

DPH v přeshraničních online transakcích

Tereza Čejková, Nikol Nevečeřalová

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

ABSTRACT IN ORIGINAL LANGUAGE

V roce 2021 očekáváme vstup v platnost souboru nových pravidel harmonizujících DPH na zboží obchodované online napříč státy Evropské unie. S pokrokem v digitalizaci a globalizaci je v této fázi nezbytné, aby plnění daňových povinností bylo pro poplatníky snadné a přehledné. Členské státy se rovněž domnívají, že nová úprava pomůže nejen zabránit daňovým únikům, ale také pomůže dočerpávat peníze, které v současné době chybí ve veřejných rozpočtech. Příspěvek bude tento krok analyzovat, komentovat důvody přijetí nové regulace a naznačit možné dopady. V závěru se pokusíme potvrdit nebo vyvrátit hypotézu, že je třeba dále posílit další harmonizaci, protože jde o nástroj, který zabraňuje daňovým únikům a může podpořit národní ekonomiky.

KEYWORDS IN ORIGINAL LANGUAGE

DPH v EU; distanční transakce; MOSS; daňová optimalizace; harmonizace DPH

ABSTRACT

In 2021, a set of new rules harmonizing VAT on goods traded on-line within the EU is due to come into effect. With the advancement of digitalization and globalization, it is essential at this stage that the tax compliance is easy for taxpayers. Member States also believe that the new regulation will not only help prevent tax evasion but also draw on the money that is currently lacking in public budgets. The paper will analyse this step, analyse the reasons for adopting the new regulation and indicate the possible impacts. In conclusion, the hypothesis that further harmonization needs to be further strengthened, as it is a tool to prevent tax evasion and can boost national economies, will be confirmed or refuted.

KEYWORDS

EU VAT; distance transactions; MOSS; tax optimisation ; VAT harmonisation

1 Úvod

Komise předsedy Junckera zařadila jednotný digitální trh mezi hlavních deset priorit Evropské unie,¹ na kterých se pracovalo během jeho funkčního období. reflektuje to stále rostoucí

¹ Pozn. Žebříček priorit předsedkyně von Leyen počítá se zaměřením na šest oblastí, přičemž program nazvaný „A Europe fit for digital age“ je na třetím místě.

potřebu jednotných pravidel, neboť právě v digitální sféře se pokrok globalizace projevuje nejvýrazněji a nejrychleji. Nejde však pouze o usnadnění přístupu subjektů (podnikatelů i spotřebitelů) na trh, ale především o zajištění jeho bezpečnosti, dostatečné ochrany spotřebitele, udržení zdravého soutěžního prostředí a, co je pro nás zajímavé, zavedení spravedlivého a efektivního zdanění obchodních aktivit, které pouze na internetu.

V říjnu 2017 proběhlo zasedání Evropské Rady, kde se mimo jiné projednávaly nejdůležitější kroky vstřícné digitální ekonomice. Ze Závěrů ze zasedání se dozvíme, že „*naším cílem (Evropské Rady, pozn. Aut.) musí být vytvoření integrovanějšího jednotného trhu a zajištění praktických přínosů pro evropské občany i podniky.*“² Z toho vyplývá i nutnost zajištění zdaňovacího systému vhodného pro digitální věk: „*je důležité zajistit, aby všechny společnosti odváděly svůj spravedlivý díl daní a aby v tomto ohledu panovaly v celosvětovém měřítku rovné podmínky v souladu s činností, jež v současné době probíhá v rámci OECD.*“³

Na strategii pro jednotný digitální trh se začalo pracovat v květnu 2015. O dva roky později bylo přichystáno 35 legislativních iniciativ a návrhů, jak dosáhnout udržitelného rozvoje v této oblasti.⁴ V prosinci 2017 byla představena nová jednodušší pravidla pro DPH, která mají za cíl podpořit fungování e-commerce a online podnikání. Balíček se soustředí na distanční obchody, ale zahrnuje i program spravedlivého zdanění sestávající z několika krátko- i dlouhodobých reforem ve zdanění právnických osob, což jde ruku v ruce se snahami Evropského parlamentu o rozšíření digitálních aktivit obchodních korporací. Podle současné předsedkyně Evropské Komise Ursuly von der Leyen není současný evropský systém vhodný pro realitu moderní globální ekonomiky a neodráží nové obchodní modely v digitální sféře.⁵ Cílem nových pravidel je především:

- umožnit společnostem, které prodávají zboží na internetu, aby se snadno vypořádaly se všemi svými povinnostmi souvisejícími s DPH na jednom místě,
- zjednodušit pravidla DPH pro začínající podniky (start-upy) a mikropodniky, které prodávají na internetu; DPH na přeshraniční prodeje nižší než 10 000 EUR se bude zpracovávat vnitrostátně; malé a střední podniky budou těžit z jednodušších postupů přeshraničních prodejů až do výše 100 000 EUR, což jim usnadní fungování,
- opatření proti podvodům v oblasti DPH organizovaným mimo EU, které mohou narušit trh a vytvořit prostou pro nekalou soutěž,

² Evropská rada. *Zasedání Evropské rady 19. října 2017 - závěry*. In Consilium.europa.eu. [online]. Brusel. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/media/21600/19-euco-final-conclusions-cs.pdf>

³ Tamtéž

⁴ Evropský parlament. *The Juncker Commission's ten priorities State of play in autumn 2018*. In. European Parliamentary Research Service. [online]. Brusel. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/625176/EPRS_STU\(2018\)625176_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/625176/EPRS_STU(2018)625176_EN.pdf)

⁵ VON DER LEYEN, Ursula. *A Union that strives for more My agenda for Europe. Political guidelines for the next european commission 2019-2024*. [online]. Brusel. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-commission_en.pdf

- umožnit členským státům snížit sazby DPH pro elektronické publikace, jako jsou elektronické knihy a on-line noviny.⁶

Digitální trh znamená globální trh. Je třeba zajišťovat jeho dobré fungování tak, aby jednotlivé subjekty byly konkurenceschopné. To znamená, že musí být odstraněny nejen překážky, ale i obtíže, jako je například nadměrná administrativní zátěž. K tomuto účelu vznikl systém mini One-Stop-Shop, běžně označovaný jako MOSS (dále jen „MOSS“), který usnadňuje správu a odvádění daně z přidané hodnoty podnikatelům provozujícím svou činnost online.

Díky těžké uchopitelnosti a doзору nad děním na digitálním trhu se otvírá poměrně široký prostor pro daňové úniky. Často nejde ani o cílenou plánovanou optimalizaci, ale daňová povinnost se někde prostě ztratí, je obtížné vymáhat její uhrazení atd. Nová pravidla by tak měla zabránit i tomuto, a současně přinést do rozpočtu vysoké částky, které mohou být dále použity na rozvoj digitální ekonomiky. Víme, že pokud je systém zdanění jednoduchý a přehledný, pro poplatníka snadno pochopitelný, a především, pokud poplatník vidí, jak jsou jeho daně využity, je to významným prvkem motivace k nevyhýbání se svým daňovým povinnostem.

Protože e-commerce je významnou součástí digitální ekonomiky, zaměříme se v této práci především na systém MOSS. Vysvětlíme, jak funguje, jaké přináší výhody jak pro poplatníka, tak pro správce daně, a zhodnotíme jeho vývoj do budoucna. Pokusíme se jej zasadit do rámce cesty komunitární legislativy vstříc ekonomice čtvrté průmyslové revoluce. Zamyslíme se také nad budoucím vývojem v tomto kontextu. Hypotézou článku je, že je třeba dále posílit další harmonizaci, protože jde o nástroj, který zabraňuje daňovým únikům a může podpořit národní ekonomiky.

2 Distanční transakce

Telekomunikační, rozhlasové a televizní služby⁷ (digitální podnikání) poskytované ze vzdáleného přístupu buďto prostřednictvím internetového tržiště (marketplace) nebo přímo obchodníkem, jsou také předmětem daně z přidané hodnoty. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o společném systému DPH“) novelou v roce 2015 zavedla pravidlo, že daň je odváděna vždy v zemi příjemce, bez ohledu na skutečnost, zda je příjemcem spotřebitel či obchodník (není-li poplatníkem DPH).⁸ Rozdíl však nastává, je-li příjemce – obchodník sám plátcem DPH.

⁶ Evropská komise. Komise navrhuje nová daňová pravidla na podporu elektronického obchodu a on-line podnikání v EU. [online]. 1. prosince 2016. Brusel. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/press-corner/detail/cs/IP_16_4010

⁷ Evropská komise. Základní pravidla EU ohledně DPH z elektronicky poskytovaných služeb: vysvětlení pro mikro-podniky. [online]. [cit. 20.4.2020], str. 7. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2016-00734-01-00-cs.pdf

⁸ Srov. čl. 24/2 Směrnice Rady (EU) 2020/285 ze dne 18. února 2020, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zvláštní režim pro malé podniky, a nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o správní spolupráci a výměnu informací za účelem sledování správného uplatňování zvláštního režimu pro malé podniky. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/95e6b981-5c56-11ea-8b81-01aa75ed71a1/language-cs/format-PDF/source-search>

Je-li tomu tak, dochází k přenesení daňové povinnosti na tohoto zákazníka, který pak odvádí DPH ve své zemi podle vnitrostátních daňových zákonů. Je důležité mít na paměti, že v případě, že jsou tyto služby poskytovány prostřednictvím tržiště, platí, že příjemcem je právě toto tržiště, a nastává domněnka, že je plátcem DPH.

Spolu s tímto pravidlem byl ve jménu evropské harmonizace a integrace zaveden systém Mini One-Stop-Shop, v češtině systém jednoho správního místa (dále jen „MOSS“)⁹ pro malé podniky poskytující právě uvedené digitální služby. Pro určení, kde bude poskytnutí takové služby podléhat dani z přidané hodnoty, se odvíjí od místa, kde se nachází její příjemce („členský stát spotřeby“).

Ať už je poskytovaná služba poskytnuta poskytovatelem usazeným v EU nebo mimo EU a příjemcem je zákazník usazených v členském státě EU, má poskytovatel povinnost odvést DPH v zemi koncového zákazníka. Tímto místem bude členský stát spotřeby, kde má příjemce bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje,¹⁰ tudíž není relevantní místo usazení osoby povinné k dani, jež danou službu poskytuje.

V případě, kdy by poskytovatel některou z uvedených digitálních služeb dodával do více členských států, měl by povinnost registrace k DPH v každém jednotlivém státě. Vzhledem k tomu, že daňové systémy jednotlivých členských států podléhají vnitrostátní správě, bylo by téměř nemožné pojmut jednotlivé rozdíly v daných systémech tak, aby u poskytovatele, resp. poplatníka nedocházelo k neúměrnému růstu nákladům na zajištění administrativních a organizačních úkonů spojených s odvodem DPH. V rámci MOSS je tak poskytovatelům vybraných služeb umožněno registrovat se pouze v jednom členském státě k DPH a plnit prostřednictvím jednoho vybraného členského státu své daňové povinnosti.

V rámci sdílených systémů daňových správ je poskytovateli přiřazeno VAT ID. Toto číslo obsahuje jedinečnou číselnou kombinaci doplněnou o zkratku země, v níž došlo k registraci. Součástí kódu je i údaj o zdaňovacím období, ve kterém měla být daná služba poskytnuta. Potřebuje-li správce daně zjistit či ověřit údaje o hospodářských subjektech, resp. poskytovatelích přeshraničních transakcí zadá VAT ID do elektronického systému VIES, díky kterému zjistí potřebné informace o daném poskytovateli a provedené službě.¹¹

Do režimu EU se v členském státě může registrovat osoba, která splňuje následující podmínky:

- je v členském státě identifikace registrována k DPH (z titulu plátce nebo identifikované osoby),

⁹ Ust. § 110a-zf zákona č. 325/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=CS>

¹⁰ Nařízení rady (EU) č. 967/2012 ze dne 9. října 2012, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o zvláštní režimy pro neusazené osoby povinné k dani, které poskytují telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby osobám nepovinným k dani. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R0967&from=CS>

¹¹ Evropská komise. VAT identification numbers [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-identification-numbers_en

- má v členském státě identifikace sídlo nebo nemá-li sídlo v členském státě ani v EU, má v členském státě identifikace provozovnu,
- není registrována k zvláštnímu režimu jednoho správního místa v jiném členském státě.

Do režimu mimo EU se v členském státě může registrovat osoba, která splňuje následující podmínky:

- nemá na území členském státě identifikace sídlo ani provozovnu,
- nemá povinnost být registrována k DPH v žádném členském státě,
- není registrována k zvláštnímu režimu jednoho správního místa v jiném členském státě.

Zda je poskytovatel oprávněn podat žádost o registraci do MOSS musí správně posoudit jeho příslušný správce daně. Dle čl. 7 nařízení Rady (EU) č. 282/2011, elektronicky poskytované služby, uvedené ve směrnici 2006/112/ES, zahrnují služby poskytované přes internetovou či elektronickou síť a z povahy jejich poskytování je vyžadován minimální lidský zásah případně jsou zcela automatizovány. Nicméně se jedná o takové služby, které nejsou uskutečnitelné bez informačních technologií. Směrnice obsahuje výčet služeb uvedených v příloze I nařízení Rady (EU) č. 282/2011, které rozšiřují přílohu II Směrnice o společném systému DPH.

Jak z uvedeného vyplývá, hlavní výhodou systému MOSS je snížení administrativní zátěže pro menší podniky, které by jinak mohly být omezovány v podnikání. To, že je odstraněna nejistota při registraci v každém jednotlivém státě, do něhož dodávají své služby, otvírá prostor i pro začínající podnikatele, a tak zvyšuje kvalitu soutěžního prostředí trhu. Na druhou stranu však náročnost správy státu, neboť ten nyní bude zodpovědný za to, že vybraná částka bude správně rozdělena mezi ostatní dotčené státy. Dále se domníváme, že by tento systém mohl nepřímo navádět podnikatele k registraci ve státě s výhodnějšími či flexibilnějšími sazbami DPH,¹² čímž by nakonec mohl být zkrácen příjem státu, v němž by jinak k registraci došlo. Bylo vhodné zavedení mechanismu, který by zkoumal skutečný vztah k zemi registrace, a tak ověřil, že nejde jen o vypočítavost podnikatele.

2.1 Princip dobrovolnosti

Registrace do MOSS byla do loňského roku,¹³ bez rozdílu o jaké se jedná subjekty, zcela dobrovolná a pokud si například daňový subjekt vybral jako stát své identifikace Českou republiku podává žádost o registraci u místně příslušného správce daně, kterým je Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. V případě zaregistrování je správce daně oprávněn tento subjekt kontrolovat a evidovat jaká provádí plnění a zda plní veškeré povinnosti související s jeho daňovou povinností. Do systému se může registrovat subjekt sídlící jak v EU, tak i mimo ni, ovšem za předpokladu, že má v EU zákazníky. Jakmile se však zaregistruje, musí veškeré své

¹² Pozn. aut. Například Nizozemí nebo Irsko jsou známy pro množství úlev a benefitů pro začínající a malé podniky.

¹³ Pozn. aut. Text psán v dubnu 2020

transakce v rámci EU zdaňovat prostřednictvím MOSS. Nejedná se o režim, který je volitelný na základě jednotlivých členských států, ale je rozlišen tzv. režim EU a režim mimo EU.¹⁴

Správce daně je povinen každou podanou žádost o registraci prověřit. Prvotní prověření spočívá v prověření osoby, jež danou přihlášku podala, resp. zda je osobou oprávněnou jednat. Součástí žádosti zpravidla bývá plná moc, pokud není, dochází k porovnání údajů z datové schránky.

Dobrovolnost registrace do systému nadále platí pro malé podniky. V kontextu DPH je za malý podnik považován takový subjekt – dodavatel elektronických služeb, který nepřesáhne 10.000 EUR základu daně, a tyto jsou oprávněny odvádět daň ve svém členském státě bez ohledu na to, odkud pocházejí jejich zákazníci. Od loňského roku (2019) však dobrovolnost registrace do systému MOSS skončila pro podnikatele, kteří tuto hranici překročí.

Lze předpokládat, že pro podnikatele, kteří tuto hranici překročí, není ani nutné zavádět povinnost registrace. V případě B2C vztahů s přeshraničním prvkem jsou to totiž jednotlivé členské státy, které určují maximální částku distančních transakcí, po jejímž překročení je podnikatel povinen se v dané zemi zaregistrovat jako plátce DPH a získat daňové identifikační číslo pro každý takový stát. Ačkoliv nejčastěji se objevuje hranice 35.000 nebo 100.000 EUR, v jednotlivých státech se často velmi liší.¹⁵ Navíc, o daňových zákonech je známo, že jsou jedny z nejvíce novelizovaných v závislosti na momentálních změnách trhu a ve společnosti. Pro povinný subjekt to pak znamená nejen, že si sám musí ohlídat limity v každé ze zemí, kde poskytuje své služby (což nutně znamená přidanou komplikaci při provádění transakcí, když musí zjistit zemi každého zákazníka), ale také vysokou administrativní zátěž, neboť musí podat zvláštní daňové tvrzení v každém z těchto států ve shodě s místními pravidly.

Naopak od ledna 2021 přichází další vlna harmonizace a přináší skutečná zjednodušení. Ze zkratky MOSS odpadne M a distanční online transakce budou nadále zahrnuty do systému OSS. To znamená, že dodavatel služeb a zboží zahraničním spotřebitelům již nebude potřebovat různá daňová identifikační čísla ani v případě, že překročí výše zmíněné národní limity. Pokud jde o telekomunikační, rozhlasové a televizní služby, využije-li dodavatel systému OSS, použijí se fakturační pravidla toho členského státu, v němž má dodavatel své hlavní sídlo.¹⁶

¹⁴ Finanční správa. DPH – zvláštní režim jednoho správního místa u služeb rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikačních a elektronicky poskytovaných od 1. 1. 2015 (tzv. Mini One Stop Shop). In. Finanční správa ČR. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-mezinarodni-spoluprace-a-dph/MOSS_info.pdf

¹⁵ Srov. VAT thresholds, 1. červenec 2019. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_anexi.pdf

¹⁶ Směrnice rady (EU) 2020/285 ze dne 18. února 2020, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zvláštní režim pro malé podniky, a nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o správní spolupráci a výměnu informací za účelem sledování správného uplatňování zvláštního režimu pro malé podniky. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/95e6b981-5c56-11ea-8b81-01aa75ed71a1/language-cs/format-PDF/source-search>

3 Jak se nová úprava projeví v předcházení daňovým únikům

V současnosti se u některých členských států objevuje problém především při dovozu fyzicky malých předmětů, které zároveň mají vysokou finanční hodnotu (typicky chytré telefony, hodinky atp.). Takové zboží je v přepravních dokumentech často podceňováno tak, že jeho hodnota nepřekročí částku určenou národními pravidly, do které není vyžadováno jeho zdanění. Podle dostupných informací se mezi státy Evropské unie přesune až 150 milionů kusů zboží, které je naceněno tak, aby odpovídalo hranici státu, ačkoliv jeho skutečná hodnota je jiná. To otvírá velký prostor zneužívání těchto pravidel a vyhýbání se daňovou povinností. Způsobuje to také nespravedlivou výhodu jednotlivým státům.

Přechod na komunitární systém OSS přinese jednotnou hranici 150 EUR¹⁷ v B2C obchodech pro všechny členské státy. Stejná hranice bude platit i pro zboží, u něhož by se jinak uplatnila snížená sazba DPH. Daňové tvrzení je odevzdáváno čtvrtletně, od příštího roku však subjekty, jejichž roční obrat přesáhne 2 500 000 EUR, budou svá tvrzení podávat každý měsíc. Nicméně je třeba mít na mysli, že tato pravidla se prozatím vztahují pouze na obchodování se zbožím. Služby budou do společného systému zahrnuty až po úplném přechodu k OSS.¹⁸

Jendo správní místo také povede ke zvýšení transparentnosti na straně povinných subjektů. Nesprávné načasování plateb a odpočtu DPH může vést k situaci, kdy nelze nalézt vazbu mezi tím, zda již byla daň odvedena a od kdy je zahrnutý odpočet. V konečném důsledku tak stát může na nadměrných odpočtech vydat větší částky, než jinak vybere.¹⁹ Přenesení daňové povinnosti se jeví jako účinný mechanismus v boji proti takovému jednání, ačkoliv se stále drží v mezích zákona.

K dalším způsobům vyhýbání se daňové povinnosti u DPH patří například karuselové podvody a fingovaný vývoz zboží. Takový obchodník si pak „naúčtuje“ odpočet částky odpovídající výši DPH přesto, že transakce ve skutečnosti proběhla v rámci jediného státu. Často se také při dovozu ze třetích zemí objevuje dodávka mířená do státu s výhodnější sazbou, přičemž je zboží určeno do státu jiného. V těchto případech systém jednoho správního místa značně omezí možnost povinných subjektů postupovat těmito způsoby, zodpovědnost za správnou realokaci vybrané daně naopak ponесou její správci.

Za daňový podvod jsou označovány i další skutky, jako neregistrování se k DPH, nepodání daňového tvrzení, podcenění nebo nepravdivý popis importovaného zboží. Takové jsou při

¹⁷ The first three elements were addressed in the amendments to the VAT Directive proposed in the same package and adopted by Directive (EU) 2018/1910 of 4 December 2019. In: eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32018L1910>. The fourth element was implemented in the in the VAT Implementing Regulation, also adopted on 4 December 2019. In: eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32011R0282&qid=1431527681526>

¹⁸ Čl. 402 Směrnice rady (EU) 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:32006L0112>

¹⁹ BABČÁK, Vladimír. Podstata a formy daňových podvodov pri DPH. In: BABČÁK, V. a kol. Daňové úniky a daňové podvody a právne možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva). UPJS, Košice, 2018, s. 13.

dálkových transakcích téměř neuhlídatelné, když státy nemají informaci o pohybu zboží od spotřebitelů, kteří na rozdíl od podnikatelských subjektů nemají povinnost uchovávat obchodní záznamy. Druhou skutečností, která přispívá k náročnosti uhlídat správné jednání povinných osob je ta, že online prostředí umožňuje prodejci zůstat v anonymitě a snadno utajit svou skutečnou polohu, zisk i skutečný stát spotřeby. To souvisí i se současným nedostatkem výměny informací mezi státy.²⁰ K potírání těchto problémů by jistě pomohla zvýšená četnost a důkladnost celních kontrol při pohybu zboží, to však zůstává mimo daňovou úpravu.

Evropský a hospodářský sociální výbor zastává stanovisko, že harmonizace a dobře fungující systém jednoho správního místa je v této otázce klíčový.²¹ V první řadě je ale podstatné, aby tento systém stál na kvalitních auditech jednotlivých členských států. Nebude-li model jednoho správního místa, založený na auditech domovské země, plně zaveden a nebudou-li existovat zjednodušená použitelná v různém měřítku a možnost odpočtu DPH odvedené na vstupu ve všech členských státech, přinese jakýkoli systém vycházející ze zásady místa určení dramatické zvýšení administrativní zátěže, a to především pro malé a střední podniky. Stejně tak je třeba, aby státy vracely DPH ve lhůtě ne delší, než je splatnost na straně prodávajícího. Pokud se tato období nesrovnají, nastává riziko růstu nákladů, a to především pro subjekty v menších státech s vysokou mírou exportu. To by byl nežádoucí efekt vedoucí k hledání nových cest vyhýbání se daňovým povinnostem.

4 Závěr

Současný stav, jak z výše uvedeného vyplývá, je sice příznivý pro drobnější podnikatele, přesto však zcela nedostačuje cílům reformy v přeshraničním intra-unijním DPH. Pokud je jedním z hlavních cílů předjetí daňovým únikům, je skutečně třeba přistoupit k plné harmonizaci. Systém OSS působí jako vhodné řešení za předpokladu, že státy nepodcení povinnost auditů a další kontroly nezbytné k ověření toho, že podnikatelské subjekty skutečně odvedly daň tak, jak měly. Otázkou zůstává vůle států, neboť pro ně takové kroky, které zajistí spolehlivý dohled, budou znamenat náklady jak materiální. To může být ve spojení se skutečností, že toto úsilí bude zahrnovat především kontroly správných odvodů do ostatních členských států, působit demotivačně.

Nová úprava nabízí značné zjednodušení a vysokou úroveň efektivity. Přesto však zůstávají některé otázky nezodpovězeny, a to především v oblasti interpretace některých pojmů, což často vede ke komplikacím při podávání daňového tvrzení. Dále není zcela jasné, podle

²⁰ Evropský parlament. Payment service providers and the fight against e-commerce VAT fraud. Říjen 2019. In. European Parliamentary Research Service. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642800/EPRS_BRI\(2019\)642800_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642800/EPRS_BRI(2019)642800_EN.pdf)

²¹ Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k Návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zavedení podrobných technických opatření pro uplatňování konečného systému DPH pro zdanění obchodu mezi členskými státy [COM(2018) 329 final – 2018/0164 (CNS)], sp. zn. ECO/469. In. Eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/opinions-information-reports/opinions/implementing-definitive-vat-system>

jakých konkrétních pravidel se má (a kdo) postupovat v případě nedobytné pohledávky či správy vrácení daně v rámci modelu jednoho správního místa.

Prezidentka Komise si klade ambiciózní cíl – postrčit světové ekonomiky ke globálnímu řešení spravedlivé daně v digitálním prostředí do konce letošního roku (2020). v opačném případě má Evropská Unie jednat sama a být v tomto směru leaderem.²² Předcházení daňovým únikům za současného maximálního zjednodušení systému pro poplatníků na jednotném trhu je jednou z jejich priorit. Můžeme tak očekávat intenzivní práci pověřených výborů a snad i kvalitně vypracovanou právní úpravu. Je také třeba vzít v úvahu dopad nových pravidel na poskytovatele digitálních rozhraní. Pro tyto podnikatele může být náročné udržet své ceny nízké a současně dostát všem svým povinnostem.

Je zjevné, že hypotézu stanovenou v úvodu, totiž že systém přinese zefektivnění výběru daně z přidané hodnoty a současně odlehčí podnikatelům, lze potvrdit. Jako je celek návrh Komise dobře koncipovaný a komplexní. Přesto by však mohl být vylepšen co se definice některých pojmů týká („tržiště“, „platforma“...). Je také nezbytné zajistit, aby komunikace mezi správci DPH z různých států probíhala hladce. Je vhodné se zamyslet i nad určitou úrovní harmonizace výměny informací jak mezi úřady samotnými, tak i mezi úřady a poskytovateli platebních služeb, kteří budou mít k dispozici veškeré údaje nezbytné pro zajištění správného výběru daně. vyplatí se investovat do kvalitního IT systému, který bude spolehlivý, transparentní a současně dobře chráněn před úniky informací vztahujících se k poplatníkům.

LITERATURA

- BABČÁK, V. a kol. *Daňové úniky a daňové podvody a právní možnosti ich predchádzania (inštitútmi daňového, obchodného a trestného práva)*. UPJS, Košice, 2018, 472 s. ISBN 978-80-8152-661-9
- Čl. 402 Směrnice rady (EU) 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:32006L0112>
- Evropská komise. Komise navrhuje nová daňová pravidla na podporu elektronického obchodu a on-line podnikání v EU. [online]. 1. prosince 2016. Brusel. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/cs/IP_16_4010
- Evropská komise. VAT identification numbers [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vat-identification-numbers_en
- Evropská komise. Základní pravidla EU ohledně DPH z elektronicky poskytovaných služeb: vysvětlení pro mikro-podniky. [online]. [cit. 20.4.2020], str. 7. Dostupné z:

²² VON DER LEYEN, Ursula. A Union that strives for more My agenda for Europe. Political guidelines for the next european commission 2019-2024. Op.cit.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2016-00734-01-00-cs.pdf

- Evropská rada. Zasedání Evropské rady 19. října 2017 - závěry. In Consilium.europa.eu. [online]. Brusel. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/media/21600/19-euco-final-conclusions-cs.pdf>
- Evropský parlament. The Juncker Commission's ten priorities State of play in autumn 2018. In. European Parliamentary Research Service. [online]. Brusel. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/625176/EPRS_STU\(2018\)625176_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/625176/EPRS_STU(2018)625176_EN.pdf)
- Finanční správa. DPH – zvláštní režim jednoho správního místa u služeb rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikačních a elektronicky poskytovaných od 1. 1. 2015 (tzv. Mini One Stop Shop). In. Finanční správa ČR. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-mezinarodni-spoluprace-a-dph/MOSS_info.pdf
- Nařízení rady (EU) č. 967/2012 ze dne 9. října 2012, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o zvláštní režimy pro neusazené osoby povinné k dani, které poskytují telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby osobám nepovinným k dani. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012R0967&from=CS>
- Směrnice Rady (EU) 2020/285 ze dne 18. února 2020, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zvláštní režim pro malé podniky, a nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o správní spolupráci a výměnu informací za účelem sledování správného uplatňování zvláštního režimu pro malé podniky. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/95e6b981-5c56-nea-8b81-01aa75ed71a1/language-cs/format-PDF/source-search>
- Směrnice rady (EU) 2020/285 ze dne 18. února 2020, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o zvláštní režim pro malé podniky, a nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o správní spolupráci a výměnu informací za účelem sledování správného uplatňování zvláštního režimu pro malé podniky. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/95e6b981-5c56-nea-8b81-01aa75ed71a1/language-cs/format-PDF/source-search>
- Srov. VAT thresholds, 1. červenec 2019. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf
- The first three elements were addressed in the amendments to the VAT Directive proposed in the same package and adopted by Directive (EU) 2018/1910 of 4 December 2019. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32018L1910>
- The fourth element was implemented in the in the VAT Implementing Regulation, also adopted on 4 December 2019. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32011R0282&qid=1431527681526>
- Ust. § 110a-zf zákona č. 325/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým

se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění. In. eur-lex. [online]. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=CS>

- VON DER LEYEN, Ursula. A Union that strives for more. My agenda for Europe. Political guidelines for the next european commission 2019-2024. [online]. Brusel. [cit. 20.4.2020]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/political-guidelines-next-commission_en.pdf

Kontakt – e-mail

[*ter.cejkova@gmail.com*](mailto:ter.cejkova@gmail.com)

[*neveceralovanikol@seznam.cz*](mailto:neveceralovanikol@seznam.cz)