

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví
katedra veřejných financí
studijní obor: Zdanění a daňová politika



Definitivní systém daně z přidané hodnoty v Evropské unii

Autor diplomové práce: Bc. Lucie Kudrnová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Rok obhajoby: 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Definitivní systém daně z přidané hodnoty v Evropské unii“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V dne.....

vlastnoruční podpis

Poděkování

Velice ráda bych touto cestou chtěla poděkovat Ing. Haně Zídkové, Ph.D. za pomoc a vstřícnost při psaní diplomové práce a všem svým nejbližším a kolegům za podporu.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá návrhem směrnice Evropské komise o definitivním systému daně z přidané hodnoty v rámci intrakomunitárních dodávek zboží. Komise navrhuje nahradit současný systém v roce 2018 systémem, který by lépe odpovídal požadavkům dnešní doby, byl by odolný vůči daňovým podvodům a méně administrativně náročný pro podniky. Mimo to navrhuje opatření, které by zvýšilo právní jistotu v rámci současného systému pomocí čtyř rychlých oprav a konceptu certifikovaných osob povinných k dani. Certifikované osoby povinné k dani by podle záměru Evropské komise měly sehrát klíčovou roli i v definitivním systému. Po jeho zavedení bude místo plnění při dodání zboží ve státě, kde končí přeprava. Pokud bude odběratel certifikovanou osobou povinnou k dani, přesune se povinnost přiznat daň na něj. Jestliže nebude, dodavatel bude povinen přiznat daň ve státě, kde přeprava končí. Bude tak moci učinit prostřednictvím jednoho správního místa. Nový systém sníží nepřímé administrativní náklady a omezí karuselové podvody. Zvýší však přímé administrativní náklady a může vyvolávat spory mezi členskými státy. Pro další snížení nepřímých administrativních nákladů navrhuji harmonizovat seznamy zboží a služeb, které podléhají sníženým sazbám daně z přidané hodnoty.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, definitivní systém, certifikovaná osoba povinná k dani, akční plán DPH

Abstract

This diploma thesis focuses on the proposal for a Council Directive as regards to the definitive regime of the value added tax for the taxation of Intra-Community supplies of goods prepared by the European Commission. The Commission proposes to replace the current system in 2018 by a system that better meets the requirements of today's world, would be resilient to tax fraud and less administratively demanding for businesses. In addition, it proposes measures to increase legal certainty under the current system through four quick fixes and a concept of certified taxable persons. According to the intention of the European Commission, certified taxable persons should play a key role in the definitive system. Under the rules of the definitive regime the place of supply of the goods shall be where the goods are located at the time when transportation ends. If the customer is a certified taxable person, the supply is subject to the reverse charge procedure. If he is not, the supplier is liable for the value added tax in the state where the goods are located at the time when transportation ends. He will be able to do so via a one stop shop. The new system will reduce indirect administrative costs and reduce carousel frauds. However, it will increase direct administrative costs and may rise number of disputes between the Member States. To further reduce indirect administrative costs, I suggest to harmonize the definitions of products eligible for reduced rates of value added tax.

Key words: value added tax, definitive regime, certified taxable person, VAT action plan

Obsah

Úvod.....	7
1. Historie DPH na území Evropské unie.....	9
2. Směrnice 2006/112/ES	10
2.1. Další prameny práva pro oblast DPH.....	11
3. Obchodování ve Společenství z pohledu DPH.....	11
3.1. Obecné pravidlo pro dodání a pořízení zboží.....	13
3.1.1. Dodání zboží	13
3.1.2. Zasílání zboží	14
3.1.3. Pořízení zboží.....	15
3.2. Obecné pravidlo pro určení místa plnění u služeb	15
3.3. Zvláštní pravidlo pro určení místa plnění u služeb	16
4. Princip intrakomunitárních plnění	17
4.1. Mini one stop shop	18
4.2. Třístranné obchody.....	22
4.3. Vícestranné obchody	24
4.4. Konsignační sklady	25
5. Problémy současného systému DPH	27
5.1. Složitost systému.....	27
5.2. Podvody na DPH.....	28
5.2.1. Karuselové podvody	29
6. Řešení současného stavu	32
6.1. Princip země původu.....	32
6.2. Princip země spotřeby	32
6.2.1. Vylepšení stávajících pravidel bez zásadních úprav.....	33
6.2.2. Zdanění sledující tok zboží	33
6.2.3. Přenesení daňové povinnosti při sledování toku zboží	34
6.2.4. Harmonizace místa plnění u zboží a služeb.....	34
6.2.5. Zdanění sledující smluvní toky zboží	35
6.3. Diskuse nad novým systémem DPH	35

7. Akční plán v oblasti DPH.....	36
8. Definitivní systém DPH.....	38
8.1. První etapa, první dílčí krok.....	39
8.1.1. Certifikované osoby povinné k dani	39
8.1.2. Čtyři rychlé opravy	41
8.1.3. Základní pilíře definitivního systému DPH	46
8.2. První etapa, druhý dílčí krok.....	47
8.3. Druhá etapa	47
9. Aplikace pravidel definitivního systému na obchodní transakce	48
9.1. Dodání zboží	48
9.2. Zasílání zboží	53
9.3. Dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu	55
9.4. Dodání zboží prostřednictvím call-off skladu.....	58
9.4.1. Dodavatel i odběratel jako CTP.....	59
9.4.2. Non-CTP	61
9.5. Třístranné transakce	61
9.6. Vícestranné transakce.....	65
10. Diskuse výhod a nevýhod definitivního systému	69
10.1. Daňové subjekty	69
10.2. Správci daně	70
10.3. Členské státy.....	71
11. Vlastní návrh k vylepšení definitivního systému	73
Závěr	75
Seznam použité literatury a pramenů.....	77
Seznam schémat.....	83
Příloha č. 1	84

Úvod

Současný systém daně z přidané hodnoty v roce 2018 čelí mnoha výzvám i kritice. Na území Evropské unie funguje již téměř půl století. Od počátku jeho fungování se však mnohé změnilo, a v současné době probíhají diskuse, zda tento systém dokáže všem změnám čelit. Obchody v rámci celé Evropské unie jsou propojené, digitalizace je na vzestupu, jsou k dispozici nové technologie, které dokáží změnit podstatu poskytování služeb i dodávání zboží. Jak současný systém na všechny tyto změny reaguje, stává se složitějším. Náklady pro podniky na vedení agendy pro účely DPH jsou v členských státech vysoké. Díky sofistikovaným technikám podvodníků je systém DPH často zneužíván k podvodům, díky kterým jsou kráceny rozpočty jednotlivých členských států a peníze mohou sloužit k financování organizované trestné činnosti a terorismu. Proto se Evropská komise rozhodla, že představí nový, definitivní systém, který by byl schopný čelit podvodům, byl by přívětivý pro podniky a splňoval by požadavky moderní doby.

Cílem této práce je analyzovat definitivní systém daně z přidané hodnoty v rámci intrakomunitárních dodávek zboží na základě zdrojů, které jsou dostupné na začátku roku 2018, aplikovat pravidla definitivního systému na modelové příklady a na jejich základě vizualizovat jeho principy na jednotlivých obchodních případech. Na těchto obchodních případech bude znázorněn tok plnění i faktur, ale i odvodů daně, odpočtů a peněžní toky či informace mezi správcem daně v různých členských státech. Bude se jednat o dodání zboží, modifikované dodání zboží, kdy přeprava končí v jiném členském státě, než ve kterém je usazen odběratel, zasílání zboží, dodání zboží prostřednictvím konsignačních skladů a call-off skladů, dodání zboží prostřednictvím třístranné transakce a vícestranné transakce. U jednotlivých transakcí zhodnotím výhody a nevýhody, které vyplývají ze zdanění podle různých režimů na tyto transakce přímo zapojeným daňovým subjektům, správcům daně zapojených členských států i samotným členským státům. Nakonec budu diskutovat výhody a nevýhody v souvislosti s aplikací definitivního režimu jako celku a případně přidám vlastní doporučení, jakým způsobem by mohl být definitivní systém vylepšen.

V první kapitole bude shrnuta historie daně z přidané hodnoty až k současné právní úpravě v roce 2018 v kontextu intrakomunitárních plnění. Vysvětlím fungování základních obchodních transakcí mezi subjekty na území Evropské unie a s tím související legislativu.

Ve druhé kapitole nastíním problémy současného systému daně z přidané hodnoty, a jakým způsobem se je Evropská komise rozhodla řešit v rámci současného systému daně z přidané hodnoty. Popíši nový definitivní systém tak, jak ho Evropská komise navrhuje v roce 2018 společně s tím, jaké kroky k přijetí nového systému již podnikla a jak se dotknou daňových subjektů.

Ve třetí kapitole představím definitivní systém tak, jak by fungoval v praxi. Tato kapitola může sloužit podnikům jako vodítko pro zdaňování svých intrakomunitárních plnění, pokud bude definitivní systém schválen v současné podobě. Dále shrnu zjištěné výhody a nevýhody, které zobecním a provedu jejich diskusi v obecné rovině.

1. Historie DPH na území Evropské unie

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) existovala na území Evropy ještě před založením Evropského hospodářského společenství (1958)¹. Prvním státem, který DPH implementoval do svého daňového systému, byla Francie, která převzala tento systém od státu Michigan ve Spojených státech amerických, v roce 1954. V následujících desetiletích byla koncepce DPH přijata několika dalšími státy na území Evropy. Tyto státy byly zpravidla současně také členy již existujícího Evropského hospodářského společenství (dále jen „EHS“).² Některé členské státy však nadále zůstaly u daně z obratu. EHS tedy postrádalo jednotný systém zdanění spotřeby, který by zaručil společný trh s poctivou hospodářskou soutěží a představoval by jednotný trh. Členské státy se domluví na tom, že je potřeba daňové systémy všech zemí zharmonizovat, aby se vyloučily faktory, které mohou narušovat hospodářskou soutěž. Dále bylo také nutné, aby bylo možno zrušit zdanění při obchodování mezi jednotlivými členskými státy. S ohledem na tyto důvody přijalo EHS první směrnici č. 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967, kterou jsou členské státy povinné nahradit daň z obratu daní z přidané hodnoty. *„Sazby daně, stejně tak jako výjimky ze zdanění, byly plně ponechány v kompetenci jednotlivých členských států.“*³ Argumentem pro zvolení DPH bylo především to, že dosahuje největší jednoduchosti a neutrality, je vybírána co nejvšeobecněji a její oblast působnosti pokrývá všechny stupně výroby a distribuce, včetně poskytování služeb.⁴ Členské státy musely aplikovat daň z přidané hodnoty ke dni 1. 1. 1970. Následovala druhá směrnice č. 67/228/EEC, která přesně definovala předmět daně, třetí směrnice č. 69/463/EEC, která prodlužovala dobu povinnosti implementace DPH pro Belgie, čtvrtá č. 71/401/EEC a pátá č. 72/250/EEC prodlužovaly časový limit pro Itálii.⁵

V roce 1977 byla vydána šestá směrnice č. 77/388, která určovala společná pravidla pro jednotný základ daně z přidané hodnoty, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. *„Tuto*

¹ Základní informace o EU: Europa.eu [online]. [cit. 2018-03-09]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_cs.

² ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.

³ NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Vydání 4. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

⁴ První směrnice rady č. 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. In: Úřední věstník Evropské unie. 71/1301, 14. 4. 1967. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/1967/227/oj>.

⁵ NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Vydání 4. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

*směrnici lze označit za přelomový harmonizační počín Evropských společenství v oblasti nepřímých daní vůbec.“*⁶ Díky této směrnici bylo dosaženo dalšího pokroku v oblasti odstraňování omezení pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu a zároveň by žádné zboží nebo služby nebyly diskriminovány podle země původu.⁷ Díky jednotnému systému DPH tedy může EHS profitovat z odstranění dalších překážek volného obchodu, ale zároveň i z podílu na daňovém výnosu DPH, kterou uplatňují členské státy.⁸

Za další významnou směrnici lze považovat směrnici 91/680/EHS ze dne 14. prosince 1992, díky které byl zaveden pojem intrakomunitární plnění jako proces dovozu a vývozu zboží mezi členskými státy a došlo k odstranění hranic mezi státy v oblasti DPH.⁹ Den vstupu této směrnice v platnost byl stanoven na 1. 1. 1993, což je také rok, kdy byl nahrazen název EHS novým, a vznikla tak Evropská unie („dále jen Společenství“).

2. Směrnice 2006/112/ES

Na počátku nového tisíciletí se stalo součástí Společenství mnoho nových evropských států. Vstup do Společenství pro ně znamenal fundamentální změny. Mimo jiné, daňové systémy a reformy představovaly jednu z největších výzev, které musely nově přichozí státy před vstupem čelit.¹⁰ Do svých lokálních zákonů musely implementovat Směrnici 77/388/EHS. Tato směrnice však byla již několikrát podstatně změněna a mohla se zdát nepřehlednou a nesrozumitelnou. A proto i kvůli novým členským státům byla tato směrnice ke dni 1. 1. 2007 nahrazena novou, do které byly zapracovány směrnice 67/227/EHS a 77/388/EHS včetně několika věcných změn tak, aby bylo zajištěno, že ustanovení budou uspořádána jasným a racionálním způsobem v souladu se zásadou zdokonalení právní úpravy.¹¹ A tím vznikla

⁶ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.

⁷ Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. In: *Úřední věstník Evropské unie*. L 145/1, 13. 6. 1977. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/1977/388/oj>

⁸ BORIA, Pietro. Taxation in European Union. Vydání 2. New York, NY: Springer Berlin Heidelberg, 2017. ISBN 978-3-319-53918-8.

⁹ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.

¹⁰ BERNARDI, Luigi, Mark CHANDLER a Luca GANDULLIA, ed. Tax systems and tax reforms in new EU members. Paperback ed. London [u.a.]: Routledge, 2005. ISBN 04-153-4988-5.

¹¹ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. L 347/1, 11.12.2006. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.

směrnice rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

*„Jedná se o obecný harmonizační dokument vztahující se na základ daně, daňové sazby, předmět zdanění, osoby povinné k dani, daňový odpočet, či osvobození.“*¹² Vykazuje tedy vysoký stupeň sjednocení zákonů v jednotlivých členských státech. Tuto směrnici mají k současnému dni implementovanou ve své lokální legislativě všechny členské státy. Od svého přijetí byla několikrát doplňována a více než 10krát novelizována. Článek č. 402 této směrnice říká, že *„režim zdanění obchodu mezi členskými státy podle této směrnice je přechodný a bude nahrazen konečným režimem založeným na zásadě zdaňování dodání zboží nebo poskytnutí služby v členském státě původu.“*¹³ Evropská komise měla tedy již při navrhování této směrnice vizi o definitivním systému DPH, přičemž současný stav je považován pouze za přechodný a bude platit do té doby, než budou členské státy připraveny učinit kroky k přijetí definitivního režimu.

2.1. Další prameny práva pro oblast DPH

V daňové oblasti však není pro členské státy závazná jen směrnice. Dalšími právně závaznými dokumenty jsou nařízení a rozhodnutí. Mezi právně nezávazné dokumenty patří stanoviska a doporučení. Daňová praxe je dále velmi ovlivňována rozsudky Evropského soudního dvora. Jeho funkcí je dohlížet na to, aby bylo ve všech členských státech zajištěno, že právo Společenství bude vykládáno i uplatňováno stejným způsobem. Další funkcí Evropského soudního dvora je dohled nad tím, aby orgány Společenství i všechny členské státy dodržovali právní předpisy a urovnává soudní spory mezi orgány a státy.¹⁴

3. Obchodování ve Společenství z pohledu DPH

Směrnice o DPH rozeznává tři druhy obchodů, které mohou na území Společenství probíhat.

- tuzemské obchody (obchody se uskutečňují pouze na území jednoho členského státu);

¹² ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.

¹³ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. L 347/1, 11.12.2006. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.

¹⁴ Soudní dvůr Evropské unie: Europa.eu [online]. [cit. 2018-03-12]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice_cs.

- obchody na území Společenství (tzv. intrakomunitární plnění);
- obchody se třetími zeměmi (země mimo území Společenství).

O intrakomunitární plnění se bude jednat v případě, že poskytovatel a příjemce plnění mají sídlo ekonomické činnosti v jiném členském státě.¹⁵ Členským státem se dle Směrnice o DPH rozumí území každého členského státu Společenství, na které se vztahuje smlouva o založení Evropského společenství, s výjimkou některých území, kterými jsou například hora Athos, Kanárské ostrovy a některá francouzská území.¹⁶ Třetími zeměmi se pak rozumí státy, které nejsou územím Společenství. Je to tedy území nebo stát, na který se nevztahuje smlouva o založení Evropského společenství. Obchody se třetími zeměmi se pro účely této práce dále nebudu zabývat.

Jestliže spolu obchodují dvě osoby povinné k dani se sídlem ekonomické činnosti ve dvou různých členských státech, mohou si daň vybranou z tohoto obchodu nárokovat dva členské státy. Pokud by takto došlo ke dvojímu zdanění té samé transakce, jednalo by se o opak toho, čeho chce Společenství dosáhnout – odstranění zábran ve volném pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu. Jeden ze států tedy musí být upřednostněn. Daň z tohoto obchodu se může vybrat v zemi původu (princip země původu), nebo v zemi spotřeby/užití (princip země spotřeby). „*Princip země původu žádá, aby byla DPH vybrána ve státě, ze kterého je zboží dodáváno nebo služba poskytována, přičemž princip země spotřeby žádá, aby byla DPH vybrána až ve státě, do kterého bude zboží dodáno anebo kam je služba poskytnuta.*“¹⁷ V 70. letech 20. století se objevily snahy uplatňovat na území Společenství princip země původu.¹⁸ V současnosti se však tento princip uplatňuje zejména ve vztahu k osobám nepovinným k dani.¹⁹ Mezi osobami povinnými

¹⁵ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR. Vydání 11. V Praze: 1. VOX, 1997. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

¹⁶ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. L 347/1, 11. 12. 2006. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

¹⁷ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR. Vydání 11. V Praze: 1. VOX, 1997. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

¹⁸ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.

¹⁹ TEPPEROVÁ, Jana a Hana ZÍDKOVÁ. Texts for "Taxation in the CR and EU": Srpen 2015. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomica, 2015. ISBN 978-80-245-2107-7.

k dani se upřednostňuje princip země spotřeby.²⁰ Aby bylo možné uplatnit některý z těchto principů, musí se určit místo plnění, tedy místo a způsob výběru daně.

Při intrakomunitárních transakcích mohou spolu obchodovat osoby povinné k dani i nepovinné k dani; může se jednat jak o zboží, tak o služby; některé obchody mohou být z různých důvodů specifické, takže se na ně může vztahovat výjimka. Intrakomunitární plnění jsou velmi komplexní, a proto se v této kapitole budu zabývat pouze obecnými principy a některými výjimkami.

3.1. Obecné pravidlo pro dodání a pořízení zboží

Podle Směrnice o DPH je předmětem daně mimo jiné při splnění určitých podmínek:

- a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
- b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu.

Pořízením či dodáním zboží z/do jiného členského státu se podle Směrnice o DPH rozumí zboží, které je přepravováno uvnitř Společenství.

3.1.1. Dodání zboží

Směrnice určuje, co je nebo může být považováno za dodání zboží. Princip země spotřeby je nadále zaručen určením místa plnění, které se odvíjí od způsobu přepravy či doručení zboží. Směrnice rozeznává:

- dodání zboží bez přepravy;
- dodání zboží s přepravou;
- dodání zboží na palubě lodi nebo letadla nebo vlaku;
- dodání zboží pomocí soustav nebo tepelných nebo chladících sítí.

Při dodání zboží bez přepravy bude místem plnění členský stát, ve kterém se zboží v okamžiku uskutečnění dodání nachází. Odlišná situace nastane v případě dodání zboží s přepravou. Je-li zboží dodáváno osobě povinné k dani, místem plnění bude členský stát, ve kterém se zboží

²⁰ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR. Vydání 11. V Praze: 1. VOX, 1997. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy. Při dodání zboží, které se uskutečňuje pro osobu nepovinnou k dani, bude místo plnění v tom členském státě, ve kterém se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy. Tento způsob dodání zboží se také nazývá zasílání zboží či prodej na dálku.²¹

3.1.2. Zasílání zboží

Aby byl při zasílání zboží zajištěn princip země spotřeby, a zároveň nebyli obchodníci zatěžováni nadměrnou administrativou vyplývající z povinnosti registrace v členských státech, kam zboží zasílají, určuje směrnice prahovou hodnotu, při jejímž překročení se obchodníci musí zaregistrovat a odvádět daň v zemi spotřeby. V případě, že jejich celková hodnota dodání uskutečněných v daném členském státě bez DPH nepřekročí 100 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně, bude se uplatňovat princip země původu. Pokud obchodníci tuto hranici překročí, obchodník je povinen se registrovat k DPH v členském státě, do kterého uskutečňuje zasílání zboží. Směrnice však umožňuje členským státům tuto hranici snížit, pokud by se obávaly, že dojde k výraznému narušení hospodářské soutěže.²²

*„Zboží dodávané na palubách lodí, letadel nebo vlaků během úseku přepravy cestujících uskutečněného ve Společenství, považuje se za místo dodání místo zahájení přepravy cestujících.“*²³ Tímto úsekem se rozumí úsek přepravy uskutečněný bez zastávky mimo Společenství. Jestliže je tedy zboží dodáváno na úseku přepravy ve Společenství, bude místem plnění stát, kde byla zahájena přeprava cestujících. Místo zahájení přepravy cestujících je místo prvního plánovaného nastoupení cestujících ve Společenství, po případném přerušení cesty mimo Společenství. Pokud vlak projíždí několika členskými státy, bude do první zastávky vlaku mimo Společenství místo plnění ve členském státě, ve kterém cestující nastoupili. Pokud byla cesta přerušena zastávkou mimo Společenství, místo plnění bude v tom členském státě, ve kterém cestující mohli po této zastávce nastoupit. Má se za to, že zboží bylo spotřebováno v těchto členských státech.

²¹ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. L 347/1, 11. 12. 2006. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.

²² BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů. Vydání 5., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2013. ISBN 978-80-7273-171-8.

²³ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. L 347/1, 11. 12. 2006. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.

Pro zboží dodávané soustavami nebo tepelnými nebo chladicími sítěmi osobě povinné k dani se za místo plnění považuje členský stát, ve kterém má tato osoba sídlo nebo stálou provozovnu, pro niž se zboží dodává. Případně bude místem plnění členský stát, ve kterém má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.²⁴

3.1.3. Pořízení zboží

Za pořízení zboží se považuje plnění, které je uskutečněno osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, je-li prodávajícím osoba povinná k dani, která nemá nárok na osvobození. Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy. Za uskutečněné se považuje tehdy, když je za uskutečněné považováno dodání obdobného zboží na území příslušného členského státu.²⁵

S pořízením zboží souvisí také nárok na odpočet daně. Ten vzniká v okamžiku vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.²⁶ Jinými slovy, při pořízení zboží z jiného členského státu vznikne osobě povinné k dani povinnost přiznat a odvést daň a zároveň nárok na odpočet daně. Osoba povinná k dani provede tzv. samovyměření.

3.2. Obecné pravidlo pro určení místa plnění u služeb

Předmětem DPH je také poskytnutí služby v rámci členského státu osobou povinnou k dani za úplatu. O službu se jedná vždy, když se nejedná o dodání zboží. Směrnice dále rozvádí, v čem může spočívat poskytnutí služby. Jestliže je služba poskytována osobě povinné k dani, bude místem plnění členský stát, ve kterém má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je služba poskytována stále provozovně osoby povinné k dani, která se nachází v jiném místě, než je její sídlo ekonomické činnosti, bude místo plnění v tom členském státě, ve kterém se tato stálá provozovna nachází. V případě, že osoba povinná k dani nemá ani sídlo ekonomické činnosti, ani stálou provozovnu, bude místo plnění ve členském státě, ve kterém má tato osoba bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Toto obecné pravidlo stojí na předpokladu, že služba bude využita/spotřebována v tom členském státě, ve kterém bude zaplacena daň.

²⁴ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. L 347/1, 11. 12. 2006. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.

²⁵ Tamtéž

²⁶ Tamtéž

Je-li služba poskytována osobě nepovinné k dani, místo plnění je v tom členském státě, ve kterém má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti. Místo plnění může být také v členském státě, ve kterém se nachází stálá provozovna poskytovatele, za předpokladu, že tato služba byla poskytnuta touto stálou provozovnou. Pokud neexistuje sídlo ekonomické činnosti, ani stálá provozovna, bude místem plnění členský stát, ve kterém má poskytovatel bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Sídlo ekonomické činnosti se rozumí místo, „v němž má společnost své ústředí nebo jediný vlastník své sídlo ekonomické činnosti.“²⁷

3.3. Zvláštní pravidlo pro určení místa plnění u služeb

Obecné pravidlo pro určení místa plnění u služeb se však netýká paušálně všech služeb. Směrnice udává několik situací, kdy se místo plnění z důvodu uplatnění principu země spotřeby určuje jiným způsobem, než je tomu u obecného pravidla. Jedná se o:

- poskytnutí služby zprostředkovatelem;
- poskytnutí služby související s nemovitostí;
- poskytnutí přepravní služby;
- poskytnutí služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb, vedlejších přepravních služeb a oceňování movitého majetku nebo práce na tomto majetku;
- poskytnutí restauračních a cateringových služeb;
- nájem dopravního prostředku;
- poskytnutí restauračních a cateringových služeb na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku;
- poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb osobě nepovinné k dani;
- (poskytnutí služby podle článku 59 Směrnice o DPH osobě nepovinné k dani mimo Společenství).

²⁷ Evropská komise, Generální ředitelství pro daně a celní unii, Nepřímé zdanění a správa daní – DPH, In: Příručka k zjednodušenému jednomu správnímu místu pro DPH [online]. 23. 10. 2018 [cit. 2018-03-25]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_cs.pdf#one_stop.

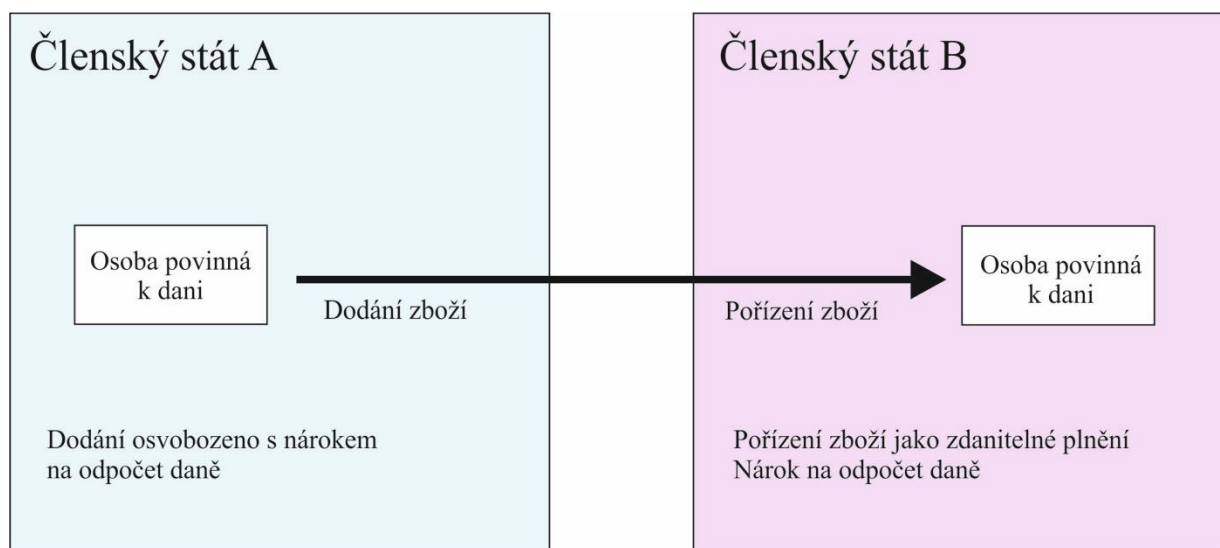
Ve výše uvedených případech směrnice cílí na to, aby byla daň odvedena ve státě, kde se služba využije/spotřebuje. Například pokud se jedná o službu související s nemovitostí, bude místo plnění v tom členském státě, ve kterém se nemovitost nachází.

Poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb osobě nepovinné k dani bude v této práci dále detailněji zanalyzováno.

4. Princip intrakomunitárních plnění

Principem zdaňování intrakomunitárních plnění je přenos daňové povinnosti, tzv. reverse charge. Členský stát osvobodí od daně dodání zboží, které bylo přepraveno nebo odesláno mimo daný členský stát, avšak stále uvnitř Společenství. Podmínkou je, že pořízení daného plnění v druhém členském státě je předmětem daně a oba obchodníci jsou osoby povinné k dani. Potom je daň povinná odvést osoba uskutečňující zdanitelné pořízení zboží uvnitř Společenství.

Schéma 1 – Dodání zboží mezi dvěma členskými státy – osoby povinné k dani



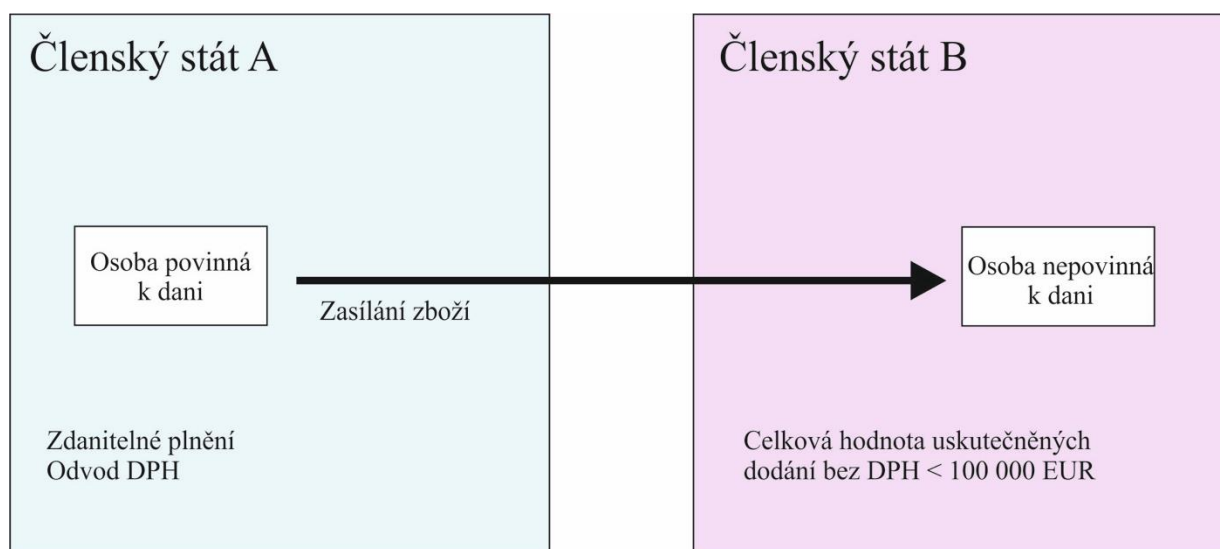
Zdroj: vlastní zpracování

V situaci, kdy spolu obchodují dvě osoby povinné k dani ze dvou různých členských států, osoba ve státě A osvobodí dodání zboží do členského státu B a fakturuje ji plnění bez DPH. Zároveň si může nárokovat DPH na vstupu v souvislosti s tímto plněním.

Osoba pořizující zboží ve státě B odvede daň ve státě B, přičemž uplatní svou tuzemskou sazbu DPH. Má-li nárok na odpočet, může si nárokovat až 100 % DPH na vstupu z titulu pořízení zboží. Daň je tedy odvedena ve státě spotřeby a výši daně uplatňuje osoba povinná k dani ve státě B.

Pokud osoba povinná k dani z členského státu A zasílá zboží osobě nepovinné k dani do členského státu B v situaci, kdy ještě nepřekročila prahovou hodnotu pro registraci ve členském státě, bude mít schéma následující podobu.

Schéma 2 – Zasílání zboží mezi 2 členskými státy



Zdroj: vlastní zpracování

V tomto případě je místo plnění v členském státě A. Osoba povinná k dani se nemusí registrovat k DPH ve členském státě B a odvede DPH ze zdanitelného plnění ve členském státě A se sazbou státu A. Pokud by však osoba povinná k dani překročila prahovou hodnotu pro registraci v jiném členském státě, musela by se osoba povinná k dani registrovat k DPH v členském státě B a odvádět DPH se sazbou státu B.

4.1. Mini one stop shop

Mini one stop shop (dále jen „MOSS“) je princip jednotného správního místa, který všechny členské státy musely aplikovat do 1. ledna 2015 na základě novely Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006; 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; a další unijní legislativy sekundárního práva Společenství.

Tato změna se týkala fungování poskytování některých služeb podle zvláštního pravidla pro určení místa plnění služeb. Od 1. ledna 2015 v celém Společenství funguje MOSS, díky kterému jsou vybrané služby zdaněny „v členském státě, v němž je příjemce usazen nebo v němž má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, bez ohledu na to, kde je osoba povinná k dani poskytující tyto služby usazená.“²⁸ Tato změna zachovává princip zdanění v zemi spotřeby.

MOSS se týká veškerých telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb. Uplatňuje se jak na intrakomunitární plnění (režim Unie), tak na poskytování služeb ze třetích zemí (režim mimo Unii). V této práci se budu zabývat pouze režimem Unie. Tento režim je zcela dobrovolný, osoba povinná k dani se k němu smí přihlásit i se z něj poté odhlásit. Jedná se o možnost, kterou Společenství dává poskytovatelům výše uvedených služeb, aby jim snížilo administrativní zátěž, která vyplývá z nutnosti registrovat se v každém členském státě, do kterých svým koncovým zákazníkům dané služby poskytuje. Tato administrativní zátěž nevyplývá pouze jen z nutnosti se ve všech státech registrovat, ale také v nich podávat pravidelné přiznání k DPH, případně jiné hlášení.

V praxi MOSS funguje na principu jediného přiznání k DPH. Osoba povinná k dani usazená v jednom státě poskytuje výše uvedené služby svým koncovým zákazníkům. Místo plnění je v těch členských státech, ve kterých je zákazník usazen nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.²⁹

²⁸ 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: *Úřední věstník Evropské unie*. L 290/1, 20. 10. 2012. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/reg/2012/967/oj>.

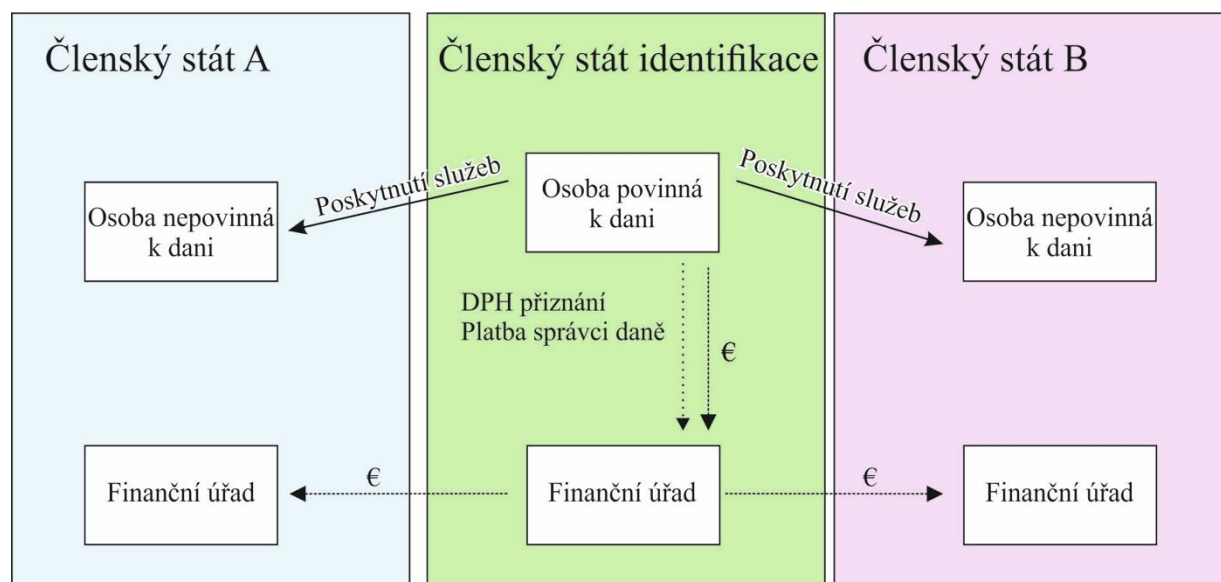
²⁹ Směrnice Rady č. 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby. In: *Úřední věstník Evropské unie*. L 44/11, 20. 2. 2008. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2008/8/oj>.

Pokud se osoba povinná k dani rozhodne využít systému MOSS, bude prostřednictvím daňového portálu jedné členské země, kde se k systému MOSS zaregistruje, podávat daňová přiznání a odvádět DPH ze všech služeb, kterých se tento režim týká.³⁰

To však neplatí v případě, že osoba povinná k dani poskytuje výše uvedené služby v členském státě, v němž má sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu. Pokud je tímto způsobem v daném členském státě usazená, nemůže osoba povinná k dani služby poskytnuté koncovým zákazníkům s místem plnění v tomto členském státě vykázat v režimu MOSS. Dané transakce bude vykazovat podle obecného pravidla pro určení místa plnění a vykáže je v daňovém přiznání jako lokální poskytování služeb.

Režim Unie lze znázornit následovně.

Schéma 3 – Platby DPH v režimu MOSS



Zdroj: vlastní zpracování

Osoba povinná k dani poskytuje služby uvedené výše osobám nepovinným k dani ve dvou členských státech, ve kterých nemá sídlo, ani provozovnu. Rozhodne se uplatnit režim MOSS. Po zaregistrování podává osoba povinná k dani jen jedno DPH přiznání skrze daňový portál svého státu identifikace. „V tomto daňovém přiznání uvádí celkovou hodnotu jím poskytnutých

³⁰ Zvláštní režim jednoho správního místa u služeb rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikačních a elektronicky poskytovaných od 1. 1. 2015 (tzv. Mini One Stop Shop): Finanční správa [online]. [cit. 2018-03-26]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/mini-one-stop-shop/zvlastni-rezim-jednoho-spravniho-mista-mini-one-stop-shop-5227>.

služeb za každý členský stát, ve kterém jsou usazeni jeho koneční spotřebitelé.“³¹ Daňové přiznání podává každé kalendářní čtvrtletí. Hodnoty uvádí v eurech a správnou alokaci částek, které náleží jednotlivým státům, zabezpečí finanční úřad státu identifikace. Osoba povinná k dani v daňovém přiznání vyplní poskytnutí vybraných služeb podle příslušných států spotřeby a sazeb daně vždy součet základů daně.³² Částky, které náleží jednotlivých státům, odešle na bankovní účty vedené v eurech jednotlivým finančním úřadům. Jestliže by měla osoba povinná k dani v členském státu A sídlo nebo stálou provozovnu, místo systému MOSS odvede daň přes běžné daňové přiznání. Pokud by tam však byla registrovaná pro účely DPH, protože tam uskutečňovala jiná plnění, bude i přes to daň z vybraných služeb vykazovat v systému MOSS.³³ Takto je zabezpečen princip země spotřeby.

Osoba vyplňující daňové přiznání nemusí znát konkrétní výši daně v daném státě spotřeby. Musí však znát typ sazby – základní nebo snížená. Na webových stránkách Evropské komise lze dohledat typ sazby u jednotlivých členských států podle toho, zda se jedná o telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby. Přehled sazeb u jednotlivých členských států těchto vybraných služeb je uveden v Příloze č. 1 této práce.

„Směrnice o DPH umožňuje u služeb rozhlasového a televizního vysílání uplatňovat sníženou sazbu DPH a některé členské státy tuto možnost využívají.“³⁴ V praxi může být však obtížné rozeznat, o jaký typ služby se jedná. Směrnice poskytuje definice jednotlivých typů služeb. Elektronicky poskytované služby zahrnují služby, které jsou poskytovány přes Internet nebo elektronickou síť a z jejich povahy vyplývá, že jejich poskytování je v podstatě automatizované a vyžaduje minimální lidský zásah. Jedná se například o poskytování digitalizovaných produktů obecně. Telekomunikační služby zahrnují zejména pevné a mobilní telefonní služby pro

³¹ Zvláštní režim jednoho správního místa u služeb rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikačních a elektronicky poskytovaných od 1. 1. 2015 (tzv. Mini One Stop Shop): Finanční správa [online]. [cit. 2018-03-26]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/mini-one-stop-shop/zvlastni-rezim-jednoho-spravniho-mista-mini-one-stop-shop-5227>.

³² BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Vydání 1. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2016. ISBN 978-80-7273-176-3.

³³ Tamtéž

³⁴ Tamtéž

obousměrný přenos, telefonní služby poskytované přes internet a další. Služby rozhlasového a televizního vysílání zahrnují služby, které sestávají ze zvukového a audiovizuálního obsahu.³⁵

4.2. Třístranné obchody

Značné množství intrakomunitárních dodávek však nemusí probíhat pouze mezi dvěma obchodníky, ale zúčastnit se obchodu mohou i tři nebo i více subjektů. Pokud by při takových typech obchodů postupovaly podle obecných pravidel, která jsou popsána dříve v této kapitole, vedlo by to ke zvyšování administrativní zátěže jak subjektů, tak správců daně jednotlivých členských států. Jednotlivé subjekty by se musely registrovat v různých členských státech.³⁶ Aby se tomuto předešlo, Směrnice o DPH v článku 141 nařizuje členským státům, aby ve své lokální legislativě umožnily fungování tzv. třístranného obchodu. Aby se jednalo o třístranný obchod podle článku 141, musí se jednat o transakci mezi třemi subjekty a musí být splněny následující podmínky:

- a) pořízení zboží uskutečňuje osoba povinná k dani, která není usazena ve členském státě prodávajícího, avšak je identifikována pro účely DPH v jiném členském státě;
- b) pořízení zboží se uskutečňuje za účelem následného dodání daného zboží, které v témže členském státě uskutečňuje osoba povinná k dani uvedená v písmenu a);
- c) zboží, které osoba povinná k dani uvedená v písmenu a) takto pořídila, je přímo odesláno nebo přepraveno z jiného členského státu než toho, v němž je identifikována pro účely DPH, osobě, pro kterou osoba povinná k dani následné dodání uskutečňuje;
- d) osoba, pro kterou je následné dodání uskutečňováno, je jinou osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani identifikovanou pro účely DPH v témže členském státě;

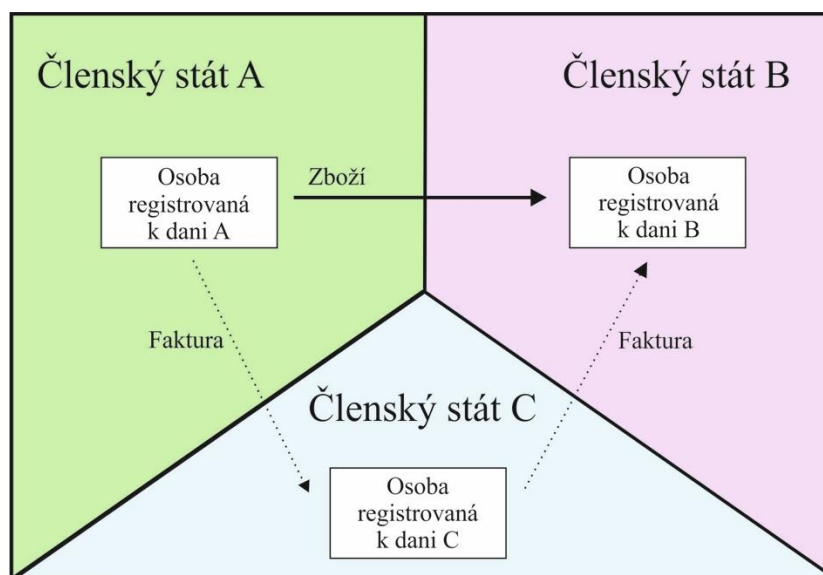
³⁵ Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby. In. Úřední věstník Evropské unie. L 284/1, 26. 10. 2013. Dostupné z: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2013/1042/oj.

³⁶ BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů. Vydání 5., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2013. ISBN 978-80-7273-171-8.

- e) osoba uvedená v písmenu d) byla určena za osobu povinnou odvést daň splatnou při dodání uskutečněném osobou povinnou k dani, která není usazena v členském státě, v němž je daň splatná.³⁷

Jinými slovy třístranný obchod musí uzavřít tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu „je dodání zboží, které je přímo odesláno nebo přepraveno prodávajícím, prostřední osobou nebo zmocněnou osobou z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.“³⁸ Při uplatnění obecného pravidla by se jednalo o 2 transakce. Osoba uvedená v písmenu a) by nejdříve pořizovala zboží z jiného členského státu, přičemž by se musela registrovat k DPH ve státě, kde končí přeprava a odvedla by v něm daň. Druhým plněním by bylo lokální dodání zboží. Jak funguje třístranný obchod lze předvést na následujícím schématu.

Schéma 4 – Třístranný obchod mezi třemi osobami registrovanými k dani



Zdroj: Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona: Finanční správa [online]. [cit. 2018-03-31]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/info-pro-platce-dph-k-vybranim-u-z>.

³⁷ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. L 347/1, 11. 12. 2006. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

³⁸ BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů. Vydání 5., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2013. ISBN 978-80-7273-171-8.

Pokud osoba registrovaná k dani C pořizuje zboží ze členského státu A, ve kterém není registrovaná k DPH, a zároveň je pořízení tohoto zboží bezprostředně následováno dodáním do členského státu B, ve kterém také není registrována, lze použít pravidlo pro třístranný obchod. Osoba registrovaná k dani C v souladu se článkem 141 směrnice o DPH osvobodí první transakci, tedy pořízení zboží ze členského státu A za podmínek, které určuje národní legislativa státu B. Povinnost přiznat daň je v tomto režimu přenesena na osobu registrovanou k dani B. Třístranný obchod není omezen hodnotou zboží, ani jeho druhem.

Výše uvedené však platí pouze za podmínky, že se všechny tři subjekty na třístranném obchodě dohodnou. Pokud tak neučiní, obchod nebude považován za třístrannou transakci, ale za oddělená plnění, která se musí posuzovat samostatně.

4.3. Vícestranné obchody

Pokud se obchodu zúčastní více než tři subjekty, nelze použít pravidla pro třístranné obchody. Je však možné danou transakci rozdělit pro DPH účely na třístrannou transakci a na „zbytek“.³⁹ Motivací k využití principu třístranných transakcí mohou být opět vysoké administrativní náklady, které by souvisely s povinností registrace v jiném členském státě, včetně podávání pravidelných přiznání k DPH. Pokud jsou splněny veškeré podmínky pro uplatnění režimu třístranného obchodu, mohou subjekty tento režim využít.

*„Vícestranné obchody, nebo-li řetězové transakce, jsou po sobě následující dodání téhož zboží, při nichž je dodávané zboží předmětem jediné přepravy uvnitř Společenství mezi dvěma členskými státy.“*⁴⁰ Přestože se může jednat o několik plnění, přeprava musí být přiřazena pouze k jednomu dodání v řetězci. Evropský soudní dvůr takto rozhodl ve věci Emag Handel proto, aby bylo možné stanovit, na které plnění z řetězce se uplatní osvobození od daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu. Členské státy uplatní osvobození v takovém případě, kdy bylo dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro

³⁹ BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů. Vydání 5., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2013. ISBN 978-80-7273-171-8.

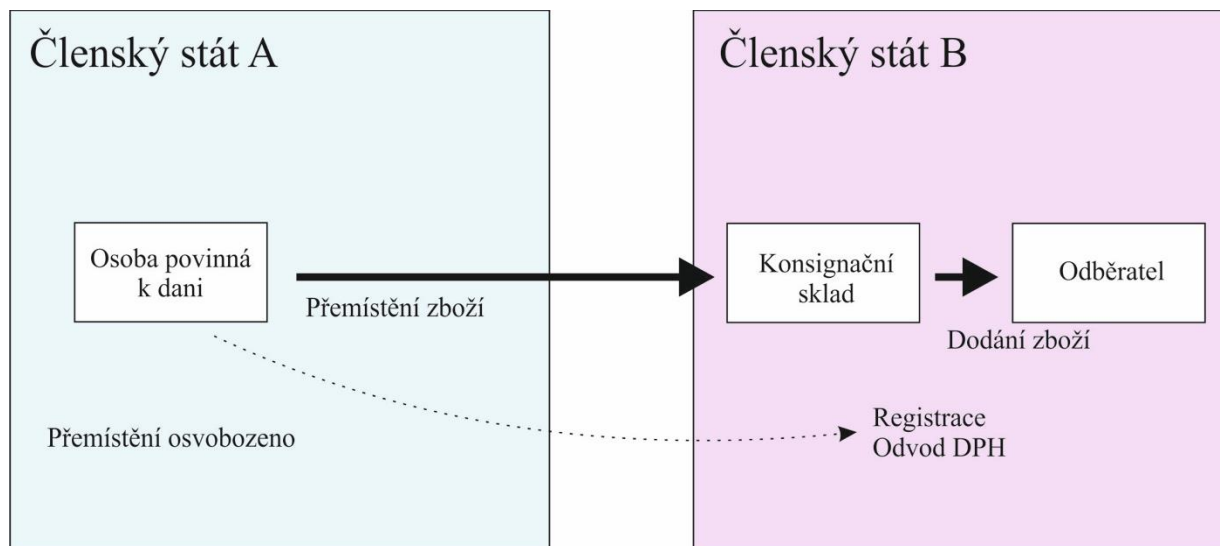
⁴⁰ Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>.

jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.⁴¹

4.4. Konsignační sklady

Mezi další způsoby pořízení zboží z jiného členského státu je nákup přes konsignační sklad. Tento režim je určen pro společnosti, které poskytují zákazníkům pravidelné dodávky, skladují je ve skladu, který patří zákazníkovi, nebo je v těsné blízkosti. Umožňuje snižovat přepravní náklady, šetřit čas a dává zákazníkovi v případě potřeby velmi snadný přístup k zásobám.⁴² Konsignační sklad je místem v členském státě, kam dodavatel přemístí zboží, aby ho posléze dodal odběrateli. Specifikem konsignačního skladu je hlavně to, že i když je zboží v tomto skladu umístěné, právo nakládat se zbožím jako vlastník má stále dodavatel. „Skladovací prostory jsou většinou provozovány třetí osobou za úplatu.“⁴³ Tento obchod se rozdělí na dvě transakce. První transakcí bude přemístění vlastního zboží do konsignačního skladu ve druhém členském státě. Odtud zboží poputuje k dalším zákazníkům. Režim konsignačního skladu lze znázornit následovně.

Schéma 5 – Režim konsignačního skladu



Zdroj: vlastní zpracování

⁴¹ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. L 347/1, 11. 12. 2006. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.

⁴² Consignment and Call-off Stock: VAT Global [online]. [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: <https://www.vatglobal.com/vat-compliance-technical-vat-guides/consignment-and-call-off-stock>.

⁴³ BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů. Vydání 5., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2013. ISBN 978-80-7273-171-8.

Osoba registrovaná k DPH v členském státě A dodá zboží do konsignačního skladu v členském státě B. Podle obecného pravidla je místem plnění při pořízení zboží v rámci přemístění vlastního zboží, stát, ve kterém přeprava končí. Zboží leží v konsignačním skladu v členském státě B, přičemž dodavatel má stále právo nakládat s ním jako vlastník. Dodání zboží, které je přemísťováno vlastníkem ze členského státu A do členského státu B, bude plněním osvobozeným. Ve členském státě B vznikne však dodavateli povinnost přiznat a zaplatit daň z titulu pořízení zboží z jiného členského státu. Vznikne pro něj tak povinnost se zaregistrovat k DPH ve členském státu B.⁴⁴ Dále se bude posuzovat další plnění, tedy dodání zboží z konsignačního skladu odběrateli, nebo více různým odběratelům. Pokud bude odběratel sídlit v tom samém členském státě, bude se transakce posuzovat jako lokální plnění. Pokud bude sídlit v jiném členském státě, bude se jednat o dodání zboží do jiného členského státu.

⁴⁴ BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů. Vydání 5., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2013. ISBN 978-80-7273-171-8.

5. Problémy současného systému DPH

Současný systém DPH, tak, jak ho známe nyní, funguje na území Společenství již více než 40 let (od roku 1977, kdy byla vydána směrnice č. 77/388, která určovala společná pravidla pro jednotný základ daně z přidané hodnoty). Přesto dokáže v současném světě obstát. Byl několikrát modifikován, novelizován a stále se vyvíjí. Tento systém neustále dokazuje, že plní svůj účel. Byly odstraněny překážky v pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu, odstraněny hranice mezi členskými státy v oblasti DPH a pomáhá dodnes vytvářet jednotný trh na území Společenství. Za dobu jeho fungování byly ovšem odhaleny jeho nedokonalosti a není zdaleka tak uspokojivý, jak by mohl být. V některých případech se stává terčem kritiky ze stran členských států, podnikatelů i spotřebitelů. Kritika se opakuje zejména v oblasti vysokých administrativních nákladů a zátěže společně se složitostí systému. Dalším významným problémem jsou daňové úniky a pokusy o podvody. Evropská komise ve svých stanoviscích upozorňuje opakovaně na to, že právě v oblasti DPH dochází ve Společenství k „největšímu počtu daňových úniků a že tyto úniky jsou významným zdrojem financování organizované trestné činnosti a terorismu.“⁴⁵

5.1. Složitost systému

Evropská komise v roce 2007 představila plán, ve kterém chce usilovat o snižování administrativní zátěže. V rámci tohoto plánu spustila hodnocení administrativní zátěže, která vzniká podnikům. V tomto měření byla zahrnuta zátěž, která vyplývá z právních předpisů EU, ale také z vnitrostátních předpisů pro 13 oblastí⁴⁶. Z této studie vyplynulo, že celková zátěž na začátku legislativního roku 2005 byla odhadována na zhruba 123,8 miliard⁴⁷, z toho připadá až 60 % na agendu spojenou s oblastí DPH⁴⁸. Jako důvody vzniku těchto administrativních nákladů studie uvádí, že informační povinnosti v souvislosti s předpisy způsobuje úměrně vyšší

⁴⁵ Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru na téma „Zelená kniha o budoucnosti DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH.“ In. Úřední věstník Evropské unie. C 318/87, 29. 10. 2011. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:52011AE1168>.

⁴⁶ Zemědělství a zemědělské dotace, roční účetní závěrky / právo obchodních společností, politika soudržnosti, životní prostředí, finanční služby, spolupráce v oblasti rybolovu, bezpečnost potravin, právní předpisy v oblasti léčiv, zadávání veřejných zakázek, statistika, daně / cla, doprava, pracovní prostředí / pracovněprávní vztahy.

⁴⁷ Sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu, Akční program pro snižování administrativní zátěže v Evropské unii, Plány snižování zátěže v jednotlivých odvětvích a činnostech v roce 2009. COM(2009) 544, 22. 10. 2009. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52009DC0544>.

⁴⁸ Zelená kniha o budoucnosti DPH Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH. COM(2010) 695, 1. 12. 2010. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A52010DC0695>.

administrativní zátěž pro malé a střední podniky. Jejich velikost přispívá k tomu, že nemají nejvyspělejší a neúčinnější informační a komunikační technologie. Dále nemohou mít vlastní zaměstnance, kteří by tuto agendu zastávali, což způsobuje jejich závislost na externích poskytovatelích těchto služeb. Ty bývají většinou nákladnější. Jako další faktor studie uvádí, že 32 % administrativní zátěže Společenství spočívá v rozhodnutí každého členského státu jít nad rámec požadavků uložených Společenstvím, a neúčinností administrativních postupů.⁴⁹ Z tohoto důvodu vznikají rozdíly v administrativní zátěži mezi jednotlivými členskými státy. DPH je ze své povahy složitou daní, jelikož operuje i s nárokem na odpočet daně. Výzkum zaměřený na administrativní zátěž podniků ohledně DPH provedený společností PricewaterhouseCoopers z roku 2010 uvádí aktivity, které mají podle studie vliv na zátěž podniků. Jedná se o přípravné aktivity, které zahrnují shromažďování interních dat, následnou analýzu, kalkulaci daňové povinnosti, přípravu záznamní povinnosti a vypořádávání se s případnými změnami ohledně sazeb či pravidel. Následují povinnosti vůči správcům daně, jako je podávání a příprava daňových přiznání a případně dalších požadovaných reportů. Konečnými aktivitami jsou placení daní a analýzy.⁵⁰

5.2. Podvody na DPH

Dalším problémem současného systému DPH jsou daňové podvody a tzv. VAT gap (mezera DPH). Tato mezera DPH představuje rozdíl mezi očekávaným výnosem na DPH a skutečným výnosem. Může být způsobena ztrátou příjmů kvůli daňovým únikům, daňovým podvodům, vyhýbání se dani, ale také ji mohou způsobit bankroty, insolvence nebo i nesprávné výpočty. Členské státy tak každý rok ztrácí na DPH miliardy eur z důvodu daňových podvodů nebo neadekvátních daňových systémů.⁵¹ Podle studie zpracované CASE (Centrum pro sociální a ekonomický výzkum) pro Evropskou komisi byla v roce 2015 výše mezery na DPH rovna 151,5 mld. EUR ve 28 členských státech, což představuje přibližně 12,8 % z očekávaných

⁴⁹ Sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu, Akční program pro snižování administrativní zátěže v Evropské unii, Plány snižování zátěže v jednotlivých odvětvích a činnosti v roce 2009. COM(2009) 544, 22. 10. 2009. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52009DC0544>.

⁵⁰ SYMONS, Susan, Neville HOWLETT a Katia RAMIREZ ALCANTARA. The impact of VAT compliance on business: PricewaterhouseCoopers LLP [online]. Září 2010 [cit. 2018-03-30]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/impact-of-vat.pdf>.

⁵¹ VAT Gap: Europa.eu [online]. [cit. 2018-03-30]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en.

výnosů DPH.⁵² Podvody na DPH jsou důsledkem slabých stránek současného systému DPH společně se způsobem, jak členské státy DPH vybírají. „Nedávná studie naznačuje, že podvody se na DPH mezeře podílejí v průměru 36 %.“⁵³ Vzhledem k tomu, že DPH je jedním z hlavních zdrojů příjmů pro členské státy, ztráty na DPH včetně podvodů mají velký dopad na státní rozpočty.⁵⁴

Podvody s DPH mohou být páčány různými způsoby, například snížením DPH na výstupu tím, že se změní údaje o fakturách a jiných dokladech. Dále například nevydáním faktur nebo jiných dokladů týkajících se prodeje zboží nebo služeb, které snižují daňovou povinnost, nebo zvýšením DPH na vstupu v podobě fiktivního účtování faktur nebo změnou vstupních faktur či vykázáním DPH na vstupu prostřednictvím stejné faktury dvakrát v různých zdaňovacích obdobích. Daňová povinnost může být rovněž snížena prostřednictvím dodávek zboží nebo služeb do zahraničí v jiném členském státě, které mají za cíl snížit DPH, zatímco zboží je prodáváno na domácím trhu státu původu a daň není zaplacená daňovému orgánu žádného členského státu.⁵⁵ Současný systém DPH však dává možnost tzv. karuselovým podvodům, neboli podvodům, ve kterých figuruje tzv. missing trader („bílý kůň“).

5.2.1. Karuselové podvody

Hlavním cílem karuselového podvodu je obdržet zisk za použití neoprávněných nadměrných odpočtů. Podvody tohoto typu mohou být páčány tak, že podniky pouze smyšleně obchodují s neexistujícím zbožím, se zbožím s téměř nulovou hodnotou nebo zbožím, které je předmětem spotřeby.⁵⁶

⁵² Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report: TAXUD/2015/CC/131 [online]. 18. září 2017 [cit. 2018-04-11]. Dostupné z:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf.

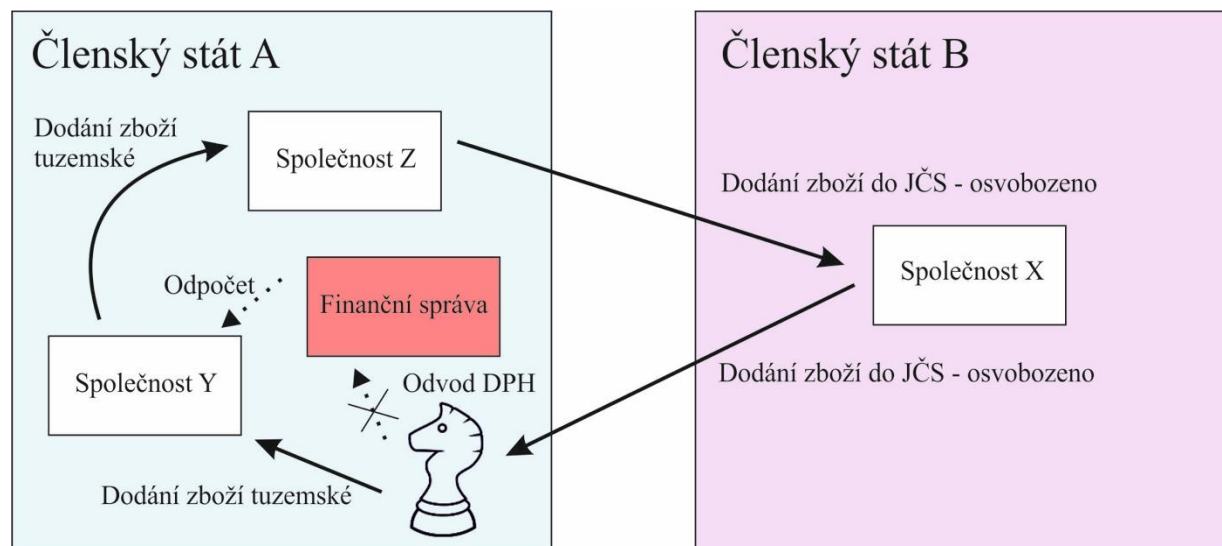
⁵³ VAT Gap: Frequently asked questions: European Commission - Fact Sheet, MEMO/17/3442 [online]. In: Press Release Database. 28. 9. 2017 [cit. 2018-03-31]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-3442_en.htm.

⁵⁴ Tamtéž

⁵⁵ STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. VAT frauds (carousel frauds). Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-201-1.

⁵⁶ Tamtéž

Schéma 6 – Karuselový podvod



Zdroj: vlastní zpracování

V případě takového podvodu, u kterého se vyskytuje tzv. „missing trader“, neboli „bílý kůň“, musí být splněny základní podmínky. Dodané zboží musí být zdanitelné, přeprava zboží musí být dokončena v zemi spotřeby, dodávka a nákup zboží musí být provedeny v rámci ekonomické činnosti a kupující a prodávající musí být registrováni jako osoby povinné k dani. Ve výše uvedeném příkladu je prodávající Společnost X plátce DPH v členském státě B a prodává zboží „bílému koni“, který je registrován jako plátce DPH v jiném členském státě A. „Bílý kůň“ má ve členském státě A nárok na odpočet daně z titulu pořízení zboží z jiného členského státu. „Bílý kůň“ je ve členském státě A povinen platit DPH z pořízení zboží na principu země spotřeby finančnímu úřadu ve členském státě A. „Bílý kůň“ v členském státě A mezitím prodá zboží jiné Společnosti Y s DPH, kterou však na výstupu neodvede. Poté se „bílý kůň“ ztratí. Společnost Y bude následně prodávat zboží společnosti Z, přičemž společnost Y by měla za normálních podmínek nárok na odpočet DPH z důvodu tuzemského pořízení zboží a tento odpočet si uplatní. Tato jednoduchá transakce vede k tomu, že subjekt Y požádá o odpočet DPH, která měla být zaplacená „bílým koněm“ v členském státě A, avšak dříve, než „bílý kůň“ daň zaplatil, zmizel.⁵⁷ Kruh se uzavře tím, že společnost na konci řetězce (v příkladu uvedeném výše Společnost Z) zboží dodá do jiného členského státu a transakci vykáže jako osvobozenou od DPH. Mezi „bílým koněm“ a Společností Z může figurovat více mezičlánků, které komplikují odhalení

⁵⁷ STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. VAT frauds (carousel frauds). Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-201-1.

karuselového podvodu. V takovém typu podvodného jednání figuruje několik subjektů, pachatelé také často zapojují subjekty, které nevědí, že se staly součástí podvodného řetězce společností. Do podvodu může být také zapojeno více společností ve více členských státech. Důsledkem zapojení více členských států do karuselových podvodů je nejasná struktura transakcí. Pokud podvod vyšetřují jednotlivé finanční správy členských států, nejsou schopny ho vyřešit samy a musejí tak úzce spolupracovat s ostatními finančními správami, případně i s finančními správami ze třetích zemí.⁵⁸

Tuto spolupráci umožňuje od 7. října 2010 Nařízení rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH. Jedná se o dokument, který zastřešuje administrativní spolupráci členských států a umožňuje jim lépe bojovat s podvody na DPH. Nařízení bylo vydáno zejména proto, že *„vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky překračující hranice členských států vedou k rozpočtovým ztrátám a k porušování zásady spravedlivého zdanění. Mohou také způsobit narušení pohybu kapitálu a podmínek hospodářské soutěže. Ovlivňují tak fungování vnitřního trhu.“*⁵⁹ Nařízení obsahuje zejména úpravu výměny informací mezi jednotlivými členskými státy, účast na správních řízeních, podmínky pro výměnu informací a zřizuje síť pro rychlou výměnu informací.

Jednotlivé členské státy se také snaží bránit karuselovým podvodům na lokálních úrovních. Snaží se nasazovat různé kontrolní a preventivní mechanismy zejména členské státy, ve kterých je mezera DPH nejvyšší a sklon k podvodům nejvyšší.

Vzhledem k výše uvedeným problémům, vlastnostem současného systému DPH, vzhledem k původním záměrům Společenství i současné ekonomické situaci, bylo na čase *„kriticky zhodnotit systém DPH s ohledem na možnosti posílení jeho soudržnosti s jednotným trhem a jeho schopnosti generovat příjmy, podaří-li se zlepšit jeho ekonomickou účinnost a stabilitu, a jeho přispění k provádění jiných politik, jakož i možné snížení nákladů na dodržování předpisů a na výběr daně.“*⁶⁰ Bylo třeba zreformovat současný systém tak, aby byl přívětivý vůči jednotnému

⁵⁸ STŘEMÝ, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. VAT frauds (carousel frauds). Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-201-1.

⁵⁹ Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. L 268/1, 12. 10. 2010. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/reg/2010/904/oj>.

⁶⁰ Zelená kniha o budoucnosti DPH Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH. COM(2010) 695, 1. 12. 2010. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A52010DC0695>

trhu, a tak v roce 2010 vznikla Zelená kniha o budoucnosti DPH pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH.

6. Řešení současného stavu

Zelená kniha o budoucnosti DPH si kladla za cíl vyvolat veřejnou diskusi o zásadách zdanění plnění uskutečněných uvnitř Společenství, na nichž by systém DPH měl být založen společně s dalšími důležitými otázkami, které se v souvislosti s touto daní vyslovují, jako například zajištění neutrality DPH, osvobození od daně a nároku na odpočet. Evropská komise v tomto dokumentu navrhuje způsoby, jakým by mohl nový systém DPH u přeshraničních plnění fungovat. Dále si nechala od společnosti Ernst & Young vypracovat odbornou studii, která by jí pomohla společně s dalšími stakeholdery rozhodnout, jaký systém bude pro další fungování obchodování mezi členskými státy nejvhodnější.

6.1. Princip země původu

Jako první bod k diskusi Evropská komise zařadila možnost zavedení konečného režimu založeného na principu zdanění v zemi původu. Pokusy o zavedení tohoto principu se však objevily již ke konci 20. století, ale bez úspěchu. Mezi argumenty proti zavedení byla v té době například nutnost velmi úzké harmonizace sazeb DPH. Pokud by sazby harmonizovány nebyly, výše sazeb by mohla ovlivňovat obchodníky při rozhodnutí, v jakém členském státě uskutečňovat nákupy a země s vysokou sazbou DPH by mohly být diskriminovány. V současném systému je navíc většina transakcí představujících obchodování mezi členskými státy zdaněna na principu země spotřeby. Komise ve svém sdělení o budoucnosti DPH dospěla k závěru, že pro stanovení principu země původu již není politická podpora, a proto se zaměřuje na vytváření alternativních koncepcí řádně fungujícího systému Společenství založeného na principu země spotřeby.

6.2. Princip země spotřeby

Hlavním principem nového systému bude jednak to, že podnikání v celém Společenství musí být stejně jednoduché a stejně bezpečné jako čistě lokální obchodování a za druhé, že náklady

spojené s DPH pro podnikání musí být sníženy. V každém případě nesmí zapojení do obchodu uvnitř EU způsobovat dodatečné náklady.

Komise a zúčastněné strany podrobně zkoumaly fungování 13 možných systémů DPH a dále projednaly jejich klady a zápory s cílem vybrat několik možností, které by si zasloužily další analýzu. Nakonec bylo vybráno 5 variant.

6.2.1. Vylepšení stávajících pravidel bez zásadních úprav

„Tato možnost v zásadě zachovává status quo a současně usiluje o harmonizaci DPH režimu, který je uplatňován na call-off sklady (a konsignační sklady) a rovněž na řetězové transakce.“⁶¹

Upravuje i formu dokumentace, která má být vedena k podpoře osvobození od daně při intrakomunitárních plněních. Z důvodu konzistence legislativy ve všech členských státech tato varianta navrhuje změnu právní úpravy call-off skladů, konsignačních skladů, řetězových transakcí a důkazních prostředků při dokazování, a dopadne tak pouze na úzký okruh společností (společnost Ernst & Young udává pouze 13 % společností). Zároveň studie uvádí, že tato varianta nepředpokládá výrazné snížení karuselových podvodů na DPH, zatímco předpokládá mírné snížení administrativních nákladů podnikům. Výhodou je, že nepředpokládá zvýšení administrativní zátěže správců daně, tedy šetří i výdaje států. Dále uvádí, že tato varianta by měla mít nejmenší náklady na implementaci ze všech posuzovaných. Celkový ekonomický dopad této varianty studie hodnotí pozitivně, přestože se změna dotkne pouze 13 % společností.⁶²

6.2.2. Zdanění sledující tok zboží

Jedná se o variantu přizpůsobení současných pravidel, která bude sledovat tok zboží, přičemž dodavatel bude uplatňovat DPH členského státu spotřeby. Dodavatel v této variantě tedy bude tím, kdo DPH uplatní a odvede ho do země spotřeby. Návrh počítá s určitými zjednodušeními, díky kterým by bylo možno stále uplatňovat současný systém DPH a ulehčit tak spolehlivým plátcům DPH. Dále bude nutné zavést systém jednoho správního místa, prostřednictvím kterého

⁶¹ Evropská komise. *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods: Feasibility and economic evaluation study, Inception report* [online]. 2014 [cit. 2018-05-02]. Dostupné z: <https://circabc.europa.eu/sd/a/d580d7f2-eb0e-4f68-b0f6-b0bd62ef90c6/31ANN%20-%20Inception%20Report%20-%20Annex%20to%20WP%2031.pdf>. TAXUD/2013/DE/319.

⁶² ERNST & YOUNG LLP. *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods: Feasibility and economic evaluation study, Final report* [online]. 2015 [cit. 2018-05-02]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf. TAXUD/2013/DE/319.

se bude DPH do státu spotřeby odvádět. Tato varianta může však vést ke zvýšení administrativních nákladů pro malé a střední podniky jak v prvním roce zavádění, tak i v dalších letech. Větší podniky by však díky této variantě náklady naopak ušetřily jak v prvním roce, tak i v dalších letech, a to přibližně o 30 % pro střední podniky. Podle studie bude v tomto případě možné vytvářet karuselové podvody, ovšem v mnohem menší míře než v současném systému. Studie uvádí, že podvody prostřednictvím karuselů by se díky této variantě snížily o 84 %. Společnost Ernst & Young vypočítává, že ekonomický dopad této varianty by byl nesmírně pozitivní – hrubý domácí produkt Společenství by se zvýšil o 18,5 mld EUR v průběhu let 2014 – 2016, pokud by byl již zaveden. Výrazným záporem této varianty jsou však administrativní náklady správců daně, které vzniknou v souvislosti s novými IT systémy.

6.2.3. Přenesení daňové povinnosti při sledování toku zboží

Jedná se o přizpůsobení stávajících pravidel sledování toku zboží s tím rozdílem, že zákazník uplatní mechanismus přenesení daňové povinnosti v členském státě spotřeby. Cílem této varianty je snížit administrativní náklady podniků, které se zabývají přeshraničním obchodem a zamezit karuselovým podvodům. Studie uvádí, že administrativní náklady podniků se sníží v průměru jen o 3 % - 7 % v závislosti na velikosti podniku. Podniky by však v porovnání s předchozí variantou ušetřily méně. Dále studie říká, že tato varianta nijak významně neomezí míru podvodů na DPH. Celkový ekonomický dopad zavedení této varianty nebude významný.

6.2.4. Harmonizace místa plnění u zboží a služeb

Cílem této varianty je snížit povinnosti související s dodržováním předpisů a náklady podniků, které se zabývají přeshraničním obchodem, harmonizací místa plnění u poskytování služeb a dodání zboží. Zákazník uplatní přenesení daňové povinnosti v členském státě, v němž je usazen. Místo plnění bude tam, kde je zákazník usazen. Pokud by však zboží bylo poskytnuto stále provozovně, která je umístěná v jiném státu, než je zákazník usazen, místo plnění by bylo ve státě, ve kterém je stálá provozovna. V rámci této možnosti mohou být prováděna různá opatření proti podvodům. Například na fakturách a / nebo souhrnném hlášení by bylo třeba uvádět informace o umístění zboží. Dále režim prodeje, kdy je dodavatel i odběratel osobou povinnou k dani, může být zcela závislý na tom, zda odběratel poskytne svému dodavateli platné DIČ. Obdobně jako předchozí varianta, bude mít tato za následek mírné snížení

administrativních nákladů podniků, avšak minimální vliv na podvody na DPH, a bude mít velmi malý pozitivní dopad na ekonomiku Společenství.⁶³

6.2.5. Zdanění sledující smluvní toky zboží

Tato varianta sleduje smluvní toky zboží, přičemž dodavatel zdaňuje dodávku sazbou daně členského státu, ve kterém je jeho zákazník usazen. Nezáleželo by na tom, kam zboží směřuje, ale na tom, kde je usazen zákazník, kterému zboží dodává. Jestliže dodavatel není usazen ve členském státě, ve kterém má odvést daň, odvedl by daň skrze jedno správní místo, podobně jako u varianty zdanění sledující tok zboží. Stejně tak podobně studie počítá s odstraněním velké části karuselových podvodů a snížením administrativních nákladů podniků.

Studie s ohledem na všechny okolnosti doporučuje variantu **zdanění sledující tok zboží nebo zdanění sledující smluvní toky zboží**.⁶⁴

6.3. Diskuse nad novým systémem DPH

Evropský hospodářský a sociální výbor vydal jako reakci na Zelenou knihu stanovisko, ve kterém schvaluje záměr Evropské komise kriticky zhodnotit dosavadní systém DPH a vydal k problematice své komentáře a závěry. Připouští, že proces přechodu k novému systému DPH bude dlouhý, složitý a náročný. Pokud však uspěje, bude důkazem toho, že si členské státy přejí vytvořit jednodušší, účinnější a stabilnější systém. V tomto ohledu však často naráží na „*více či méně otevřený odpor členských států*“⁶⁵ a proces sbližování systému DPH brzdí potřeba každého členského státu chránit své finance. Výbor vytýká členským státům, že až příliš často dávají najevo transparentně svůj nesouhlas. Tato skutečnost je jednou z příčin, proč v minulosti některé snahy v oblasti DPH nebyly úspěšné.⁶⁶

⁶³ ERNST & YOUNG LLP. *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods: Feasibility and economic evaluation study, Final report* [online]. 2015 [cit. 2018-05-02]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf. TAXUD/2013/DE/319.

⁶⁴ Tamtéž

⁶⁵ Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru na téma „Zelená kniha o budoucnosti DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH.“ In. Úřední věstník Evropské unie. C 318/87, 29. 10. 2011. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:52011AE1168>.

⁶⁶ Tamtéž

Výbor by tedy uvítal „*postup po menších krocích, spíše než radikální řešení*“⁶⁷. Je toho názoru, že nejlepším řešením by byla varianta **zavedení zdanění v členském státě spotřeby a zachování zásad současného systému** spolu s **postupným zavedením mechanismu reverse charge** – nejdříve nepovinné a později povinné. Současně by se podle výboru zavedlo jedno správní místo za účelem snížení administrativní zátěže.

Zelená kniha vyvolala velkou diskusi také mezi poplatníky, akademickými obcemi, občany i správci daně. Evropská komise od nich obdržela více než 1 700 příspěvků týkajících se této problematiky, ve kterých potvrdili, že diskuse na toto téma je zapotřebí. Dále ve svých příspěvcích uznávají, že ačkoli systém založený na principu země původu je atraktivní volbou, v nejbližší budoucnosti nebude dosažitelný. „*Proto jako pragmatické a politicky proveditelné řešení prosazují řádně fungující systém založený na zdaňování v místě spotřeby.*“⁶⁸ Evropská komise tedy navrhla, aby se od principu zdanění v zemi původu upustilo a zaměřila se na alternativy v podobě zdanění v místě spotřeby. Uvedla komplikace, které podnikům nastávají, pokud obchodují ve více členských státech, a přikládá vysokou prioritu také zavedení jednoho správního místa jako opatření pro snižování administrativní zátěže. Řádné fungování současného systému MOSS by mělo připravit půdu pro širší využití tohoto mechanismu v budoucnu.⁶⁹

7. Akční plán v oblasti DPH

Ve světle výše uvedených skutečností Evropská komise vydala dne 7. 4. 2016 Sdělení Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH. V tomto dokumentu se vyslovila, že je již třeba vytvořit skutečný evropský prostor DPH pro jednotný trh a plánuje předložit legislativní návrh, který zavede definitivní systém DPH. Ten bude založen na principu zdanění v zemi spotřeby, tudíž pravidla zdanění, podle kterých dodavatel vybírá DPH od svého odběratele, budou platit i pro intrakomunitární plnění. Akční plán stanoví postupné kroky, které jsou nutné pro přijetí definitivního systému

⁶⁷ Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru na téma „Zelená kniha o budoucnosti DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH.“ In. Úřední věstník Evropské unie. C 318/87, 29. 10. 2011. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:52011AE1168>.

⁶⁸ Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o budoucnosti DPH - Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH uzpůsobený jednotnému trhu. COM(2011) 851, 6. 12. 2011. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A52011DC0851>.

⁶⁹ Tamtéž

DPH. Ke dni vydání Akčního plánu byly již realizovány následující iniciativy, které k definitivnímu systému DPH směřují:

- mechanismus rychlé reakce k boji proti nepředvídaným a rozsáhlým podvodům v oblasti DPH;
- zavádění nových pravidel týkajících se místa poskytnutí služby v souladu s obecnými zásadami v místě spotřeby pro telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronické služby poskytované konečným spotřebitelům s jedním správním místem k usnadnění dodržování daňových předpisů;
- nový, transparentnější systém správy pro systém DPH Společenství, do něž by byly úžeji zapojeny všechny zúčastněné strany.⁷⁰

Mezi další kroky v rámci akčního plánu patří následující opatření:

- rozšíření mechanismu jednoho správního místa na on-line prodej hmotného zboží konečným spotřebitelům v zemích EU a ve třetích zemích;
- zavedení zjednodušujícího opatření společného pro celou EU (práh DPH), které pomůže malým začínajícím podnikům v oblasti elektronického obchodování;
- umožnění kontrol, které může provádět domovská země a které zahrnují jednotný audit přeshraničních podniků;
- zrušení osvobození od placení DPH při dovozu malých zásilek od dodavatelů ve třetích zemích.⁷¹

Tyto kroky mají za cíl přizpůsobení systému DPH digitální ekonomice a mají přinést užitek podnikům, občanům i členským státům. Podnikům, které obchodují se zbožím on-line, bude umožněno řešit povinnosti ohledně DPH na jednom místě a zjednoduší se tak obchodování začínajících podnikatelů a mikropodnikatelů, jejichž přeshraniční obrát z on-line prodeje nepřekračuje 10 000 EUR. Bude také zrušeno osvobození od placení DPH při dovozu malých

⁷⁰ Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH, Směrem k jednotné oblasti DPH v EU - Čas přijmout rozhodnutí. COM(2016) 148, 7. 4. 2016. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=COM:2016:148:FIN>.

⁷¹ Tamtéž

zásilek od třetizemců do Společenství, jejichž cena je nižší než 22 EUR. Evropská komise chce také představit nový nástroj pro správce daně, který snadněji a rychleji odhalí podvodné sítě.⁷²

8. Definitivní systém DPH

V dokumentu Sdělení Komise Evropskému parlamentu, radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru – Opatření v návaznosti na Akční plán v oblasti DPH Komise potvrdila svůj záměr nahradit stávající přechodný systém DPH a nahradit ho definitivním režimem. Aby se všem zúčastněným stranám umožnil hladký přechod ze starého na nový, změna proběhne ve dvou etapách.⁷³

Schéma 7 – Etapy přechodu na definitivní systém DPH

1. Etapa

Zacházení s DPH u
mezipodnikových
dodávek zboží uvnitř Unie

1. Dílčí krok

Balíček konečného systému DPH z října
2017

2. Dílčí krok

Podrobná technická opatření pro konečný
systém DPH zaváděná v roce 2018

2. Etapa

Rozšíření režimu DPH na všechny
přeshraniční dodávky

Zdroj: Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru, Opatření v návaznosti na Akční plán v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí. COM(2017) 566, 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52017DC0566>.

Prvním legislativním krokem bude úprava zacházení s DPH u mezipodnikových dodávek zboží uvnitř Společenství. Tato etapa bude rozdělena na dva dílčí kroky. V době zpracování této práce

⁷² Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru, Opatření v návaznosti na Akční plán v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí. COM(2017) 566, 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52017DC0566>.

⁷³ Tamtéž

se však jedná o návrhy, které nejsou v definitivní podobě ještě schváleny, tudíž jejich konečná podoba se může lišit. Druhou etapu pak představuje rozšíření režimu DPH na všechny přeshraniční dodávky, takže nový režim DPH se bude uplatňovat i na dodávky služeb.⁷⁴

8.1. První etapa, první dílčí krok

Balíčkem konečného systému DPH z října 2017 se rozumí Návrh Směrnice rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy ze dne 4. října 2017. Tento návrh obsahuje vylepšení stávajícího systému DPH, tzv. čtyři rychlé opravy, představení základních pilířů konečného systému pro mezipodnikový obchod uvnitř Společenství a zavedení konceptu certifikovaných osob povinných k dani.

8.1.1. Certifikované osoby povinné k dani

Koncept certifikovaných osob povinných k dani, anglicky „certified taxable person“ (dále jen „CTP“) je součástí balíčku konečného systému DPH z října 2017 a legislativně bude tento koncept upraven i v Nařízení rady, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o certifikované osoby povinné k dani s navrhovanou účinností od 1. ledna 2019. Koncept CTP je určený pro vylepšení stávajícího systému DPH, který bude využit pro některá zjednodušující opatření. Zároveň se však jedná i o jeden ze základních kamenů definitivního systému DPH pro obchod uvnitř Společenství.⁷⁵

V současném systému DPH jsou zpravidla osoby povinné k dani označeny identifikačním číslem DPH, ale nerozlišuje se u nich mezi spolehlivými a méně spolehlivými osobami, a platí pro ně stejná pravidla. Nový koncept CTP bude představovat osvědčení o tom, že je určitá osoba povinná k dani spolehlivým plátcem DPH. Pokud bude v plnění figurovat CTP, bude se moci těžit z určitých zjednodušujících pravidel. *„Koncept certifikované osoby povinné k dani umožní zavádět konečný systém DPH postupně, protože v prvním kroku zavádění tohoto systému bude*

⁷⁴ Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru, Opatření v návaznosti na Akční plán v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí. COM(2017) 566, 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52017DC0566>.

⁷⁵ Návrh Nařízení Rady, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o certifikované osoby povinné k dani. COM(2017)0567 final - 2017/0248 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523784548863&uri=CELEX:52017PC0567>.

*v případech, kdy je pořizovatelem při dodání uvnitř Unie certifikovaná osoba povinná k dani, uplatňováno přenesení daňové povinnosti (tj. povinnost k DPH ze strany pořizovatele, a nikoli dodavatele, která v praxi vytvoří situaci podobnou současnému stavu v rámci přechodného režimu).*⁷⁶ Protože je CTP spolehlivým plátcem daně, nemělo by dojít k žádnému podvodu, který je způsobený neodvedením daně v souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu CTP.

Podmínky pro to, aby mohl být osobě povinné k dani udělen status CTP, se podobají těm, které se uplatňují pro oprávněné hospodářské subjekty, které definuje Celní kodex Unie.⁷⁷ Osoby povinné k dani, které tento status získaly, by měly být automaticky považovány i za CTP.⁷⁸ Dále by certifikace udělená jedním členským státem měla platit v celém Společenství.⁷⁹ O status CTP může požádat osoba usazená na území Společenství, která uskutečňuje nebo plánuje uskutečňovat intrakomunitární plnění. Dále musí splnit následující podmínky:

- a) žadatel se nedopustil žádného závažného nebo opakovaného porušení daňových pravidel ani celních předpisů a nemá žádný záznam, pokud jde o závažné trestné činy související s jeho ekonomickou činností;
- b) žadatel prokáže vysokou úroveň kontroly nad svými operacemi a nad tokem zboží, ať už prostřednictvím systému spravujícího obchodní a případně i přepravní záznamy, který umožňuje řádné daňové kontroly, nebo na základě spolehlivých nebo certifikovaných vnitřních kontrolních záznamů; a
- c) existuje důkaz o finanční solventnosti žadatele, která se považuje za prokázanou, pokud je žadatel s náležitým ohledem na charakteristiky daného typu podnikatelské činnosti v dobré finanční situaci, která mu umožňuje plnit své závazky, nebo pokud jsou

⁷⁶ Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>.

⁷⁷ Tamtéž

⁷⁸ Staněk, Tomíček & Partners, s.r.o. Změny legislativy EU v oblasti daně z přidané hodnoty: Tax News [online]. Leden 2018 [cit. 2018-03-31]. Dostupné z: http://www.stanek-tomiczek.com/documents/tax_news/01_2018.pdf.

⁷⁹ Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>.

předloženy záruky poskytnuté pojišťovacími či jinými finančními institucemi nebo jinými hospodářsky spolehlivými třetími osobami.⁸⁰

Status CTP naopak nemohou obdržet osoby povinné k dani, na které se vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce, na které se vztahuje osvobození pro malé podniky, osoby, které vykonávají takové činnosti, v souvislosti s nimiž nelze uplatnit nárok na odpočet a osoby, které provádějí příležitostnou činnost.⁸¹ Dále je nutné zajistit, aby status CTP začleněn do systému VIES (systém výměny informací o DPH). Začlenění je legislativně upraveno v Nařízení rady, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o CTP.⁸²

8.1.2. Čtyři rychlé opravy

O čtyři rychlé opravy požádala Komise Rada ve svých závěrech v dokumentu Závěry Rady ze dne 8. listopadu 2016 o zlepšení stávajících pravidel EU v oblasti DPH týkajících se přeshraničních plnění. Rada uvedla, že zatímco Komise pracuje na definitivní podobě systému DPH, měla by být provedena vylepšení toho stávajícího systému. Konkrétní oblasti jsou:

- Identifikační číslo pro účely DPH;
- Řetězová plnění;
- Zboží v konsignačním skladu;
- Důkaz dodání uvnitř Společenství.

8.1.2.1. Identifikační číslo pro účely DPH

Jedná se o legislativní návrh, který podmiňuje osvobození od daně, při dodání zboží uvnitř Společenství, předložením platného identifikačního čísla odběratele. Aby mohl dodavatel osvobodit dodání zboží odběrateli jako intrakomunitární dodání zboží, musí odběratel poskytnout dodavateli své platné identifikační číslo přidělené jiným členským státem, než je stát zahájení odeslání či přepravy zboží. Návrh tedy obsahuje ustanovení, které zaručuje dostatečnou

⁸⁰ Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>.

⁸¹ Tamtéž

⁸² Návrh Nařízení Rady, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o certifikované osoby povinné k dani. COM(2017)0567 final - 2017/0248 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523784548863&uri=CELEX:52017PC0567>.

hmotněprávní podmínku pro uplatnění osvobození v takovém případě. Důvodová zpráva k návrhu směrnice říká, že „*toto osvobození je zároveň zdrojem takzvaných řetězových podvodů. Konečný systém DPH pro obchod uvnitř Unie by tento problém měl vyřešit, v mezidobí si však členské státy vyžádaly prozatímní řešení.*“⁸³ Nová hmotně právní podmínka tedy bude, že pořizovatel musí být identifikován pro účely DPH v jiném členském státě, než je stát zahájení odeslání či přepravy zboží. Dodavatel před uplatněním osvobození od daně bude muset ověřit status svého zákazníka v systému VIES. Nebude-li zákazník identifikován v systému VIES, může to vést k zamítnutí osvobození.⁸⁴

8.1.2.2. Řetězová plnění

Komise dále předložila návrh na úpravu právních předpisů řetězových transakcí tak, aby zvýšila právní jistotu a harmonizovala pravidla pro DPH při řetězových plněních včetně třístranných obchodů. Návrh se týká situace, kdy byla přeprava provedena jedním ze zprostředkujících dodavatelů v řetězci nebo jeho jménem. Zprostředkující subjekt je subjekt stojící uprostřed řetězového plnění, tzn. že není prvním prodávajícím, ani finálním kupujícím. Přeprava v takovém případě bude připsána:

- i) k dodání provedenému pro takového zprostředkujícího dodavatele, pokud je pro účely DPH identifikován v jiném členském státě, než je členský stát dodání, a pokud sdělil svému dodavateli členský stát ukončení přepravy zboží;
- ii) k dodání provedenému takovým zprostředkujícím dodavatelem dalšímu subjektu v řetězci, nejsou-li splněny obě podmínky uvedené v bodě i)⁸⁵

Tato pravidla však budou platit pouze tehdy, pokud jsou zprostředkující dodavatel i osoba povinná k dani, která mu dodala zboží, oba CTP. „*Pravidla tohoto druhu nejsou třeba v případech, kdy se přeprava provádí jménem prvního dodavatele v řetězci (pak lze přepravu*

⁸³ Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>

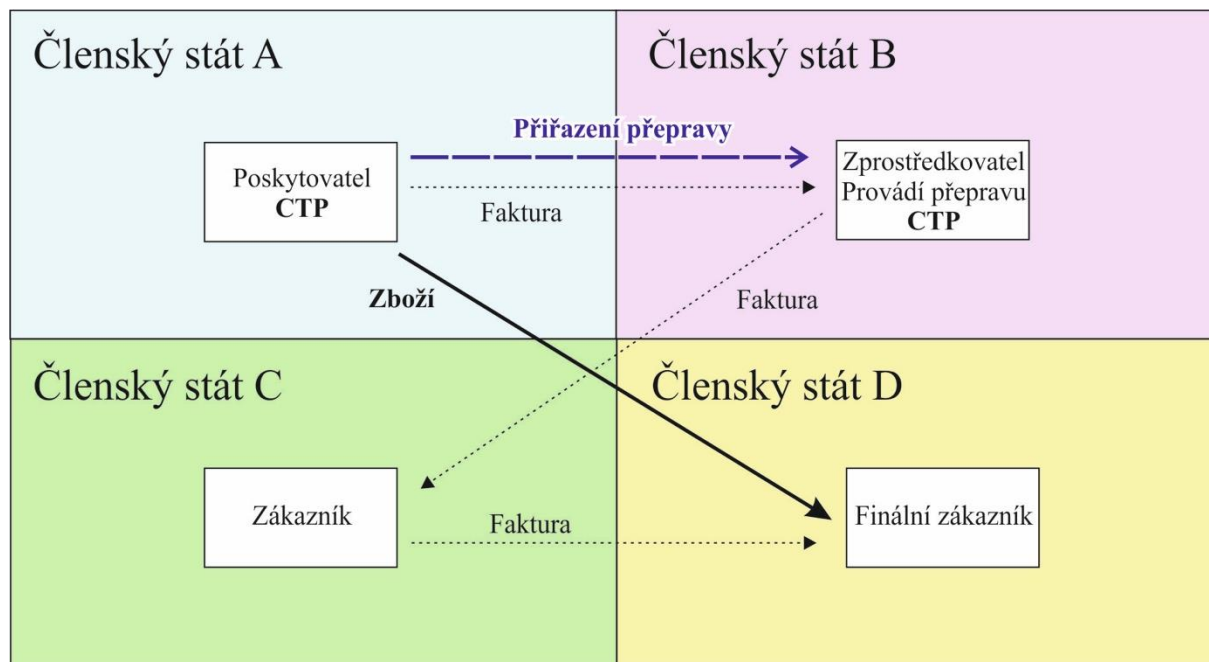
⁸⁴ Tamtéž

⁸⁵ Tamtéž

*připsat jen k prvnímu dodání) nebo jménem poslední osoby v řetězci povinné k dani (pak lze přepravu připsat jen k dodání provedenému pro tuto osobu povinnou k dani).*⁸⁶

Jak bude připisována přeprava podle písmene i) lze znázornit na následujícím schématu.

Schéma 8 – Schéma přiřazení přepravy pod písmenem i)



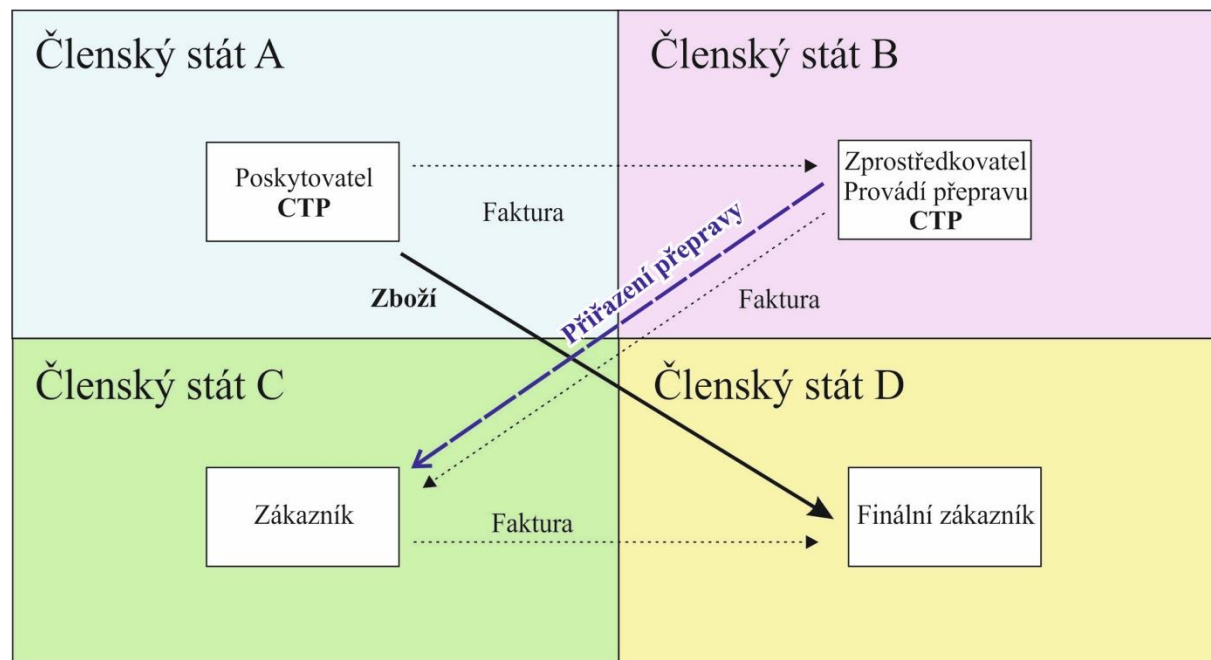
Zdroj: vlastní zpracování

V případě popsáném na schématu uvedeném výše je situace, která splňuje požadavky přiřazení přepravy k dodávce pro zprostředkovatele. Poskytovatel i zprostředkovatel jsou CTP, dodávka se přepravuje ze členského státu A do členského státu D finálnímu zákazníkovi pomocí řetězového plnění. Zprostředkovatel je registrován k DPH v jiném státě než ve státu ukončení nebo zahájení přepravy a zároveň sdělil poskytovateli stát ukončení přepravy. Přeprava je přiřazena k transakci mezi poskytovatelem a zprostředkovatelem, místo plnění bude ve členském státě A. Poskytovatel transakci osvobodí od DPH jako intrakomunitární plnění.

⁸⁶ Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>.

Pokud nejsou podmínky v písmenu i) splněny, schéma bude vypadat následovně.

Schéma 9 – Schéma přiřazení přepravy pod písmenem ii)



Zdroj: vlastní zpracování

V tomto případě zprostředkovatel nesplnil podmínky odstavce i) a přeprava bude přiřazena k transakci od zprostředkovatele k zákazníkovi. První transakce bude mít místo plnění ve státě A. Transakce mezi zprostředkovatelem a zákazníkem bude osvobozena od DPH jako dodání zboží do jiného členského státu. Zákazník pořizuje zboží ve členském státu D, tudíž místo plnění této transakce bude ve státu D. Třetí transakce bude mít místo plnění ve státě D.

8.1.2.3. Zboží v konsignačním skladu

Tato rychlá oprava se týká dodání zboží v konsignačním skladu, přesněji call-off skladu. Hlavní rozdíl mezi nimi je ten, že v režimu konsignačního skladu není přesně znám odběratel. Oproti tomu v režimu call-off skladu je odběratel předem znám.⁸⁷ Call-off sklad však nebyl doposud ošetřen Směrnicí o DPH a jednotlivé členské státy tak pro tento režim uplatňovaly odlišná pravidla. „Takové rozdíly jsou pak na překážku jednotnému uplatňování pravidel DPH na

⁸⁷ BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů. Vydání 5., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2013. ISBN 978-80-7273-171-8.

*jednotném trhu.*⁸⁸ Komise v tomto směru navrhuje, že pokud budou v rámci takového plnění odběratel i dodavatel CTP, budou vytvářet jediné dodání ve členském státě zahájení přepravy a pořízení ve členském státě, kde se nachází sklad. V tomto členském státě zákazník odvede daň. Dodavatel přemísťující zboží do skladu tak nebude muset být registrován v této zemi k DPH. Transakce se budou muset vykazovat v souhrnném hlášení a musejí vést rejstřík zboží v call-off skladu.

8.1.2.4. Důkaz dodání uvnitř Společenství

V Návrhu Prováděcího nařízení rady, kterým se mění Prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o některá osvobození od daně pro plnění uvnitř Společenství, který byl také součástí balíčku z října 2017, se legislativně upravují důkazy dodání uvnitř Společenství. *„Je nezbytné, aby existovala jasná a stabilní pravidla poskytující podnikům právní jistotu. Zároveň musí být daňové správy schopny zajistit a sledovat správně uplatňování osvobození od daně, zejména proto, že dodávky uvnitř Společenství osvobozené od daně jsou často základem přeshraničních karuselových podvodů.*⁸⁹ Komise navrhuje zavést dvě vyvratitelné domněnky, které zahrnují status CTP. První domněnkou toho, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do místa určení, je to, že:

- prodávající je CTP;
- uvede, že zboží bylo přepraveno nebo odesláno jím nebo na jeho účet prostřednictvím třetí strany; a
- má alespoň dva doklady o potvrzení přepravy nebo odeslání, které si zároveň neprotiřečí.

Druhou domněnkou je, že:

- pořizovatel je CTP;
- prodávající má k dispozici:

⁸⁸ Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>.

⁸⁹ Návrh Prováděcího nařízení Rady, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o některá osvobození od daně pro plnění uvnitř Společenství. COM(2017) 568 final - 2017/0249 (NLE), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523785544061&uri=CELEX:52017PC0568>.

- písemné potvrzení (písemné prohlášení) od pořizovatele zboží, v němž je uvedeno, že zboží bylo přepraveno nebo odesláno jím nebo na jeho účet prostřednictvím třetí strany, s uvedením členského státu určení zboží;
- dva doklady o potvrzení přepravy nebo odeslání, které si vzájemně neprotiřečí.⁹⁰

Navrhovaná účinnost tohoto návrhu je 1. ledna 2019.

8.1.3. Základní pilíře definitivního systému DPH

Posledním bodem prvního dílčího kroku první etapy je zavedení základních pilířů definitivního systému pro obchod uvnitř Společenství. Nové pilíře udává článek 402 Návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy z října 2017. Těmi budou:

- **princip zdanění dodání zboží nebo poskytnutí služby v členském státě určení;**
- **povinnost dodavatele odvést daň (s výjimkou případů, kdy je zákazník CTP);**
- **koncept využití One Stop Shopu (dále jen „OSS“) pro DPH na vstupu i výstupu.⁹¹**

Plánuje se tedy zavedení nového zdanitelného plnění – dodání uvnitř Společenství. Toto jediné plnění má nahradit současný systém, ve kterém bylo dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně ve státě zahájení přepravy a zdaněno pořízení zboží ve státě spotřeby. Místo plnění bude v tomto novém konceptu ve členském státě ukončení přepravy zboží. Za odvedení DPH z dodání uvnitř Společenství bude zodpovědný dodavatel kromě případů, kdy je jeho odběratel CTP.⁹²

V rámci definitivního systému bude osoba povinná k dani, která má povinnost odvést daň ve členském státě spotřeby, ve kterém není registrovaná, své platební závazky vyřešit pomocí

⁹⁰ Návrh Prováděcího nařízení Rady, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o některá osvobození od daně pro plnění uvnitř Společenství. COM(2017) 568 final - 2017/0249 (NLE), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523785544061&uri=CELEX:52017PC0568>.

⁹¹ SCOPPIO, Maria-Elena. Re: VAT Forum [příspěvek v diskuzním fóru]. Konference o definitivním systému DPH: Vysoká škola ekonomická v Praze. 26. 1. 2018.

⁹² Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>.

jednoho správního místa (OSS). Tento jednotný systém bude moci využít i pro odpočet DPH na vstupu.⁹³ Článek 402 tedy říká:

„Režim zdanění obchodu mezi členskými státy podle této směrnice je přechodný a bude nahrazen konečným režimem založeným na zásadě zdaňování dodání zboží nebo poskytnutí služby v členském státě určení, na zásadě, že povinnost k DPH má dodavatel, nebo pořizovatel, je-li certifikovanou osobou povinnou k dani, a na zásadě jednotné registrace, pokud jde o přiznání, zaplacení a odpočet daně.“⁹⁴

8.2. První etapa, druhý dílčí krok

V rámci druhého dílčího kroku bude zapotřebí přijmout návrh směrnice, která stanoví technická opatření, která budou dostatečně podrobná, aby mohl nový definitivní systém fungovat v praxi. Je potřeba zavést konkrétní ustanovení pro provádění výše uvedených pilířů. Současně bude potřeba položit základy vývoje v oblasti IT, aby mohl být nový systém zprovozněn.⁹⁵ Původním záměrem bylo přijmout takovou směrnici již v roce 2018. V současné době však není finální podoba takového návrhu k dispozici.

8.3. Druhá etapa

Druhou etapu zavádění definitivního systému spustí Komise až po řádném monitorování realizace prvního kroku. Po 5 letech ode dne platnosti směrnice z druhého dílčího kroku jeho fungování zpětně zhodnotí a případně začne provádět druhou etapu. Poté již bude definitivní systém kompletně zaveden.⁹⁶

⁹³ Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>.

⁹⁴ Tamtéž

⁹⁵ Tamtéž

⁹⁶ Tamtéž

9. Aplikace pravidel definitivního systému na obchodní transakce

Pokud se definitivní systém DPH schválí v takové podobě, v jaké je navrhován, bude mít nesporně mnoho výhod. Některé z nich byly již popsány v této práci, například zamezení karuselových podvodů, modernizace, vznik jednotného systému atd. Na druhou stranu bude mít jistě i řadu nevýhod, kvůli kterým se jeho prosazování může zpomalit nebo kvůli nim může přijetí návrhu v této podobě i ztroskotat. Subjektů, kterých se změna dotkne, bude nespočet. Osoby povinné k dani, daňoví poradci, finanční správy jednotlivých členských států a samotné členské státy. Jedná se samozřejmě i o politické rozhodnutí, jelikož pro prosazení návrhu bude zapotřebí jednomyslná shoda všech členských států. Každý členský stát bude mít na přijetí návrhu vlastní názor v závislosti na daných okolnostech. Členské státy, ve kterých je meze DPH nejvyšší, by měly mít primární zájem na tom, aby byl systém DPH co nejodolnější vůči podvodům. Současně však každý členský stát zastává odlišný názor na to, jakou konkrétní podobu by měl systém mít, a proto nalézt jednomyslnou shodu bude velmi obtížné.

V této kapitole budou aplikována pravidla definitivního systému na modelové obchodní transakce a budou identifikovány výhody a nevýhody, které z nového systému vyplynou všem přímo zúčastněným stranám.

9.1. Dodání zboží

V definitivním systému DPH již dodání do jiného členského státu nebude osvobozeno. Místo plnění se při dodání přesune ze členského státu, kde přeprava začíná do členského státu, kde přeprava končí. Rozdíl bude však v tom, zda je odběratelem CTP. Pokud ne, dodavatel bude povinen odvést daň. Jestliže je jeho odběratel CTP, bude moci uplatnit zjednodušení stávajícího systému DPH a daňová povinnost se přesune na odběratele. Dodavatel se o tom, jestli je jeho odběratel CTP, dozví ze systému VIES. Podle toho určí DPH režim dodání.

Modelový příklad č. 1 – zadání

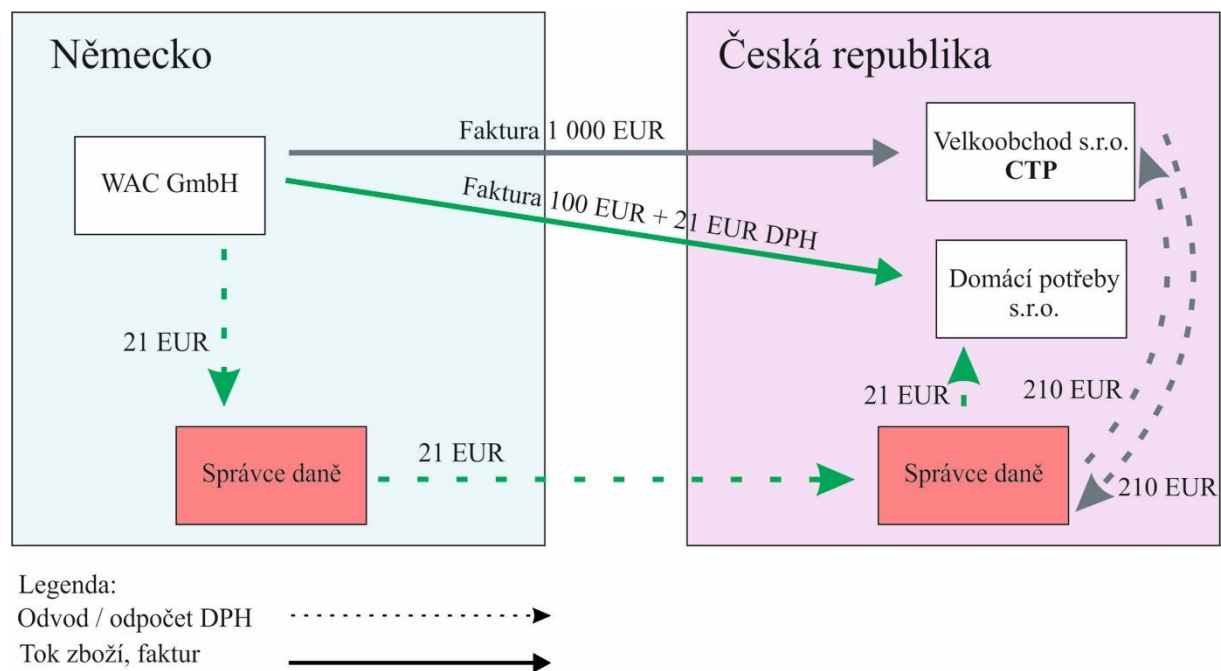
Společnost WAC GmbH identifikovaná k DPH (registrace v systému OSS) v Německu dodává plastové police do České republiky svým dvěma odběratelům – společnosti Domáci potřeby s.r.o. a Velkoobchod s.r.o. Společnosti Domáci potřeby s.r.o. dodává police v hodnotě 100 EUR a společnosti Velkoobchod s.r.o. ve výši 1 000 EUR. Přepravu zboží zajišťuje společnost WAC

GmbH. Sazba daně v Německu je 19 %, v České republice je 21 %. Otázka zní, kdo bude odvádět kam daň a jakým způsobem bude řešen daňový režim.

Řešení příkladu č. 1

Společnost WAC při vystavování faktury zadá daňová identifikační čísla svých odběratelů do systému VIES. Díky tomu zjistí, že společnost Velkoobchod s.r.o. je CTP. Fakturu pro společnost Velkoobchod tedy vystaví na částku 1 000 EUR bez DPH, protože dodání zboží bude mít místo plnění v České republice a daňová povinnost se přesune na společnost Velkoobchod. Podle systému VIES společnost Domácí potřeby není CTP. Dodání zboží bude mít místo plnění v České republice. Společnost WAC si musí zjistit sazbu, která se v České republice uplatňuje na dodání plastových polic. Sazba je ve výši 21 %, tudíž vystaví fakturu na částku 121 EUR. Daň odvede pomocí jednoho správního místa OSS v Německu. Německá daňová správa pošle 21 EUR české daňové správě, jelikož společnost WAC uvedla v přiznání k DPH, že místo plnění je v České republice. Společnost Domácí potřeby si uplatní DPH na vstupu z nákupu plastových polic u českého správce daně pomocí běžného DPH přiznání.

Schéma 10 - Dodání do jiného členského státu CTP a non CTP



Zdroj: vlastní zpracování

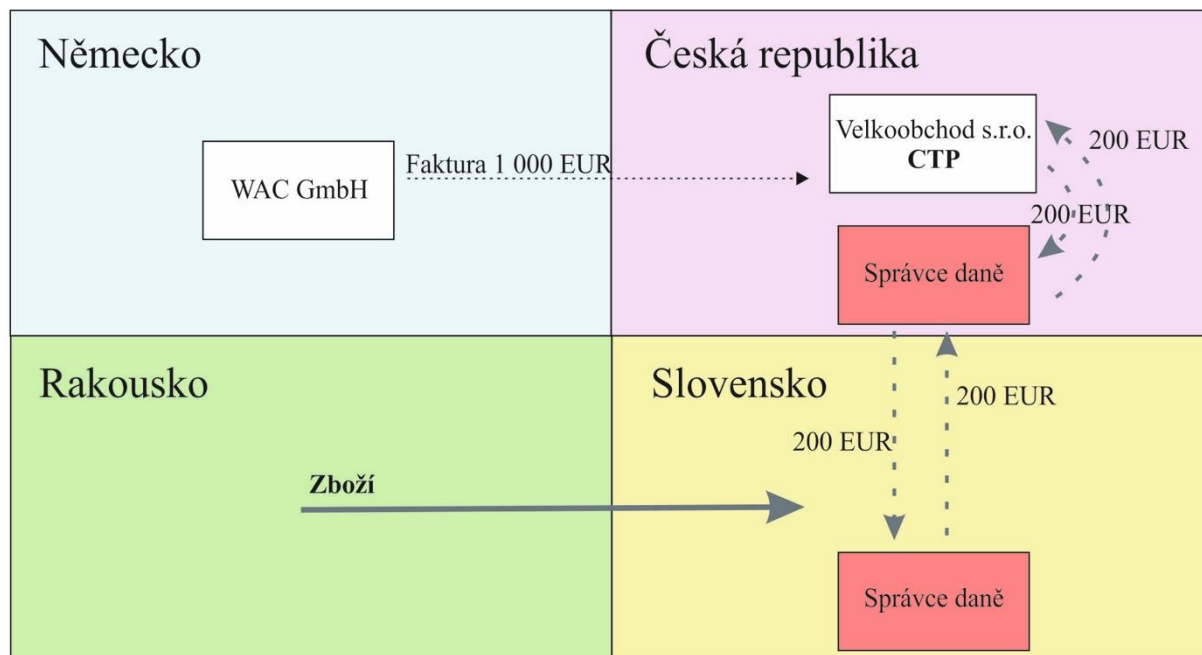
Modelový příklad č. 2 – zadání

Společnost WAC GmbH identifikovaná k DPH v Německu dodává plastové police svým dvěma odběratelům registrovaným k DPH v České republice. Společnosti Domácí potřeby s.r.o. a společnosti Velkoobchod s.r.o. Zboží se však přepravuje z Rakouska na Slovensko, přičemž přepravu zajišťuje společnost WAC. Společnosti Domácí potřeby s.r.o. dodává police v hodnotě 100 EUR a společnosti Velkoobchod s.r.o. ve výši 1 000 EUR. Sazba daně v Německu je 19 %, v České republice je 21 %, v Rakousku 20 %, na Slovensku také 20 %. Otázka zní, kdo bude odvádět kam daň a jakým způsobem bude řešen daňový režim.

Řešení příkladu č. 2

Z důvodu složitosti operací je přehlednější rozdělit operace do jednotlivých schémat. Na schématu uvedeném níže je prodej plastových polic společnosti Velkoobchod s.r.o.

Schéma 11 – Dodání zboží do jiného členského státu (modifikace) - CTP



Legenda:

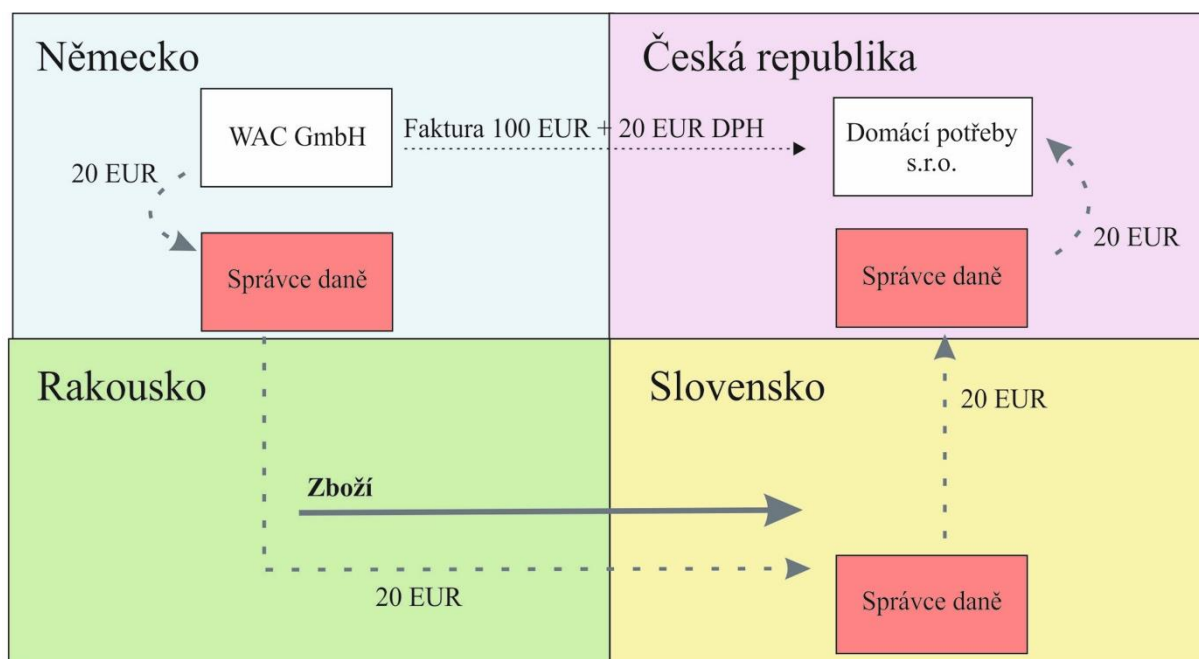
Odvod / odpočet DPH>
Tok zboží —————>
Tok faktur>

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost WAC před vystavováním faktury zkontroluje v systému VIES, zda je společnost Velkoobchod CTP. Zjistí, že ano, tudíž neuplatní DPH, místo plnění bude na Slovensku.

Vystaví fakturu na 1 000 EUR. Společnost Velkoobchod bude mít z titulu pořízení zboží z jiného členského státu místo plnění, kde přeprava končí, tedy na Slovensku. Pokud je společnost Velkoobchod zaregistrovaná v systému OSS, využije možnost reportovat tuto transakci v České republice. Přizná DPH ve výši 200 (podle sazby DPH na plastové police na Slovensku) v přiznání k OSS v České republice a zároveň si nárokuje DPH na vstupu z této transakce ve výši 200. V novém definitivním režimu by mělo být možné přiznat daň a zároveň ji nárokovat na vstupu stejně tak, jak tomu je v současném systému. Jelikož nemá tato transakce žádný vliv na rozpočet Slovenska, reálný tok peněz mezi Českou republikou a Slovenskem by nebyl potřeba. Pokud by však společnost Velkoobchod nebyla registrovaná v systému OSS, musela by se společnost Velkoobchod registrovat k DPH na Slovensku a odvést daň slovenskému správci daně.

Schéma 12 - Dodání zboží do jiného členského státu (modifikace) – non CTP



Legenda:

Odvod / odpočet DPH→
Tok zboží —————→
Tok faktur→

Zdroj: vlastní zpracování

Na schématu uvedeném výše je zobrazen prodej polic společností WAC společnosti Domácí potřeby. Po kontrole systému VIES společnost WAC zjistí, že její odběratel není CTP. Dodání

zboží se tedy musí zdanit ve státě, kde přeprava zboží končí. Vystaví společnosti Domácí potřeby fakturu na 100 EUR + 20 EUR. Pokud by společnost WAC nebyla registrovaná k systému OSS, musela by se zaregistrovat na Slovensku a daň ve výši 20 EUR odvést na Slovensku. Pokud se však zaregistruje k OSS, daň ve výši 20 EUR vykáže ve svém OSS přiznání v Německu. Německá daňová správa pak pošle 20 EUR na Slovensko. Společnost Domácí potřeby by daň na vstupu nárokovala v České republice ve svém běžném DPH přiznání. Daň však byla zaplacená Slovensku, tudíž by slovenská daňová správa musela 20 EUR (při plném nároku na odpočet) zaslat do České republiky, nebo by musel být zajištěn jiný způsob úhrady mezi státy, například započtením oproti jiným transakcím, které mají opačný charakter (zasílání peněz z České republiky na Slovensko).

Situace by se zkomplikovala, pokud by přepravu zařizoval odběratel. Aby mohla být daň odvedena do státu, kde přeprava končí, bude o tom muset odběratel dodavatele informovat.

Z výše uvedeného modelového příkladu vyplývají následující výhody a nevýhody.

Dodání zboží do jiného členského státu	
WAC GmbH - Dodavatel	
+	• Zjednodušení pokud je odběratel CTP - Dodavatel z transakce neodvádí DPH. • Nemusí se registrovat ve státě ukončení přepravy - Přiznání vyplní skrze OSS. • Jedno přiznání - Vyplní pouze jedno přiznání pro státy, kde není usazen.
-	• Sledování statusu odběratele - Bude muset sledovat, zda je jeho odběratel CTP či non CTP dříve, než vystaví fakturu v systému VIES. • Přeprava zařízená odběratelem - Dodavatel se musí spolehnout na to, že mu jeho odběratel oznámí místo ukončení přepravy zboží. • Používání dvou různých režimů pro různé odběratele - To může vést k chybám a následně k pokutám od daňové správy či nákladům na dodatečné přiznání k DPH. • Registrace do systému OSS - v případě non CTP odběratelů (na dobrovolné bázi) nebo registrace ve státě kde přeprava končí. • Uplatnění sazby daně ve státě, kde není usazen - Bude muset znát sazbu daně plastových polic v Německu a ve všech zemích, kam zboží dodává, aby odvedl správnou výši daně.
Velkoobchod s.r.o. - CTP	
+	• Nemusí se registrovat ve státě ukončení přepravy - Přiznání vyplní skrze OSS. • Využívá starý systém DPH.
-	• Registrace do systému OSS. • Případné náklady na certifikaci.
Domácí potřeby s.r.o. – non CTP	
+	• Nemusí vykazovat pořízení. Vykáže pouze odpočet.
-	• Případné náklady na certifikaci, kterou nedostal. • Oznámení státu ukončení přepravy dodavateli - pokud odběratel zajišťuje přepravu.

Německá daňová správa	
-	• Vybírá daň, která přísluší jinému členskému státu. • Více režimů - kontroluje zda německý daňový subjekt použil správný režim kontrolou statusu odběratele. • Přeposílá daň do jiných členských států. • Vysoká míra spolupráce a důvěry s ostatními správci daně - s českým a slovenským správcem daně, jelikož se jich mohou dožadovat a hrát roli při daňových kontrolách.
Česká daňová správa	
-	• Role prostředníka zvyšující administrativní náklady.
Slovenská daňová správa	
-	• Osoba povinná ke slovenské dani není usazena na Slovensku - náročnější daňové kontroly.
Společenství	
+	• Omezení karuselových podvodů - zvýšení příjmu rozpočtů snížením mezery DPH.
-	• Zvýšení administrativních nákladů správců daně.

Dílčí závěr

Z výše uvedené tabulky lze shrnout, že při zavádění definitivního systému DPH vzniknou při dodávání zboží administrativní náklady dodavateli, odběratelům i jednotlivým daňovým správám. Česká republika vykompenzuje vynaložené náklady zvýšením příjmů státního rozpočtu díky eliminaci karuselových podvodů. Jednotlivé daňové správy budou muset čelit komplikacím při správě daní, především kvůli posílání plateb ze systému OSS jiným členským státům a přijímání těchto plateb. Do daňových kontrol budou zapojeny i daňové správy jiných států. Nový definitivní systém přináší daňovým správám pouze komplikace. Dodavatelé si na nový systém budou muset zvyknout, nastavit vnitřní procesy tak, aby byly schopni správně určit DPH režim a sazby daně pro zboží v ostatních členských státech. Z povahy nevýhod daňových subjektů však vyplývá, že v prvním roce zavedení definitivního systému se administrativní náklady zvýší, v dlouhém období by však měly generovat úsporu.

9.2. Zasilání zboží

Zasilání zboží je už v současném systému nastaveno na zdanění v zemi, kde přeprava končí. Musí být sledován limit, při jehož překročení nastává povinnost registrovat se v zemi spotřeby. S novým systémem by tato povinnost mohla zmizet.

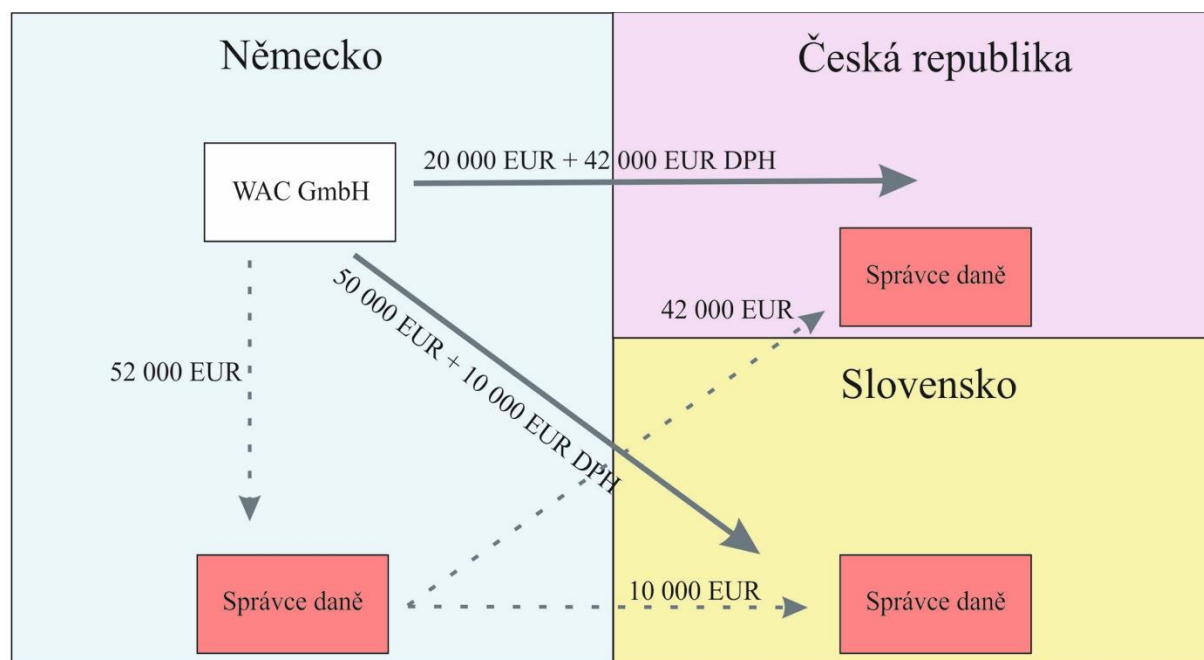
Modelový příklad č. 3 – zadání

Společnost WAC identifikovaná v Německu zasílá osobám nepovinným k dani v České republice plastové police v hodnotě 200 000 EUR bez DPH ročně. Také zasílá plastové police osobám nepovinným k dani na Slovensko v hodnotě 50 000 EUR bez DPH ročně. Sazba daně je v České republice 21 % a na Slovensku 20 %. Otázka zní, jak bude řešen daňový režim a kde bude odvedena daň.

Řešení příkladu č. 3

Zasílání zboží z Německa do České republiky a na Slovensko by vypadalo následovně.

Schéma 13 – Zasilání zboží do jiných členských států



Legenda:

Odvod DPH

Tok zboží

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost WAC na rozdíl od současného systému DPH již nebude muset sledovat objem všech transakcí do jiných členských států, aby zjistila, ve kterém státu je místo plnění. Pokud bude zaregistrovaná k OSS, vykáže DPH v přiznání k OSS v Německu ve výši 52 000 EUR. Správce daně pak přepošle náležitě částky správcům daně do České republiky a na Slovensko. Pokud by však k OSS zaregistrována nebyla, musela by se registrovat v obou státech, kde končí přeprava a odvést daně tam.

Zasílání zboží	
WAC GmbH - Dodavatel	
+	- Nemusí se registrovat ve státě ukončení přepravy - Příznání vyplní skrze OSS. - Jedno příznání - Vyplní pouze jedno příznání pro státy, kde není usazen. - Nebude muset sledovat limity pro to, aby bylo možné určit, kde bude místo plnění. Automaticky bude místo plnění ve státě, kde končí přeprava.
-	Registrace do systému OSS - nebo registrace ve státě, kde přeprava končí. Uplatnění sazby daně ve státě, kde není usazen - Bude muset znát sazbu daně plastových polic v Německu a ve všech zemích, kam zboží dodává, aby odvedl správnou výši daně.
Německá daňová správa	
-	Vybírá daň, která přísluší jinému členskému státu. Přeposílá daň do jiných členských států. Vysoká míra spolupráce a důvěry s ostatními správci daně - s českým a slovenským správcem daně, jelikož se ho mohou dožadovat a hrát roli při daňových kontrolách.
Česká a slovenská daňová správa	
-	Osoba povinná k dani není usazena - náročnější daňové kontroly.
Společenství	
-	Zvýšení administrativních nákladů správců daně.

Dílčí závěr

Ke zvýšení administrativních nákladů osob povinných k dani v případě zasílání zboží může dojít především v prvních letech fungování definitivního systému, kdy bude třeba se zaregistrovat k systému OSS. V dalších letech jim to přinese úlevu v podobě opuštění sledování prahů v jednotlivých členských státech společně s tím, že se nebudou muset registrovat v jiných členských státech z titulu zasílání zboží. Komplikace to opět přináší daňovým správám, které budou mít složitější správu daní společně s nutností přeposílat vybrané peníze jiným správcům daně. Jednotlivé členské státy budou mít zvýšené administrativní náklady na správu daní.

9.3. Dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu

Jelikož je cílem definitivního systému DPH to, aby se dodavatel nemusel registrovat ve všech členských státech, kam dodává zboží či poskytuje služby, režim konsignačních skladů by neměl být výjimkou. Dodavateli by tak nevznikla povinnost se zaregistrovat ve státě, kam své zboží přesouvá.

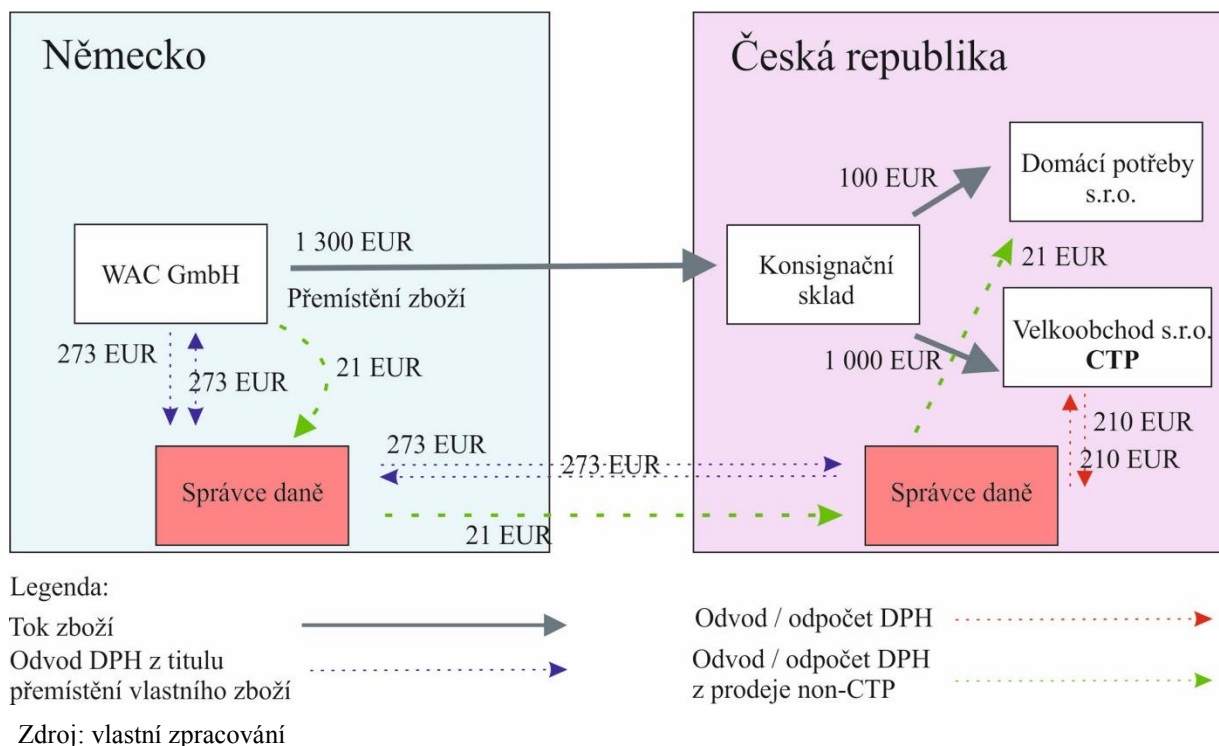
Modelový příklad č. 4 – zadání

Společnost WAC GmbH identifikovaná k DPH v Německu bude dodávat plastové police svým odběratelům v České republice. V této chvíli však společnost WAC ještě neví, kolik plastových polic si jednotliví odběratelé nakonec vyzvednou, tudíž je pouze přemístí do tzv. konsignačního skladu na území České republiky. Nakonec si společnost Domáci potřeby s.r.o. odebere police v hodnotě 100 EUR a následně společnost Velkoobchod s.r.o. nakoupí police v hodnotě 1 000 EUR. Police v hodnotě 200 EUR zůstanou ve skladu. Sazba daně v Německu je 19 % a v České republice je 21 %. Otázka zní, kdo bude odvádět kam daň a jakým způsobem bude řešen daňový režim.

Řešení příkladu č. 4

Jelikož zboží přemísťované do České republiky přesně nezná svého odběratele, nelze na tento obchod využít zjednodušení v podobě režimu call-off skladu. Společnost WAC tento obchod rozloží na 2 transakce. První bude přemístění vlastního zboží (plastových polic) v hodnotě 1 300 EUR, které se rozpadá na dodání zboží (přemístění do České republiky) a pořízení zboží (přemístění z Německa). Druhé plnění bude již lokální dodání polic ze skladu odběratelům. Za fungování současného systému DPH by se společnost WAC musela zaregistrovat v České republice.

Schéma 14 – Dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu



Díky definitivnímu systému se při přemístění zboží z Německa do konsignačního skladu v České republice společnost WAC nemusí registrovat v České republice, ale pokud je registrovaná k systému OSS, odvede českou daň (273 EUR) prostřednictvím OSS v Německu z titulu přemístění vlastního zboží do České republiky a zároveň si může nárokovat daň na vstupu (273 EUR) z pořízení vlastního zboží z Německa, pokud má plný nárok na odpočet. Německá daňová správa by pak měla poslat peníze české správě, ale jelikož by tato transakce neměla vliv na český státní rozpočet, přeposílání peněz mezi zeměmi by nebylo nutné.

Při následném prodeji polic společnosti Domáci potřeby v hodnotě 100 EUR si bude muset společnost WAC pravděpodobně ověřit v systému VIES, zda je CTP. Díky tomu zjistí, že není, tudíž odvede 21 EUR z tohoto prodeje systémem OSS prostřednictvím německého správce daně do České republiky. Společnost Domáci potřeby si pak uplatní DPH na vstupu prostřednictvím řádného přiznání v České republice. Při prodeji společnosti Velkoobchod v hodnotě 1 000 EUR díky systému VIES zjistí, že se jedná o CTP. Společnost WAC není registrována v České republice, avšak zboží se v České republice nachází. Vznikne tedy situace, že společnost Velkoobchod bude muset kvůli statusu CTP odvést daň ve výši 210 v České republice, avšak

bude moci zároveň uplatnit nárok na odpočet ve výši 210. Společnost WAC nemusí tuto transakci zdaňovat, zdání ji díky statusu CTP společnost Velkoobchod.

Dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu	
WAC GmbH - Dodavatel	
+	• Nemusí se registrovat ve státě ukončení přepravy - Přiznání vyplní skrze OSS. • Jedno přiznání - Vyplní pouze jedno přiznání pro státy, kde není usazen.
-	• Sledování statusu odběratele - Bude muset sledovat, zda je jeho odběratel CTP či non CTP dříve než vystaví fakturu v systému VIES. • Používání dvou různých režimů pro různé odběratele - To může vést k chybám a následně k pokutám od daňové správy či nákladům na dodatečné přiznání k DPH. • Registrace do systému OSS - v případě non CTP odběratelů (na dobrovolné bázi) nebo registrace ve státě kde přeprava končí. • Uplatnění sazby daně ve státě, kde není usazen - Bude muset znát sazbu daně plastových polic v Německu a ve všech zemích, kam zboží dodává, aby odvedl správnou výši daně.
Velkoobchod s.r.o. - CTP	
-	• Případné náklady na certifikaci. • Registrace do systému OSS.
Domácí potřeby s.r.o. – non CTP	
+	• Nemusí vykazovat pořízení. Vykáže pouze odpočet.
-	• Případné náklady na certifikaci, kterou nedostal.
Německá daňová správa	
-	• Vybírá daň, která přísluší jinému členskému státu. • Více režimů - kontroluje zda německý daňový subjekt použil správný režim kontrolou statusu odběratele. • Přeposílá daň do jiných členských států. • Vysoká míra spolupráce a důvěry s ostatními správci daně - s českým a slovenským správcem daně, jelikož se ho mohou dožadovat a hrát roli při daňových kontrolách.
Česká daňová správa	
-	• Více režimů – kontroluje, zda český daňový subjekt použil správný režim kontrolou jeho statusu.
Společenství	
-	• Zvýšení administrativních nákladů správců daně.

9.4. Dodání zboží prostřednictvím call-off skladu

Jak již bylo uvedeno v této práci, dodání zboží prostřednictvím call-off skladu prozatím není nijak upraveno ve Směrnici o DPH. Návrh úpravy však v současné době čeká na schválení

v balíčku rychlých oprav s navrhovaným datem účinnosti 1. ledna 2019. Úprava však počítá pouze se situací, kdy jsou dodavatel i odběratel CTP.

9.4.1. Dodavatel i odběratel jako CTP

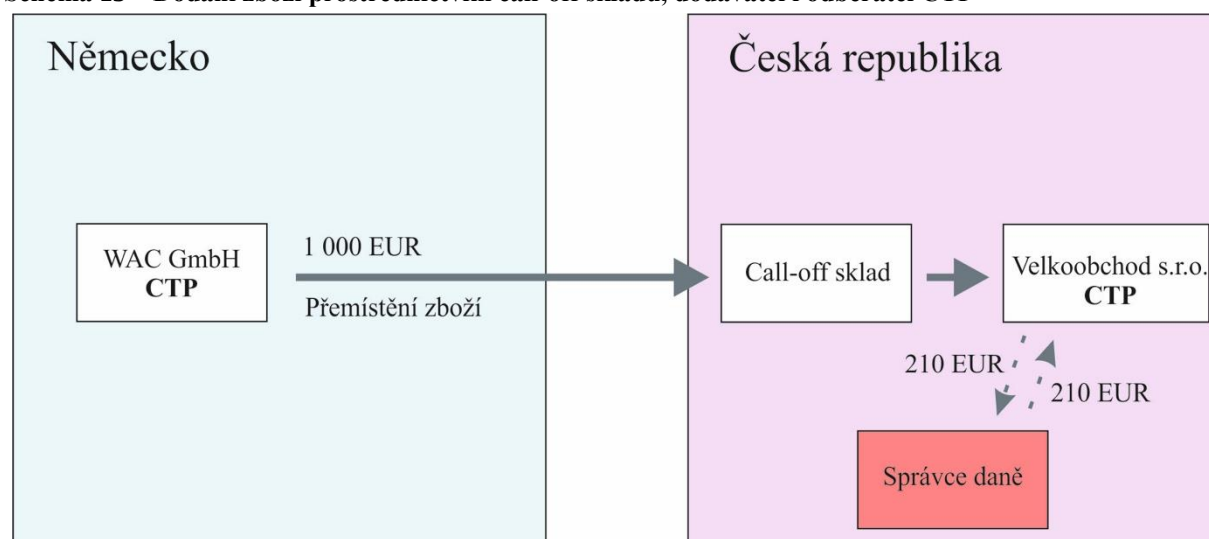
Modelový příklad č. 5 – zadání

Společnost WAC GmbH identifikovaná k DPH v Německu bude dodávat plastové police společnosti Velkoobchod s.r.o. prostřednictvím call-off skladu. Společnosti jsou domluveny na tom, že společnost Velkoobchod odebere od společnosti WAC police v hodnotě 1 000 EUR. Sazba daně v Německu je 19 % a v České republice je 21 %. Otázka zní, kdo bude odvádět kam daň a jakým způsobem bude řešen daňový režim.

Řešení příkladu č. 5

V tomto případě společnost WAC přesně ví, komu zboží prostřednictvím skladu dodává, tudíž použije režim call-off skladu. Pomocí systému VIES zjistí, že je společnost Velkoobchod CTP. Jelikož je také CTP, může uplatnit zjednodušení. Místo dvou transakcí, kterými byly v příkladu č. 4 přemístění vlastního zboží a následné dodání zboží ve zjednodušeném režimu, vykáže pouze 1 transakci.

Schéma 15 – Dodání zboží prostřednictvím call-off skladu, dodavatel i odběratel CTP



Legenda:

Odvod / odpočet DPH→

Tok zboží, faktur→

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost WAC si přemístí zboží do skladu do České republiky, ale z tohoto titulu jí nevyplyvají žádné povinnosti. V okamžiku, když si společnost Velkoobchod vyzvedne zboží ze skladu, bude na ni díky statusu CTP přenesena daňová povinnost a vykáže pořízení zboží v České republice ve výši 210 EUR a zároveň si může tuto částku nárokovat na vstupu. Společnost WAC se tak nemusela zaregistrovat k DPH v České republice a nemusela se díky této dodávce ani registrovat k systému OSS.

	Dodání zboží prostřednictvím call-off skladu
	WAC GmbH - Dodavatel
+	Nemusí se registrovat ve státě ukončení přepravy - Přiznání vyplní skrze OSS.
-	Sledování statusu odběratele - Bude muset sledovat, zda je jeho odběratel CTP či non CTP dříve, než vystaví fakturu v systému VIES. Používání dvou různých režimů pro různé odběratele - To může vést k chybám a následně k pokutám od daňové správy či nákladům na dodatečné přiznání k DPH. Registrace do systému OSS - V případě non CTP odběratelů (na dobrovolné bázi) nebo registrace ve státě kde přeprava končí. Registrace do systému OSS. Vedení rejstříku zboží v call-off skladu.
	Velkoobchod s.r.o. - CTP
-	Případné náklady na certifikaci. Registrace do systému OSS.
	Česká daňová správa
-	Více režimů – kontroluje, zda český daňový subjekt použil správný režim kontrolou jeho statusu.
	Společenství
-	Zvýšení administrativních nákladů správců daně.

Dílčí závěr

Výše uvedené schéma představuje zvýšení právní jistoty a zároveň velké zjednodušení pro podniky. Dodavateli nevyplyvá povinnost se registrovat ve státě spotřeby a odběratel díky statusu CTP využívá zjednodušení současného systému DPH, kdy vykáže DPH na výstupu. Daňové správy si nemusejí přeposílat peníze, což představuje úsporu administrativních nákladů. Jediné administrativní náklady společností mohou vzniknout na počátku při snaze o certifikaci CTP, při kontrole certifikace odběratele pro určení daňového režimu a vedení rejstříku.

9.4.2. Non-CTP

Situace již není tak jednoznačná v případě, že obchodují společnosti, které nejsou CTP, nebo je CTP pouze jeden z nich. Jelikož k definitivní podobě systému DPH prozatím nejsou k dispozici jednotlivá ustanovení, lze pouze spekulovat. Z názoru komise je však možné odvodit, že jelikož zjednodušení v rámci rychlých oprav v režimu call-off skladů povoluje pouze osobám, které musí být obě CTP, nebude možné toto zjednodušení aplikovat na ostatní případy. Dosavadní praxe se tímto velmi změní. Osoby non-CTP již nebudou mít možnost využívat zjednodušení tak, jak je tomu v současném systému DPH, kdy přestože režim call-off skladů není upraven směrnicí, jednotlivé legislativy členských států ho za určitých podmínek dovolují. Po přijetí rychlých oprav se již nebude toto zjednodušení vztahovat na všechny, ale pouze na CTP. Pokud tedy bude alespoň jedna z osob non-CTP, budou mít transakce režim konsignačních skladů.

9.5. Třístranné transakce

Bez existence legislativy zastřešující definitivní systém je těžké určit, jak bude fungovat schéma třístranných obchodů. Avšak díky tomu, že pravděpodobně bude i nadále určovat přeprava místo plnění u dodání zboží, bude se muset přeprava přiřadit k jedné z transakcí. Místo plnění při dodání zboží do jiného členského státu bude zřejmě i nadále stát, ve kterém se zboží nachází při uskutečnění plnění.⁹⁷

Modelový příklad č. 6 – zadání

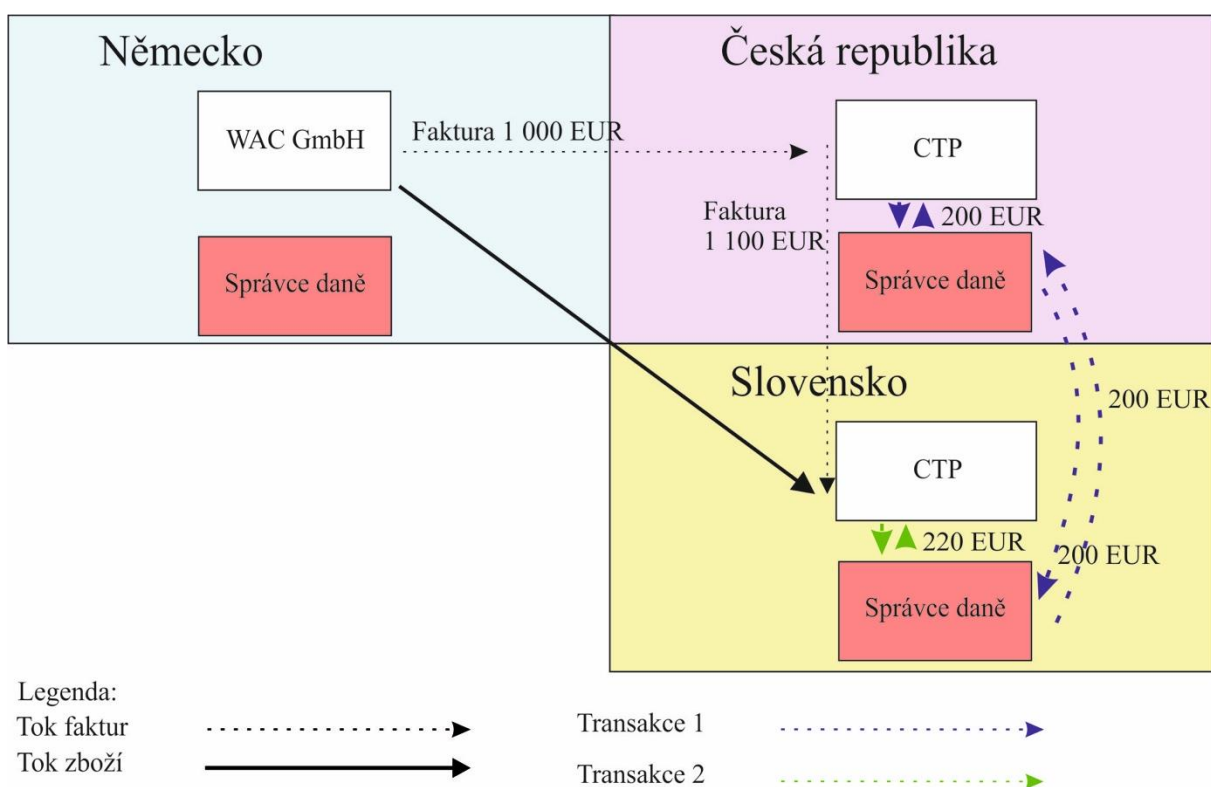
Společnost WAC GmbH identifikovaná k DPH v Německu bude dodávat plastové police svému odběrateli v České republice za 1 000 EUR, ten je následně prodá odběrateli na Slovensku za 1 100 EUR bez DPH. Přepravu zajišťuje společnost WAC a zboží pojede přímo k zákazníkovi na Slovensko. Sazba daně v Německu je 19 %, v České republice je 21 % a na Slovensku 20 %. Všechny subjekty jsou registrované v OSS ve svých členských státech. Otázka zní, kdo bude odvádět kam daň a jakým způsobem bude řešen daňový režim.

⁹⁷ Evropská komise: VAT EXPERT GROUP. Belgie, ročník 2016, taxud.c.1(2016)5532134, VEG No 057. Dostupné z: <https://circabc.europa.eu/sd/a/1f174f75-8a88-4f58-94b0-c2d748371ab6/57%20-%20Definitive%20regime%20for%20intra-EU%20trade%20-%20First%20step%20-%20Issues%20to%20be%20examined.pdf>

Řešení příkladu č. 6

Společnost WAC si je vědoma toho, že police budou končit na Slovensku a přeprava zboží bude přiřazena k dodání společností WAC odběrateli v České republice. Obě transakce budou mít tedy místo plnění na Slovensku, jelikož první transakce má místo plnění tam, kde se zboží nachází po ukončení přepravy. Druhá transakce má místo plnění tam, kde se zboží nachází v okamžiku uskutečnění plnění, tudíž také na Slovensku. Podoba transakcí se bude tedy lišit jen podle toho, zda jsou odběratelé CTP, či nikoli.

Schéma 16 – Dodání zboží prostřednictvím třístranného obchodu – odběratelé CTP

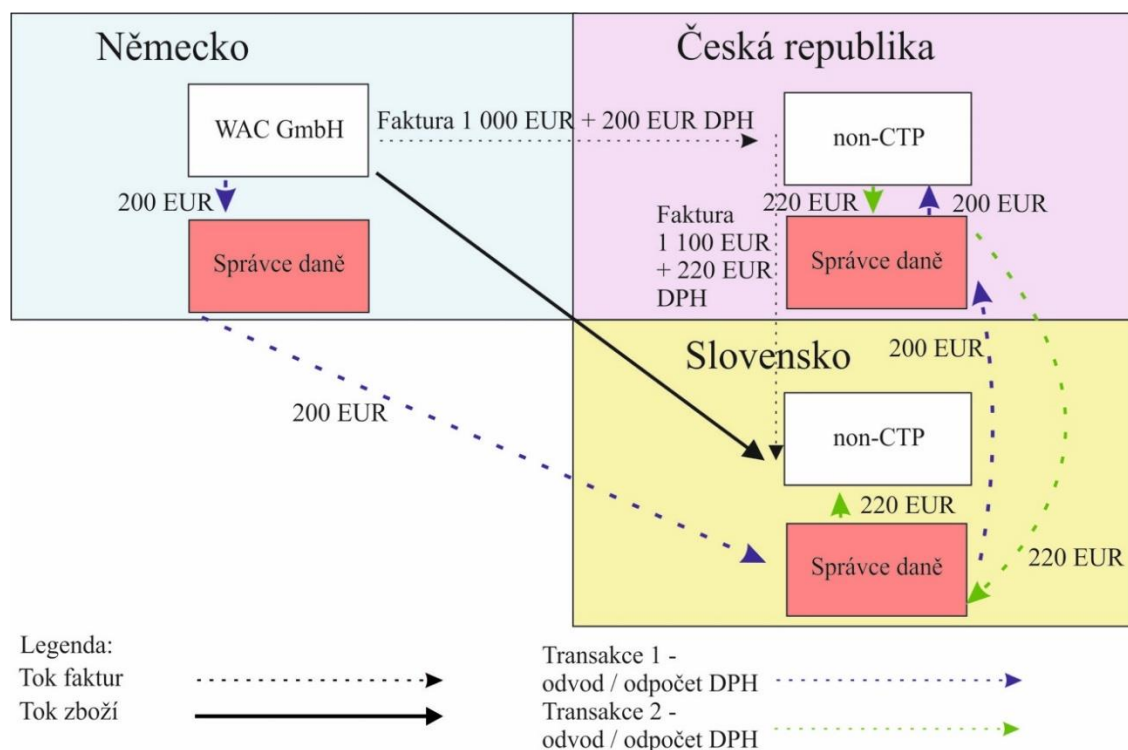


Zdroj: vlastní zpracování

Na grafu uvedeném výše je znázorněna transakce, kdy 2. i 3. článek jsou CTP. Společnost WAC neuplatní daň na dodání zboží do České republiky, jelikož je její odběratel CTP. Ten vykáže daň na vstupu ve výši 200 EUR prostřednictvím OSS v České republice. Na následnou dodávku slovenskému odběrateli neuplatní daň. Povinnost odvést daň z této transakce bude mít slovenský odběratel kvůli statusu CTP. Ten odvede daň ve výši 200 EUR prostřednictvím běžného DPH přiznání na Slovensku.

Následující schéma zobrazuje obchodování mezi non-CTP. Jelikož si společnost WAC díky systému VIES prověří, že její odběratel v České republice není CTP, musí odvést slovenskou daň ve výši 200 EUR prostřednictvím OSS. Článek v České republice také díky systému VIES zjistí, že její odběratel není CTP, tudíž daň přizná taktéž prostřednictvím systému OSS ve výši 220 EUR. Správci daně přepošlou vybrané daně na Slovensko. Slovenský správce daně může poté přiznat článkům nároky na odpočet.

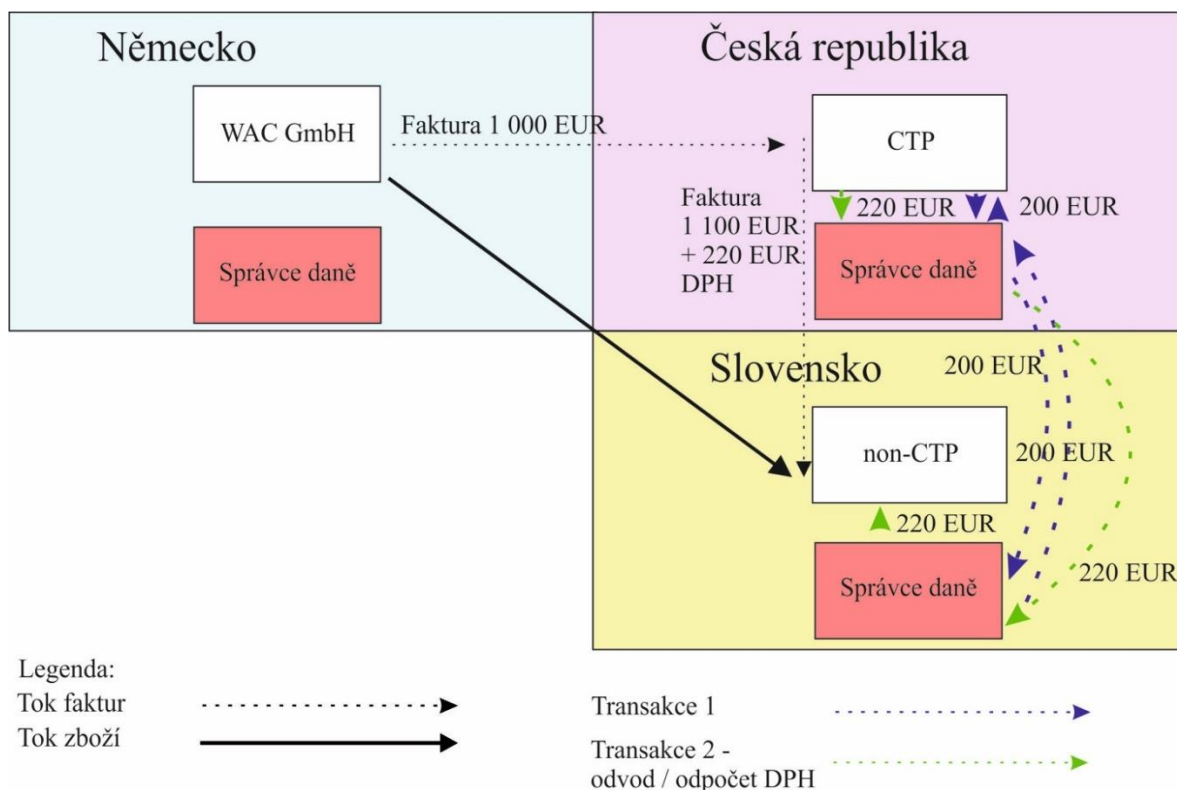
Schéma 17 - Dodání zboží prostřednictvím třístranného obchodu – odběratelé non-CTP



Zdroj: vlastní zpracování

Na schématu č. 18 je první článek v České republice CTP. Společnost WAC neuplatní na dodání daň a článek v České republice prostřednictvím OSS v České republice odvede daň na Slovensko. Při prodeji polic dalšímu článku zjistí díky systému VIES, že jeho odběratel není CTP. Slovenskou daň ve výši 220 EUR opět přizná prostřednictvím OSS v České republice. Slovenský článek si poté může nárokovat DPH na Slovensku prostřednictvím běžného DPH přiznání.

Schéma 18 - Dodání zboží prostřednictvím třístranného obchodu – CTP a non-CTP odběratelé



Zdroj: vlastní zpracování

Z dodání zboží prostřednictvím třístranného obchodu vyplývá následující.

Dodání zboží prostřednictvím třístranného obchodu	
WAC GmbH - Dodavatel	
+	- Nemusí se registrovat ve státě ukončení přepravy - Přiznání vyplní skrze OSS. - Jedno přiznání - Vyplní pouze jedno přiznání pro státy, kde není usazen. - Zjednodušení pokud je odběratel CTP - Dodavatel z transakce neodvádí daň.
-	Sledování statusu odběratele - Bude muset sledovat, zda je jeho odběratel CTP, či non CTP dříve, než vystaví fakturu v systému VIES. Používání dvou různých režimů pro různé odběratele - To může vést k chybám a následně k pokutám od daňové správy či nákladům na dodatečné přiznání k DPH. Registrace do systému OSS - v případě non CTP odběratelů (na dobrovolné bázi) nebo registrace ve státě kde přeprava končí. Uplatnění sazby daně ve státě, kde není usazen - Bude muset znát sazbu daně plastových polic v Německu a ve všech zemích, kam zboží dodává, aby odvedl správnou výši daně. - Pokud by nezařizoval přepravu, odběratel mu musí oznámit, kde přeprava zboží končí.
Odběratel jako CTP	
+	V pozici dodavatele stejně výhody jako společnost WAC.

-	• Případné náklady na certifikaci. • Registrace do systému OSS. • V pozici dodavatele stejné nevýhody jako společnost WAC.
Odběratel jako non-CTP	
+	• V pozici dodavatele stejné výhody jako společnost WAC.
-	• Případné náklady na certifikaci, kterou nedostal. • Registrace do systému OSS. • V pozici dodavatele stejné nevýhody jako společnost WAC.
Daňové správy Německa a České republiky	
-	• Vybírají daň, která přísluší jinému členskému státu. • Více režimů – kontrolují, zda daňové subjekty použily správný režim kontrolou statusu odběratele. • Přeposílá daň do jiných členských států. • Vysoká míra spolupráce a důvěry s ostatními správci daně - s ostatními správci daně, jelikož se jich mohou dožadovat a hrát roli při daňových kontrolách.
Slovenská daňová správa	
-	• Více režimů – kontroluje, zda český daňový subjekt použil správný režim kontrolou jeho statusu. • Spolupráce s ostatními správci daně.
Společenství	
-	• Zvýšení administrativních nákladů správců daně.

Dílčí závěr

Díky definitivnímu systému DPH již nebude potřeba zjednodušený režim určený pro třístranné obchody, jelikož nevznikne povinnost registrace žádnému ze subjektů v jiném členském státě, pokud se přihlásí k systému OSS. Podobně jako u všech předchozích případů může docházet ke špatnému určení režimu DPH kvůli špatné identifikaci dodavatele. Špatně však může být přiřazena i přeprava. Pokud by byla transakce chybně přiřazena k první místo ke druhé, dle výše uvedených schémat by Německo přišlo o daňový výnos. Na první transakci by se uplatnila slovenská daň, přestože se správné místo plnění nachází v Německu. Pro daňové správy budou také složitější způsoby daňových kontrol a komunikace, jelikož slovenskou daň budou odvádět osoby neusazené na Slovensku.

9.6. Vícestranné transakce

Obdobně jako u třístranných transakcí, u vícestranných transakcí se bude muset přiřazovat přeprava. Pokud spolu budou obchodovat čtyři subjekty, přeprava může být přiřazena až ke třem

transakcím. Podle přiřazení přepravy se poté určí, která transakce bude mít místo plnění tam, kde přeprava končí. Zbylé dvě transakce budou mít místo plnění tam, kde se zboží nachází v okamžiku uskutečnění plnění. Pokud tedy přeprava bude přiřazena k první transakci, místo plnění této transakce bude ve státě spotřeby. Místo plnění ostatních transakcí bude také ve státě spotřeby, jelikož tam se zboží nachází v okamžiku uskutečnění plnění. Bude-li přeprava přiřazena ke druhé transakci, místo plnění druhé a třetí transakce bude ve státě spotřeby, místo plnění první transakce bude tam, kde se zboží nacházelo před odesláním. Pokud bude přeprava připsána ke třetí transakci, místo plnění prvních dvou transakcí bude tam, kde se zboží nacházelo před odesláním. Místo plnění poslední transakce bude ve státě spotřeby.

Modelový příklad č. 7 – zadání

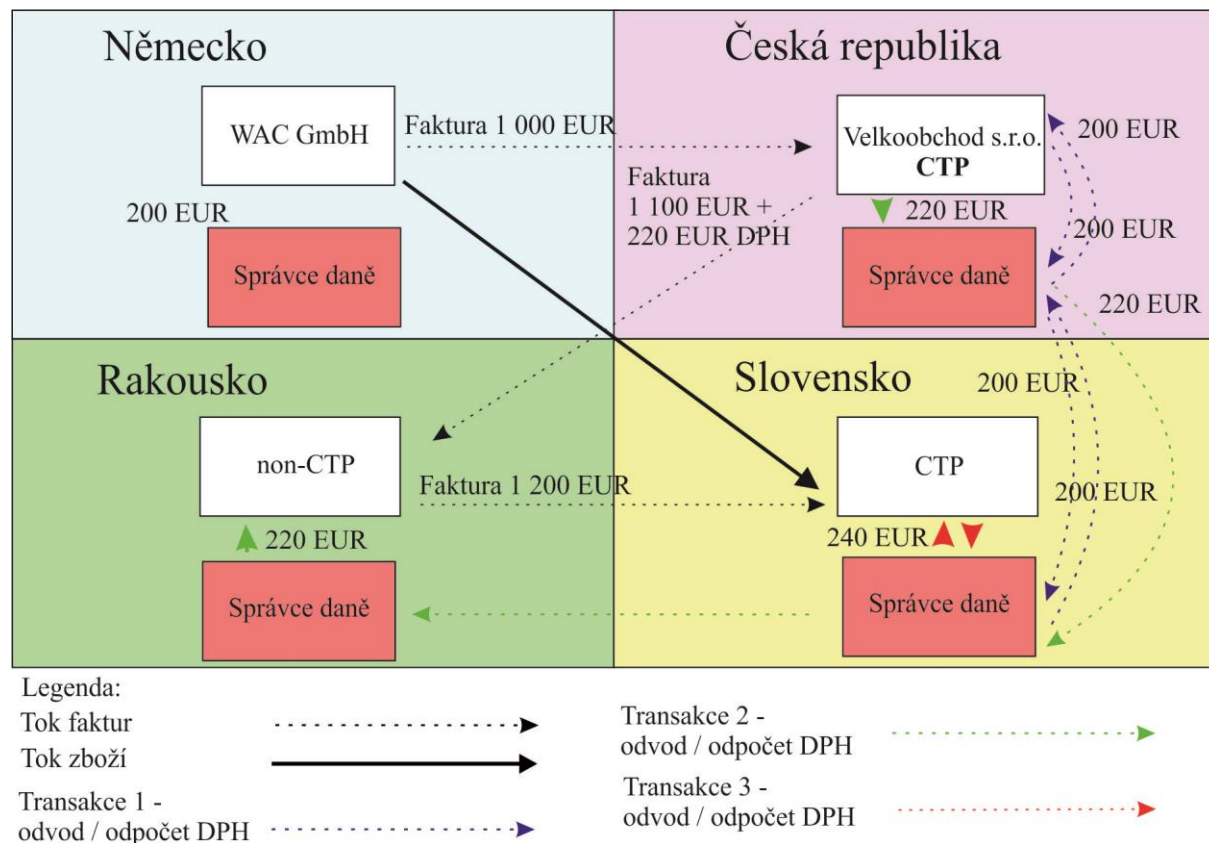
Společnost WAC GmbH identifikovaná k DPH v Německu bude dodávat plastové police Společnosti Velkoobchod s.r.o. do České republiky za 1 000 EUR, která je následně prodá odběrateli v Rakousku za 1 100 EUR, který je dále přeprodá společnosti na Slovensku za 1 200 EUR. Přepravu zajišťuje společnost WAC a zboží pojedí přímo k zákazníkovi na Slovensko. Sazba daně v Německu je 19 %, v České republice je 21 %, v Rakousku 20 %, na Slovensku také 20 %. Otázka zní, kdo bude odvádět kam daň a jakým způsobem bude řešen daňový režim.

Řešení příkladu č. 7

V tomto případě bude přeprava přiřazena k první transakci mezi společností WAC a odběratelem v České republice. Společnost WAC, jelikož sama zařizuje přepravu, ví, že místo plnění bude na Slovensku. Kdo kam bude odvádět daň, bude záviset na tom, zda jsou odběratelé CTP. Díky systému VIES společnost WAC zjistí, že společnost Velkoobchod je CTP, tudíž na prodej polic neuplatní DPH. Společnost Velkoobchod musí přiznat daň ve státě spotřeby, tudíž na Slovensku. Pokud je registrovaná k OSS, nemusí se zaregistrovat na Slovensku, a daň odvede skrze systém OSS v České republice. Jelikož je vliv na rozpočet Slovenska z této transakce nulový, nebude nutné přeposílat peníze mezi Českou republikou a Slovenskem, pravděpodobně dojde pouze k výměně informací. Tím však povinnosti společnosti Velkoobchod nekončí. Díky systému VIES společnost zjistí, že jeho odběratel není CTP. Z této transakce odvede DPH ve výši 220 EUR skrze OSS na Slovensko. Odběratel v Rakousku si pak bude moci nárokovat DPH prostřednictvím běžného DPH přiznání v Rakousku. Při prodeji společnosti na Slovensku pomocí

systému VIES zjistí, že jeho odběratel je CTP, tudíž na transakci ve výši 1 200 EUR neuplatní DPH. Slovenský odběratel poté přizná daň prostřednictvím běžného přiznání na Slovensku.

Schéma 19 – Dodání zboží prostřednictvím vícestranného obchodu



Zdroj: vlastní zpracování

Níže jsou uvedeny výhody a nevýhody, které vyplývají z aplikace definitivního režimu na vícestranné transakce.

Dodání zboží prostřednictvím vícestranné transakce	
WAC GmbH - Dodavatel	
+	- Nemusí se registrovat ve státě ukončení přepravy - Přiznání vyplní skrze OSS. - Jedno přiznání - Vyplní pouze jedno přiznání pro státy, kde není usazen. Zjednodušení pokud je odběratel CTP - Dodavatel z transakce neodvádí daň.
-	Sledování statusu odběratele - Bude muset sledovat, zda je jeho odběratel CTP, či non CTP dříve, než vystaví fakturu v systému VIES. Používání dvou různých režimů pro různé odběratele - To může vést k chybám a následně k pokutám od daňové správy či nákladům na dodatečné přiznání k DPH. Registrace do systému OSS - v případě non CTP odběratelů (na dobrovolné bázi) nebo registrace ve státě, kde přeprava končí. Uplatnění sazby daně ve státě, kde není usazen - Bude muset znát sazbu daně

	plastových polic v Německu a ve všech zemích, kam zboží dodává, aby odvedl správnou výši daně. • Pokud by nezařizoval přepravu, odběratel mu musí oznámit, kde přeprava zboží končí.
Odběratel jako CTP	
+	• V pozici dodavatele stejně výhody jako společnost WAC.
-	• Případné náklady na certifikaci. • Registrace do systému OSS. • V pozici dodavatele stejné nevýhody jako společnost WAC.
Odběratel jako non-CTP	
+	• V pozici dodavatele stejné výhody jako společnost WAC.
-	• Případné náklady na certifikaci, kterou nedostal. • Případná registrace do systému OSS. • V pozici dodavatele stejné nevýhody jako společnost WAC.
Daňové správy České republiky	
-	• Vybírá daň, která přísluší jinému členskému státu. • Více režimů – kontroluje, zda daňové subjekty použily správný režim kontrolou statusu odběratele. • Přeposílá daň do jiných členských států.
Slovenská daňová správa	
-	• Více režimů – kontroluje, zda český a rakouský daňový subjekt použil správný režim kontrolou jeho statusu. • Vysoká míra spolupráce a důvěry s ostatními správci daně - s českým a slovenským správcem daně, jelikož se jich mohou dožadovat a hrát roli při daňových kontrolách.
Společenství	
-	• Zvýšení administrativních nákladů správců daně.

Dílčí závěr

Transakce v souvislosti s vícestranným obchodem již nebude vyžadovat jakékoli zjednodušení, jelikož nevzniká žádnému státu povinnost registrovat se v jiném členském státě. Nemusí rozdělovat transakci na třístranný obchod a další dodání. Odpadají tak některé administrativní náklady s tím spojené. Na druhou stranu bude muset být společnost WAC informována, kde přeprava zboží končí, což může v praxi působit komplikace. V tomto konkrétním případě vzniká nejvyšší zatížení společnosti Velkoobchod, jelikož je osoba povinná přiznat daň jak v pozici odběratele, tak i dodavatele. V souvislosti s tím vznikají administrativní náklady českému správci daně, jelikož přeposílá daň slovenskému správci daně. U vícestranných transakcí se navíc společnosti mohou setkat se stejným problémem jako u třístranných, mohou nesprávně přiřadit přepravu, čímž mohou způsobit krácení rozpočtu některého členského státu.

10. Diskuse výhod a nevýhod definitivního systému

Z tabulek u jednotlivých modelových případů se zdá, že počet nevýhod převažuje nad počtem výhod. Veliký nepoměr lze pozorovat hlavně na straně finančních správ, u kterých nějakou výhodu definitivního systému téměř nelze spatřit.

10.1. Daňové subjekty

U daňových subjektů se v příkladech v předešlé kapitole opakují nevýhody v podobě nutnosti registrace k OSS a získání statusu CTP. Tyto akce představují náklady, které daňové subjekty budou muset vynaložit. V tomto případě se však jedná pouze o náklady, které stačí vynaložit pouze jednou, tedy v prvním roce zavedení definitivního systému. Pokud budou k OSS registrovaní, budou pak moci využívat výhod nového systému, který spočívá hlavně v tom, že se subjekty nebudou muset zaregistrovat už v žádném členském státě a budou vyplňovat pro celé Společenství pouze jedno DPH přiznání. Jelikož tyto registrace představují pro daňové subjekty administrativní zátěž nejen v podobě registrace, ale také v nutnosti podávání DPH přiznání, definitivní systém pro daňové subjekty v tomto ohledu přinese obrovskou úsporu. V souvislosti s tím také již nebude třeba určitých zjednodušení, jako je například zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř Společenství formou třístranného obchodu nebo další zjednodušení v případě vícestranných obchodů (režim přenesení daňové povinnosti pro neusazené osoby) atd. Přestože se jedná o zjednodušení, představují prvky, které dělají systém DPH složitým. V novém systému těchto zjednodušení nebude třeba, jelikož už zanikne nutnost registrovat se v jiných členských státech. Nevýhodou ovšem je, že to bude fungovat pouze za podmínky, že daná osoba, která je povinna odvést daň, ví, kde přeprava zboží končí. Tato podmínka bude v praxi představovat komplikace. Daňové subjekty budou muset komunikovat s odběrateli, ale hlavně půjde o nastavení procesů uvnitř daňového subjektu tak, aby výsledkem byla správně vystavená faktura a správně odvedená DPH. Získání statusu CTP bude také představovat zvýšení nákladů v prvním roce, na druhou stranu pak budou moci těžit z výhod starého systému. Při plném nároku na odpočet provedou pouze samovyměření. Bude však pro subjekty důležité, kdo se nachází v řetězci. Pokud je odběratelem daňového subjektu non-CTP subjekt, který bude své závazky splácet pozdě, může se stát, že daňový subjekt odvede příslušnou DPH dříve, než je mu zaplacen. Tato situace představuje diskriminaci subjektů, jejichž odběratel je non-CTP před

těmi, jejichž odběratel je CTP. Je důležité však upozornit, že tato diskriminační situace je zcela běžná na lokálních úrovních.

Dále to, že jednomu odběrateli vystaví daňový subjekt fakturu s DPH a druhému odběrateli bez DPH, může být v praxi velmi častým zdrojem administrativních chyb, za které poté budou muset daňové subjekty platit sankcemi uložených finanční správou, nebo podáváním dodatečných daňových přiznání. To se týká i řetězových transakcí, kdy je potřeba k jedné transakci přiřadit přepravu. Špatné přiřazení přepravy může vést k administrativním chybám, které mohou být v případě odhalení pro společnosti velmi nákladné. Sledování statusu odběratelů bude náročné zejména v prvních letech, kdy bude potřeba nastavit interní procesy tak, aby bylo zajištěno správné nastavení režimu. Dalším zdrojem administrativních nákladů pro daňové subjekty bude také uplatňování správné výše DPH. Dodavatel bude muset znát výši DPH ve všech zemích, kam bude dodávat zboží svým non-CTP odběratelům.

10.2. Správci daně

Správcům daně bude nový systém působit pouze komplikace. Správci daně v těch zemích, kterými peníze pouze protečou, musí vybírat a přeposílat DPH do jiných zemí. To bude zvyšovat jejich administrativní náklady, které vlastně vynakládají na daňový výnos jiného státu. Za ideálních podmínek by daňové subjekty přiznaly DPH, odvedly ji v plné výši do dne splatnosti daně na účet příslušného správce daně. Ten by ji poté odeslal podle kódů v daňových přiznáních jiným správcům daně, případně pokud vznikne nějaké clearingové centrum pro platby mezi správci daně, započte se platba vůči platbě od jiného správce daně v jiném členském státě a byl by doplacen pouze rozdíl. V praxi se však stává, že daňové subjekty nezaplatí daň ke dni splatnosti, případně nezaplatí daň v plné výši, a vznikne jim tak nedoplatek. Prozatím není jasné, co by se v takové situaci stalo. Správce daně podle kódů daňového přiznání i přesto rozešle DPH příslušným členským státům a bude tak trpět záporným cash flow. Nebo správce daně těžko určí, ke kterému kódu nedoplatek přiřadit, a proto DPH příslušným členským státům nerozešle vůbec, a záporným cash flow budou trpět všechny ostatní členské státy. Nedostanou daň, která měla být odvedena, a navíc si odběratel mezitím může nárokovat DPH na vstupu z titulu pořízení.

Daňové subjekty však nebudou usazené ve státech, ve kterých jsou povinné k dani. Správce daně tak bude muset požádat správce daně členského státu, ve kterém je subjekt usazen, aby prováděl

případnou daňovou kontrolu. To bude vyžadovat obrovskou důvěru mezi správci daně. Musí si důvěřovat v tom, že druhý správce daně provede daňovou kontrolu správně, přestože se jedná o prověření daně, která náleží jinému členskému státu. Pokud se jednomu správci daně bude zdát, že závěry jiného správce daně nejsou správné, mohou vznikat mezi jednotlivými členskými státy spory.

Správci daně oproti současnému systému budou muset ještě kontrolovat, zda daňový subjekt uplatnil správný režim podle toho, zda zboží dodával CTP či non-CTP. Další administrativní náklady budou muset být každý rok vynaloženy na registr CTP. Administrativní náklady na registraci neusazených osob zmizí, objeví se však administrativní náklady na certifikaci.

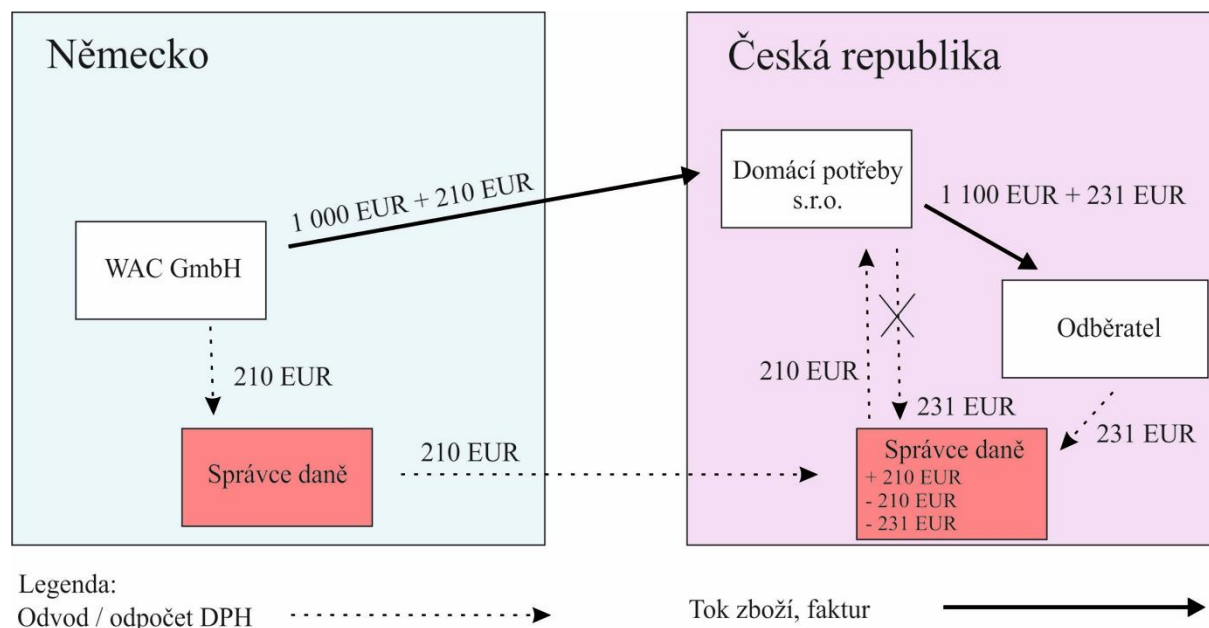
10.3. Členské státy

Hlavním argumentem pro zavedení definitivního systému v podobě, v jaké je navrhován, je omezení karuselových podvodů. Omezením podvodů by se snížila mezera DPH a zvýšily se tak daňové příjmy členských států. Zda tento systém dokáže zamezit těmto typům obchodů je znázorněno prostřednictvím příkladu na následujícím schématu.

Příklad – podvod na DPH prostřednictvím tzv. „missing tradera“

Společnost WAC identifikovaná v Německu prodává plastové police svému odběrateli, společnosti Domáci potřeby s.r.o. do České republiky v hodnotě 1 000 EUR bez DPH. Společnost Domáci potřeby však plánuje udělat daňový podvod, prodá zboží další společnosti v České republice za 1 100 EUR bez DPH a zmizí. Sazba daně v České republice je 21 %. Otázka zní, jaký daňový podvod může být spáchán?

Schéma 20 – Podvod na DPH v definitivním systému



Zdroj: vlastní zpracování

Na výše uvedeném schématu Společnost WAC díky systému VIES zjistí, že společnost Domáci potřeby není CTP, tudíž na prodej uplatní českou DPH ve výši 210 EUR a odvede ji prostřednictvím OSS českému správci daně. Společnost Domáci potřeby si uplatní prostřednictvím běžného přiznání odpočet ve výši 210 EUR a zboží dále prodá dalšímu odběrateli v České republice ve výši 1 100 EUR + 231 DPH. Tuto DPH však již neodvede a zmizí. Společnost Domáci potřeby spáchala daňový podvod ve výši 231 EUR a správci daně chybí v rozpočtu 231 EUR.

Tento daňový podvod by mohl být navýšen, pokud by společnost Domáci potřeby nezaplatila společnosti WAC fakturu, ta by neodvedla DPH do České republiky, ale společnost Domáci potřeby by si nárokovala z této faktury DPH ve výši 210 EUR. Daňový podvod by byl proveden ve výši 441 EUR. Podle studie společnosti Ernst & Young však tyto scénáře nejsou příliš pravděpodobné, jelikož tyto podvodné transakce bývají velmi rychlé, a proto se domnívá, že subjekty nebudou čekat na vrácení nároku na odpočet, aby mohly zmizet. Mohly by být vystaveny vyšetřování ze strany správců daně. Součástí studie jsou také prvky, které by únikům pomohly zabránit, jako je například povinnost zákazníka uvádět v daňovém přiznání dodávky,

z nichž si chce zákazník nárokovat DPH včetně daňového identifikačního čísla dodavatele z jiného členského státu.⁹⁸ To by však zvyšovalo administrativní náklady daňových subjektů.

Jako pravděpodobné studie uvádí, že typem podvodu, který by mohl přetrvávat, je, že společnost Domáci potřeby si neuplatní nárok na odpočet ve výši 210 EUR, ani neodvede daň ve výši 231 EUR. Výše podvodu je tedy pouze rozdíl daně na výstupu a na vstupu ve výši 21 EUR. A taková redukce daňových podvodů by měla za následek pozitivní ekonomický dopad v podobě zvýšení daňových příjmů. Není však vyloučeno, že si podvodníci najdou nový způsob, jak všechna opatření nového systému obejít.

Nevýhodou pro členské státy jsou zvýšené administrativní náklady daňových správ, které půjdou k jejich tíži.

11. Vlastní návrh k vylepšení definitivního systému

Dle mého názoru budou v praxi vznikat daňovým subjektům náklady na zjištění sazby daně ve členských státech, kam dodávají zboží. Vzhledem k tomu, že i v České republice existuje institut závazného posouzení sazby daně, lze odvodit, že i subjekty, které jsou v České republice usazené, nedokáží vždy určit samy správnou sazbu daně. Na řešení této problematiky existují různé názory. Jedním z nich je uplatňovat na intrakomunitární plnění vždy základní sazbu daně státu, kde přeprava končí. Tím by se jistě zamezilo administrativním nákladům podniků, neboť základní sazbu daně v daném členském státě lze zjistit bez obtíží. Avšak v praxi by toto pravidlo mělo opět negativní důsledky. Uvedu to na příkladu nákupu zdravotnických prostředků v České republice. Nemocnice nakoupí zdravotnické prostředky z jiného členského státu, na vstupní faktuře bude mít uplatněnou základní sazbu DPH. Pokud by nemocnice měla plný nárok na odpočet, uplatnila by ho v plné výši a DPH by byla neutrální. V České republice jsou však zdravotnické prostředky ve snížené sazbě DPH, tudíž by byla otázka, zda by si nemocnice mohla nárokovat DPH ve výši základní sazby, nebo jen snížené. Pokud by si mohla nárokovat celou výši DPH, kterou zaplatila svému dodavateli, mohlo by to vyvolat otázky ze strany českého správce daně, což by mělo za následek dokazování ze strany nemocnice, že zdravotnické potřeby

⁹⁸ ERNST & YOUNG LLP. Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods: Feasibility and economic evaluation study, Final report [online]. 2015 [cit. 2018-05-02]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf. TAXUD/2013/DE/319.

pořídila z jiného členského státu a nárokovala DPH správně. Avšak nemocnice, které zpravidla poskytují služby osvobozené s nárokem na odpočet, nemají plný nárok na odpočet. Mohly by si nárokovat pouze zlomek ze zaplacené DPH. Zbytek DPH, u kterého nemají nárok na odpočet, představuje pro nemocnici utopený náklad, který mohou dále promítnout v ceně svých služeb a tento náklad přenést na pacienty, nebo na odběratele. Díky tomu, že to samé zboží by pořídili od českého dodavatele se sníženou sazbou daně, utopený náklad by byl menší než v případě pořízení zboží od dodavatele z jiného členského státu. Tím se tento odběratel stane diskriminovaným, jelikož pro nemocnici nebude výhodné díky nastavení DPH systému od něj nakupovat. Pro členské státy a jejich rozpočty by však toto nastavení bylo výhodné z hlediska fiskálního, jelikož by nákupy od dodavatelů z jiných členských států zvýšily příjmy z DPH do státního rozpočtu.

Pokud bude definitivní systém přijat v této podobě, bude vykazovat obrovskou míru harmonizace v rámci Společenství. Z vyjednávání o definitivním systému však vyplývá, že jednotlivé členské státy stále chtějí mít svou vlastní suverenitu a rozhodovat si o lokální daňové politice. Z toho důvodu se zdají nemyslitelné jakékoli snahy o absolutní harmonizaci sazeb v celém Společenství. Mým návrhem by bylo harmonizovat na území celého Společenství seznamy zboží a služeb, které by patřily do základní, první snížené, případně do druhé snížené sazby. V takovém scénáři by měl daňový subjekt jistotu, že pokud uplatní na dané zboží první sníženou sazbu v Německu, na to samé zboží by mohl uplatnit první sníženou sazbu i při dodávání zboží do České republiky. Jediné, co by potřeboval zjistit, by byla výše první snížené sazby v České republice. Jednotlivé členské státy by nepřišly o možnost určování výše sazeb, přišly by však o možnost určit, jaké zboží se do této sazby dostane. Toto řešení považuji za rozumný kompromis, který sníží administrativní zátěž podniků, přičemž jednotlivé členské státy nepřijdou o svou suverenitu.

Závěr

Evropská komise po více než 40 letech fungování systému DPH na území Společenství představila nový návrh definitivního systému, který by měl ten stávající nahradit. Zahájila mezi veřejností diskusi, jak by takový systém měl vypadat. Evropský hospodářský a sociální výbor by přivítal změnu, která by však byla postupná, a jako nejlepší řešení vidí variantu zavedení zdanění v členském státě spotřeby a zachování zásad současného systému spolu s postupným zavedením mechanismu reverse charge. Evropská komise po zvážení všech variant nakonec představila systém, který by byl zaváděn postupně, na základě principu země spotřeby, avšak namísto mechanismu reverse charge představila zdanění sledující tok zboží.

Postupné zavádění definitivního systému spočívá v tom, že i v novém systému by se ze začátku udržovaly prvky starého systému díky konceptu CTP. Jestliže osoba povinná k dani bude disponovat touto certifikací, bude moci stále využívat některých zjednodušení současného systému DPH. Pokud je odběratel CTP, dodavatel na dodávku zboží neuplatní DPH, místo plnění bude v členském státě, kde přeprava končí. Pokud odběratel CTP nebude, uplatní se definitivní systém. Místo plnění při dodání zboží bude v místě, kde přeprava skončí, odvede tam DPH, aniž by se dodavatel musel v této zemi registrovat. To bude probíhat prostřednictvím OSS. Prostřednictvím jediného DPH přiznání, odvede skrze OSS DPH do těch členských států, ve kterých by jinak měl povinnost se zaregistrovat. Toto opatření podnikům ušetří administrativní náklady v podobě registrace v jiných členských státech a podávání přiznání a případně jiných hlášení v těchto členských státech. Na druhou stranu budou muset nést riziko administrativních chyb, které mohou vznikat kvůli používání dvou různých režimů, přiřazování přeprav u řetězových transakcí, nést administrativní náklady související se zavedením definitivního systému, jako jsou náklady na registraci k OSS či náklady na certifikaci a nastavení IT systémů pro sledování statusu odběratele. Další administrativní překážkou bude uplatňování sazeb v těch členských státech, kam zboží dodávají. V této souvislosti bych doporučovala harmonizovat seznamy zboží a služeb, na které se uplatňují jednotlivé sazby. V takovém případě by stačilo subjektům určit, jakou sazbu uplatňují na lokální prodeje daného zboží, a měly by zároveň jistotu, že stejnou sazbu daně by uplatnily i při dodávání do jiných členských států. Velmi nevýhodný bude tento systém však pro správce daně, jelikož budou muset vést registry CTP,

kontrolovat uplatnění režimů, vybírat za jiné správce daně DPH, přeposílat peníze, kontrolovat subjekty pro jiné správce daně, vést případné spory s těmito správci a strpět s tím spojené administrativní náklady. Definitivní systém jako celek by měl mít pozitivní ekonomický dopad na ekonomiky členských států, neboť omezí karuselové podvody tak, jak je dnes známe. To zvýší daňové příjmy všech členských států.

Cíle této práce byly splněny, neboť definitivní systém tak, jak je navrhován v roce 2018, byl zanalyzován, pravidla definitivního systému byla aplikována na modelové příklady intrakomunitárních plnění, která byla pomocí schémat vizualizována. Jednalo se o dodání zboží, modifikované dodání zboží, kdy přeprava končí v jiném členském státě, než ve kterém je usazen odběratel, zasílání zboží, dodání zboží prostřednictvím konsignačních skladů a call-off skladů, dodání zboží prostřednictvím třístranné transakce a vícestranné transakce. U každého typu modelových příkladů byly uvedeny výhody a nevýhody v souvislosti se zdaněním podle různých režimů pro přímo zapojené daňové subjekty, správce daně a celé Společenství. Diskuse k jednotlivým typům byla obsahem poslední kapitole této práce a přidala svůj vlastní návrh k vylepšení definitivního systému DPH.

Seznam použité literatury a pramenů

- BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů. Vydání 5., aktualiz. Praha: BOVA POLYGON, 2013. ISBN 978-80-7273-171-8.
- BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2016. ISBN 978-80-7273-176-3.
- BERNARDI, Luigi, Mark CHANDLER a Luca GANDULLIA, ed. Tax systems and tax reforms in new EU members. Paperback ed. London [u.a.]: Routledge, 2005. ISBN 04-153-4988-5.
- BORIA, Pietro. Taxation in European Union. Vydání 2. New York, NY: Springer Berlin Heidelberg, 2017. ISBN 978-3-319-53918-8.
- Consignment and Call-off Stock: VAT Global [online]. [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: <https://www.vatglobal.com/vat-compliance-technical-vat-guides/consignment-and-call-off-stock>.
- ERNST & YOUNG LLP. Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods: Feasibility and economic evaluation study, Final report [online]. 2015 [cit. 2018-05-02]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf. TAXUD/2013/DE/319.
- Evropská komise, Generální ředitelství pro daně a celní unii, Nepřímé zdanění a správa daní – DPH, In: Příručka k zjednodušenému jednomu správnímu místu pro DPH [online]. 23. 10. 2018 [cit. 2018-03-25]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_cs.pdf#one_stop.
- Evropská komise, Sazby daně z přidané hodnoty [online]. [cit. 2018-02-19]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tic/public/vatRates/vatrates.html.

- Evropská komise. Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods: Feasibility and economic evaluation study, Inception report [online]. 2014 [cit. 2018-05-02]. Dostupné z: <https://circabc.europa.eu/sd/a/d580d7f2-eb0e-4f68-b0f6-b0bd62ef90c6/31ANN%20-%20Inception%20Report%20-%20Annex%20to%20WP%2031.pdf>. TAXUD/2013/DE/319.
- Evropská komise: VAT EXPERT GROUP. Belgie, ročník 2016, taxud.c.1(2016)5532134, VEG No 057. Dostupné z: <https://circabc.europa.eu/sd/a/1f174f75-8a88-4f58-94b0-c2d748371ab6/57%20-%20Definitive%20regime%20for%20intra-EU%20trade%20-%20First%20step%20-%20Issues%20to%20be%20examined.pdf>.
- Informace pro plátce DPH k vybraným ustanovením zákona: Finanční správa [online]. [cit. 2018-03-31]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/info-pro-platce-dph-k-vybranim-u-z>.
- Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. L 268/1, 12. 10. 2010. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/reg/2010/904/oj>.
- 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: Úřední věstník Evropské unie. L 290/1, 20. 10. 2012. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/reg/2012/967/oj>.
- Návrh Nařízení Rady, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010, pokud jde o certifikované osoby povinné k dani. COM(2017)0567 final - 2017/0248 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523784548863&uri=CELEX:52017PC0567>.
- Návrh Prováděcího nařízení Rady, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o některá osvobození od daně pro plnění uvnitř Společenství. COM(2017) 568 final - 2017/0249 (NLE), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523785544061&uri=CELEX:52017PC0568>.

- Návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>.
- Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o harmonizaci a zjednodušení určitých pravidel v systému daně z přidané hodnoty, a která zavádí konečný systém zdanění obchodu mezi členskými státy. 2017/0251 (CNS), 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1523352896585&uri=CELEX:52017PC0569>.
- NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Vydání 4. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby. In: Úřední věstník Evropské unie. L 284/1, 26. 10. 2013. Dostupné z: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2013/1042/oj.
- 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. In: Úřední věstník Evropské unie. L 77/1, 23. 3. 2011. Dostupné z: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/oj.
- První směrnice Rady č. 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. In: Úřední věstník Evropské unie. 71/1301, 14. 4. 1967. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/1967/227/oj>.
- SCOPPIO, Maria-Elena. Re: VAT Forum [příspěvek v diskuzním fóru]. Konference o definitivním systému DPH: Vysoká škola ekonomická v Praze. 26. 1. 2018.
- Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o budoucnosti DPH - Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém

DPH uzpůsobený jednotnému trhu. COM(2011) 851, 6. 12. 2011. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A52011DC0851>.

- Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru, Opatření v návaznosti na Akční plán v oblasti DPH Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí. COM(2017) 566, 4. 10. 2017. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52017DC0566>.
- Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu v oblasti DPH, Směrem k jednotné oblasti DPH v EU - Čas přijmout rozhodnutí. COM(2016) 148, 7. 4. 2016. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=COM:2016:148:FIN>.
- Sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu, Akční program pro snižování administrativní zátěže v Evropské unii, Plány snižování zátěže v jednotlivých odvětvích a činnosti v roce 2009. COM(2009) 544, 22. 10. 2009. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52009DC0544>.
- Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. L 347/1, 11. 12. 2006. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>.
- Směrnice Rady č. 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby. In: Úřední věstník Evropské unie. L 44/11, 20. 2. 2008. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2008/8/oj>.
- Soudní dvůr Evropské unie: Europa.eu [online]. [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/court-justice_cs.
- Staněk, Tomíček & Partners, s.r.o. Změny legislativy EU v oblasti daně z přidané hodnoty: Tax News [online]. Leden 2018 [cit. 2018-03-31]. Dostupné z: http://www.stanek-tomiczek.com/documents/tax_news/01_2018.pdf.
- Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru na téma „Zelená kniha o budoucnosti DPH – Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH“. In: Úřední věstník

- Evropské unie. C 318/87, 29. 10. 2011. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:52011AE1168>.
- STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. VAT frauds (carousel frauds). Praha: Leges, 2017. Teoretik. ISBN 978-80-7502-201-1.
 - Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report: TAXUD/2015/CC/131 [online]. 18. září 2017 [cit. 2018-04-11]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf.
 - SYMONS, Susan, Neville HOWLETT a Katia RAMIREZ ALCANTARA. The impact of VAT compliance on business: PricewaterhouseCoopers LLP [online]. Zář 2010 [cit. 2018-03-30]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/pdf/impact-of-vat.pdf>.
 - Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. In: Úřední věstník Evropské unie. L 145/1, 13. 6. 1977. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/1977/388/oj>.
 - TEPPEROVÁ, Jana a Hana ZÍDKOVÁ. Texts for "Taxation in the CR and EU": Srpen 2015. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomica, 2015. ISBN 978-80-245-2107-7.
 - VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR. 11., aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 1997. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.
 - VAT Gap: Europa.eu [online]. [cit. 2018-03-30]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en
 - VAT Gap: Frequently asked questions: European Commission - Fact Sheet, MEMO/17/3442 [online]. In: Press Release Database. 28. 9. 2017 [cit. 2018-03-31]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-3442_en.htm.

- ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.
- Základní informace o EU: Europa.eu [online]. [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_cs.
- Zelená kniha o budoucnosti DPH Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH. COM(2010) 695, 1. 12. 2010. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A52010DC0695>.
- Zvláštní režim jednoho správního místa u služeb rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikačních a elektronicky poskytovaných od 1. 1. 2015 (tzv. Mini One Stop Shop): Finanční správa [online]. [cit. 2018-03-26]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/mini-one-stop-shop/zvlastni-rezim-jednoho-spravniho-mista-mini-one-stop-shop-5227>.

Seznam schémat

Schéma 1 – Dodání zboží mezi dvěma členskými státy – osoby povinné k dani.....	17
Schéma 2 – Zasilání zboží mezi 2 členskými státy.....	18
Schéma 3 – Platby DPH v režimu MOSS.....	20
Schéma 4 – Třístranný obchod mezi třemi osobami registrovanými k dani.....	23
Schéma 5 – Režim konsignačního skladu.....	25
Schéma 6 – Karuselový podvod	30
Schéma 7 – Etapy přechodu na definitivní systém DPH	38
Schéma 8 – Schéma přiřazení přepravy pod písmenem i).....	43
Schéma 9 – Schéma přiřazení přepravy pod písmenem ii).....	44
Schéma 10 – Dodání do jiného členského státu CTP a non CTP	49
Schéma 11 – Dodání zboží do jiného členského státu (modifikace) - CTP.....	50
Schéma 12 - Dodání zboží do jiného členského státu (modifikace) – non CTP.....	51
Schéma 13 – Zasilání zboží do jiných členských států.....	54
Schéma 14 – Dodání zboží prostřednictvím konsignačního skladu	57
Schéma 15 – Dodání zboží prostřednictvím call-off skladu, dodavatel i odběratel CTP	59
Schéma 16 – Dodání zboží prostřednictvím třístranného obchodu – odběratelé CTP	62
Schéma 17 – Dodání zboží prostřednictvím třístranného obchodu – odběratelé non-CTP	63
Schéma 18 – Dodání zboží prostřednictvím třístranného obchodu – CTP a non-CTP odběratelé	64
Schéma 19 – Dodání zboží prostřednictvím vícestranného obchodu	67
Schéma 20 – Podvod na DPH v definitivním systému	72

Příloha č. 1

Sazby DPH členských států pro MOSS ke dni 19.2.2018

(v %)

Členský stát	Typ sazby	Služby rozhlasového a televizního vysílání	Elektronicky poskytované služby	Telekomunikační služby
Belgie	Základní	21	21	21
Bulharsko	Základní	20	20	20
Česká republika	Základní	21	21	21
Dánsko	Základní	25	25	25
Estonsko	Základní	20	20	20
Finsko	Základní	24	24	24
Francie	Snížená	10 (#1)	5.5 (#2)	-
	Snížená	-	2.1 (#3)	-
	Základní	20 (#0)	20	20
Chorvatsko	Základní	25	25	25
Irsko	Základní	23	23	23
Itálie	Snížená	-	4 (#2)	-
	Základní	22	22	22
Kypr	Základní	19	19	19
Litva	Základní	21	21	21
Lotyšsko	Základní	21	21	21
Lucembursko	Snížená	3	-	-
	Základní	17 (#5)	17	17
Maďarsko	Základní	27	27	27
	Základní	-	-	5 (#4)
Malta	Základní	18	18	18
Německo	Základní	19	19	19
Nizozemí	Základní	21	21	21
Polsko	Snížená	8	-	-
	Základní	23 (#6)	23	23
Portugalsko	Základní	23	23	23
Rakousko	Snížená	10	-	-
Rakousko	Základní	-	20	20
Rumunsko	Základní	19	19	19
Řecko	Základní	24	24	24
Slovensko	Základní	20	20	20
Slovinsko	Základní	22	22	22
Spojené království	Základní	20	20	20
Španělsko	Základní	21	21	21
Švédsko	Základní	25	25	25

Zdroj: Evropská komise, Sazby daně z přidané hodnoty [online]. [cit. 2018-02-19]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/tic/public/vatRates/vatrates.html.

#0 : Nabídka servisu triple play

#1 : Nabídka TV

#2 : eKnihy

#3 : eNoviny

#4 : Pouze pro přístup k internetu, jak je definováno v bodě 2 článku 2 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/2120

#5 : Příjem služeb rozhlasového a televizního vysílání, jejichž obsah je výhradně pro dospělé, bez ohledu na použitou elektronickou komunikační síť

#6 : Služby související s pronájmem audio a video obsahu na požádání.