebude zapláceno, přestože bylo osvobozeno od DPH právě z důvodu spotřeby v jiné členské zemi popř., že bude spotřebováno v jiné členské zemi, aniž by tam došlo k úhradě DPH.⁴³ Legitimní využití má tato výjimka z DPH pouze v případě,

³⁵ BERGER, Wolfgang, KINDL, Caroline, WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Překlad ŠIMÁČKOVÁ, Kristýna. Praha: VOX, 2010. s. 40.

³⁶ ŠEFČÍK: *Karuselové podvody...*, s. 38.

³⁷ Tamtéž.

³⁸ BURŠÍK, Radek. *Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH* [online]. *pravni prostor.cz*, 17. srpna 2017 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <<https://www.pravni prostor.cz/clanky/mezinarodni-a-evropske-pravo/specifika-dokazovani-v-danovem-rizeni-ve-vztahu-k-ucasti-na-podvodu-dph> >.

³⁹ HRŮŠOVÁ, Růžena. Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise. *Bulletin komory daňových poradců*, 2018, č. 4, s. 12.

⁴⁰ Domácí spotřeba se souběžným propuštěním do volného oběhu u zboží, které tvoří dodávku osvobozenou od DPH do jiného členského státu.

⁴¹ ŠRÁMKOVÁ, Dana a kol. *Celní správa ve funkčním pojetí*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. s. 175.

⁴² Byť u karuselových podvodů nemusí zboží reálně existovat a dochází pouze k tzv. „obchodům pouze na papíře“.

⁴³ ŠRÁMKOVÁ: *Celní správa...*, s. 175.

když v okamžiku dovozu zboží je zřejmé, že zboží reálně opustí zemi a vstoupí na území jiného členského státu. V okamžiku dovozu tak musí být zřejmá: (i) destinace zboží; (ii) spolehlivě a závazně určená doprava zboží; (iii) kdy tato doprava musí bezprostředně následovat po dovozu zboží a propuštění do navrhovaného režimu 4200.⁴⁴

Tento režim byl primárně zaveden za účelem eliminace dvojího zdanění zboží a zjednodušení procedur spojených s opakovaným vrácením DPH, ovšem zákonodárce si při zavádění neuvědomil úskalí, která jsou s tímto režimem spojena, a to zejm. možnosti zneužití tohoto režimu ke krácení odváděné (pokud vůbec) DPH.⁴⁵ Hrubý k této problematice uvádí, že „*negativním aspektem cílených podvodů v případě zneužívání režimu 4200 je rovněž ta skutečnost, že účelově deklarovanými příjemci dováženého zboží jsou subjekty v postavení tzv. „missing traderů“ s nekontaktními statutárními zástupci*“.⁴⁶ S tvrzením Hrubého se plně ztotožňuji, jelikož v současnosti existují možné mechanismy, jak si během pár hodin založit obchodní společnost. Nejjednodušším způsobem je opatření si tzv. ready made⁴⁷ společnosti, která bude vystupovat právě v pozici missing tradera a pozici jednatele bude zastávat nastrčená osoba, která zpravidla netuší, že vystupuje v pozici statutárního orgánu společnosti.

Šrámková ovšem uvádí, že podvody související se zneužitím režimu 4200 nejsou způsobeny chybně nastaveným systémem, ale jsou způsobeny právě jeho zneužitím a domnívá se, že není nezbytné tento systém měnit.⁴⁸ S tímto tvrzením nesouhlasím, jelikož jsem toho názoru, že pokud je dotčený systém nejasný, obsahuje mezery popř. neurčitá ustanovení, která může „škůdce“ zneužít ve svůj prospěch, jedná se nepochybně o vadně nastavený systém. Proto se domnívám, že není na místě úniky kvůli režimu 4200 brát na lehkou váhu a je třeba přistoupit k podstatným změnám, které odstraní mezery, popř. nastolí pravidla, pomocí kterých dojde k zamezení (nebo alespoň ztížení) zneužívání režimu 4200. Následek cíleného zneužití tohoto procesu je ten, že zboží zmizí v neurčitém prostoru v rámci EU, aniž

⁴⁴ HRUBÝ, Aleš. Zneužití celního režimu „42xx“ a dopady na zkrácené DPH“. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 29.

⁴⁵ Tamtéž.

⁴⁶ HRUBÝ: Zneužití celního..., s. 30.

⁴⁷ Nebo založení si vlastní společnosti. Vyčíslení nákladu na založení s.r.o. se pohybuje okolo 14 000,- Kč – tato částka zahrnuje odměnu notáře, výpis z živnostenského oprávnění, správní poplatky, soudní poplatky popř. platba za poskytnuté právní služby.

⁴⁸ ŠRÁMKOVÁ: *Celní správa...*, s. 175.

by došlo k uhrazení příslušné DPH. Zneužitím režimu 4200 dochází k ohrožení funkčnosti vnitřního trhu a narušení hospodářské soutěže v rámci EU, kdy právě tento důsledek prezentoval ve své zprávě Evropský účetní dvůr.⁴⁹ Z této zprávy tak nepochybně vyplývá, že se nejedná o zanedbatelný problém, ale právě zneužití režimu 4200 má dalekosáhle negativní dopady. Proto by se politická reprezentace měla touto otázkou zabývat, protože radikální změna systému by mohla mít pozitivní dopad na výběr DPH.

2.1.2 Přeshraniční nákupy online

V současné době s ohledem na technologický vývoj dochází k výrazným změnám ve struktuře a distribučních kanálech maloobchodních prodejců konečným zákazníkům. Lze tak upozornit na trend přesunu k přeshraničním nákupům online. Pro výběr DPH představují přeshraniční transakce v postavení B2C velký význam a právě s rostoucím trendem nákupů online⁵⁰ se otevírá prostor pro obcházení daňových povinností, a tím pro ztrátu příjmu z DPH.⁵¹

Obchodování pomocí online platform, dle mého názoru, také usnadňuje páchání karuselových podvodů, jelikož záznamy v těchto platformách mohou být lehce falšovány, zkreslovány a v případě opatření důkazů je snadné je téměř okamžitě smazat. Stejně tak dle mého názoru tato online platforma až vybízí k páchání karuselového podvodu, kdy předmětem obchodu bude komodita, která reálně neexistuje. Vzhledem k současné politice EU, která se snaží eliminovat příčiny karuselových podvodů zaváděním plošného reverse charge apod., se tato online platforma výběru daní může jevit ve vztahu k potírání karuselových podvodů jako kontraproduktivní.

2.1.3 Obchodovatelné komodity

V této krátké subkapitole poukáži na rizikové komodity a služby, se kterými je za účelem páchání karuselového podvodu nejčastěji obchodováno. Právě indikativní seznam podezřelých komodit či služeb může být jakýmsi „alarmem“ pro finanční správu (při splnění dalších předpokladů), že se s obchodovatelnou komoditou může dít něco nekalého. Toto tvrzení však není možno vykládat obráceně, tedy pokud

⁴⁹ EVROPSKÝ ÚČETNÍ DVŮR. Zvláštní zpráva č. 13: *Umožňují kontroly v rámci celního režimu 42 zabránit daňovým únikům v oblasti DPH a odhalovat je?* [online]. Dostupné na <https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/cont/dv/eca_sr132011/eca_sr132011_cs.pdf>.

⁵⁰ Tzv. digitální ekonomika.

⁵¹ HRŮŠOVÁ, Růžena. Role online platform při výběru DPH. *Bulletin komory daňových poradců*, 2019, č. 2, s. 175.

podnikatel neobchoduje právě s komoditou, která je riziková, neplatí, že nemůže být zapojen do karuselového podvodu - pokud podnikatel obchoduje s nikoli rizikovou komoditou, stále může být zapojen do karuselového podvodu.

V tomto případě se zkoumá, zda se podnikatel „náhle nevrhl“ do obchodování s neznámou komoditou a jak dlouho podnikatel obchoduje s předmětnou komoditou – dále musí být podnikatel schopen objasnit ekonomický smysl jeho působení v případném řetězci.⁵²

Za rizikovou komoditu bývá označováno zboží, které se v minulosti již stalo předmětem podvodu, a informace o rizikovosti byly zveřejněny finanční zprávou,⁵³ tzn., že komodita bývá deklarována jako riziková zpravidla až následně po odhalení karuselového podvodu. Rizikovým se tak může stát téměř jakýkoli obchod, při kterém dochází k prodeji zboží.⁵⁴

Aby byly karuselové podvody efektivněji odhalovány, dochází k realizaci společných akcí finančních a celních správ, a to nejen v rámci ČR. Děje se tak formou vyhledávání daňových úniků pomocí kontrol přeprav rizikových komodit. Kontrolovanými rizikovými komoditami jsou tak např. ocel, barevné kovy, řepkový olej, mobilní telefony, IT technika včetně zboží, jako je dřevo, mouka a maso.⁵⁵ Právě podle zjištění finanční správy se trh s masem z pohledu podvodů na DPH stal velice rizikovým. Finanční správa detekovala maso jako rizikovou komoditu v případech s krycími názvy Maso, Kotel či Pribina.⁵⁶ Zkratka (ale není to pravidlem) se jedná o komodity, které lze snadno a rychle přepravovat přes hranice členských států, jsou předmětem rychlé spotřeby a po spotřebování jsou nedohledatelné.⁵⁷

Jak již bylo zmíněno v kapitole 1. 1., mohou se vyskytovat také obchody, kdy předmět transakce neexistuje; popř. předmět existuje, ale nachází se reálně pouze u jednoho subjektu řetězce a nedochází tak k jeho dodání. Děje se tak např. v případě

⁵² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. července. 2013, sp. zn. 1 Afs 59/2013

⁵³ PROCHÁZKOVÁ, Jiřina. *Čtete, jak předejít nevědomému zatažení do karuselového podvodu* [online]. podnikatel.cz, 11. listopadu 2016 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <<https://www.podnikatel.cz/clanky/ctete-jak-predejiti-nevedomemu-zatazeni-do-karuseloveho-podvodu/>>.

⁵⁴ Tamtéž.

⁵⁵ HOMOLOVÁ, Petra. *Mezinárodní spolupráci v boji s úniky na DPH odstartovala akce „INDAGO“* [online]. financnisprava.cz, 10. června 2013 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spolupraci-v-boji-s-uniky-na-3882?>>.

⁵⁶ PETLACHOVÁ, Petra. *Upozornění na podvody s DPH na trhu s masem* [online]. financnisprava.cz, 22. ledna 2016 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2016/upozorneni-na-podvody-s-dph-na-trhu-s-masem-7043?>>.

⁵⁷ Může se jednat např. o potraviny, stavební materiál, železo apod.

obchodování s cukrem,⁵⁸ kdy dochází k vyvážení cukru jen „papírově na oko“ a cukr fyzicky zůstává v zemi prodávajícího. Cukr naplňuje výše předestřené znaky rizikové komodity, protože rozhodujícím faktorem při nákupu je pouze cena a jedná se o komoditu, která podléhá rychlé spotřebě. Zpravidla kamión vykoná cestu do zahraničí prázdný, dodavatel následně vykáže dodání zboží do jiného členského státu EU a dojde k uplatnění nároku na odpočet DPH.⁵⁹

Pokud vycházíme z údajů Slovenského statistického úřadu, zjistíme, že 2/3 z celkového množství cukru je vyváženo do Maďarska, do ČR a menší část do Rakouska. Dovoz však byl naopak vykázán především z ČR v množství 1/3 a Polska ve stejném množství⁶⁰ - je tedy více než pravděpodobné, že cukr karuselově obíhá a dochází tak k daňovým únikům na území EU.

2.2 Jednotlivé možné konstrukce karuselových podvodů

Judikatura Soudního dvora za podvod na DPH označuje situaci, kdy jeden z účastníků neodvede státu daň a další ze subjektu si ji odečte s účelem získání zvýhodnění, které je v přímém rozporu se směrnicí o DPH.⁶¹ Lze tak shrnout, že dochází k finančním a účetním „operacím“, které neodpovídají běžným obchodním podmínkám a dochází tak k narušení daňové neutrality⁶² zejm. tím, že dochází k (i) ohrožení hospodářské politiky státu, dále může docházet k (ii) výkyvům tržních cen komodit nebo také k (iii) ohrožení makroekonomické stability.

Od karuselového podvodu je třeba odlišit tzv. akviziční podvody. Odlišnost karuselových podvodů od akvizičních podvodů spočívá v tom, že v případě karuselového podvodu je zboží opětovně prodáváno téže společnosti (sídli v jiném členském státě), od které bylo zboží prvotně zakoupeno.⁶³ V případě akvizičních podvodů k tomuto „kolotočovému“ cyklu nedochází.

Karuselový podvod je založen na vzájemné organizované spolupráci zúčastněných subjektů a vychází primárně z toho, že v ideálním případě podvodného

⁵⁸ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. května 2018, sp. zn. 52 Af 62/2017

⁵⁹ SATO, Alexej. Karuselové podvody s cukrem. *Listy cukrovarnické a řepařské*, 2014, č. 5-6, s. 207.

⁶⁰ SATO, Alexej. Karuselové podvody s cukrem. *Listy cukrovarnické a řepařské*, 2014, č. 5-6, s. 208.

⁶¹ Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. července 2006, *Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL v Belgie*, C-439/04 a C-440/04.

⁶² Neboli daňové spravedlnosti.

⁶³ KOUPIL: Karuselové podvody..., s. 11.

jednání obíhá zboží dokola.⁶⁴ Premisy pro realizaci karuselové podvodu jsou založeny, na: (i) alespoň jeden ze subjektů musí mít sídlo v jiném státě, než zbylí účastníci řetězce; (ii) na území státu, kde mají sídlo zbylí účastníci řetězce je DPH vybíráno standardním odpočtem DPH; (iii) subjekty musí být dále registrovanými plátcí DPH; obchod musí být prováděn v souvislosti s jejich ekonomickou činností; (iv) dodání předmětné transakce na území druhého státu musí mít povahu zdanitelného plnění; (v) na dané zboží se nevztahuje režim reverse charge; (vi) u předmětné transakce lze při vývozu do jiného státu uplatnit odpočet na DPH.^{65,66}

Uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 19 odst. 1 ZDPH je spjato s povinností daňového subjektu prokázat, že jsou naplněny dvě základní podmínky. První z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem.⁶⁷ Druhou podmínkou „*je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu*“.⁶⁸ Je třeba podotknout, že prokazování tohoto nároku je záležitostí toliko dokladovou, avšak tyto doklady musí korelovat se skutečným stavem – předložené doklady tak mohou být řádným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH tehdy, je-li prokázáno, že k uskutečněnému plnění fakticky došlo způsobem prezentovaným v dokladech.⁶⁹

V pozadí podvodu stojí osoba organizátora, který úkoluje a řídí jednaetle na „oko“ poctivých firem a bílé koně. Bílý kůň zde vystupuje pouze za účelem umožnění a zakrytí podvodu. V případě nejběžnějšího karuselového podvodu je nutno zapojit zahraniční subjekt (EU plátce, nebo také jako potrubní společnost).⁷⁰ Bílý kůň⁷¹ (missing trader) tak od zahraničního subjektu nakoupí zboží, doveze jej, a jelikož se

⁶⁴ BURŠÍK, Radek. *Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH* [online]. *pravni prostor.cz*, 17. srpna 2017 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <<https://www.pravni-prostor.cz/clanky/mezinarodni-a-evropske-pravo/specifika-dokazovani-v-danovem-rizeni-ve-vztahu-k-ucasti-na-podvodu-dph>>.

⁶⁵ Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 12. ledna 2016, Commissioners of Customs & Excise v Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

⁶⁶ rozsudek Nejvyššího správního ze dne 7. května 2007, sp. zn. 1 Afs 9/2007

⁶⁷ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. září 2008, sp. zn. 1 Afs 121/2008

⁶⁸ Tamtéž.

⁶⁹ náleží Ústavního soudu ze dne 11. června 2002, sp. zn. IV. ÚS 19/02

⁷⁰ ZÍDKOVÁ, Hana. Princip daně z přidané hodnoty. *Bulletin komory daňových poradců*, 2019, č. 1, s. 27.

⁷¹ Rovnou označovat společnost jako bílý kůň není úplně přesné. Bílymi koni jsou spíše označování jednatelé těchto společností. Ovšem pro lepší představu volím označení bílý kůň. Tato společnost je tedy fiktivní, sídlo společnosti je zpravidla vedena v systému prázdných schránek s využitím PO boxů, popř. může mít sídlo v daňových rájích (offshore centra).

jedná o intrakomunitární plnění, nákup se uskuteční bez DPH. Následně bílý kůň dovezené zboží prodá spolčené společnosti (broker) s tuzemskou daní. Broker mu zaplatí předmětnou cenu včetně DPH, kterou má bílý kůň povinnost odvést státu. Broker následně prodá zboží zpět zahraničnímu subjektu do zahraničí převážně s minimální marží, ale bez DPH – opět se jedná o intrakomunitární plnění. V momentě, kdy má být DPH zaplacen, bílý kůň zmizí a broker, který bílému koni zaplatil včetně DPH, žádá po státu nadměrný odpočet, protože předmětné zboží broker dodal z tuzemska osvobozené od DPH s nárokem na odpočet. Státu tak vzniká povinnost vyplatit nadměrný odpočet. Vyplacením nadměrného odpočtu vznikne státu škoda, jelikož daň z tuzemské transakce nebyla zaplacená.

Výše uvedenou podstatu karuselového podvodu lze demonstrovat na jednoduchém příkladu.

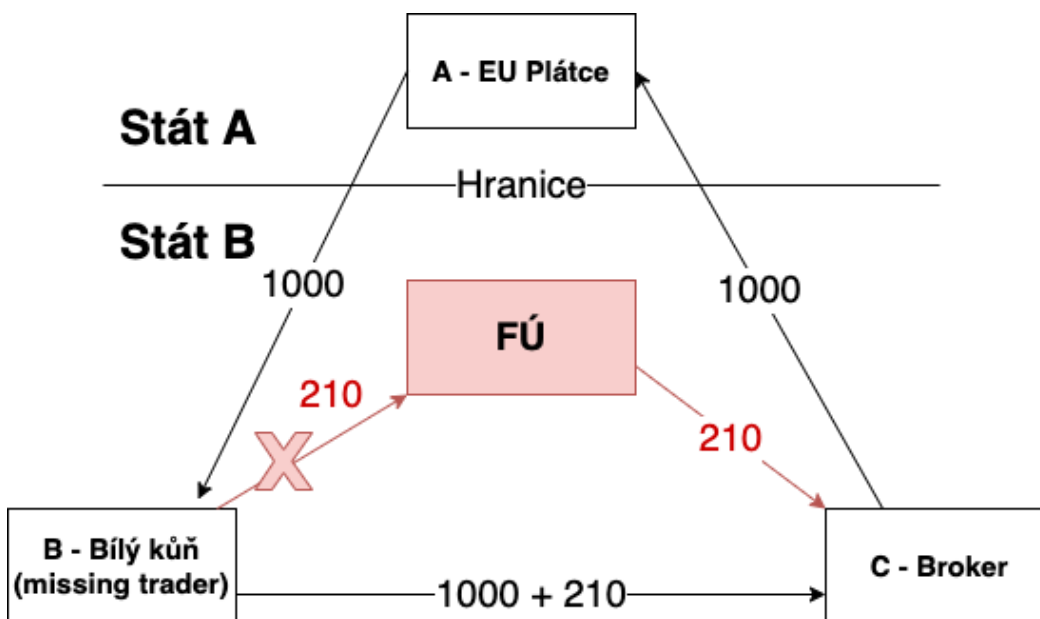
Italská společnost A (EU plátce) v režimu osvobozeného dodání prodá společnosti B (missing trader) se sídlem v ČR zboží za částku ve výši 1 000 EUR. Jelikož v tomto případě se jedná o prodej do jiného členského státu v rámci EU, je společnost A od DPH osvobozena. Společnost B, která nakoupila zboží od společnosti A za 1 000 EUR bez DPH, následně prodá předmět plnění společnosti C (broker) sídlící také v ČR za částku ve výši 1 210 EUR včetně DPH. Kupní cena tedy včetně DPH činí 1 210 EUR. Společnost C (broker) částku včetně DPH společnosti B zaplatí, avšak společnost B nesplní svou daňovou povinnost odvést DPH ve výši 210 EUR správci daně a zmizí.⁷² Společnost C následně prodá zboží zpět společnosti A za 1 000 EUR, a protože se jedná o prodej do jiného členského státu (společnost A sídlí v Itálii), je prodej činěn bez DPH. Společnost C ovšem nakoupila zboží od společnosti B za částku 1 210 EUR včetně DPH a tudíž mu DPH bude od správce daně ve výši 210 EUR navracena. Jakmile zboží dorazí opět společnosti A, je možno karuselový podvod opakovat⁷³ s tím, že zpravidla dojde ke změně na pozici společnosti B. Ke změně dochází z toho důvodu, protože pro organizátora celého karuselového řetězce je rizikové, aby společnost B dlužící správci daně odvod na DPH, zůstala součástí řetězce.⁷⁴

⁷² Společnost B z důvodu rychlosti prodeje s cílem předmětnou transakci opětovně opakovat často prodá zboží pod cenou. Právě prodej za výrazně nižší cenu oproti ceně tržní, může být pro finanční správu, dle mého názoru, motivem pro započítání prověřování společnosti B.

⁷³ KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* [online]. International Monetary Fund, únor 2007 [cit. 12. ledna 2020]. Dostupné na <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731/pdf>>.

⁷⁴ Tamtéž.

Pro ujasnění mechanismu předkládám toto schéma:



Vlastní zpracování.

Pokud by byl karusel tvořen třemi subjekty, jak uvádím na mechanismu výše, nebylo by odhalení karuselu pro finanční správu příliš obtížné. Ovšem tyto „vzorové“ příklady se v praxi nevyskytují. V rámci tuzemska totiž dochází k sérii obchodních transakcí, kdy mezi bílého koně a brokera vstoupí ideální počet tzv. vyrovnávacích společností (buffer) s cílem rozmělnit transakce a znesnadnit finanční správě rozkrýt řetězec.⁷⁵ Buffery většinou představují společnosti, které jsou do karuselového řetězce zahrnuty nevědomky organizátory karuselu, kdy tyto společnosti nemají z podvodného řetězce žádný profit.⁷⁶ Pokud ovšem byl buffer v řetězci vědomě, tak v případě opakování karuselového podvodu vstupuje na pozici společnosti B. Buffer totiž pouze přeprodává zboží a plní veškeré povinnosti. Zkrátka vystupuje jako spořádaná společnost.⁷⁷ Jak jsem již uváděl výše, buffer může být do řetězce začleněn i nevědomě – je v dobré víře a nejsou u něj žádné pochybnosti, že by se v rámci jeho obchodního styku vyskytovalo něco nekalého. Právě prokazování, že se

⁷⁵ HULOT, Yannic D. Analýza rizik u jednotlivých typů daňových podvodů – belgický přístup. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 43.

⁷⁶ BURŠÍK, Radek. *Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH* [online]. *pravni prostor.cz*, 17. srpna 2017 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <<https://www.pravni prostor.cz/clanky/mezinarodni-a-evropske-pravo/specifika-dokazovani-v-danovem-rizeni-ve-vztahu-k-ucasti-na-podvodu-dph>>.

⁷⁷ KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 12.

buffer podílí na řetězci, je poměrně složité; touto otázkou se budu zabývat v kapitole č. 3.

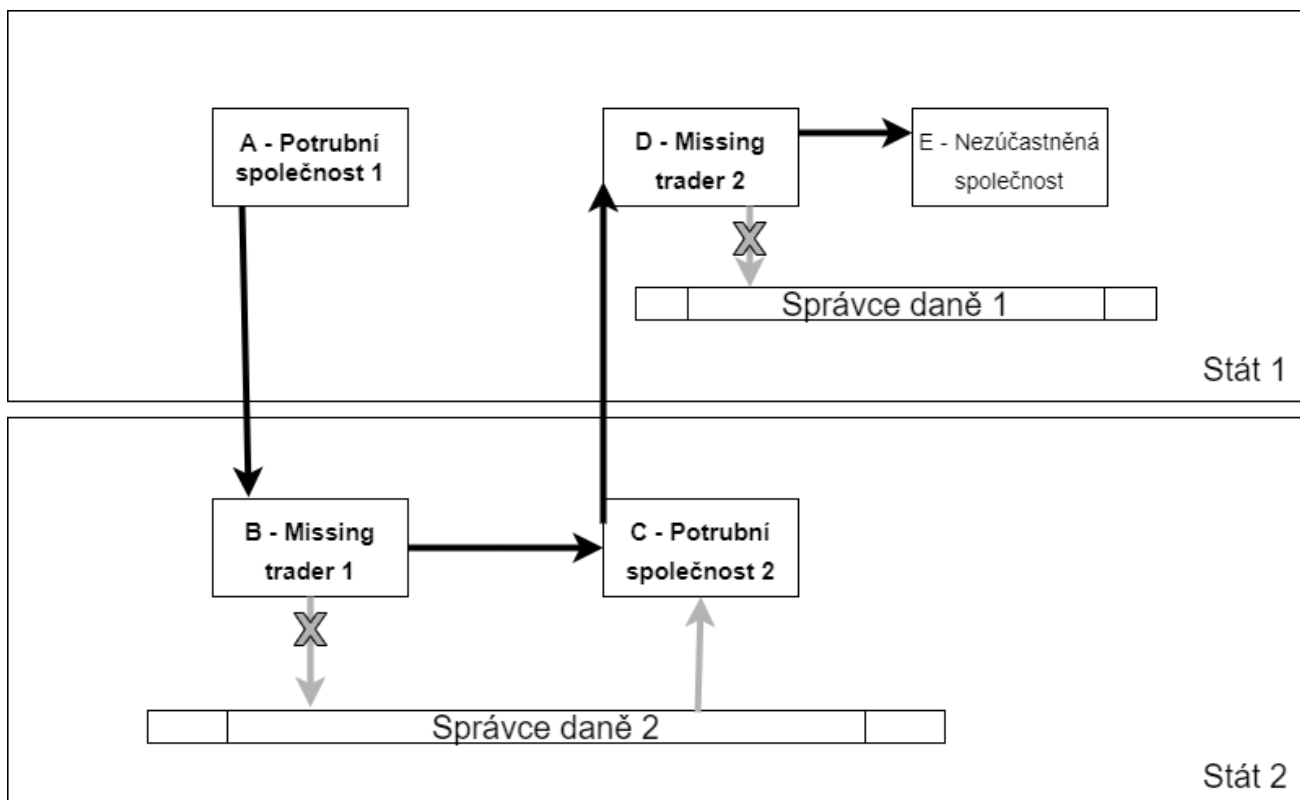
Do karuselového podvodu mohou být zapojeny i další subjekty. Jako další subjekt může v řetězci vystupovat potrubní společnost č. 2 a missing trader č. 2. Rozdíl oproti výše uvedenému typu karuselového podvodu je dále v tom, že předmětné zboží je prodáno nezúčastněnému subjektu, který nakupuje v dobré víře a zboží se už nedostane zpět k potrubní společnosti č. 1, jak tomu bylo v předešlém modelu.

Tento druhý model karuselového podvodu začíná u společnosti A (potrubní společnost č. 1), která je umístěna ve státě I. Společnost A prodává zboží Společnosti B (missing trader č. 1) se sídlem ve státě II. Jedná se o intrakomunitární plnění, proto je zboží fakturováno bez DPH. Společnost B následně prodá zboží společnosti C (potrubní společnost č. 2), a to za kupní cenu včetně DPH, jelikož společnost C má sídlo také ve státě II. Společnosti B tak vznikne daňová povinnost odvést DPH správci daně č. 1. Společnost B však DPH nezaplatí a zmizí (může být také vyhlášen úpadek apod.). Společnost C poté prodá zboží společnosti D (missing trader č. 2), která má opět sídlo ve státě I. Jedná se opět o intrakomunitární plnění, a proto se prodej uskuteční bez DPH. Společnost C si dále nechá vrátit DPH od správce daně č. 2, jež zaplatila společnosti B. Společnost D, která nakoupila zboží od společnosti C, prodá zboží společnosti E (nezúčastněná společnost) a společnost D bude následovat společnost B a zmizí také. Správci daně č. 1 tak vzniká nedobytná pohledávka stejně jako vznikla správci daně č. 2. Koupí zboží společností E od společnosti D karuselový podvod končí.

Jak je tedy patrné z prezentovaného postupu, karuselový podvod v tomto mechanismu lze spáchat pouze jednou, tzn., nejedná se úplně o klasický, běžný karuselový podvod, nicméně základní fakticita mechanismu karuselových podvodů je naplněna. Tento mechanismus volí organizátor v případě, pokud má úmysl zobchodovat co největší množství zboží, aby byl profit za DPH pro missing tradera č. 1 a missing tradera č. 2, co možná největší.⁷⁸

Pro ujasnění mechanismu č. 2 předkládám toto schéma:

⁷⁸ KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* [online]. International Monetary Fund, únor 2007 [cit. 12. ledna 2020]. Dostupné na <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731/pdf>>.



Vlastní zpracování.

2.3 Reverse charge jako možné řešení karuselových podvodů

S ohledem na výše uvedené konstrukce karuselových podvodů je třeba nalézt adekvátní mechanismus, který by páchání karuselových podvodů částečně eliminoval. V této subkapitole se zaměřím pouze na analýzu reverse charge, byť se nabízí i jiná řešení.⁷⁹ Tato řešení však vyžadují rozsáhlou komplexní ekonomickou analýzu a na adekvátní zhodnocení těchto institutů by nepostačoval přípustný rozsah této práce.

Jedním z možných nástrojů boje proti karuselovým podvodům je zavedení institutu reverse charge neboli tzv. přenesení daňové povinnosti. Tento reversní systém tak přináší oproti klasickému výběru DPH změnu v tom smyslu, že DPH z dodávky zboží nebo služby odvádí příjemce (pokud je plátcem DPH) plnění a nikoliv dodavatel – tzn., DPH v tomto režimu nebude odvádět missing trader, ale právě broker. Broker si pak bude moci nárokovat nadměrný odpočet až v případě, že DPH z koupě zboží odvede – což ve výsledku bude znamenat, že brokerova

⁷⁹ ŠEFČÍK: *Karuselové podvody...*, s. 52-84.

výsledná daň, kterou má správci daně odvést bude nulová, jelikož dojde k započtení proti jeho nároku na odpočet.

Missing trader tak místo toho, aby na faktuře - jak je tomu v klasickém režimu, uvedl výši daně, pouze doplní, že daň odvádí příjemce plnění, tedy broker.⁸⁰ Výše uvedený postup je realizován na základě § 92a odst. 1 ZDPH ve spojení s § 72 odst. 1 ZDPH.

Lze tedy shrnout, že jednotliví plátcí DPH ve výrobním a distribučním řetězci DPH neplatí, jen o ní účtují a vykazují ji (ideálně) ve svých daňových přiznáních; DPH je pak odvedena posledním článkem distribuce.⁸¹ Dle tohoto mechanismu je tak téměř vyloučeno, aby missing trader v pozici dodavatele vyúčtoval DPH na výstupu, kterou by však neodvedl a zmizel s tím, že by si ji následně broker v pozici příjemce nárokoval od správce daně jako daňový odpočet. Tímto mechanismem se tak počáteční kouzlo karuselového řetězce vytrácí.

Funkčnost systému budu prezentovat na klasickém dodavatelském řetězci a nikoli na řetězci karuselovém, jelikož karuselový podvod při režimu reverse charge postrádá smysl a funkčnost a dle mého názoru nelze provést.

Výrobce prodá zboží velkoobchodu za částku ve výši 1 000,- Kč, avšak daň na výstupu v režimu reverse charge výrobce neodvede. Kdežto velkoobchod v tomto režimu musí DPH ve výši 100,- Kč⁸² na výstupu odvést, přičemž ve standardním režimu by DPH zaplatil již v ceně zboží. Pokud velkoobchod zboží následně prodá maloobchodu za částku ve výši 2 000,- Kč, neodvádí z tohoto obchodu velkoobchod žádnou DPH na výstupu. Maloobchodník opět musí odvést daň na výstupu ve výši 200,- Kč. Pokud maloobchod zboží prodá spotřebiteli ve standardním režimu a bude chtít vydělat 3 000,- Kč, bude muset zboží fakturovat za částku ve výši 3.300,- Kč, jelikož má povinnost odvést daň na výstupu. Celkem tedy maloobchod na DPH zaplatil částku ve výši 500,- Kč (200,- Kč + 300,- Kč), ovšem si může nárokovat odpočet ve výši 200,- Kč za nákup v režimu reverse charge. Výsledná daň maloobchodu tak bude 300,- Kč, kterou však zaplatil spotřebitel v ceně zboží.⁸³

Přenesení daňové povinnosti je upraveno v hlavě IV. ZDPH a nabízí tak dvě možnosti využití. První možností je tzv. trvalý režim, který se uplatňuje přímo ze

⁸⁰ Srov. § 29 odst. 2 písm. c) ZDPH.

⁸¹ ZÍDKOVÁ, Hana. Princip daně z přidané hodnoty. *Bulletin komory daňových poradců*, 2019, č. 1, s. 28.

⁸² Procentní sazba DPH v tomto případě je pouze ilustrativní.

⁸³ ZÍDKOVÁ, Hana. Princip daně z přidané hodnoty. *Bulletin komory daňových poradců*, 2019, č. 1, s. 29.

zákona na vybrané komodity.⁸⁴ Druhou možností je tzv. dočasný režim, který je možno použít při dodání nebo poskytnutí služby uvedených v příloze č. 6 k ZDPH v případě, že tak vláda stanoví nařízením.⁸⁵ Zákon dále předkládá možnost použití mechanismu tzv. rychlé reakce, který se řadí k režimu dočasnému.⁸⁶ Dočasný režim reverse charge je možno využívat na území ČR do 30. 6. 2022, kdy k tomuto datu má vzniknout konečný systém DPH.⁸⁷

Klíčovým nástrojem proti boji s karuselovými podvody by bylo zavedení plošného reverse charge, což by znamenalo, že by veškerá zdanitelná plnění podléhala právě režimu přenesení daňové povinnosti. Pro ČR vydala Rada EU prováděcí rozhodnutí, kterým právě umožnila zavedení plošného reverse charge, ovšem pouze na omezenou dobu, a to od 1. 1. 2020 do 30. 6. 2022 – tedy k datu, kdy má vzniknout konečný systém DPH.⁸⁸

Pokud by došlo k zavedení plošného reverse charge, tedy režimu, který se bude vztahovat na veškerá zdanitelná plnění, jsem přesvědčen, že to bude mít pozitivní vliv na eliminování páchání karuselových podvodů, jelikož dojde k narušení základního mechanismu karuselového řetězce. DPH totiž v řetězci nebude možno vracet jednotlivým daňovým subjektům. Pokud by tedy obchodovatelná komodita podléhala plošnému reverse charge a nedocházelo by ze stran účastníků řetězce k separaci plnění, tak aby nedosahovalo částky 17 500 EUR⁸⁹, karuselový řetězec ve svém základním mechanismu nebude vůbec možno provést.

Na druhou stranu zavedením plošného reverse charge sice dojde k zamezení „kolotočového“ oběhu zboží, ovšem to neznamená, že by došlo k zamezení daňovým únikům. Mohlo by se totiž stát (byť se už principiálně nebude jednat o karuselový podvod), že broker v pozici posledního článku řetězce (už nebude dále prodávat zboží EU plátcí) DPH neodvede a zmizí. Tím pádem by stát i v zavedeném plošném režimu reverse charge přišel o výslednou částku na DPH.

⁸⁴ Srov. § 92b až § 92ea DŘ.

⁸⁵ Srov. § 92f ZDPH.

⁸⁶ Srov. § 92g ZDPH.

⁸⁷ ZÍDKOVÁ, Hana. Princip daně z přidané hodnoty. *Bulletin komory daňových poradců*, 2019, č. 1, s. 29.

⁸⁸ Prováděcí rozhodnutí Rady 2019/1903 ze dne 8. listopadu 2019, kterým se Česku povoluje používat všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti odchýlně od ustanovení článku 193 směrnice 2006/112/ES. Úřední věstník L 293, 14. listopadu 2019, s. 101-102.

⁸⁹ Tamtéž.

3 Odhalování karuselových podvodů a jejich dokazování v daňovém řízení

V úvodu této kapitoly je nutno rozlišit dvě základní řízení v rámci daňového řízení. První z nich je řízení nalézací, jehož cílem je stanovení (doměření) samotné daně a řízení zajišťovací.⁹⁰ Rozdíl těchto řízení spočívá v tom, že institut zajišťovacího příkazu představuje předstižné rozhodnutí, které je založeno zpravidla na hypotetické úvaze správce daně.⁹¹ Rozlišení těchto dvou řízení je důležité z důvodu posouzení otázek týkajících se dokazování. V případě vydávání zajišťovacího příkazu správce daně nevychází z dokazování, ale pouze ze skutečností a zjištění, která má v momentě vydání zajišťovacího příkazu k dispozici.⁹² Stručně řečeno, v případě vydání zajišťovacího příkazu nedochází k prokazování skutkového stavu, ale pouze o zjišťování okolností, jež důvodně nasvědčují obavám správce daně o páchání podvodného jednání. Správce daně tak konkrétně zkoumá (i) existenci a výši v budoucnu stanovené daně (přiměřená pravděpodobnost budoucího stanovení daně)⁹³ a dále (ii) budoucí majetkovou situaci daňového subjektu, tedy správce daně posuzuje, zda existuje odůvodněná obava ohledně zaplacení daně.⁹⁴

V případě přezkumu vydaného zajišťovacího příkazu není předmětem řízení, jestli správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných okolností lze jednoznačně vyloučit možnost pouze nevědomého a nedbalostí nezatíženého zapojení daňového subjektu do karuselového řetězce; předmětem řízení je však to, zda došlo k naplnění zákonem stanovených předpokladů pro zajištění daně.⁹⁵

Konečné rozhodnutí o tom, zda se transakce daňového subjektu vyhodnotí jako obchody zatížené podvodem na DPH, je předmětem řízení nalézacího.⁹⁶ Správce daně tak postupuje v intencích § 92 DŘ, to znamená, že shromažďuje a vyhodnocuje jednotlivé důkazní prostředky.

Dále je třeba zmínit, že pojem „podvod“ z pohledu trestního práva a z hlediska dopadů do daňového řízení není stejný. Musíme rozlišovat, zda se daňový subjekt dopouští úmyslného jednání s cílem zkrátit daň popř. vylákat daňovou výhodu nebo

⁹⁰ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. června 2016, sp. zn. 6 Afs 255/2015

⁹¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. srpna 2015, sp. zn. 6 Afs 108/2015

⁹² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, sp. zn. 10 Afs 18/2015

⁹³ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016, sp. zn. 4 Afs 22/2015

⁹⁴ Tamtéž.

⁹⁵ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2016, sp. zn. 2 Afs 213/2016

⁹⁶ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. listopadu 2017, sp. zn. 1 Afs 251/2017

se jedná o daňový subjekt, u kterého nemusí trestněprávní relevance nastat, jelikož nedošlo k úmyslnému zavinění, ale maximálně k zavinění nedbalostnímu.⁹⁷

Z hlediska ryze daňového řízení je jejich účast v karuselovém řetězci relevantní a může být tak jejich účast v podvodném řetězci postižena pomocí daňových instrumentů.⁹⁸

3.1 Dokazování participace účastníků

Při dokazování participace účastníků na karuselovém řetězci vychází správce daně převážně z judikatury ESD⁹⁹, ale také tuzemských soudů. Jakýsi „návod“ pro posuzování participace účastníků na řetězci je tzv. Axel Kittel test. Test předkládá čtyři obligatorní otázky, a pokud jsou všechny otázky odpovězeny kladně, je možno detekovat participaci účastníka na karuselovém řetězci a může mu tak být odepřen nárok na odpočet. První (i) otázkou je, zda existuje daňová ztráta státu; a (ii) pokud ano, tak zda je daňová ztráta způsobena důsledkem podvodného jednání; pokud tomu tak je, je nutno kladně odpovědět na otázku, (iii) jestli obchodní transakce byly spojeny s tímto podvodným jednáním a pokud ano, (iv) musel vědět či věděl o tomto spojení daňový subjekt.¹⁰⁰

Nejdůležitější, resp. nejnáročnější na prokázání je otázka poslední, tedy prokázání, zda účastník o takovém podvodném jednání musel vědět či věděl. Lichnovský v této věci uvádí: *„Důkazní břemeno ohledně prokázání povědomí ohledně daňového podvodu tíží správce daně (...), přitom je nutno se zaměřit zejména na subjektivní stránku ohledně toho, zda daňový subjekt o podvodu věděl či zda bylo možno po něm racionálně požadovat, aby o něm věděl.“*¹⁰¹

⁹⁷ BURŠÍK, Radek. *Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH* [online]. pravni prostor.cz, 17. srpna 2017 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <<https://www.pravni-prostor.cz/clanky/mezinarodni-a-evropske-pravo/specifika-dokazovani-v-danovem-rizeni-ve-vztahu-k-ucasti-na-podvodu-dph>>.

⁹⁸ Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. prosince 2012, *Bonik EOOD v Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite*, C-285/11.

⁹⁹ Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. července 2006, *Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL v Belgie*, C-439/04 a C-440/04.

¹⁰⁰ Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. prosince 2012, *Bonik EOOD v Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite*, C-285/11.

¹⁰¹ LICHNOVSKÝ: Podvody na DPH..., s. 27.

Tento závěr rozhodnutí, který nadefinoval východiska pro posuzování, se mi jeví jako racionální a vyvážený. Podnikání je spjato s velkou administrativní zátěží, a proto se může stát, že poctivý podnikatel nevědomky naplní první tři objektivní kritéria, aniž by vůbec tušil, že se dopouští „něčeho“ protizákonného. Byla by pro podnikatele přílišná zátěž a vůbec ztížení podnikání, aby důkazní břemeno ohledně subjektivního prvku nesl on. Pokud má správce daně podezření, že dochází k daňovým únikům, je správně, aby tento fakt adekvátně vyargumentoval a prokázal. Souhlasím tedy s odlišným pojetím dokazování oproti obecnému pojetí daňového řízení, ve kterém důkazní břemeno nese daňový subjekt.

Z judikatury tak konstantně vyplývá, že daňový subjekt nemá právo na odpočet daně v případě, kdy je předmětné plnění zasaženo podvodem a správce daně prokáže, že daňový subjekt o tomto podvodu věděl, popř. vědět měl a mohl.¹⁰²

Aby správce daně důkazní břemeno ohledně otázky „vědět měl a mohl“ unesl, vyžaduje se vyhotovení komplexní analýzy potenciálně podezřelých okolností a posouzení jejich vzájemných souvislostí.¹⁰³ Pokud analýza postaví najisto, že skutečnosti nasvědčující pro účast v řetězci nejsou nahodilé, navzájem izolované a daňový subjekt je nedokáže věrohodně vysvětlit, lze konstatovat, že se daňový subjekt účastní řetězce.¹⁰⁴

Případů, kdy se prokáže, že daňový subjekt o podvodu věděl, je v praxi velmi málo. Je tomu tak z důvodu, že v daňovém řízení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení apod.¹⁰⁵ Daňový subjekt splní svou důkazní povinnost již tím, že správci daně předestře a prokáže tato tvrzení důkazními prostředky.¹⁰⁶ Následně je na správci daně, aby prokázal, že ve vztahu ke tvrzení daňového subjektu jsou předložené důkazy nevěrohodné, nesprávné či neprůkazné. Je tak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející předložené důkazy daňovým subjektem – jedná se tak primárně o prokazování ekonomických a finančních ukazatelů.^{107,108}

¹⁰² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 16. května 2018, sp. zn. 10 Afs 283/2017

¹⁰³ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. Června 2015, sp. zn. 6 Afs 130/2014

¹⁰⁴ BURDA, Zdeněk. *Výběr z judikatury na téma „Vědět nebo vědět mohl“* [online]. dauc.cz, 28. prosince 2018 [cit. 12. ledna 2020]. Dostupné na <<https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=253521>>.

¹⁰⁵ Srov. § 92 odst. 3 DŘ.

¹⁰⁶ Účetnictví, daňové doklady.

¹⁰⁷ Srov. § 92 odst. 5 písm. c).

¹⁰⁸ rozsudek Nejvyššího správního ze dne 10. ledna 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007

Judikaturu NSS ohledně výkladu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ podrobil kritice Langráf, který je toho názoru, že judikatura NSS ohledně důkazního břemene státu se odchyluje od zákonného znění. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) je založeno na povinnosti prokázat skutečnosti vyvracející, ovšem judikatura NSS se často spokojuje pouze s vyslovením důvodných pochybností.¹⁰⁹ Osobně se s kritikou Langráfá ztotožňuji, a to z důvodu, že důvodnou pochybnost může správce daně vyslovit téměř vždy, a to i na základě nepatrných nesrovnalostí v účetnictví. Tím pádem docházet k disproporcii v právech a povinnostech stran.

Správce daně proto svou argumentaci vede spíše, v rovině vědět měl a mohl. Správce daně tak prokazuje, že daňový subjekt si nepočínal při obchodování dostatečně obezřetně, neprověřoval své obchodní partnery nebo obchodoval za nestandardních podmínek – nízká cena, platby v hotovosti, doba společnosti na trhu apod. Pokud jsou tyto objektivní skutečnosti správcem daně prokázány, tedy že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, dojde k odmítnutí takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet DPH.¹¹⁰

NSS se také vypořádal s tvrzením správce daně o tom, že je na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl. NSS toto tvrzení označil za zcela mylné.¹¹¹

Z konstantní judikatury tak vyplývá, že je to právě správce daně, koho tíží břemeno k prokázání vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu a prokázání nestandardních podmínek obchodu.¹¹² NSS uzavřel: „*Pokud stěžovatel předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správcu daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.*“¹¹³

Pro konkrétní ilustraci a představu, za jakých okolností správce daně dovodil a prokázal vědomou účast daňového subjektu na karuselovém řetězci, lze uvést tento případ: „*Jednatel žalobce nejprve vypověděl, že dodavatele svého dodavatele nezná,*

¹⁰⁹ ČESKÁ JUSTICE. Daňový seminář na NSS řešil problémy v dokazování a zneužití práva [online]. ceska-justice.cz, 20. září. 2019, [cit. 28. 4. 2020] Dostupné na: < <https://www.ceska-justice.cz/2018/09/danovy-seminar-nss-resil-problemy-dokazovani-zneuzeni-prava/> >

¹¹⁰ náleží Ústavního soudu ze dne 28. února 2017, sp. zn. II. ÚS 2658/15

¹¹¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017

¹¹² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016

¹¹³ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017

přítom se zjistilo, že z jeho účtu vybíral peníze; dále byly deklarovány vývozy do Kamerunu za násobně vyšší částky, než odpovídaly předloženým dokladům; v neposlední řadě žalobce nakupoval zboží za několikanásobek běžné ceny na trhu¹¹⁴. V jiném případě správce daně prokázal účast daňového subjektu tím, že daňový subjekt obchodoval se zlatem, které vykazovalo nižší ryzost, než je obvyklé a tím pádem toto zlato podléhalo jinému režimu DPH.¹¹⁵

Aktuální přístup správce daně je tak zaměřen se na nesrovnalosti a nestandardnosti, jelikož nedbalost lze považovat za určitou zjevnou odchylku od obvyklosti a standardu.¹¹⁶ Daňový subjekt se chová neobezřetně a nestandardně dále např. v případech, kdy obchoduje s vysokými částkami a neprověřuje si svého obchodního partnera, uzavírá „smlouvy“ pomocí emailů. Stejně tak bylo dovozeno nestandardní chování v případě, pokud mezi obchodními partnery je uzavřena rámcová smlouva, aniž by došlo ke specifikování množství, kvality a způsobu reklamace.¹¹⁷

V opačném případě, pokud správce daně neprokáže neexistenci dobré víry a nestandardnost obchodů¹¹⁸ daňového subjektu, nemůže správce daně zbavit daňový subjekt nároku na odpočet. Dobrá víra daňového subjektu je spjata s tím, jak obezřetně si daňový subjekt v obchodních vztazích počíná a jak se snaží předcházet podnikatelskému riziku.¹¹⁹ To znamená, že by daňový subjekt neměl v obchodním styku přehlížet ostentativní okolnosti, ze kterých je možné dovodit nezákonné jednání a měl by tak přijmout adekvátní opatření. Lichnovský jako příklad pro zachování míry obezřetnosti daňového subjektu uvádí: „*Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, před tím než vstoupí do obchodního vztahu s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti – např. prověření jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravě zboží od dodavatele k příjemci*“.¹²⁰

¹¹⁴ náleží Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2015, sp. zn. II. ÚS 2608/15

¹¹⁵ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. ledna 2016, sp. zn. 4 Afs 233/2015

¹¹⁶ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování II* [online]. dauc.cz, 3. února 2017 [cit. 12. ledna 2020]. Dostupné na <<https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338>>.

¹¹⁷ náleží Ústavního soudu ze dne 6. prosince 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15

¹¹⁸ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. března, sp. zn. 2 Afs 60/2011

¹¹⁹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. února 2010, sp. zn. 1 Afs 103/2009

¹²⁰ LICHNOVSKÝ: Podvody na DPH..., s. 27.

Dle mého názoru případy, ve kterých daňový subjekt jedná neobezřetně a není tak v dobré víře, by šlo dále dovodit v těchto situacích. (i) Daňový subjekt obchoduje se společností, která je na trhu pouze pár měsíců; (ii) společnost nedisponuje internetovými stránkami a je těžko dohledatelná kontaktní osoba; (iii) podíly ve společnosti jsou drženy formou kmenových listů; (iv) zboží nakoupí výrazně pod cenou a bezprostředně po koupi jej kontaktuje jiná společnost s poptávkou zboží.

Závěrem této subkapitoly lze podnikatelům doporučit, aby nepodceňovali prevenci proti nevědomému „vtažení“ do karuselového podvodu. Domnívám se, že v tomto směru by stát měl učinit jisté kroky a podnikatelům nadefinovat seznam, co by měl poctivý podnikatel dělat, aby jednal obezřetně a pokud tyto kritéria splní, budou jeho obchodní transakce posouzeny jako standardní.

3.2 Neodvedení daně jako podvod

Dle judikatury NSS sama skutečnost, že společnost neodvede daň za předmětné účetní období, nevypovídá o tom, zda došlo ke spáchání podvodu na daních.¹²¹ V rovině trestního práva si v této souvislosti dovoluji upozornit na sjednocující judikaturu NS v otázce, zda úmyslné jednání pachatele spočívající v samotném nepodání daňového přiznání a pokud dochází současně k zatajování zdanitelného plnění, naplňuje znak trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 TZ.

Velký senát NS se zabýval otázkou zavinění pachatele, konkrétně zaviněním ve vztahu k příčinné souvislosti mezi (i) jednáním spočívajícím v nepodání daňového přiznání a (ii) následkem v podobě nevyměření resp. zkrácení daně.¹²² Velký senát NS vyslovil právní názor, že ve vztahu k DPH lze trestný čin dle § 240 TZ spáchat i úmyslným nepodáním daňového přiznání k této dani a tím i zatajením zdanitelného plnění, ačkoli osoba, za níž jedná, je registrovaným plátcem DPH.¹²³

Stejně tak nemůžeme dovozovat, že neodvedení daně zakládá jakoukoli spojitost mezi nařčenou společností z účasti na podvodném karuselovém řetězci a společností, která neodvedla daň.^{124,125} Z uvedeného tak vyplývá, že pokud nařčená

¹²¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. března 2018, sp. zn. 1 Afs 427/2017

¹²² ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. Může registrovaný plátcem daně nepodáním daňového přiznání spáchat trestný čin? *Trestní právo*, 2012, č. 10, s. 13.

¹²³ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. března 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011

¹²⁴ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017

společnost z účasti na karuselovém podvodu obchoduje se společností, která neodvedla daň, nevyovídá tato skutečnost o tom, že nařčená společnost měla a mohla vědět, že byla zapojena do obchodního řetězce, který byl již na samém počátku zatížen podvodem na DPH. Je tak na správci daně, aby specifikoval, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. NSS tak konzistentně vychází z nálezu ÚS, který konstatoval: „*Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené*“.¹²⁶

Z nálezu se dá dovodit, že správce nesmí postupovat způsobem, že daň doměří prakticky komukoliv, resp. upřednostňuje její vybrání u daňového subjektu, u kterého se to z pohledu vymahatelnosti práva jeví jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zajištěn.¹²⁷ S tímto závěrem se osobně ztotožňuji, jelikož v opačném případě by ze strany správce daně mohlo docházet ke svévoli, která není v demokratické společnosti přípustná. Stejně tak by dle mého názoru mohlo dojít ve vztahu k nároku na odpočet k zásahu do platné zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňového subjektu, kdy princip legitimního očekávání vyjadřuje základní požadavek právní jistoty. Pokud by správce daně výše uvedený nálezu ÚS nerespektoval, mohlo by k takovýmto zásahům docházet.

¹²⁵ V předestřeném rozhodnutí se daňového podvodu měl dopustit subdodavatel, který stál na začátku tuzemského řetězce a mezi ním a společností Vyrtych (nařčená společnost) existovaly další dvě společnosti, které svojí povinnost řádně a včas splnily. Společnost Vyrtych měla jen velmi omezený (nebo spíše žádný) prostor zjistit informace o zapojení těchto společností do řetězce.

¹²⁶ nálezu Ústavního soudu ze dne 18. dubna 2016, sp. zn. II. ÚS 664/04

¹²⁷ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2012, sp. zn. 1 Afs 37/2012

4 Klasifikace karuselových podvodů v rovině trestního práva a jejich dokazování

Karuselové podvody v současné době tvoří jednu z nejzávažnějších forem hospodářské trestné činnosti a jedná se tak o speciální případ podvodu, který se nedá ztotožňovat s podvodem dle § 209 TZ¹²⁸. Osobně souhlasím s Dokulilem, který uvádí, že „ve většině společností stále převažuje představa o daňové kriminalitě jako o jakémisi „soft-zločinu“ – že se tedy vlastně zase tak moc neděje a že on se s tím ten stát nakonec nějak vypořádá“.¹²⁹ Společnost by si měla uvědomit, že stát si daňové ztráty na DPH musí do rozpočtu doplnit a nejjednodušší cesta je zvýšení sazeb přímých či nepřímých daní. Daňová kriminalita ve výsledku postihne každého daňového poplatníka, a proto by neměla být brána na lehkou váhu.

O závažnosti hospodářské kriminality svědčí i fakt, že její odhalování trvá dlouhou dobu¹³⁰, a to z důvodu komplexnosti problematiky s přesahem do složitých účetních operací. Domnívám se, že karuselové podvody protahují a komplikují odhalování právě i z důvodu společenského postavení pachatelů. Bude se totiž zpravidla jednat o vzdělané a dobře situované lidi, kteří jsou schopni protiprávní jednání precizně a odborně naplánovat; a v případě komplikací tyto pachatelé vlastní dostatek finančních prostředků, aby si mohli dovolit právní zastoupení renomovanými právními kancelářemi.

Stejně tak je pravidlem, že spisový materiál může čítat tisíce stran, a proto vyšetřovatelům trvá, než se vůbec se spisovým materiálem (převážně listinné záznamy a počítačové záznamy) seznámí.

Osobně jsem ve svém okolí zaznamenal v rámci hospodářské kriminality „jakousi“ skepsi a nedůvěru směrem k OČTŘ, a to právě z důvodu délky trestního řízení s tím, že k trestnímu postihu pachatelů dle většinového názoru stejně nedojde – společnost si dle mého soudu neuvědomuje konsekvence a složitost dokazování v této oblasti kriminality a své úsudky si tak vytváří pouze z povrchních informací.

¹²⁸ KOUPIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 11.

¹²⁹ DOKULIL, Tomáš, KROBOT Dan. Závažná daňová kriminalita – poznámky z praxe policejního orgánu. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 20.

¹³⁰ MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Výkazy soudů a státních zastupitelství* [online]. justice.cz, [cit. 15. března 2020]. Dostupné na <<https://cslav.justice.cz/InfoData/prehledy-statistickych-listu.html>>.

V případě karuselových podvodů dochází k daňovým únikům, tedy k jednání, které je v rozporu s daňovými předpisy, a v jehož důsledku dojde ke stanovení nižší daňové povinnosti.¹³¹ Jak předestírá název této kapitoly, daňové úniky mohou představovat porušení trestněprávních norem. Karuselové podvody klasifikujeme v oblasti daňové kriminality, jež je součástí hospodářské trestné činnosti s ohledem na systematické uspořádání TZ a také z hlediska typizace této trestné činnosti, konkrétně podle skupinového objektu jako základního kritéria.¹³²

Daňový únik je nutno odlišovat od pojmu daňový delikt, protože za daňový delikt je považováno jakékoli porušení povinnosti stanovené daňovými předpisy.¹³³ Daňový únik tak téměř vždy může vést k protizákonnému zkrácení daňové povinnosti, avšak jako daňový delikt může být klasifikováno i méně závažné porušení povinnosti, které je stanoveno daňovými předpisy – takovým porušením povinnosti nemusí být vždy způsobena škoda. Jako daňový delikt bude např. klasifikováno podání daňového přiznání jinak než na zákonem předepsaném formuláři.¹³⁴

Výše uvedené se dá stručně shrnout tezí, že daňový únik popř. daňová kriminalita bude vždy daňovým deliktem, kdežto daňové delikty nemusí být klasifikovány jako daňový únik ani jako daňová kriminalita. K naplnění trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 TZ je nutné, aby došlo ke zkrácení daně ve větším rozsahu, z čehož vyplývá, že ne každý daňový únik je považován za daňovou kriminalitu – může být totiž spáchán daňový únik v rozsahu menším než 50 000,- Kč.¹³⁵

Pro naplnění skutkových podstat daňových trestných činů je nutno úmyslného zavinění, tedy aby daňový subjekt realizoval ekonomické aktivity v rozporu se skutečností či rozhodné skutečnosti předstíral. K precizaci pojmu delikt je zapotřebí uvést, že daňový delikt oproti daňovým trestným činům může představovat porušení daňových předpisů i formou nedbalostního zavinění.

Lze tak shrnout, že proti podnikateli jakožto ekonomicky činnému a podnikajícímu subjektu jsou nejčastěji páchany; trestný čin podvodu dle § 209 TZ a trestný čin

¹³¹ ŠEFČÍK, Michael. K pojmu „podvody na DPH“ (The term ‘VAT Frauds’). In FRYŠTÁK, Marek, HRUŠÁKOVÁ, Milana. *Nové jevy v hospodářské kriminalitě se zaměřením na kriminalitu finanční: sborník příspěvků z konference*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2017. s. 10.

¹³² PÚRY, František, KUČHTA, Josef. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2013, č. 2, s. 118.

¹³³ Tamtéž.

¹³⁴ Tamtéž.

¹³⁵ Srov. § 138 odst. 1 TZ.

zpronevěry dle § 206 TZ, kdežto proti státu jsou páčány zejména daňové trestné činy, kdy v pozici pachatelů jsou právě podnikatelé,^{136,137} a to z důvodu touhy po maximalizaci zisku, přičemž ze strany podnikatele nedojde k zohlednění podnikatelského rizika a rovnou se uchýlí ke kriminální činnosti.

Pachatelem daňových trestných činů resp. trestného činu dle § 240 TZ může být také právnická osoba.¹³⁸

4.1 Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

Páchání karuselových podvodů je klasifikováno podle § 240 TZ jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Přehledově pro tento trestný čin bylo v roce 2019 zahájeno 1 096 trestních řízení, z toho ve stejném období bylo objasněno 342 případů.¹³⁹ V roce 2019 bylo dále dodatečně objasněno 234 případů (datum zahájení trestního řízení je před 1. 1. 2019, avšak k objasnění došlo v roce 2019).¹⁴⁰ V případě karuselových podvodů bude právě pravidlem, že k zahájení trestního řízení a objasnění skutku nebude docházet v témže sledovaném období, protože odhalování může trvat i několik let.

Zkrácením daně ve smyslu § 240 TZ se rozumí jakékoli úmyslné jednání pachatele, které vykazuje prvky předstírání, zkreslování nebo zatajování skutečností významných pro konkretizaci daňové povinnosti.¹⁴¹ V důsledku těchto skutečností dochází následně k vyměření nižší daňové povinnosti, popř. k vyměření daně vůbec nedojde.¹⁴² Jedná se tedy v praktické rovině o případy, kdy daňový subjekt s cílem co možná nejmenšího daňového zatížení¹⁴³ úmyslně zkreslí nebo vůbec nepořídí a nepředloží příslušné doklady pro stanovení daně.¹⁴⁴

¹³⁶ Stejně tak mohou být častým pachatelem i právnické osoby. Při použití pojmu podnikatel totiž rovnou nemyslím podnikající právnickou osobu.

¹³⁷ GŘIVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana. *Kriminologie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 284.

¹³⁸ Srov. § 7 TOPO.

¹³⁹ POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. *Statistické přehledy kriminality za rok 2019* [online]. policie.cz, [cit. 20. května 2020]. Dostupné na <<https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2019.aspx>>.

¹⁴⁰ Tamtéž.

¹⁴¹ SOTOLÁŘ, Alexander. In DRAŠTÍK, Antonín (ed). *Trestní zákoník: Komentář II. díl (§ 233 až 421)*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 1673.

¹⁴² ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 2420-2421.

¹⁴³ V tomto případě se již nejedná o přípustnou daňovou optimalizaci.

¹⁴⁴ SOTOLÁŘ: *Trestní zákoník...*, s. 1673.

Trestný čin dle § 240 TZ obsahuje jednu základní a dvě kvalifikované skutkové podstaty. Objektem je potom zájem na zabezpečení daňové politiky státu se zaměřením na získávání finančních prostředků, jež jsou vybírány od daňových subjektů.¹⁴⁵ V případě vylákání nadměrného odpočtu můžeme objekt definovat jako zájem na zachování rozpočtové stability státu.

Trestný čin dle § 240 TZ může být spáchán buďto zkrácením daně, anebo vylákáním výhody na základě tvrzeného přeplatku. Rozlišení mezi zkrácením a vylákáním neoprávněné výhody se posuzuje podle prospěchu dosaženého pachatelem.¹⁴⁶ Úmysl daňového subjektu však musí vždy směřovat k vyhnutí se splnění daňové povinnosti. Skutková podstata trestného činu dle § 240 TZ je v případě karuselových podvodů naplněna zpravidla na základě zkrácení DPH, a to formou uplatnění neoprávněných odpočtů daně.¹⁴⁷ Daňový subjekt, který je povinný k platbě DPH, si totiž protiprávně uplatňuje nárok na nadměrný daňový odpočet a právě tímto jednáním vylákává daňovou výhodu.

Pokud bychom v rámci karuselového podvodu měli klasifikovat jednání bílého koně (missing tradera), tak ten se dopouští zkrácení daně vůči státu (neodvede daň za prodej zboží s DPH – když nakoupil bez DPH a zmizí), kdežto broker, který zboží zpět prodává plátcí EU, naopak od státu úmyslně získává, resp. vylákává daňovou výhodu v podobě peněžní výplaty.¹⁴⁸ Děje se tak z důvodu, kdy broker nakoupil zboží od missing tradera včetně DPH a tím pádem převyší nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu daňovou povinností na výstupu za zdaňovací období – vznikne tedy nárok na nadměrný odpočet a stát se stane dlužníkem plátce a je daňovému subjektu povinen přeplatek do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu vrátit.¹⁴⁹

Tohoto mechanismu právě využívá broker, který tímto způsobem vyláká daňovou výhodu skrz nadměrný odpočet, a to zpravidla na základě fingovaných dokladů.¹⁵⁰ Právě v této fázi spatřuji nedostatek právní úpravy. Z dikce § 105 odst. 1 ZDPH totiž vyplývá, že se přeplatek vyplácí automaticky, a to bez výzvy daňového subjektu. Stačí tak, aby došlo ke vzniku nároku, a nezkoumá se v tomto momentu jeho opodstatněnost. Kdyby ustanovení obsahovalo obšírnější mechanismus pro vrácení nadměrných odpočtů, bylo by páchaní karuselových podvodů o to složitější.

¹⁴⁵ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 119.

¹⁴⁶ SOTOLÁŘ: *Trestní zákoník...*, s. 1680.

¹⁴⁷ srov. § 72 ZDPH.

¹⁴⁸ ŠÁMAL: *Trestní zákoník...*, s. 2423.

¹⁴⁹ Srov. § 105 odst. 1 DPHZ.

¹⁵⁰ ŠÁMAL: *Trestní zákoník...*, s. 2424.

Správce daně tak zpravidla zkoumá, zda daňový subjekt nemá starší daňové nedoplatky na DPH a pokud ano, započte přeplatek na dani právě na případný nedoplatek starší daně a vrátí rozdíl.¹⁵¹

Mohou ovšem nastat situace, že pachatel ve stejném zdaňovacím období skutečně zkrátí existující daňovou povinnost a současně od státu vyláká neoprávněnou daňovou výhodu, tedy dosáhne vyplacení nadměrného odpočtu DPH. Tyto situace dle předchozí právní úpravy byly kvalifikovány jako jednočinný souběh těchto trestných činů,^{152,153} ovšem aktuální úprava vtělila jak zkrácení daně, tak vylákání výhody do jedné a totožné skutkové podstaty zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 odst. 1 TZ.¹⁵⁴ Způsobenou „škodu“ lze tak z hlediska naplnění určité výše škody dle skutkových podstat § 240 odst. 1 - § 240 odst. 3 TZ, sčítat.¹⁵⁵

Příprava tohoto trestného činu byla do TZ vložena novelou TZ s účinností od 1. 7. 2016, což se bez hlubšího zamyšlení může jevit jako správný krok. Osobně jsem si vědom, že v boji proti daňové kriminalitě je pro OČTŘ trestnost přípravy s ohledem na použití procesních instrumentů významná. Obdobně tomu tak je i při odhalování karuselových podvodů, kdy brzké zahájení trestního stíhání^{156,157} s možností využití instrumentů, které má policejní orgán k dispozici, může vést k pohodlnějšímu a efektivnějšímu získávání důkazního materiálu.¹⁵⁸

I přes tato pozitiva, která trestnost přípravy přinesla, se znovuzavedením nesouhlasím. Domnívám se, že opětovné zavedení trestnosti přípravy spíše vede k omezení svobodného podnikání a v krajním případě i k administrativní šikaně podnikatelů, kdy OČTŘ mohou právě do Ústavou garantované svobody zasahovat. Osobně jsem toho názoru, že svobodné podnikání je založeno právě na minimalizaci zásahu ze strany OČTŘ – v případě zavedení trestnosti přípravy tak může docházet ke kriminalizaci nevinných osob.

¹⁵¹ MARTÍNKOVÁ, Michaela. Vrácení nadměrného odpočtu DPH [online]. portal.pohoda.cz, 20. září 2013 [cit. 20. května 2020]. Dostupné na <<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/vraceni-nadmerneho-odpoctu-dph/>>.

¹⁵² Tedy souběh trestného činu dle § 148 odst. 1 zákon č. 140/1961 Sb. a § 148 odst. 2 téhož zákona.

¹⁵³ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. září 2009, sp. zn. 11 Tdo 917/2004

¹⁵⁴ ŠÁMAL: *Trestní zákoník*....., s. 2423.

¹⁵⁵ Tamtéž.

¹⁵⁶ KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie*, 2016, č. 9, s. 24.

¹⁵⁷ Pokud by příprava nebyla trestná, nebylo by již ve fázi přípravy možno zahájit trestní stíhání

¹⁵⁸ Ovšem i před zahájením trestního stíhání, může policejní orgán postupovat podle § 158 odst. 3 TŘ.

Jak jsem již zmínil výše, zavedení trestnosti přípravy může pomoci OČTŘ k získávání důkazního materiálu již v rané fázi karuselového podvodu, ovšem to není řešení. Zpravidla totiž správce daně detekuje karuselový řetězec až v případě, kdy si např. broker požádá o vyplacení nadměrného odpočtu daně a v této fázi – pokud správce daně nadměrný odpočet nevyplatí, se broker dopouští dle trestních parametrů pokusu trestného činu dle § 240 TZ.¹⁵⁹ Správce daně následně toto „podezření“ ze spáchání trestného činu oznamuje.¹⁶⁰ Proto je dle mého názoru detekování karuselového podvodu ve fázi přípravy téměř vyloučeno. Osobně tak kvituji poslanecký návrh na zrušení trestnosti přípravy.¹⁶¹

Za pokus je tak posouzen skutek, který spočívá v tom, že daňový subjekt požaduje vůči finančnímu úřadu vyplacení nadměrného odpočtu daně, což může doložit falešnými doklady, avšak finanční úřad tyto okolnosti odhalí a nadměrný odpočet nevyplatí.¹⁶²

K dokonání trestného činu by došlo až v případě, že by byly naplněny všechny zákonné znaky skutkové podstaty trestného činu¹⁶³ – finanční úřad by tedy daňovému subjektu požadovaný nárok na nadměrný odpočet vyplatil, resp. broker by tak od státu vylákal daňovou výhodu. Dá se tak uzavřít, že je to právě správce daně, na kterém záleží, zda dojde k dokonání trestného činu.

4.1.1 Možné souběhy trestných činů

Posouzení možných souběhů trestných činů s trestným činem dle § 240 TZ je důležité právě z důvodu, že případné souběhy mají dopady nejen na posouzení otázky viny, ale i trestu. Je třeba postihnout všechny sbíhající se trestné činy, a pakliže pachatel naplnil skutkovou podstatu dvou nebo více trestných činů, bude mu uložen za podmínek § 43 TZ úhrnný či souhrnný trest.¹⁶⁴

Komentářová literatura předkládá výšeč případů, kdy jsou souběhy vyloučeny. Dá se stručně shrnout, že trestný čin dle § 240 TZ, je speciálním trestným činem vůči trestným činům § 241, 243, 244 a 245 TZ a dále je vyloučen jednočinný souběh s trestnými činy dle § 209, 206 TZ.¹⁶⁵ Stejně tak je vyloučen jednočinný souběh

¹⁵⁹ rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. října 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78

¹⁶⁰ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Dokazování daňových trestných činů v trestním řízení. *Trestněprávní revue*, 2018, roč. 17, č. 11-12, s. 253.

¹⁶¹ Sněmovní tisk 242/0, Poslanecká sněmovna, 8. období, 2017-2021.

¹⁶² usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. listopadu. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1368/2008

¹⁶³ KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. s. 117.

¹⁶⁴ Srov. § 43 TZ.

¹⁶⁵ SOTOLÁŘ: *Trestní zákoník...*, s. 1687.

s trestným činem dle § 254 TZ, a to z důvodu, že trestný čin podle § 254 TZ, je trestný čin ohrožovací, a má tak vůči trestným činům poruchovým (§ 240 TZ) subsidiární povahu.¹⁶⁶ Naopak jednočinný souběh je dovozen s trestným činem porušování předpisů o oběhu zboží s cizinou podle § 261 TZ, a to v případě, pokud dojde k porušení zákazů týkajících se distribuce zboží¹⁶⁷, což může být právě k posouzení karuselových podvodů přílehlá.

Uvedené „číselné“ výčty mohou působit jako notoriety, a proto bych se v této subkapitole zaměřil na případ, zda broker¹⁶⁸ může být odpovědný za trestný čin dle § 240 TZ ve vícečinném souběhu s trestným činem legalizace výnosu z trestné činnosti dle § 216 odst. 2 TZ. Skutková podstata podílnictví byla novelou trestního zákoníku č. 287/2018 Sb., zahrnuta do § 216 odst. 1 TZ, proto budu možný souběh posuzovat s § 216 odst. 2 TZ, jelikož v případě trestného činu „podílnictví“¹⁶⁹ panuje konstantní závěr, že pachatelem podílnictví musí být osoba rozdílná od pachatele hlavního trestného činu.¹⁷⁰

Pro legalizaci výnosu z trestné činnosti nebo-li „praní špinavých peněz“, je typické, že pachatel usiluje, aby bylo podstatně ztíženo odhalení původu věci a současně vzbudit zdání, že věc byla nabyta legitimním způsobem. Ohledně pachatele tohoto trestného činu v úmyslné formě však vyvstává otázka, jestli v případě, že trestný čin legalizace výnosů z trestné činnosti a trestný čin hlavní (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby) bude spáchán stejnou osobou (brokerem), je možno nést trestní odpovědnost za oba trestné činy, které jsou ve vícečinném souběhu. Právě ohledně posouzení této situace se odborná veřejnost rozchází.

Šámal uvádí, že pachatelem může být kterákoli fyzická nebo právnická osoba s tím, že pachatelem může být, jak pachatel základního trestního činu ze kterého majtková hodnota pochází, tak i jakákoli jiná osoba.¹⁷¹ Stejný názor zastává i Šmerda, který uvádí, že pachatelem může být kdokoli.¹⁷² Šámal tentýž názor

¹⁶⁶ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. dubna. 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003

¹⁶⁷ ŠÁMAL: *Trestní zákoník....*, s. 2414.

¹⁶⁸ Tedy osoba, která vyláká nadměrný odpočet a zboží opětovně přeprodá.

¹⁶⁹ Který však již jako samostatný trestný čin není v TZ veden.

¹⁷⁰ rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. prosince 2005, sp. zn. 5 Tdo 1466/2005

¹⁷¹ ŠÁMAL: *Trestní zákoník....*, s. 2152.

¹⁷² ŠMERDA, Radek. In. DRAŠTÍK, Antonín (ed). *Trestní zákoník: Komentář I. díl (§ 1 až 232)*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 1313.

prezentuje i ve své učebnici trestního práva.¹⁷³ Naopak Jelínkova učebnice trestního práva prosazuje opačný názor: „*Pachatelem trestného činu legalizace výnosu z trestné činnosti může být pouze osoba odlišná od pachatele základního trestného činu (...)*“.¹⁷⁴ Jelínek argumentuje tím, že činit pachatele základního trestného činu odpovědného i za trestný čin legalizace výnosu z trestné činnosti by bylo v rozporu s hmotněprávní zásadou zákazu dvojího přičítání¹⁷⁵ a zásadou zákazu nucení k sebeobviňování.¹⁷⁶ Tento názor dále rozvíjí Pelc, který uvádí, že postih tzv. „samopraní“ je pouze uklizení stop po vykonané vlastní trestné činnosti a trestný čin legalizace výnosů z trestné činnosti má k hlavnímu trestnému činu akcesorickou povahu a za takový trestný čin tedy nemůže být odpovědný pachatel hlavního trestného činu.¹⁷⁷

NS však ve svém rozhodnutí připustil možný souběh za základní trestný čin a trestný čin legalizace výnosu z trestné činnosti přičemž konstatoval, že nedochází k zásahu do zásady zákazu nucení k sebeobviňování.¹⁷⁸

S ohledem na výše uvedený závěr NS to v případě karuselového podvodu znamená, že pokud bude docházet k vytváření smyšlených a uměle nadhodnocených faktur a dojde k vytvoření klasického schématu karuselového podvodu za účasti missing traderů, bude zpravidla zahájeno trestní stíhání jak pro trestný čin dle § 240 TZ, tak trestný čin legalizace výnosů z trestné činnosti.¹⁷⁹

Pokud tedy broker¹⁸⁰ uplatní nárok na nadměrný odpočet a vyláká neoprávněnou výhodu na dani – dopouští se hlavního trestného činu dle § 240 TZ. Jestli broker následně po dokonání trestného činu vylákané peněžní prostředky investuje do virtuální měny bitcoin s cílem zastřít¹⁸¹ získané peněžní prostředky, dopouští se trestného činu legalizace výnosu z trestné činnosti dle § 216 odst. 2 TZ.

¹⁷³ ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní právo hmotné*. 7 přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 714.

¹⁷⁴ JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část*. 6. vydání. Praha: Vydavatelství Leges, 2017. s. 692.

¹⁷⁵ *Ne bis in idem*

¹⁷⁶ *Nemo tenetur se ipsum accusare*

¹⁷⁷ PELC, Vladimír. In. JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob v České republice*. Praha: Vydavatelství Leges, 2013. s. 206-207.

¹⁷⁸ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. ledna. 2020, sp. zn. 8 Tdo 1570/2019

¹⁷⁹ POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. Daňová kobra opět zasahovala [online]. policie.cz, [cit. 25. května 2020]. Dostupné na <<https://www.policie.cz/clanek/web-informacni-servis-zpravodajstvi-danova-kobra-opet-zasahovala.aspx>>.

¹⁸⁰ V tomto případě nerozlišuji, zda bude odpovědná fyzická nebo právnická osoba – jelikož závěry v „základním“ schématu budou obdobné.

¹⁸¹ Resp. „vyměnit“ za virtuální měnu.

Osobně s předestřeným rozhodnutím a případným postihem nesouhlasím a domnívám se, že pachatel hlavního trestného činu nemůže být ve vícečinném souběhu odpovědný i za trestný čin legalizace výnosu z trestné činnosti, jelikož trestný čin legalizace výnosu z trestné činnosti dle § 216 odst. 2 TZ vykazuje podobné znaky jako § 216 odst. 1 TZ, u kterého platí, že souběh s hlavním trestným činem není přípustný. Broker by tak dle mého názoru měl být odpovědný pouze za trestný čin dle § 240 TZ.

4.1.2 Náhrada vzniklé škody

Spácháním karuselového podvodu vzniká státu škoda a v této souvislosti vyvstává otázka, jakým způsobem se náhrady škody domoci. Uplatňuje-li nárok finanční úřad, je žádoucí, aby soud v těchto případech postupoval *per analogiam* podle § 206 odst. 4 TŘ a na počátku hlavního líčení usnesením rozhodl, že tento nárok na náhradu škody nemůže být uplatněn v rámci adhezního řízení - právě v případě karuselových podvodů uplatňuje nárok na náhradu škody zpravidla finanční úřad.¹⁸²

Finančnímu úřadu, který uplatní nárok na náhradu škody v návaznosti na spáchání karuselového podvodu klasifikovaného podle § 240 TZ, nemůže být přiznáno postavení poškozeného dle § 43 odst. 3 TŘ a není tak možno rozhodnout podle § 228 nebo § 229 TŘ.¹⁸³ Je tomu tak z toho důvodu, že nárok státu (příslušného finančního úřadu) na zaplacení daně není nárokem vzniklým ze spáchání trestného činu, ale nárokem vyplývajícím přímo ze zákona.¹⁸⁴

V této souvislosti je však nutno upozornit na usnesení velkého senátu trestního kolegia NS, ve kterém dovedl situace, kdy je možno za trestný čin dle § 240 TZ vést ohledně náhrady škody adhezní řízení. Nárok na náhradu škody může být uplatněn v adhezním řízení tehdy, (i) pokud z provedeného dokazování vyplyne, že obviněný v pozici statutárního orgánu právnické osoby zkrátil daň z příjmu této právnické osobě, vůči které finanční úřad vydal platební výběr a doměřil tak právnické osobě zkrácenou daň a současně je zřejmé, že platební výměr není vykonatelný, jelikož právnická osoba nemá žádný majetek, který by bylo možno postihnout v exekuci; (ii) a dále v případě, pokud by bylo možno dovodit odpovědnost

¹⁸² PÚRY, František. Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků. *Trestněprávní revue*, 2005, roč. 4, č. 1, s. 2.

¹⁸³ DOLEŽAL, Radek. Náhrada škody při zkrácení daně. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 21.

¹⁸⁴ Tamtéž.

obviněného jako pachatele trestného činu dle § 240 TZ, a tento obviněný není plátcem DPH.¹⁸⁵

Doležel se s ohledem na výše uvedené usnesení domnívá, že by se právě finanční úřady měly svých nároků domáhat a tím by došlo k pro-judikování této oblasti.¹⁸⁶

Což se stalo a NS v jiném předmětném sporu konstatoval, že by mohly být naplněny výjimky s ohledem na výše zmíněný judikát (výjimka č. i) při rozhodování o nároku finančních úřadů v adhezním řízení. Možnost finančního úřadu uplatnit svůj nárok podle § 43 odst. 3 TR v úči obviněnému, který se žalované trestné činnosti dopustil v pozici statutárního orgánu společnosti, je přípustné, je-li tento nárok opřen o ustanovení § 68 ZOK a jsou-li naplněny podmínky vyplývající z tohoto ustanovení. Pokud jsou tyto podmínky splněny, nemůže soud rozhodnout o nepřipuštění poškozeného k trestnímu řízení podle § 206 odst. 4 TR *per analogiam*.¹⁸⁷

NS dále konstatoval, že „*uplatnění takového nároku by nebránilo ani to zjištění, že vůči obchodní korporaci již bylo vydáno rozhodnutí (např. platební výměr podle daňového řádu), které ji zavazuje k majetkovému plnění, jež v důsledku jednání obviněného oprávněnému subjektu neposkytla, a které je exekučním titulem (...) povinností soudu je, aby o takovém nároku vzneseném vůči obviněnému na základě výsledků dokazování rozhodl způsobem upraveným v § 228 tr. ř., resp. § 229 tr. ř.*“¹⁸⁸

NS se tak ztotožnil s výjimkami, které již prezentoval ve svém usnesení velký senát trestního kolegia NS a dále vyprecizoval výjimku č. (i). V současné době tak nelze *a priori* tvrdit, že o vzniklé škodě v důsledku zkrácení daně nemůže soud rozhodovat postupem dle § 43 odst. 3, § 228 a 229 TR.

4.2 Dokazování

V této kapitole se zaměřím na dokazování trestného činu dle § 240 TZ, jelikož postup je odlišný oproti daňovému řízení.

Zákonodárce v § 240 TZ odst. 1 užívá pojmy, aniž by se dovolával určité mimotrestní normy – pojmy pouze přebírá např. z daňových předpisů, ovšem tyto

¹⁸⁵ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. ledna 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013

¹⁸⁶ DOLEŽAL, Radek. Náhrada škody při zkrácení daně. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 23.

¹⁸⁷ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. května. 2019, sp. zn. 6 Tdo 511/2019

¹⁸⁸ Tamtéž.

pojmy je třeba vykládat právě z pohledu mimotrestních předpisů.¹⁸⁹ Pojmy tak představují tzv. normativní znaky skutkové podstaty, a proto je nutné, aby pachateli byly prokázány všechny skutkové okolnosti, které naplňují obsah těchto právních pojmů.¹⁹⁰ Stejně tak je třeba prokazovat případný omyl pachatele, kdy tento omyl se v tomto směru bude posuzovat podle zásad pro negativní skutkový omyl.^{191,192} Jelikož trestný čin dle § 240 odst. 1 TZ je výlučně úmyslným trestným činem, jednání pachatele v negativním skutkovém omylu by ve výsledku vylučovalo jeho trestní odpovědnost.

Trestní řízení je oproti daňovému řízení ovládáno zásadou *in dubio pro reo* a není tak možno, aby se státní zástupce domáhal neunesení důkazního břemene. V trestním řízení je tak povinností OČTŘ, aby došlo k vyvrácení tvrzení obžalovaného v souladu s klíčovou zásadou trestního řízení, a to zásadou presumpce nevinny.

Pro vymezení daňového a trestního řízení je přílehlivější poukázat na rozhodnutí NS, ve kterém NS konstatoval, že rozhodnutí finančního úřadu o daňové povinnosti daňového subjektu není pro soud v řízení o trestném činu dle § 240 TZ nikterak závazné, a to jak v rovině skutkových, tak i právních otázek.¹⁹³ Posouzení, zda pachatel zkrátil daň, je dle § 9 odst. 1 TŘ otázkou viny, a proto ji soud posuzuje samostatně – řeší tak rozsah zkrácení daně jako předběžnou otázku. Rozhodnutí finančního úřadu o zkrácení daně soud reflektuje, avšak není tímto rozhodnutím vázán.¹⁹⁴ Soud by se tak se závěry finančního úřadu měl vypořádat jako s důkazem postupem dle § 2 odst. 5, odst. 6 TŘ.

K výsledkům daňového řízení tak soud musí vždy přistupovat kriticky a správnost závěrů správce daně je třeba posoudit samostatně – tato zásada ovšem nebrání, aby trestní soud v případě, že dojde ke shodným závěrům, na závěry správce daně podpůrně odkázal.¹⁹⁵

Aby došlo k objasnění činnosti daňových subjektů na karuselovém řetězci je nutno prokázat jejich vzájemnou kooperaci. K tomu je nutné, aby OČTŘ zvolili vhodné prostředky jak zajistit důkazní materiál. Vhodnými prostředky k získání

¹⁸⁹ SOTOLÁŘ: *Trestní zákoník...*, s. 1673.

¹⁹⁰ ŠÁMAL: *Trestní zákoník...*, s. 2414.

¹⁹¹ Tamtéž.

¹⁹² SOTOLÁŘ: *Trestní zákoník...*, s. 1673.

¹⁹³ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. února 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014

¹⁹⁴ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. července. 2019, sp. zn. 5 Tdo 1435/201

¹⁹⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Dokazování daňových trestných činů v trestním řízení. *Trestněprávní revue*, 2018, roč. 17, č. 11-12, s. 256.

důkazního materiálu mohou být např. analýzy emailových komunikací, odposlechy telekomunikačních zařízení¹⁹⁶ či provedení znaleckých posudků v oborech ekonomika, daně a účetnictví.

OČTŘ k odhalování karuselových podvodů mohou použít odposlech a záznam telekomunikačního provozu za účelem zjištění obsahu telekomunikačního tajemství dle § 88 TŘ, tedy možnost realizovat odposlechy telekomunikačního provozu do budoucna. Odposlechy provádí Útvar zvláštních činností Služby kriminální policie a vyšetřování.¹⁹⁷ Pod pojem telekomunikační provoz je však s ohledem na digitální pokrok sociálních platforem nutno podřadit aplikace, jako jsou WhatsApp, Viber či Messenger.¹⁹⁸ Tyto aplikace jsou ke komunikaci mezi účastníky řetězce hojně využívány, a to z důvodu jejich mylné představy, že tyto platformy jsou přece jen bezpečnější a nemohou být „napíchnuty“.

Jednou z podmínek k užití těchto nástrojů je, aby bylo vedeno trestní řízení pro zločin¹⁹⁹, na který zákon stanoví trest odnětí svobody s horní hranicí trestní sazby nejméně osm let. Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby však v základní skutkové podstatě stanovuje trest odnětí svobody s horní hranicí pouze tři let. Účastníci karuselového podvodu jsou však zpravidla stíháni za jednu z kvalifikovaných skutkových podstat²⁰⁰, kde horní hranice trestu odnětí svobody činí osm let – proto je pro odhalování karuselových podvodů tento institut využitelný. Je ovšem nezbytné, aby soudce před vydáním příkazu k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu tuto skutečnost náležitě objasnil – pokud by tak soudce neučil a rozhodoval bez pečlivého zvážení právní kvalifikace s ohledem na výši škody, bylo by provedení odposlechů ztíženo vadou a nebylo by tak možno získaný záznam použít jako důkaz.²⁰¹ Za těchto okolností (nejedná se o veškeré podmínky) je možno v případě odhalování karuselového řetězce tento instrument použít.

¹⁹⁶ V této subkapitole přiblížím pouze základní a přehledové parametry těchto institutů, byť jsem si vědom, že by si zasloužily hlubší právní analýzu. S ohledem na rozsah této práce to není však možné.

¹⁹⁷ POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. ÚTVAR ZVLÁŠTNÍCH ČINNOSTÍ SKPV [online]. policie.cz, [cit. 25. května 2020]. Dostupné na <<https://www.policie.cz/clanek/utvar-zvlastnich-cinnosti-sluzby-kriminalni-policie-a-vysetrovani-716842.aspx>>.

¹⁹⁸ ZAORALOVÁ, Petra. *Procesní použitelnost důkazů v trestním řízení a její meze*. Praha: C. H. Beck, 2018. s. 223.

¹⁹⁹ V této práci s ohledem na rozsah se nebudu zabírat použitelností pro jiné trestné činy stejně tak ani analýzou mezinárodních smluv, které toto použití rozšiřují.

²⁰⁰ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. února 2018, sp. zn. 6 Tdo 1471/2017

²⁰¹ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. února 2007, sp. zn. 4 Tz 10/2007

Odposlech může být použit i před zahájením trestního stíhání, a to jako neodkladný a neopakovatelný úkon dle § 158 odst. 3 písm. i) TŘ ve spojení s § 160 odst. 4 TŘ – je nutné, aby v protokolu o provedení odposlechu bylo dostatečně objasněno, proč a na základě jakých okolností byl úkon proveden jako neodkladný či neopakovatelný. Je však nepřípustné, aby objasňování a prověřování skutečností, které důvodně nasvědčují spáchání trestného činu dle § 158 odst. 3 TŘ bylo zneužito pouze k dodatečnému opatřování podkladů pro přípustnost tohoto postupu.²⁰² To znamená, že odposlechy nemůžou být použity jako prostředek k opatřování podkladů, které by odůvodňovaly pouze důvodnost podezření ze spáchání trestného činu.

Odposlech nařizuje předseda senátu a v přípravném řízení na návrh státního zástupce soudce.²⁰³ Příkaz k nařízení odposlechů musí v sobě obsahovat řádně odůvodněné konkrétní okolnosti, které opodstatňují jeho vydání. Soud tak musí „vysvětlit“ proč sledovaného účelu není možno dosáhnout jiným způsobem nebo za podstatně ztížených podmínek.²⁰⁴

Institut odposlechů je ovšem nutno odlišovat od institutu sledování osob a věcí. Základní rozdíl je v tom, že v případě odposlechů se nejedná o operativně pátrací prostředek, ale o zajišťovací úkon.²⁰⁵ Stejně tak není možno tento institut zaměňovat s prostorovými odposlechy, jelikož v případě prostorových odposlechů jde o sledování obrazu či zvuku v soukromí nebo na pracovišti, kdy při jejich aplikaci se postupuje podle § 158d TŘ.^{206,207} Pro případ odhalování karuselových podvodů však dle mého názoru nejsou prostorové odposlechy ideálním řešením, a to z důvodu, že zapojené společnosti mají pouze fiktivní sídla, a proto by bylo velice komplikované odhalit reálná pracoviště a prostorový odposlech instalovat.

Další postup, jak OČTŘ mohou získat případný důkazní materiál je zjištění obsahu e-mailové elektronické komunikace mezi účastníky řetězce. Pokud OČTŘ uznají za vhodné, že je nutné zjistit obsah proběhlé e-mailové komunikace, je třeba využít operativně pátrací prostředky. Operativně pátrací prostředky lze použít stejně

²⁰² náleží Ústavního soudu ze dne 27. září 2007, sp. zn. II. ÚS 789/06 2007

²⁰³ srov. § 88 odst. 2 TŘ.

²⁰⁴ rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 14. ledna 2014, sp. zn. 4 PzO 3/2013

²⁰⁵ Srov. § 158b odst. 1. TŘ.

²⁰⁶ Byť jsem si vědom, že v případě prostorových odposlechů nepanuje většinová shoda, jak při jejich aplikaci procesně postupovat.

²⁰⁷ JELÍNEK, Jiří. K chybějící právní úpravě tzv. prostorového odposlechu v trestním řádu. *Bulletin advokacie*, 2018, č. 7-8, s. 15.

jako je tomu u odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu tehdy, nelze-li sledovaného účelu dosáhnout jinak nebo bylo by jeho dosažení podstatně ztíženo. Použití operativně pátracích prostředků může být dále užito pouze za účelem získávání skutečností důležitých pro trestní řízení.²⁰⁸ Rozdíl oproti postupu dle § 88 TŘ je ten, že operativně pátrací prostředky lze použít pro širší škálu trestných činů (všechny úmyslné trestné činy), tzn. i pro kvalifikaci dle § 240 odst. 1 TZ.

V případě zjištění e-mailové schránky se bude jednat o operativně pátrací prostředek sledování osob a věcí podle § 158d TŘ. Konkrétně se bude postupovat podle § 158d odst. 1, odst. 3 TŘ a soud tak musí specifikovat rozsah potřebného zjištění.²⁰⁹ V rámci e-mailové schránky mohou být zjišťovány zprávy doručené, odeslané, rozepsané, ale i zprávy odstraněné.²¹⁰ Zajímavou otázkou je posouzení, zda může být zjištěna doručená zpráva, která dosud nebyla majitelem schránky přečtena. Pokud měl majitel schránky objektivní možnost se s doručenou, byť nepřečtenou zprávou seznámit, může být zjištěn i obsah nepřečtené zprávy – pokud byl však majitel schránky pro trestný čin již zadržen, není možno nepřečtené zprávy zjišťovat.^{211,212}

Dá se tedy shrnout, že OČTŘ mohou zjistit obsah zpráv v emailové schránce, které jsou právě v ten moment ve schránce uloženy. Pokud by OČTŘ chtěly zjistit obsah zpráv, který se stane součástí schránky později (tedy po zajištění nosiče), je nutno, aby byl vydán příkaz podle § 88 odst. 1, odst. 2 TŘ, tedy příkaz k odposlechu a záznamu telekomunikačního provozu.

Zjišťování obsahu e-mailové adresy může být podle mého názoru pro dokazování karuselových podvodů velice účinné, a to z důvodu, že objednávky a následné fakturace jsou činěny zpravidla pomocí e-mailové pošty²¹³ – i v případech, kdy dochází k uzavírání smluv s velkou částkou plnění, nedochází k podepisování např. kupních smluv, ale pouze k objednávkám pomocí e-mailové pošty, což není při velkých transakcích standardní a může se tak jednat o indikaci a významný důkaz nasvědčující spáchání trestného činu.

²⁰⁸ Srov. 158b odst. 2 TŘ.

²⁰⁹ Stanovisko poř. č. 1/2015 Sb. v. s. Nejvyššího státního zastupitelství ke sjednocení výkladu zákonů a jiných právních předpisů k problematice zjišťování obsahu mobilních telefonů a jiných datových nosičů, včetně obsahu e-mailových schránek ze dne 26. ledna 2015, sp. zn. 1 SL 760/2014.

²¹⁰ Tamtéž.

²¹¹ Tamtéž.

²¹² usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. března 2018, sp. zn. 6 Tdo 1251/2017

²¹³ Srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. února 2018, sp. zn. 6 Tdo 1471/2017

Při odhalování se také přistupuje k výsledkům svědků. Do karuselového podvodu jsou zapojeny osoby, které se v případě vyšetřování mohou nacházet na území jiného státu a je proto značnou komplikací vyslýchat tyto osoby – konkrétně se jeví problematické provést výslech způsobem, aby následně tato svědecká výpověď mohla být před soudem přečtena dle § 211 odst. 2 písm. a) TŘ.²¹⁴

Další problém je ten, že osoby v pozici statutárních orgánů jsou často naprosto nekontaktní, často si totiž nejsou vědomi, že by vystupovali v pozici statutárního orgánu, a proto tak není možno tyto osoby identifikovat a vyslechnout. Při odhalování je velice důležitá mezinárodní spolupráce, která se děje na základě žádosti o mezinárodní a justiční spolupráci. Představa efektivní a ideální mezinárodní spolupráce však „naráží“, jelikož trestní řízení je vedeno pouze ve státě, kde došlo k reálné škodě na daních z důvodu, že detekovaná účast cizího státního příslušníka nemusí zakládat trestní jurisdikci státu, kde se tento účastník nachází – příslušné orgány požádaného státu jsou poté do věci méně zainteresovány; pokud by však bylo vedeno paralelní trestní řízení, bylo by odhalování jistě efektivnější.²¹⁵

4.2.1 Paralelní daňové a trestní řízení

V rámci daňového řízení může daňovému subjektu dle § 251 DŘ vzniknout povinnost uhradit penále z částky doměřené daně. Jedná se tak o řízení, ve kterém může být daňovému subjektu uložena sankce. Pokud v rámci daňového řízení bude daňovému subjektu uložena povinnost zaplatit penále, je třeba se s ohledem na zásadu *ne bis in idem* zamyslet, zda penále má povahu trestu. Důsledkem by tak mohlo být, že pokud by daňové penále mělo povahu trestu, v rámci trestního řízení by nebylo možno s ohledem na zásadu *ne bis in idem* trest uložit.

Čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod – č. 209/1992 Sb. (dále jen jako „**Úmluva**“) stanoví: „*Nikdo nemůže být stíhán nebo potrestán v trestním řízení podléhajícím pravomoci téhož státu za trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem podle zákona a trestního řádu tohoto státu.*“ Stejně tak Listina základních práv a svobod ve svém čl. 40 uvádí, že nikdo nemůže být stíhán za čin, o kterém bylo již pravomocně rozhodnuto.

²¹⁴ STARÝ, Lukáš. Pár poznámek k postihu daňové kriminality. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 10.

²¹⁵ Tamtéž s. 11.

Za pozornost stojí uvést rozsudek NS, který nastínil, že zásada *ne bis in idem* může mít dopad nejen ve vztahu trestných činů a přestupků.²¹⁶ Ve světle tohoto rozhodnutí se zásada *ne bis in idem* začala aplikovat i ve vztahu k jiným veřejnoprávním sankcím.²¹⁷

Následně podle judikatury ESLP bylo dovozeno, že sankci doměřenou finančním úřadem za platební delikty, je možno považovat za trestní obvinění – a pokud, by bylo vedeno paralelně trestní řízení, jednalo by se o rozpor s již zmíněnou Úmluvou.²¹⁸ S ohledem na rozhodnutí ESLP obdobnou otázku následně posuzoval i NSS, který konstatoval, že penále podle § 251 DR, má povahu trestu (trestní sankce) a musí se aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod.²¹⁹ V intencích tohoto rozhodnutí tak soud judikoval, že rozhodnutím o penále dojde k založení překážky věci rozsouzené a v téže věci nemůže být proti stejné osobě vedeno trestní řízení – pokud by v tomto případě přece jen bylo vedeno trestní stíhání, je nutno postupovat podle § 11 odst. 1 písm. j) TR a musí dojít k zastavení trestního stíhání.²²⁰

Předestřené rozhodnutí tak nastolilo „jakýsi“ konsensus v posuzování povahy penále, ovšem nikoli na dlouho. ESLP totiž následně přehodnotil svůj předešlý přístup, když v posuzovaném případě dovodil, že pokud „*skutkové okolnosti, které tvořily základ pro daňové penále a odsouzení v trestním řízení, byly natolik podobné, že splnily požadavek totožnosti stíhaného jednání. Mezi daňovým řízením a trestním řízením existovala dostatečná věcná a časová spojitost, a proto není třeba zkoumat, zda v prvním z nich bylo před skončením druhého vydáno pravomocné rozhodnutí. Nedošlo však k opakování řízení zakázanému článkem 4 Protokolu č. 7, protože každé z řízení sledovalo odlišný účel*“.²²¹

Z uvedeného rozhodnutí tak vyplývá, že daňový subjekt může být postihnut jak v daňovém řízení, tak i v rámci trestního řízení. ESLP tak přehodnotil svůj postoj k posuzování předmětné otázky a stanovil, že souběh trestního a daňového řízení nevytváří překážku *ne bis in idem*. Toto rozhodnutí následně ve své judikatuře

²¹⁶ rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. července 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003

²¹⁷ KOCINA, Jan. *Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. Bulletin advokacie*. 2016, roč. 60, č. 10, s. 38.

²¹⁸ rozsudek ESLP ve věci Paksas proti Litvě ze dne 6. ledna 2011, stížnost č. 34932/04

²¹⁹ rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 24 listopadu 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014

²²⁰ ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady *ne bis in idem* při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*, 2017, roč. 16, č. 11-12, s. 247.

²²¹ rozsudek ESLP ve věci A a B proti Norsku ze dne 15. listopadu 2016, stížnost č. 24130/11 a stížnost č. 29758/11

reflektoval i NS, který dovedl, že daňové penále je trestním obviněním a má povahu trestní sankce *sui generis*. Upozornil ale také na fakt, že daňové a trestní řízení jsou spolu úzce spjata a vzájemně se doplňují – pokud tedy jednání daňového subjektu bude klasifikováno jako daňový trestný čin, není uložením trestu v následném trestním řízení zasaženo do zásady *ne bis in idem*.²²² NS na své předchozí rozhodnutí navázal a v dalším rozhodnutí své stanovisko potvrdil. „*Daňové řízení je od trestního řízení oddělené, avšak obě tato řízení na sebe bezprostředně navazují a jsou dostatečně integrovaná v jeden celek, jsou náležitě provázaná a pro obviněného předvídatelná. Proto nevedou k nepřiměřené újmě pro obviněného*“.²²³

Domnívám se, že tento přístup je správný a přehodnocený postoj kvituji. Potenciální pachatel s ohledem na poslední závěry NS může předpokládat, že vedle daňového řízení je možno zahájit i trestní řízení a případně jej tento fakt může od páchání trestné činnosti odradit. V případě, že by nebylo možno vést paralelní trestní řízení s možností uložení trestu odnětí svobody, nebylo by pro daňový subjekt penále dostatečnou hrozbou, jelikož pachatelé daňových deliktů podle mého názoru disponují dostatečným „ulitým“ finančním kapitálem, aby mohli penále uhradit. Trestní soud tak může uložit trest, avšak musí zohlednit, že část trestu byla pachateli uložena již v podobě penále.

²²² usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016

²²³ usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. února 2017, sp. zn. 4 Tdo 746/2016

Závěr

Karuselový podvod, podvod na vratkách DPH či kolotočový podvod. Stále se o něm píše, diskutuje, avšak nikdo pořádně netuší, jak mu efektivně čelit. Podvod, který výrazně ohrožuje státní rozpočet a nenechá klidným žádného ministra financí. Pokud nedojde ke změně systému, a to způsobem, že komunitární plnění nebudou osvobozena od daně, k výraznému zlepšení výběru DPH v brzké době nedojde. Důležité a pozitivem však je, že v rámci EU panuje vůle najít efektivní řešení proti boji s karuselovými podvody. Jakousi nadějí může být zavedení konečného systému DPH, který má být realizován od 30. 6. 2022. S blížící se ekonomickou recesí se však obávám, že EU bude v následujícím roce řešit palčivější problémy a zavedení konečného systému DPH se posune – byť v mých očích se tento problém jeví velice výrazným a v době recese možným řešením jak vybrat více daní.

Jsem toho názoru, že neustálé – často až novinářské - proklamace o nutnosti zavedení režimu reverse charge jsou dvojsečné. Zavedením plošného reverse charge sice dojde k „zamrazení“ mechanismu karuselového podvodu, ovšem podvod za jistých okolností může být stejnými účastníky opětovně páchán, byť v jiném způsobu provedení, např. v maloobchodním sektoru.

V práci byla v základních parametrech věnována pozornost DPH a došlo na funkčnosti DPH k analýze, proč karuselový podvod vůbec vzniká. Je tomu z důvodu nastavení systému, protože nadměrný odpočet je daňovému subjektu vyplacen, bez toho aniž by jiný povinný subjekt DPH odvedl.

Karuselové podvody představují hrozbu i pro řádné a poctivé podnikatele, kteří se nevědomě mohou stát účastníky karuselového řetězce. I s těmito poctivými podnikateli totiž finanční úřad může zahájit daňové řízení a odmítnout jejich nárok na odpočet DPH z důvodu detekované účasti. Na správci daně je poté, aby na základě tzv. vědomostního testu daňovému subjektu prokázal, že o zapojení do karuselového řetězce vědět mohl nebo vědět měl.

První část práce byla věnována finanční stránce problematiky, neboť - byť se to na první pohled nemusí zdát – je pro řádnou kvalifikaci a vedení dokazování v trestním řízení nezbytná. Domnívám se, že pokud by na legislativní úrovni došlo k většímu propojení mezi finanční správou a trestním řízením, bylo by prokázání daňového trestného činu jednodušší. Tomu svědčí i fakt, že došlo judikaturou

k nastolení jistoty ohledně možného vedení trestního a daňového řízení, aniž by tento paralelní průběh vytvořil překážku *ne bis in idem*.

V druhé části práce jsou karuselové podvody rozebrány z pohledu trestního práva. Důraz byl kladen na právní kvalifikaci účastníků řetězce a na jejich následné dokazování v procesní rovině. Pachatel karuselového řetězce může být dle převažujících názorů odpovědný jednak za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, tak i za trestný čin legalizace výnosu z trestné činnosti. Tento vícečinný souběh trestných činů se pak může promítnout do výše uloženého trestu. Na právním zástupci obžalovaného potom je, aby v rámci trestního řízení předeštel nejpádňější argumenty vylučující možný souběh, jelikož jak jsem již zmínil, tato právní kvalifikace není jednoznačná a nabízí prostor pro argumentaci.

Karuselové podvody a daňovou kriminalitu jako takovou se dle mého názoru nepodaří nikdy vymýtit, nicméně by se státy EU měly soustředit na včasné spuštění konečného systému DPH, což může být naděje pro eliminaci výskytu karuselových podvodů. Musí tak dojít k revoluční změně koncepce, protože případné „kosmetické“ změny budou nadále obcházeny.

Seznam použitých zdrojů

MONOGRAFIE A KOMENTÁŘE

- ARONOWITZ, Alexis a kol. *Value-added tax fraud in the European union*. Amsterdam: Kugler Publications, 1996. 150 s.
- BERGER, Wolfgang, KINDL, Caroline, WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Překlad ŠIMÁČKOVÁ, Kristýna. Praha: VOX, 2010. 736 s.
- GŘIVNA, Tomáš, SCHEINOST, Miroslav, ZOUBKOVÁ, Ivana. *Kriminologie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 536 s.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o, 2016. 496 s.
- JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní právo hmotné. Obecná část. Zvláštní část*. 6. vydání. Praha: Vydavatelství Leges, 2017. 976 s.
- KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. 360 s.
- MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 2 díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 381 s.
- PELC, Vladimír. In. JELÍNEK, Jiří a kol. *Trestní odpovědnost právnických osob v České republice*. Praha: Vydavatelství Leges, 2013. 384 s.
- SOTOLÁŘ, Alexander. In DRAŠTÍK, Antonín (ed). *Trestní zákoník: Komentář II. díl (§ 233 až 421)*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 1649 – 1698.
- ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 3623 s.
- ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní právo hmotné*. 7 přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 1000 s.
- ŠMERDA, Radek. In. DRAŠTÍK, Antonín (ed). *Trestní zákoník: Komentář I. díl (§ 1 až 232)*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 1309 – 1317.
- ŠEFČÍK, Michael. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. 98 s.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2013. 392 s.
- ŠRÁMKOVÁ, Dana a kol. *Celní správa ve funkčním pojetí*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. 282 s.
- VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy ČR 2018*. Praha: VOX, 2018. 404 s.

- ZAORALOVÁ, Petra. *Procesní použitelnost důkazů v trestním řízení a její meze*. Praha: C. H. Beck, 2018. 320 s.

LEGISLATIVA

- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 40/2009., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů

JUDIKATURA

Ústavní soud ČR:

- náleží Ústavního soudu ze dne 18. dubna 2016, sp. zn. II. ÚS 664/04
- náleží Ústavního soudu ze dne 28. února 2017, sp. zn. II. ÚS 2658/15
- náleží Ústavního soudu ze dne 11. června 2002, sp. zn. IV. ÚS 19/02
- náleží Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2015, sp. zn. II. ÚS 2608/15
- náleží Ústavního soudu ze dne 27. září 2007, sp. zn. II. ÚS 789/06 2007

Nejvyšší správní soud ČR:

- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. července 2010, sp. zn. 8 Afs 14/2010
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. května 2018, sp. zn. 52 Af 62/2017
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. července. 2013, sp. zn. 1 Afs 59/2013

- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018, sp. zn. 5 Afs 60/2017
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2012, sp. zn. 1 Afs 37/2012
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. května 2018, sp. zn. 10 Afs 283/2017
- rozsudek Nejvyššího správního ze dne 10. ledna 2008, sp. zn. 9 Afs 67/2007
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. března 2018, sp. zn. 1 Afs 427/2017
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. září 2008, sp. zn. 1 Afs 121/2008
- rozsudek Nejvyššího správního ze dne 7. května 2007, sp. zn. 1 Afs 9/2007
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. června 2016, sp. zn. 6 Afs 255/2015
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. srpna. 2015, sp. zn. 6 Afs 108/2015
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2015, sp. zn. 10 Afs 18/2015
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2016, sp. zn. 2 Afs 213/2016
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016, sp. zn. 4 Afs 22/2015
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. listopadu 2017, sp. zn. 1 Afs 251/2017
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2015, sp. zn. 6 Afs 130/2014
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. března, sp. zn. 2 Afs 60/2011
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. ledna 2016, sp. zn. 4 Afs 233/2015
- rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. února 2010, sp. zn. 1 Afs 103/2009

- rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 24 listopadu 2015, sp. zn. 4 Afs 210/2014
- rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. července 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003

Nejvyšší soud ČR:

- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. března 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. září 2009, sp. zn. 11 Tdo 917/2004
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 8. ledna 2014, sp. zn. 15 Tdo 902/2013
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 21. května. 2019, sp. zn. 6 Tdo 511/2019
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 26. února 2015, sp. zn. 8 Tdo 1049/2014
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. listopadu. 2008, sp. zn. 7 Tdo 1368/2008
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. července 2019, sp. zn. 5 Tdo 1435/2018
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 16. dubna 2003, sp. zn. 5 Tdo 362/2003
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. ledna. 2020, sp. zn. 8 Tdo 1570/2019
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 4. ledna 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. února 2017, sp. zn. 4 Tdo 746/2016
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. února 2007, sp. zn. 4 Tz 10/2007
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. března. 2018, sp. zn. 6 Tdo 1251/2017
- usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. února 2018, sp. zn. 6 Tdo 1471/2017
- rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 21. prosince 2005, sp. zn. 5 Tdo 1466/2005
- rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. ledna 2014, sp. zn. 4 PzO 3/2013
- rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. července 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003
- rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. července 2004, sp. zn. 11 Tdo 738/2003
- rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. října 1978, sp. zn. 11 Tz 68/78

Soudní dvůr Evropské unie:

- Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 27. září 2007, *Teleos plc a dále v Commissioners of Customs & Excise*, C-409/04.
- Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. července 2006, *Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL v Belgie*, C-439/04 a C-440/04.
- Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 12. ledna 2016, *Commissioners of Customs & Excise v Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03.
- Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 6. prosince 2012, *Bonik EOOD v Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite*, C-285/11.
- Soudní dvůr EU: Rozsudek ze dne 27. září 2007, *Teleos plc a další v Commissioners of Customs & Excise*, C-409/04.
- Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 22. dubna 2010, *Hoge Raad der Nederlanden — Nizozemsko — Staatssecretaris van Financiën v. X fiscale eenheid Facet BV/Facet Trading BV*, C-536/08, C-539/08.

Evropský soud pro lidská práva:

- rozsudek ESLP ve věci Paksas proti Litvě ze dne 6. ledna 2011, stížnost č. 34932/04.
- rozsudek ESLP ve věci A a B proti Norsku ze dne 15. listopadu 2016, stížnost č. 24130/11 a stížnost č. 29758/11.

ODBORNÉ ČLÁNKY

- DOKULIL, Tomáš, KROBOT Dan. Závažná daňová kriminalita – poznámky z praxe policejního orgánu. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 15-20.
- DOLEŽAL, Radek. Náhrada škody při zkrácení daně. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 21-23.
- HRUBÝ, Aleš. Zneužití celního režimu „42xx“ a dopady na zkrácené DPH“. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 29-30.
- HRŮŠOVÁ, Růžena. Role online platforem při výběru DPH. *Bulletin komory daňových poradců*, 2019, č. 2, s. 26-31.
- HRŮŠOVÁ, Růžena. Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise. *Bulletin komory daňových poradců*, 2018, č. 4, s. 12-16.

- HULOT, Yannic D. Analýza rizik u jednotlivých typů daňových podvodů – belgický přístup. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 39-45.
- JELÍNEK, Jiří. K chybějící právní úpravě tzv. prostorového odposlechu v trestním řádu. *Bulletin advokacie*, 2018, č. 7-8, s. 13-19.
- KOCINA, Jan. Ne bis in idem – penále v daňovém řízení. *Bulletin advokacie*, 2016, roč. 60, č. 10, s. 38-40.
- KOCINA, Jan. Příprava zkrácení daně. *Bulletin advokacie*, 2016, č. 9, s. 24-27.
- KOUPIIL, Vít. Karuselové podvody – jak je poznat a vést v nich dokazování. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 11-14.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Podvody na DPH a jejich prokazování. *Daňový expert*, 2013, č. 2, s. 26-33.
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Dokazování daňových trestných činů v trestním řízení. *Trestněprávní revue*, 2018, roč. 17, č. 11-12, s. 253-257.
- PÚRY, František, KUČHTA, Josef. Poznámky k daňové kriminalitě v České republice. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2013, č. 2, s. 118 – 128.
- PÚRY, František. Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků. *Trestněprávní revue*, 2005, roč. 4, č. 1, s. 1-10.
- SATO, Alexej. Karuselové podvody s cukrem. *Listy cukrovarnické a řepařské*, 2014, č. 5-6, s. 206-208.
- STARÝ, Lukáš. Pár poznámek k postihu daňové kriminality. *Státní zastupitelství*, 2014, roč. 12, č. 5, s. 9-11.
- ŠTĚDRÝ, Ondřej. Novinky v DPH. *AUDITOR*, 2017, roč. 2017, č. 2, s. 18.
- ŠÁMAL, Pavel. Uplatnění zásady ne bis in idem při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*, 2017, roč. 16, č. 11-12, s. 247-284.
- ZÍDKOVÁ, Hana. Princip daně z přidané hodnoty. *Bulletin komory daňových poradců*, 2019, č. 1, s. 24-29.
- ŽDÁRSKÝ, Zbyněk. Může registrovaný plátcе daně nepodáním daňového přiznání spáchat trestný čin? *Trestní právo*, 2012, č. 10, s. 13-18.

INTERNETOVÉ ZDROJE

- VLKOVÁ, Jitka. *Česko přichází na daních o desítky miliard, daňových rájů ale ubývá* [online]. idnes.cz, 7. listopadu 2017 [cit. 9. října 2019]. Dostupné na

- <https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/cesko-dane-uniky-danovy-raj.A171106_201452_ekonomika_mok>.
- *Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2018* [online]. financnisprava.cz, [cit. 9. října 2019]. Dostupné na <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>>.
 - BARTŮŠKOVÁ, Zuzana. *DPH pro začátečníky – 3. Část* [online]. pohoda.sk, 11. července 2014 [cit. 20. listopadu 2019]. Dostupné na <<https://firmy.pohoda.sk/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/dph-pro-zacatecniky-%E2%80%93-3-cast/>>.
 - KNOBLOCH, Richard. *Novela zákona o DPH pro rok 2020* [online]. fucik.cz, 12. října 2019 [cit. 18. listopadu 2019]. Dostupné na <<https://www.fucik.cz/publikace/novela-zakona-o-dph-pro-rok-2020/>>.
 - TARAGEL, Lukáš. *Problematika dodání zboží do jiného členského státu z pohledu DPH* [online]. epravo.cz, 25. října 2018 [cit. 19. listopadu 2019]. Dostupné na <<https://www.epravo.cz/top/clanky/problematika-dodani-zbozi-do-jineho-clenskeho-statu-z-pohledu-dph-108290.html>>.
 - BURŠÍK, Radek. *Specifika dokazování v daňovém řízení ve vztahu k účasti na podvodu DPH* [online]. pravni prostor.cz, 17. srpna 2017 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <<https://www.pravni-prostor.cz/clanky/mezinarodni-a-evropske-pravo/specifika-dokazovani-v-danovem-rizeni-ve-vztahu-k-ucasti-na-podvodu-dph>>.
 - BURŠÍK, Radek. *Daňové podvody a problematika paralelního daňového a trestního řízení* [online]. pravni prostor.cz, 21. dubna 2017 [cit. 12. února 2020]. Dostupné na <<https://www.pravni-prostor.cz/clanky/financni-pravo/rozhovor-radek-bursik-danove-podvody-paralelni-danove-trestni-rizeni>>.
 - PROCHÁZKOVÁ, Jiřina. *Čtěte, jak předejít nevědomému zatažení do karuselového podvodu* [online]. podnikatel.cz, 11. listopadu 2016 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <<https://www.podnikatel.cz/clanky/ctete-jak-predejit-nevedomemu-zatazeni-do-karuseloveho-podvodu/>>.
 - HOMOLOVÁ, Petra. *Mezinárodní spolupráci v boji s úniky na DPH odstartovala akce „INDAGO“* [online]. financnisprava.cz, 10. června 2013 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni->

- [sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spolupraci-v-boji-s-uniky-na-3882?>](https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2013/mezinarodni-spolupraci-v-boji-s-uniky-na-3882?).
- PETLACHOVÁ, Petra. *Upozornění na podvody s DPH na trhu s masem* [online]. financnisprava.cz, 22. ledna 2016 [cit. 21. prosince 2019]. Dostupné na <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2016/upozorneni-na-podvody-s-DPH-na-trhu-s-masem-7043> >.
 - ČESKÁ JUSTICE. *Daňový seminář na NSS řešil problémy v dokazování a zneužití práva* [online]. ceska-justice.cz, 20. září. 2019, [cit. 28. 4. 2020] Dostupné na: < <https://www.ceska-justice.cz/2018/09/danovy-seminar-nss-resil-problemy-dokazovani-zneuzeni-prava/> >.
 - KEEN, Michael; SMITH, Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* [online]. International Monetary Fund, únor 2007 [cit. 12. ledna 2020]. Dostupné na <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731/pdf>>.
 - BURDA, Zdeněk. *Výběr z judikatury na téma „Vědět nebo vědět mohl“* [online]. dauc.cz, 28. prosince 2018 [cit. 12. ledna 2020]. Dostupné na < <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=253521> >.
 - LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Podvody na DPH a jejich prokazování II* [online]. dauc.cz, 3. února 2017 [cit. 12. ledna 2020]. Dostupné na <<https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=218338>>.
 - MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Výkazy soudů a státních zastupitelství* [online]. justice.cz, [cit. 15. března 2020]. Dostupné na <<https://cslav.justice.cz/InfoData/prehledy-statistickych-listu.html>>.
 - POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. *Statistické přehledy kriminality za rok 2019* [online]. policie.cz, [cit. 20. května 2020]. Dostupné na <<https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2019.aspx> >.
 - POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. *Daňová kobra opět zasahovala* [online]. policie.cz, [cit. 25. května 2020]. Dostupné na <<https://www.policie.cz/clanek/web-informacni-servis-zpravodajstvi-danova-kobra-opet-zasahovala.aspx> >.
 - POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. *ÚTVAR ZVLÁŠTNÍCH ČINNOSTÍ SKPV* [online]. policie.cz, [cit. 25. května 2020]. Dostupné na

- <https://www.policie.cz/clanek/utvar-zvlastnich-cinnosti-sluzby-kriminalni-policie-a-vysetrovani-716842.aspx>>.
- MARTÍNKOVÁ, Michaela. *Vrácení nadměrného odpočtu DPH* [online]. portal.pohoda.cz, 20. září 2013 [cit. 20. května 2020]. Dostupné na <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/vraceni-nadmerneho-odpocetu-dph/> >.

JINÉ

- EVROPSKÝ ÚČETNÍ DVŮR. Zvláštní zpráva č. 13: *Umožňují kontroly v rámci celního režimu 42 zabránit daňovým únikům v oblasti DPH a odhalovat je?* [online]. Dostupné na https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/cont/dv/eca_sr132011/eca_sr132011_cs.pdf >.
- ŠEFČÍK, Michael. K pojmu „podvody na DPH“ (The term ‘VAT Frauds’). In FRYŠTÁK, Marek, HRUŠÁKOVÁ, Milana. *Nové jevy v hospodářské kriminalitě se zaměřením na kriminalitu finanční: sborník příspěvků z konference*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2017. s. 9-23.
- Sněmovní tisk 242/0, Poslanecká sněmovna, 8. období, 2017-2021.
- Stanovisko poř. č. 1/2015 Sb. v. s. Nejvyššího státního zastupitelství ke sjednocení výkladu zákonů a jiných právních předpisů k problematice zjišťování obsahu mobilních telefonů a jiných datových nosičů, včetně obsahu e-mailových schránek ze dne 26. ledna 2015, sp. zn. 1 SL 760/2014.

Abstrakt

Diplomová práce na téma karuselové podvody v prvních kapitolách přináší přehled ohledně fungování mechanismu DPH a dalších finančních aspektů, které je správce daně nucen vyhodnotit. K tomu, aby problematika karuselových podvodů mohla být kompaktně uchopena, bylo do práce nutno zakomponovat příčiny karuselových podvodů a jejich dokazování v rámci daňového řízení. Další část práce je již zaměřena na trestněprávní postih karuselových podvodů a otázek spojených s trestním řízením a hmotněprávní kvalifikací.

Abstract

The thesis on the topic of carousel fraud in the first chapters provides an overview of the functioning of the VAT mechanism and other financial aspects, which the tax administrator is forced to evaluate. In order to be able to comprehensively grasp the issue of carousel fraud, it was necessary to incorporate the causes of carousel fraud and their proving in tax proceedings. Another part of the work is already focused on the criminal punishment of carousel fraud and issues related to criminal proceedings and substantive qualifications.

Seznam klíčových slov

Karuselový podvod

Daň z přidané hodnoty

Únik

Zkrácení daně

Přenesení daňové povinnosti

Key words

Carousel frauds

Value added tax

Tax evasion

Tax reduction

Transfer of tax liability