

## 3 KVALIFIKACE A ODHALOVÁNÍ KARUSELOVÝCH PODVODŮ

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

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

### 3.1 Kvalifikace karuselových podvodů

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

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

rých prodeji, falešným uplatňováním nároku na odpočet apod.<sup>99</sup> Existuje však mnoho „šedých zón“, kde není jasné, zda už se jedná o daňový únik, či daňovou optimalizaci.<sup>100</sup>

Problémem odlišení daňové optimalizace od daňových úniků se zabývá i komentářová literatura. „*V souvislosti s trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 vyvstává otázka, jak vymezit hranice přípustného a legálního snižování daňového základu a tím i daňové povinnosti, a kde jde již o nedovolené zkrácení daně ve smyslu uvedeného činu. Jde o problém tzv. optimalizace daňové povinnosti určitého daňového subjektu, který je významný nejen pro tento subjekt, ale též pro jeho daňového poradce a pro příslušného správce daně. S ohledem na rozdíly mezi jednotlivými druhy daní a na rozmanitost konkrétních případů nelze dát jednoznačnou a všeobecně platnou směrnici k tomu, které postupy jsou beztrestné a které jsou trestným činem. V jednotlivých případech totiž nemusí být zřejmé, zda v konkrétním způsobu snižování daňové zátěže lze spatřovat alespoň obcházení daňových předpisů a zda pro možnost trestního postihu postačí pouhé obcházení zákona, když jinak je zřejmé, že důsledné využívání všech zákonných možností ke snížení daňového základu nelze postihovat jako trestný čin.*“<sup>101</sup>

Lze doplnit, že *tax avoidance* (vyhýbání se placení daní či tzv. efektivní daňová optimalizace) může být na jedné straně výsledkem aplikace právních norem, kterou zákonodárce přímo zamýšlel, ale na druhé straně může využívat i neúmyslných pochybení, kterých se legislativci dopustili při tvorbě daňových předpisů. *Tax evasion* je potom nelegální aktivita, za kterou může být daňový subjekt podle její závažnosti postižen, ať už podle daňověprávních či trestních předpisů.<sup>102</sup>

Obecné pravidlo sloužící k rozlišení daňové optimalizace a daňových úniků by mělo znít tak, že o daňové úniky se jedná tehdy, když daňový subjekt s úmyslem vyhnout se své daňové povinnosti správci daně tvrdí něco, co je v rozporu se skutečností, případně některé rozhodné skutečnosti, v jejichž důsledku by mu vznikla či se zvýšila daňová povinnost, zamlčuje; v ostatních případech potom k daňovému úniku nedochází. Není nutné se věnovat

<sup>99</sup> KIRCHLER, Erich; MACIEJOVSKY, Boris; SCHNEIDER, Friedrich. Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?. *Econstor* [online]. Publikováno 2001 [vid. 24. 1. 2015], s. 2.

<sup>100</sup> SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. Tax Avoidance, Evasion, and Administration. *National Bureau of Economic Research* [online]. Publikováno 2000 [vid. 24. 1. 2015], s. 4.

<sup>101</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 2423.

<sup>102</sup> ŠIROKÝ, Jan a kol., 2008, op. cit., s. 241.

dalšímu rozboru hranice mezi daňovou kriminalitou (resp. daňovými úniky) a daňovou optimalizací. Pro účely dalšího zkoumání si stačí pouze uvědomit, že existují určité oblasti, u kterých není jasné, zda je lze považovat za daňovou kriminalitu, či daňovou optimalizaci.

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

Karuselové podvody se obecně kvalifikují jako trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.<sup>103</sup> Tomu lze jistě přisvědčit v případě chybějícího obchodníka. *„Při zkrácení daně... jde zpravidla o zvláštní případ podvodu, jímž se v rozporu se zákonem ovlivňuje daňová... povinnost určitého subjektu tak, že ten v rozporu se skutečností předstírá nižší rozsah této povinnosti nebo předstírá, že takovou povinnost vůbec nemá. Pachatel tedy příslušné výkazy či podklady pro stanovení uvedených povinných plateb zfalšuje, nepořídí, úmyslně zkreslí nebo nevede, aby tím dosáhl nižšího výpočtu daně a dalších plateb nebo aby vůbec zatajil, že má určitou daňovou... povinnost.“*<sup>104</sup>

*„Daň z přidané hodnoty lze zkrátit především... nepodáním daňového přiznání a následným nezaplacením daně..., dále zatajením zdanitelných plnění..., účelovým snižováním základu daně... či neoprávněným uplatněním odpočtu daně... V úvahu přicházejí různé manipulace na vstupu u přijatého zdanitelného plnění ...nebo s daní na výstupu..., zejména předstíráním vývozu zboží do zahraničí, zastíráním či předstíráním zdanitelného plnění, zvyšováním nároku na odpočet daně, účelovým snižováním hodnoty dováženého zboží atd.“*<sup>105</sup>

Chybějící obchodník je tudíž tím, kdo se jednoznačně dopouští trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ, když jeho činnost spočívá právě v tom, že DPH nezaplatí, ač je k tomu po-

<sup>103</sup> Viz např. KOUPIL, Vít, 2014, op. cit., s. 11.; nebo TICHÝ, Stanislav. Zamyšlení nad signaliizační povahou trestného činu podle ustanovení § 254 odst. 2, alinea 3, trestního zákoníku z pohledu trestní a netrestní působnosti státního zastupitelství.

<sup>104</sup> ŠÁMAL, Pavel a kol., 2012, op. cit., s. 2421.

<sup>105</sup> Tamtéž, s. 2422.

dle zákona povinen. To však samozřejmě platí pouze za předpokladu, kdy je způsobena škoda větší než 50 000 Kč (srov. znění § 240 odst. 1 TZ, který prohlašuje za trestné pouze zkrácení daně ve větším rozsahu; větší škoda je potom definována v § 138 odst. 1 TZ).

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

Na druhou stranu však karuselové podvody nelze provádět bez toho, aby spolupracovalo více subjektů. K tomu, aby vůbec karuselový podvod mohl být uskutečněn, si minimálně chybějící obchodník i zprostředkovatel musí být vědomi toho, že se účastní karuselového podvodu. Je totiž potřeba vzít v úvahu, že jenom díky personálnímu propojení<sup>106</sup> mezi chybějícím obchodníkem a zprostředkovatelem je možné z karuselového podvodu dosáhnout nějakého výnosu. Kdyby byli chybějící obchodník a zprostředkovatel řízení fyzickými osobami, které by spolu vůbec nekooperovaly (potažmo by o sobě nevěděly), nebylo by možné dosáhnout výnosu z karuselového podvodu. Oddělená činnost chybějícího obchodníka, který by pouze nakoupil zboží ze zahraničí, s minimální marží by je prodal domácím odběrateli a následně by neodvedl DPH, by postrádala smysl. Výnosem z oddělené činnosti chybějícího obchodníka (zde se myslí takový výnos, který se ve standardním legálním obchodě vůbec nevyskytuje) by byla pouze neodvedená DPH. Tato neodvedená DPH představuje *ceteris paribus*<sup>107</sup> ve srovnání s karuselovým podvodem, kde se k ziskům podvodníků přidává navíc DPH vrácená zprostředkovateli, výrazně menší výnos. Na okraj lze doplnit, že samostatná činnost zprostředkovatele bez návaznosti na chybějícího obchodníka není ni-

---

<sup>106</sup> Personální propojení v tomto kontextu samozřejmě nelze omezovat jen na to, které je dohledatelné např. v obchodním rejstříku. Je jasné, že osoby řídící karuselový podvod budou ke své činnosti využívat např. tzv. bílých koňů (zvláště k činnosti chybějícího obchodníka), aby zamezily svému odhalení.

<sup>107</sup> Tj. za jinak stejných podmínek, což si lze zde představit jako stejný objem obchodních transakcí.

čím nelegálním, neboť zprostředkovatel pouze využívá nástrojů, které mu legislativa nabízí (jinak řečeno daňově optimalizuje).

### 3.2 Prokazování účasti na karuselových podvodech

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

Jedním z úskalí, se kterým se orgány činné v trestním řízení potýkají při stíhání pachatelů karuselových podvodů, je prokazování toho, že deklarovaná plnění neproběhla způsobem tvrzeným v daňových dokladech a že transakce směřují především k vylákání nároků na nadměrné odpočty.<sup>108</sup>

Rozkrývání řetězce karuselového podvodu vyžaduje zevrubné zkoumání dodavatelsko-odběratelských vztahů, které ve výsledku skončí u chybějícího obchodníka, jenž je pro orgány v činném v trestním řízení (a finanční správu) nedohledatelný.<sup>109</sup>

*„Při analýze deklarovaných obchodních vztahů je potřeba se zaměřit i na to, zda společnosti začleněné v účelových řetězcích skutečně mohly deklarovanou obchodní činnost provádět, a to z hlediska počtu zaměstnanců, majetku, prostor apod.“<sup>110</sup> Jinak řečeno se podvodníci mohou prozradit i tím, že na svoji kapacitu uskutečňují nereálné množství obchodních transakcí. Pro ilustraci toho, jakým způsobem na sebe mohou pachatelé karuselových podvodů upoutat pozornost, lze upozornit na kuriózní případ jedenadvacetiletého podvodníka, jenž měl dle svých výkazů o obchodech, které uskutečnil během tří měsíců, na trh dodávat více než 10 % světové nabídky mikročipů. Ve skutečnosti však cyklicky nakupoval a prodával ty samé mikročipy.<sup>111</sup>*

*„Dalším nezbytným krokem je zjistit, kdo skutečně předmětné karuselové operace řídí, a najít důkazy o tom, že předmětný řetězec firem je ve skutečnosti jednou skupinou s jednotným řízením. V tomto směru je důležité například analyzovat výše marží, personální vztahy mezi jednotlivými subjekty.“<sup>112</sup> Tako-*

<sup>108</sup> KOUPIL, Vít, 2014, op. cit.

<sup>109</sup> Tamtéž.

<sup>110</sup> Tamtéž.

<sup>111</sup> Healey hails success of VAT crackdown. *HM Treasury* [online]. Publikováno 25. 11. 2003 [vid. 12. 2. 2015].

<sup>112</sup> KOUPIL, Vít, 2011, op. cit.

vý postup nemusí být vždy snadný, což mj. vyplývá i ze závěrů, které učinil ESD v rozsudku Optigen a další.

Společnosti Optigen, Fulcrum a Bond House nakupovaly mikroprocesory od obchodníků usazených ve Spojeném království a prodávaly je osobám usazeným v jiných členských státech. V některých případech jim orgány britské finanční správy odmítly přiznat nárok na odpočet DPH na vstupu s odůvodněním, že příslušná plnění byla součástí karuselového podvodu.<sup>113</sup>

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

- „a) pouze ke konkrétnímu plnění, jehož se subjekt účastnil, včetně důvodů, z jakých se jej účastnil, nebo*
- b) k souhrnu plnění, včetně pozdějších plnění, které tvoří kruhový řetězec dodávek, jehož je konkrétní plnění součástí, včetně motivace ostatních účastníků řetězce, kterou subjekt nezná nebo nemůže znát, nebo*
- c) k podvodným úkonům a úmyslům, ke kterým došlo před nebo po konkrétním plnění, ostatních účastníků kruhového řetězce, jejichž účast není subjektu známa, a on tedy nezná nebo nemůže znát úkony a úmysly uvedených účastníků, nebo*
- d) k jinému kritériu, a v takovém případě, jakému?“<sup>114</sup>*

Zjednodušeně řečeno tedy šlo o to, do jaké míry lze daňový subjekt postihovat nepřiznáním nároku na odpočet DPH, když bude zjištěno, že se nevědomě účastnil podvodu na DPH. Vláda Spojeného království svůj závěr o tom, že nárok na odpočet by potom neměl být nárazníkové společnosti přiznán, odůvodňovala tím, že tzv. první a šestá směrnice se nevztahují na transakce, které nejsou dodáním zboží, tj. na případy, kdy daňový subjekt je zapojen do řetězce transakcí, jehož účelem není standardní hospodářská činnost, nýbrž pouze uskutečnění podvodu na DPH. K tomuto argumentu se připojila i česká vláda.<sup>115</sup> Uvedenou argumentaci vlády Spojeného království by šlo aplikovat i na současnou právní úpravu DPH. Jestliže je jednou z podmínek vzniku nároku na odpočet DPH na vstupu uvedených v § 72 odst. 1 ZDPH i to, aby přijaté zdanitelné plnění bylo použito *v rámci ekonomických činností*, nelze považovat zdanitelné plnění, jež se nachází v řetězci, který byl zasažen podvodem na DPH, za uskutečněné v rámci ekonomické činnosti. Ekonomickou činností totiž není taková transakce, která slouží jen k vylákání nároku na odpočet DPH.

<sup>113</sup> Rozsudek ESD, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

<sup>114</sup> Tamtéž.

<sup>115</sup> Tamtéž.

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

Soudní dvůr nakonec dospěl k závěru, že otázku, jestli se v konkrétním případě jedná o dodání zboží, a zda tudíž příslušnému daňovému subjektu vzniká též nárok na odpočet DPH na vstupu, je nutno posuzovat podle objektivních kritérií bez ohledu na úmysl třetí osoby či transakce, které danému dodání zboží předcházely či po něm následovaly. Pokud plnění samo o sobě není zasaženo podvodem na DPH, jde o dodání zboží v rámci hospodářské činnosti. *„Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.“*<sup>116</sup>

Řešení případu Optigen vlastně spěje k tomu, že i činnost zprostředkovatele lze zamaskovat tak, aby pachatelé karuselového podvodu nebyli odhaleni. Společnosti Optigen, Fulcrum a Bond House byly (resp. přesněji mohly být) v řetězci zprostředkovateli, když nakupovaly mikroprocesory od obchodníků usazených ve Spojeném království a prodávaly je dál do jiných členských států. Potíž tkívá právě v tom, že konkrétní plnění musí být posuzováno samo o sobě bez ohledu na to, jaký úmysl sledovali obchodníci, kteří uskutečňovali transakce předcházející či následující po daném plnění. Toho lze využít tak, že zprostředkovatelé budou vyvíjet standardní obchodní činnost, mezi kterou skryjí i transakce, jež jsou součástí karuselových podvodů. Využívání podobných mechanismů bylo vidět na příkladu uvedeném v oddílu pojednávajícím o komplexním karuselovém podvodu se zapojením služeb.

Z důvodů, které již byly uvedeny v předchozí podkapitole, karuselový podvod nemůže být karuselovým podvodem, aniž by spolu chybějící obchodník

<sup>116</sup> Tamtéž.

a zprostředkovatel kooperovali. Nabízí se tudíž otázka, zda rozhodnutí Soudního dvora v případě Optigen a další znamená, že při stíhání pachatelů karuselových podvodů se musí orgány činné v trestním řízení ve spolupráci s orgány finanční správy snažit, aby bylo vždy jednoznačně prokázáno, že osoby, které řídí činnost zprostředkovatelů, řídí také činnost chybějících obchodníků.

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

Pro pachatele podvodů to potom znamená, že si musí počínat tak, aby příslušným orgánům maximálně ztížili prokazování úmyslu zprostředkovatele. Za tím účelem mohou využívat toho, že jenom malou část podnikatelské činnosti budou tvořit transakce prováděné se zbožím rotujícím v karuselovém podvodu (podobně jako v komplexním karuselovém podvodu vysvětleném v oddílu 2.3.2). Dalším cílem podvodníků by potom mělo být maximální znemožnění kontaktování chybějících obchodníků. V praxi se ukazuje, že pachatelé kolotočových podvodů jsou si těchto skutečností dobře vědomi, když jejich modus operandi spočívá v tom, že chybějící obchodník je společnost s nedohledatelnými a nekontaktními zahraničními jednateli. Naproti tomu zprostředkovateli bývají společnosti s dlouholetou historií, jejichž trestná činnost je zasazena do ostatních podnikatelských aktivit.<sup>117</sup>

Zbývá tudíž zamyslet se nad otázkou, zda by nebylo vhodnější postihovat nepřiznáním nároku na odpočet DPH na vstupu kohokoliv, kdo dodal do jiného členského státu zboží, které obíhalo v řetězci karuselového podvodu, i když by si této skutečnosti nemusel být vědom (případně by se to nepodařilo prokázat). Takový postup by bylo možné odvodit z případu Optigen a další, kde všechny zapojené společnosti byly zprostředkovateli, kteří nakupovali na britském trhu mikroprocesory (tj. oblíbený artikl pachatelů karuselových podvodů) a dodávali je do jiných členských států. Kromě argumentu, který použila vláda Spojeného království k tomu, aby odůvodnila odmítnutí přiznání nároku na odpočet DPH na vstupu, by se na celou věc dalo nahlížet i tak, že finančním zájmem státu by mělo být to, aby daňové subjekty ekonomickou činností podléhající nepřímému zdanění nesnižovaly jeho majetek, nýbrž jej zvyšovaly. Stát totiž doplácí na to, když na jedné straně chybějící obchodník DPH neodvede, ale na druhé straně si zprostředkovatel uplatní

---

<sup>117</sup> KOUPIL, Vít, 2011, op. cit.



nárok na odpočet DPH. V takovém případě by pak stát měl mít možnost nárok na odpočet daňovému subjektu nepřiznat, jestliže by jinak měl prokazatelně vzniknout v souvislosti s nákupem zboží, které proběhlo přes chybějícího obchodníka. Potom by tedy došlo k částečnému přenesení rizika utrpení ztráty kvůli karuselovému podvodu ze státu na daňové subjekty.

Z uvedeného vyplývá, že navrhovaná právní úprava by byla mnohem tvrdší než ručení příjemce zdanitelného plnění podle § 109 ZDPH, protože by daňový subjekt nemuselo postihnout jenom nesplnění daňové povinnosti jeho dodavatelem (jako u institutu ručení příjemce zdanitelného plnění podle § 109 ZDPH), nýbrž by nesl nepříznivé následky protiprávního jednání jakéhokoliv subjektu nacházejícího se v řetězci transakcí před ním.

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

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

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

SDEU se problémem spjatým s možností nepřiznat nárok na odpočet DPH zabýval také ve věci Kittel a Recolta Recycling. Soudní dvůr v tomto případě řešil otázku, zda je přípustné, aby byl odepřen nárok na odpočet DPH, když kupní smlouva, na základě které bylo zboží dodáno, byla podle vnitrostátního práva neplatná z důvodu rozporu s veřejným pořádkem. Soudní dvůr se zabýval také tím, zda bude odpověď na předchozí otázku odlišná, když absolutní neplatnost smlouvy vyplývá z podvodu na samotné DPH.<sup>118</sup>

SDEU se ani v rozhodnutí ve věci Kittel a Recolta Recycling neodklonil od své rozhodovací praxe, když stanovil, že v případě, že kupující nevěděl a nemohl vědět o tom, že dodání zboží je součástí protiprávního jednání prodávajícího, nemůže tomuto kupujícímu být odepřen nárok na odpočet DPH. Pro přiznání nároku na odpočet DPH tudíž není rozhodné, jestli je kupní smlouva neplatná pro rozpor s veřejným pořádkem; není rozhodné ani to, pokud je tato neplatnost způsobena podvodem na DPH či jiným podvodem. Pro přiznání nebo nepřiznání nároku na odpočet DPH pak není rozhodné ani to, že DPH za předchozí či následující prodej týkající se dotčeného zboží nebyla zaplácena.<sup>119</sup>

*„Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet.“<sup>120</sup>*

Soudy Spojeného království vytvořily procesní postup, na základě nějž lze činit odpovědným daňový subjekt za účast na podvodu. Tento postup je znám jako tzv. Axel Kittel test a vychází z rozsudku SDEU ve věci Kittel a Recolta Recycling.<sup>121</sup>

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

1. *Existuje daňová ztráta?*
2. *Pokud ano, je tato důsledkem daňového podvodu?*

---

<sup>118</sup> Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 6. července 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04.

<sup>119</sup> Tamtéž.

<sup>120</sup> Tamtéž.

<sup>121</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, 2013, op. cit.

3. Pokud došlo k daňovému podvodu, byly obchodní transakce daňového subjektu spojeny s tímto podvodem?

4. Pokud byly obchodní transakce daňového subjektu spojeny s podvodem, věděl (nebo měl o tom vědět) tento subjekt?<sup>122</sup>

V praxi bývá často obtížné prokázat daňovému subjektu, že o svém zapojení do podvodných transakcí věděl nebo musel vědět.<sup>123</sup> V případě společnosti Hira sice soud dospěl ke kladné odpovědi na první tři otázky, nicméně se nepodařilo prokázat, že by společnost Hira věděla o tom, že je zapojena do řetězce karuselového podvodu. Jedním z nosných důvodů, proč soud v daném případě rozhodl ve prospěch daňového subjektu, bylo, že společnost Hira neprodávala mobilní telefony společně, které by je prodávaly zpět do Velké Británie. Zahraniční obchodní partneři mobilní telefony nakoupené od společnosti Hira prodali převážně na domácím trhu.<sup>124</sup>

A contrario lze z případu Hira dovodit, že klíčové pro úspěch státních orgánů při boji s karuselovými podvody je v současné době prokázání vazby zprostředkovatele na zahraniční spojku. Jinak řečeno, k tomu, aby mohl být v souladu s judikaturou SDEU zprostředkovateli odepřen nárok na odpočet, je třeba prokázat, že zboží prodávala takové společnosti, která dané zboží opět prodala do téže země, odkud jej nakoupila. Pokud si tohoto jsou podvodníci vědomi, mohou také v zahraničí vytvořit spletitý systém obchodních transakcí, který by naoko vytvářel dojem, že zahraniční spojka zboží neprodává zpět do země, ze které jej nakoupila, nýbrž ho prodává doma, případně do jiných členských států, či jej dokonce vyváží do jiných zemí (viz karuselový podvod s účastí subjektu sídlícího mimo EU v oddílu 2.3.1).

Odhalování zahraničních transakcí však vyžaduje spolupráci se zahraničními státními orgány. Předtím než například české orgány činné v trestním řízení využijí mezinárodní justiční spolupráce, je dobré mít alespoň rámcovou představu o zahraniční společnosti. Přes systém VIES lze ověřit, zda je daná společnost skutečně plátcem DPH. Poznátka o společnosti v zahraničí jsou pak důležité pro formulaci otázek, které se pokládají dotčeným orgánům v zahraničí. Zahraniční orgány potom rozkrývají řetězec zahraničních

<sup>122</sup> Rozhodnutí First-tier Tribunal (Tax) ze dne 6. července 2011 sp. zn. [2011] UKFTT 450 (TC) ve věci The Hira Company Ltd vs. Revenue & Customs.

<sup>123</sup> LICHNOVSKÝ, Ondřej, 2013, op. cit.

<sup>124</sup> Rozhodnutí First-tier Tribunal (Tax) ze dne 6. července 2011 sp. zn. [2011] UKFTT 450 (TC) ve věci The Hira Company Ltd vs. Revenue & Customs.

transakcí. Zjištění, že se zboží vrací zpět do České republiky, pak může být klíčové pro prokazování karuselového podvodu.<sup>125</sup>

K prokazování vědomé účasti na karuselovém podvodu se NSS vyjadřuje takto: „*Za situace, kdy daňový subjekt prokáže, že s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl mít žádný důvod se domnívat, že se svým nákupem účastní plnění, které je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, jinými slovy, že byl do řetězce zapojen zcela náhodně a všechny další objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že zboží i přes důkazní nouzi svého dodavatele od tohoto dodavatele fakticky přijal, je jeho nárok na odpočet oprávněný.*“<sup>126</sup>

Dle mého názoru NSS poněkud nedůvodně přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt, když by tento měl prokázat, že o svojí účasti na podvodu na DPH nevěděl či nemohl vědět. Pokud totiž správce daně odmítá daňovému subjektu přiznat nárok na odpočet DPH kvůli tomu, že se daný subjekt nachází v řetězci, ve kterém došlo k podvodu na DPH, měl by to být právě správce daně, který prokáže, na základě jakých skutečností se domnívá, že daňový subjekt o své účasti na podvodu na DPH věděl, popř. vědět musel. S obdobným postupem ostatně počítá i Axel Kittel test.

Obecně se důkazní situací daňového subjektu v daňovém řízení zabýval Ústavní soud: „*V daňovém řízení tedy nese důkazní břemeno daňový subjekt. Je tedy povinností toho, kdo požaduje od státu vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, prokázat, že má na jeho vrácení právní nárok. Prokazování tohoto nároku je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.*“<sup>127</sup>

To, že daňový subjekt musí prokázat svůj nárok na odpočet DPH, je třeba odlišovat od jeho povinnosti prokázat, že nevěděl a ani nemohl vědět o tom, že je zapojen do řetězce podvodu na DPH. Ve světle shora uvedené judikatury Ústavního soudu a také výše rozebíraných rozsudků SDEU se lze domnívat, že správně by daňové řízení mělo probíhat tak, že v prvním kroku

<sup>125</sup> KOUPIL, Vít, 2014, op. cit.

<sup>126</sup> Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. dubna 2010, sp. zn. 9 Afs 94/2009.

<sup>127</sup> Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. února 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07.

daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH tento nárok prokáže formálně daňovými doklady. Pakliže je správce daně (důvodně) zpochybní, je opět na daňovém subjektu, aby pomocí jiných důkazních prostředků prokázal, že mu skutečně byla poskytnuta zdanitelná plnění, na základě čehož by mu měl vzniknout nárok na odpočet DPH. Jestliže daňový subjekt i tak prokáže, že zdanitelná plnění skutečně přijal (např. dodacími listy, svědeckými výpověďmi apod.), spočívá břemeno důkazní tentokrát na správci daně, který by měl prokázat, že subjekt věděl nebo musel vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH, tzn. že obchodní transakce nemají ekonomické opodstatnění, nýbrž jsou motivovány pouze snahou vylákat nárok na odpočet DPH. Jinými slovy, správce daně (případně orgán činný v trestním řízení) musí prokázat, že v prošetřovaném případě lze odpovědět i na čtvrtou otázku Axela Kittel testu kladně.

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