

Karuselové podvody s cukrem

CAROUSEL FRAUDS WITH SUGAR

Alexej Sato – Vysoká škola ekonomická v Praze

Ve vzájemném obchodě členských zemí EU je, podobně jako v obchodě se třetími zeměmi, používán daňový režim, označovaný jako tzv. *reverse charge*, v tuzemsku nazývaný obrácené zdanění. Vykazování a odvod daně z přidané hodnoty není v případě prodeje zboží či služeb povinností dodavatele nebo poskytovatele jako v obchodě tuzemském, ale naopak povinností jejich odběratele nebo příjemce (1). Režim obráceného zdanění umožňuje odběratelům zboží či příjemcům služeb vykázat a zdanit je v domácím prostředí, bez nutnosti složitého uplatňování nároku na daňový odpočet nebo dokonce nutné registrace k platbě daně z přidané hodnoty v cizím státě.

Odvody DPH jsou významnou příjmovou složkou státních rozpočtů všech členských států EU, s podílem na příjmech obvykle vyšším, než je 20 %. Ekonomická a finanční krize závislost jednotlivých států na příjmech z DPH ještě více prohloubila, většina členských států navíc sazby DPH buď zvyšuje, nebo jejich budoucí navýšení zvažuje. Ukazuje se také, že inkaso daní touto cestou je efektivnější než u daní přímých, neboť přenáší část nákladů spojených s výběrem na samotné daňové subjekty. Inkaso daně navíc zpravidla tolik nepostihuje výrobní sektor, ale spíše spotřebu.

Kořeny současného systému výkaznictví a odvodů DPH sahají až do šedesátých let minulého století. Přes veškerou snahu kompetentních národních i unijních orgánů o jeho modernizaci a harmonizaci však systém sám nestihá kopírovat současný rychlý ekonomický a geopolitický rozvoj, výrazně zaostává za vývojem informačních systémů a technologií a silně administrativně zatěžuje podnikatelskou i veřejnou sféru.

Evropská komise soustavně usiluje o odstranění bariér na jednotném vnitřním trhu a omezení administrativních povinností. Přesto však agenda spojená s výkaznictvím a inkasem DPH představuje i nadále až 60 % administrativních výkonů v daňové správě. Zůstává jednou z vážných překážek pro aktivity především malých a středních podniků a silně zatěžuje také veřejný sektor. Nedostatky ve fungování daňového systému vytvářejí prostor pro množící se daňové úniky, zejména formou tzv. karuselových podvodů, které např. v roce 2006 způsobily členským zemím EU újmu v celkové výši odhadované na 106,7 mld. €. Celkově tak bylo v zemích EU na DPH reálně vybráno asi o 12 % méně, než vybráno být mělo (v některých členských státech dokonce o 20 % i více) (2).

Příčin vzniku nedoplatků na dani z přidané hodnoty je celá řada. Za nejvážnější z nich je třeba považovat existenci rozdílných daňových pásem a sazeb v systémech jednotlivých členských zemích, doplněných navíc celou řadou výjimek. Tyto nedostatky bohužel nejsou v krátkodobém časovém horizontu řešitelné. Výrazné problémy lze však najít i v praktické aplikaci daňových zákonů a předpisů a v souvislosti s inkasem daně i prováděním následných kontrol. Za stávající ekonomické situace se v podnikatelských

kruzích samozřejmě objevují snahy o získání finančního prospěchu cestami, které jsou v rozporu s platnými předpisy a vedou ve svých důsledcích k výrazným ekonomickým ztrátám. Právě k takovému jednání lze přiřadit i tzv. karuselové obchody.

Tyto obchody jsou prováděny organizovanými skupinami, které cíleně využívají nedostatků daňového systému, aby tím získaly neoprávněný majetkový prospěch. Nejjednodušší varianta daňového úniku je spojena s realizací obchodní operace v partnerství s tzv. chybějícím obchodníkem – *missing trader fraud*. U obchodu tohoto druhu musí být samozřejmě splněny výchozí předpoklady pro použití principu obráceného zdanění:

- dodavatel a příjemce zboží musí být osobami, registrovanými jako plátcí daně z přidané hodnoty,
- dodání a pořízení zboží musí být prováděno v souvislosti s ekonomickou činností,
- dodání zboží do země příjemce musí mít charakter zdanitelného plnění,
- přeprava zboží musí být v zemi příjemce ukončena.

Plátce daně, který dodává zboží osobě registrované k platbě daně v jiném členském státě EU, získává nárok na odpočet daně. Příjemci vzniká při pořízení zboží povinnost přiznání a odvodu daně, která se však na rozdíl od dovozu zboží ze třetích zemí neodvádí současně s pořízením zboží, ale až s podáním daňového přiznání. Pokud příjemce zboží mezitím dodá zboží osobě v jiném členském státě unie, získá tím opět nárok na odpočet daně. Daňový únik může vzniknout tehdy, uplatní-li příjemce zboží nárok na odpočet daně při dalším dodání zboží, ale daň z jeho pořízení neodvede, což současný daňový systém v zásadě umožňuje. V momentě, kdy daňová správa zjistí, že nedošlo k uhrazení daně, bývá už zpravidla na dohledání dlužníka a následné inkaso daně pozdě.

Většina delikventů navíc neprovádí zmíněnou operaci izolovaně, ale jednotlivé operace na sebe karuselovým způsobem navazuje, čímž dochází k opakovaným daňovým únikům – tzv. *carousel frauds*, často současně v několika členských státech, obvykle v řádech statisíců nebo dokonce milionů eur. Pokud probíhá několik karuselových operací se stejným nebo podobným zbožím současně a zapojí-li se do nich i další subjekty z nečlenských zemí EU, stávají se daňové úniky obtížně zjištěnými a těžko průkaznými. Realizace daňových úniků tohoto typu není v těchto případech umožněna ani výrazně sofistikovaným počínáním delikventů, ani liknavostí celní či daňové správy, ale je založena především na rychlosti operace a omezené akceschopnosti kontrolních orgánů.

Podvody tohoto druhu se v zemích EU začaly zpočátku objevovat u hodnotného zboží malého objemu či nízké váhy (stomatologické zlato, mobilní telefony, parfémy), které lze snadno a rychle přepravovat přes hranice členských států. V poslední

době se však stále častěji objevují v České republice, ale také v Polsku, Maďarsku a na Slovensku, i u komodit hmotnějších a objemnějších, se kterými se obchoduje ve velkých množstvích, jsou předmětem rychlé spotřeby a po konečné spotřebě jsou jen obtížně dohledatelné (např. stavební materiál, hutnické železo, vybrané druhy potravin). Obchod také nabývá ve srovnání s jinými zeměmi EU poněkud odlišné podoby v tom, že prodávající sice vykáže dodání zboží do jiného členského státu EU a uplatní odpočet daně, zboží však dodá do jiného členského (nebo nečlenského) státu pouze fiktivně nebo jej dokonce nedodá vůbec. Poté uplatní nárok na odpočet DPH a prodá zboží na domácím trhu za sníženou cenu.

Do popředí zájmu daňových defraudantů se ve středoevropském hospodářském prostoru dostal v posledních měsících také obchod s cukrem. Tiskové zprávy popisují průběh obchodní transakce tak, že se cukr do zahraničí obvykle vyváží jen „papírově“, přičemž fyzicky zůstává v zemi prodávajícího. Dopravní prostředek (zpravidla kamion) vykoná cestu do zahraničí prázdný, dodavatel vykáže dodání zboží do jiného členského státu EU a uplatní nárok na odpočet DPH. Cukr, který fyzicky zůstal v zemi prodávajícího, je pak dodavatelem prodán za cenu sníženou o neoprávněně získanou daň. Jak na to upozorňují např. Hospodářské noviny (3), může se např. v případě Slovenska jednat až o stovky prázdných kamionů, putujících do sousedních států, při čemž roční daňový únik z těchto podvodných obchodů je odhadován až na 25 mil. € ročně.

Slovenský deník Smena se ve svém komentáři ke stejnému problému opírá o vývoj slovenských maloobchodních cen cukru. V průběhu roku 2013 tyto ceny údajně pomalu klesaly, stále však zůstávaly na úrovni vyšší než 1 €·kg⁻¹ (1,14 €·kg⁻¹ v lednu 2013, 1,08 €·kg⁻¹ v říjnu 2013). Kolem úrovně 1,10 €·kg⁻¹ se maloobchodní ceny cukru na Slovensku ostatně udržovaly i po dobu více než jednoho a půl roku předtím. V průběhu listopadu 2013 nicméně maloobchodní cena cukru v důsledku prudké změny nabídky a poptávky náhle výrazně poklesla, a to až na úroveň kolem 0,80 €·kg⁻¹, ačkoliv k tomu chyběl objektivní důvod, neboť ceny cukru na evropských a světových komoditních trzích již delší dobu stagnují. Deník hledá příčinu této změny právě ve fiktivních vývozech cukru mimo území Slovenska (4).

Deník dále ve své analýze slovenského trhu s cukrem pokračuje a s odvoláním na údaje Slovenského statistického úřadu uvádí, že v průběhu let 2011 a 2012 se na Slovensku vyrobilo 128 tis. t cukru a dovezlo se dalších 350 tis. t. Vyvezeno přitom bylo 634 tis. t, což je o 156 tis. t více než představuje součet obou zmíněných zdrojů, navíc výrazně více než představuje celoroční výrobní kapacita hlavních slovenských výrobců. Na těchto údajích deník zakládá své tvrzení, že značná část vykázaného množství byla vyvezena do zahraničí jen fiktivně a fakticky zůstala na území Slovenska.

Údaje Slovenského statistického úřadu současně ukazují, že přibližně 2/3 z celkového množství cukru bylo vyvezeno do Maďarska, zbytek do České republiky a menší část i do Rakouska. Dovoz pak byl naopak vykázan především z České republiky (asi 1/3 objemu) a Polska (také kolem 1/3 objemu), takže je velmi pravděpodobné, že cukr z velké části *karuselově* obíhá v celém středoevropském ekonomickém prostoru, kde zřejmě také dochází k daňovým únikům.

Předmětem zájmu daňových defraudantů se cukr stal především z toho důvodu, že o jeho nákupu a prodeji většinou rozhoduje jediný faktor, kterým je cena. Tato komodita je navíc předmětem rychlé a snadné spotřeby ve velkých množstvích,

což výrazně komplikuje možnost dohledání a prokázání jejího původu.

Má-li tedy státní správa s daňovými úniky, spojenými s podvodným výkaznictvím a odvody DPH ve vnitrounitním obchodě účinně bojovat, o jaká legislativní a administrativní opatření se může v současné době opírat?

Východiska je možné hledat zejména ve Směrnici Rady 2013/43/EU, která umožňuje členským státům modifikovat stávající daňové principy (tedy i princip obráceného zdanění ve vnitrounitním obchodě) v těch případech, kdy jejich uplatnění může narušovat neutralitu hospodářské soutěže. Změny se mají týkat případů dodání zboží nebo poskytnutí služeb rizikových kategorií (obzvláště náchylným k podvodům), kdy mohou členské státy přenést daňovou povinnost na subjekt zboží dodávající či služby poskytující, a to částečně nebo zcela (5).

Jaká konkrétní opatření jsou tedy vládami členských zemí EU v souvislosti se snahou o zvýšení účinnosti inkasa a eliminaci daňových úniků nejčastěji využívána?

Jedním z opatření tohoto druhu, zaměřeným na prevenci defraudčních aktivit, je zřízení registru plátců DPH, umožňující identifikaci potenciálních nebo reálných dlužníků. Vzniku každého smluvního závazku by v praxi mělo předcházet prověření vybraného smluvního partnera z pohledu jeho daňové způsobilosti, které by mělo upozornit na fiskální rizikovitost zamýšlené obchodní operace. Orgány daňové správy by touto cestou měly získat podnět k zajištění budoucího splnění daňové povinnosti. Podstatným nedostatkem tohoto opatření je však skutečnost, že karuselové daňové podvody probíhají tak rychle, že se defraudant do registru zpravidla dostane až následně poté, co je daňový podvod administrativně i finančně uzavřen a defraudant obvykle „zmizí“.

Prvek prevence je obsažen i v požadavku na zálohové platby DPH ze strany dodavatelů zboží či poskytovatelů služeb. Poskytnuté zálohy mají být následně vráceny plátcům v momentě, kdy osoba povinná platbě, tedy příjemce zboží či služeb, daň skutečně uhradí. Jedná se samozřejmě o nesystémové opatření, které není v souladu s běžně používaným principem obráceného zdanění, a je tedy použitelné jen dočasně a výjimečně. V českém daňovém systému se uplatňuje např. u zboží atypických užitných vlastností nebo určení (stavební prvky a činnosti, emisní povolenky), u kterých okamžitá situace vyžaduje okamžitou reakci.

Provádění daňových kontrol a uplatnění následného postihu patří samozřejmě mezi opatření nutná, avšak zpravidla méně účinná. Kontroly obvykle umožňují zmapování průběhu a následků daňového podvodu, méně často však dodatečně inkaso částky dlužné na dani a uplatnění příslušné sankce. Problémem uplatnění sankcí je navíc komplikovaná legislativa a její možný rozdílný výklad v jednotlivých členských státech. Konkrétně se jedná o prokázání skutečnosti, zda subjekt, uplatňující odpočet DPH o případném deliktním či trestném jednání některého účastníka obchodní operace věděl nebo mohl vědět, nebo zda jednal „*u dobrě víře*“, že obchodní operace probíhá v souladu s právními předpisy, a to bez ohledu na to, zda z takového jednání měl či neměl prospěch (6). Důležitým prvkem je v tomto směru i obsah a kvalita dokumentů osvědčujících skutečnost, že zboží skutečně *fyzicky* opustilo území členského státu a vznikl tedy nárok na odpočet daně (7).

Ani dostupná, ani nově navrhovaná preventivní, kontrolní a regresní opatření však bohužel problém karuselových podvodů neřeší ani systematicky, ani komplexně. Směrnici Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013 je členským státům pouze

poskytnuto oprávnění dočasně upravit podmínky používání dříve schváleného daňového mechanismu přenesení daňové povinnosti, navíc jen na omezenou dobu. Komplexní řešení problému je stále ještě předmětem diskuse, jejíž základní body jsou shrnuty v tzv. „Zelené knize o budoucnosti DPH“ (8). Mezi hlavní problémy, které dokument shrnuje a které je třeba pro odstranění problému řešit, patří zejména:

- vyřešení neutrality systému DPH – tedy zajištění srovnatelných daňových podmínek pro veřejný i soukromý sektor včetně nadnárodních korporací,
- sjednocení podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty a daňové odpočty,
- harmonizace daňových pásem a sazeb na jednotném trhu.

Dokument je prozatím ve fázi projednávání v evropských výborech a ve vládách jednotlivých členských zemí s nekonkrétními a často rozdílnými stanovisky. Ve stanovisku Evropského hospodářského a sociálního výboru se například uvádí: „Výbor se domnívá, že by se v žádném případě neměly provádět radikální změny a mělo by se postupovat po malých krocích...“ (9). Z vyjádření je zřejmé, že systémové a komplexní řešení zmíněného problému nemůžeme v relativně krátkém časovém horizontu očekávat.

Souhrn

Príspevek sa zaoberá problematikou daňových úniků, spojených s výkaznictvím a inkasem daně z přidané hodnoty ve vnitrounitním obchodě. Popisuje nejčastěji používané formy úniků, které demonstruje na praktickém příkladu obchodu s cukrem, který byl v uplynulých měsících zaznamenán na Slovensku. Dále uvádí některá konkrétní opatření, přijatá ze strany daňové správy, včetně rozboru možností a překážek, které jsou předpokladem pro komplexní a systémové řešení na úrovni Evropské unie.

Klíčová slova: cukr, obchod, DPH, daňové úniky, karuselové podvody.

Literatura

1. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

2. *European Commission – MEMO/12/609* ze dne 31. července 2012
3. LEMEŠANI, T.: Podvody s cukrem stoja milióny. *Hospodárske Noviny* (Bratislava), 30. 9. 2013.
4. KREMSKÝ, P.: Cukor v obchodoch je lacný, vďaka podvodníkom. *Smena*, 21. 11. 2013.
5. Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.
6. Rozsudek Evropského soudního dvora z 27. září 2007 ve věci C-409/04 tzv. „*kausa Teleos*“.
7. Rozsudek Nejvyššího správního soudu z 30. července 2010 v právní věci 8 Afs 73/2008 – 159 tzv. „*kausa Makro*“.
8. Evropská komise: *Zelená kniha o budoucnosti DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH*. KOM (2010) 695 v konečném znění.
9. Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru ze dne 29. listopadu 2011 na téma „*Zelená kniha o budoucnosti DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH*“ 2011 (2011/C 318/14).

Sato A.: Carousel Frauds with Sugar

The article deals with the problem of tax evasion connected to financial reporting and VAT collection in inter-Union trade. It describes the most often used forms of evasion and demonstrates them on the practical example of trade of sugar reported during the past months in Slovakia. It further lists some specific measures taken by the tax administration and includes an analysis of possibilities and obstacles that are a prerequisite for a complex system solution on the EU level.

Key words: sugar, trade, VAT, tax evasion, carousel frauds.

Kontaktní adresa – Contact address:

doc. Ing. Alexej Sato, CSc., Vysoká škola ekonomická, Fakulta mezinárodních vztahů, Katedra mezinárodního obchodu, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika, e-mail: sato@vse.cz

ROZHLEDY

Reichling J. M.

Případová studie: Zlepšení dosažená při zavedení technologie Solex při chlazení cukru (Case study: Improved operation with Solex technology in sugar cooling)

Článek detailně popisuje instalaci a funkci deskového výměníku cukru Solex, který nahradil stávající fluidní chladič v polském cukrovaru Glinojock společnosti Pfeifer & Langen Polska S. A. Nově instalovaný vertikální deskový tepelný výměník zabírá mnohem menší prostor, vyžaduje menší údržbu (vzhledem k tomu, že výměník nemá žádné pohyblivé části), vychlazený cukr na výstupu z výměníku má stabilní teplotu, instalace nevyžaduje žádnou úpravu vzduchu a výsledná spotřeba energie je podstatně nižší.

Zuckerind. / Sugar Ind., 138, 2013, č.7, s. 471–474.

Kadlec

Hoi L. W. S., Martincigh B. C.

Zlepšená metoda stanovení „Brix-free“ vodní kapacity třtinové vlákniny (An improved method to determine the “Brix-free” water capacity of sugarcane fibres)

Byla vyvinuta analytická metoda ke stanovení „Brix-free“ vody ve vláknině cukrové třtiny. Vzorek suché vlákniny se přidá k 10 % roztoku sacharosy. Následující změna obsahu sušiny ve styku s roztokem udává míru „Brix-free“ vodní kapacity vzorku. Metoda umožňuje použít slepý pokus s destilovanou vodou ke kompenzaci libovolných zbytkových rozpuštěných látek ve vzorku. K získání zcela reprodukovatelných výsledků je nutná dobrá separace vlákniny a drobné drtě. Zlepšená metoda je dostatečně přesná a spolehlivá.

Zuckerind. / Sugar Ind., 138, 2013, č.9, s. 583–594.

Kadlec