



Česká republika
Nejvyšší kontrolní úřad

Bundesrechnungshof

ZPRÁVA O KOORDINOVANÉ KONTROLE

daně z přidané hodnoty v režimu MOSS
provedené NKÚ a BRH



Červenec 2019

Nejvyšší kontrolní úřad, www.nku.cz

Bundesrechnungshof, www.bundesrechnungshof.de

Obsah

1.	Úvodní slovo	5
2.	Úvod	6
3.	Shrnutí výsledků koordinované kontroly	7
4.	Obecné informace o režimu MOSS	10
5.	Organizace režimu MOSS	11
5.1	V České republice	11
5.2	Ve Spolkové republice Německo	11
5.3	Podstatné rozdíly	12
6.	Kontrola správy DPH v režimu MOSS	13
6.1	Registrace k režimu MOSS	13
6.1.1	V České republice	13
6.1.2	Ve Spolkové republice Německo	14
6.1.3	Ověření předmětu plnění	14
6.1.4	Ověření existence provozovny	14
6.1.5	Vyhodnocení a doporučení	15
6.2	Daňové přiznání	15
6.2.1	Podání daňového přiznání v České republice	15
6.2.2	Podání daňového přiznání ve Spolkové republice Německo	16
6.2.3	Chybějící daňové přiznání	16
6.2.4	Nulové daňové přiznání, popř. žádná vykázaná plnění v jednotlivých členských státech	17
6.2.5	Vyhodnocení a doporučení	18

6.3	Záznamní povinnosti	18
6.3.1	Chybějící právní úprava EU	18
6.3.2	Vyhodnocení a doporučení	19
6.4	Platba a vymáhání	19
6.4.1	Platby a jejich upomínání v České republice	20
6.4.2	Platby a jejich upomínání ve Spolkové republice Německo	21
6.4.3	Vymáhání v České republice a Spolkové republice Německo	21
6.4.4	Vyhodnocení a doporučení	21
6.5	Kontrola	22
6.5.1	Kontrola v České republice	22
6.5.2	Kontrola ve Spolkové republice Německo	22
6.5.3	Vyhodnocení a doporučení	23
6.6	Řízení rizik	24
6.6.1	Údaje o plněních v režimu MOSS v tuzemském daňovém priznání ve státě identifikace	24
6.6.2	Údaje o plněních v režimu MOSS ve zvláštním daňovém priznání ve státě spotřeby	24
6.6.3	Vyhodnocení a doporučení	25
6.7	Vyhledávací činnost	25
6.7.1	Situace v České republice	25
6.7.2	Situace ve Spolkové republice Německo	25
6.7.3	Vyhodnocení a doporučení	26
7.	Závěr	27
	Příloha	28
	Seznam zkratk	30

1. Úvodní slovo

Nejvyšší kontrolní úřad České republiky (dále také NKÚ) a Spolkový účetní dvůr Spolkové republiky Německo (Bundesrechnungshof – dále také BRH) řadu let úspěšně spolupracují v oblasti daně z přidané hodnoty (dále také DPH) a společně realizovaly již dvě koordinované kontroly. V této zprávě se poprvé zabývají tématem internetu a daně z přidané hodnoty a zaměřují se tak na směr aktuálního hospodářského vývoje.

Internet je trhem s miliardovým obratem a prognózy mu i do budoucna předpovídají vysoký růst. Je proto důležité dlouhodobě a udržitelně zajistit daňové příjmy z těchto plnění. Prostřednictvím internetu se obchoduje nejen se zbožím, nýbrž jsou poskytovány i elektronické služby. V oblasti zdanění vybraných služeb poskytovaných osobám nepovinným k dani¹ vstoupily v platnost 1. 1. 2015 v rámci EU nové předpisy určující místo plnění.

V této souvislosti byl zaveden nový režim zdanění, takzvaný zvláštní režim jednoho správního místa (dále také MOSS – Mini One Stop Shop). Všechny členské státy byly povinny implementovat směrnici² do národního práva a zavést nový režim zdanění do 1. ledna 2015. Proto se v rámci koordinované kontroly nabízelo ověřit, jak se oba členské státy tohoto úkolu zhostily.

Mezitím členské státy rozhodly, že nový režim zdanění bude od 1. ledna 2021 rozšířen na všechny služby a také na dodávky zboží. Poznatky z kontrolních akcí nejvyšších kontrolních institucí (dále také SAI – Supreme Audit Institution) k režimu MOSS jsou proto obzvlášť důležité a mohou přispět k tomu, aby finanční správy členských států odstranily nedostatky a využily případný potenciál pro zlepšení při vytváření rozšířeného režimu MOSS, takzvaného One Stop Shop (OSS).

Třetí koordinovaná kontrola NKÚ a BRH je opětovným důkazem toho, že obě instituce přikládají DPH velký význam.

1 Konkrétně se jedná o telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby poskytované osobám nepovinným k dani (dále jen elektronické služby).

2 Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008.

» 2. Úvod

Kontrola byla v České republice (dále také ČR) prováděna pod **číslem** 17/12, ve Spolkové republice Německo (dále také SRN) pod číslem VIII 2 - 2016 - 0405.

Předmětem kontroly bylo zdanění elektronicky poskytovaných služeb osobami povinnými k dani v EU osobám nepovinným k dani v EU.

Kontrola zahrnovala **období** od 1. ledna 2015 do 31. srpna 2017.

Cílem kontroly bylo prověřit,

- jak finanční správy obou zemí splnily závazek dle unijního práva zavést režim MOSS,
- jaké problémy se vyskytovaly v praxi,
- do jaké míry je režim MOSS vhodný k zajištění příjmů z daně z přidané hodnoty.

Obě SAI uvedly své poznatky z kontroly v národních zprávách a na jejich základě vypracovaly tuto společnou zprávu.

3. Shrnutí výsledků koordinované kontroly



Pro osoby povinné k DPH (dále jen osoba povinná k dani) v EU, které poskytují elektronické služby osobám nepovinným k dani v EU, platí od 1. ledna 2015 nová pravidla zdanění. Podle těchto nových pravidel se nachází místo zdanění těchto služeb v členském státě, v němž má příjemce služby sídlo, bydliště nebo místo obvyklého pobytu (stát spotřeby).

Osoba povinná k dani by se proto musela zaregistrovat pro daňové účely v každém členském státě, ve kterém má zákazníky. Aby se snížila administrativní zátěž osob povinných k dani, byl zaveden nový dobrovolný režim zdanění (MOSS). Na základě tohoto režimu může osoba povinná k dani veškeré elektronické služby, které poskytla osobám nepovinným k dani v jiných členských státech EU, přiznat ve státě svého sídla (stát identifikace) a tam také zaplatit DPH.

NKÚ a BRH provedly kontrolu režimu MOSS. Analyzovaly právní předpisy, zkoumaly organizaci režimu a ověřovaly výkon postupů uplatňovaných v praxi.

Konkrétně SAI zjistily následující nedostatky:

- **Podmínky pro použití režimu MOSS nejsou dostatečně kontrolovány.**

Režim MOSS může osoba povinná k dani využívat jen na vybrané elektronické služby a jen do členských států, kde nemá provozovnu nebo sídlo. Zatímco orgány české finanční správy ověřovaly, jaké služby osoba povinná k dani poskytuje, německá finanční správa se omezila pouze na ověřování formálních aspektů (srov. body 6.1.1 až 6.1.3). Existenci provozovny v jiném státě nemohl ani jeden ze správců daně spolehlivě zjistit bez údajů poskytnutých osobou povinnou k dani (srov. bod 6.1.4).

- **Chybějící daňová přiznání nejsou státem spotřeby upomínána.**

Orgány finanční správy v ČR i SRN v pozici státu spotřeby neupomínaly osoby povinné k dani k podání daňového přiznání, protože stát spotřeby v režimu MOSS byl schopen zjistit, zda osoba povinná k dani splnila svou povinnost podat daňové přiznání, pouze s velkými administrativními náklady (srov. body 6.2.3 až 6.2.5).

- **Poskytování záznamů o plněních v režimu MOSS není jasně upraveno.**

Pro stát spotřeby je administrativně náročné vyžádat si od osob povinných k dani záznamy a vyhodnocovat je. Orgány finanční správy v obou členských státech proto využily této možnosti pouze v ojedinělých případech za účelem ověření údajů uvedených osobou povinnou k dani v daňových přiznáních. Na úrovni EU chybí také pokyny, jak mají být záznamy uchovávány a zpřístupňovány (srov. bod 6.3).

- **Nedoplatky nejsou vymáhány.**

Orgány finanční správy v obou členských státech neupomínaly v pozici státu spotřeby osoby povinné k dani k zaplacení nedoplatků, protože existovaly problémy s přiřazením plateb DPH k příslušným daňovým přiznáním. Žádosti o vymáhání zasílaly do státu identifikace pouze v ojedinělých případech, protože to je možné pouze tehdy, činí-li výše vymáhané pohledávky více než 1 500 €, řada osob povinných k dani však dlužila výrazně nižší částky. Režim MOSS nepředpokládá, že by stát identifikace vymáhal daňové nedoplatky pro stát spotřeby v jiných případech než na základě žádosti o mezinárodní vymáhání. Každý stát spotřeby musí upomínat osoby povinné k dani a vymáhat na nich nedoplatky samostatně, přestože nedoplatky mohou vzniknout z jednoho daňového přiznání podaného ve státě identifikace (srov. body 6.4.3 a 6.4.4).

- **Daňová přiznání jsou kontrolována pouze formálně.**

Kontroly správnosti vykázané daně v podaných daňových přiznáních u osoby povinné k dani v obou zemích byly provedeny jen v jednotkách případů. Zatímco správci daně v SRN provedli kontroly pouze v pozici státu spotřeby, správce daně v ČR provedl v jednom případě kontrolu v pozici státu identifikace. Kromě toho se ČR ve dvou případech připojila ke kontrolám prováděným jiným státem identifikace (srov. bod 6.5.1). Orgány české finanční správy v pozici státu identifikace navíc kontrolovaly formální náležitosti přijatých daňových přiznání a upomínaly osoby povinné k dani k jejich opravám (srov. bod 6.2.1).

- **Rizika daňových ztrát nejsou identifikována.**

Jak v ČR, tak v SRN musejí osoby povinné k dani plnění v režimu MOSS vykazovat dvakrát: ve zvláštním daňovém přiznání v režimu MOSS a dohromady s ostatními plněními v tuzemském daňovém přiznání. Automatické porovnávání těchto daňových přiznání se neprovádělo, neboť v obou členských státech jsou pro správu DPH v jednotlivých režimech příslušné různé finanční úřady a údaje nejsou navzájem propojeny. Podoba tuzemského daňového přiznání neumožňuje finančním správám v obou členských státech rozpoznat, zda a v jaké výši jsou v něm zahrnuta plnění v režimu MOSS.

Dle názoru NKÚ je však tato informace důležitá, protože osoba povinná k dani je oprávněna uplatnit si ve státě identifikace z těchto plnění nárok na odpočet.

Daňové přiznání v režimu MOSS obsahuje pro stát spotřeby pouze málo informací. Proto měly finanční správy v obou členských státech v pozici státu spotřeby velice málo podnětů ke kontrole z automatizovaného řízení rizik (srov. bod 6.6).

- **Vyhledávání neznámých daňových případů se neprovádí.**

Orgány finanční správy v obou členských státech cíleně nevyhledávaly nepřiznané daňové případy. Zásadně vycházely z toho, že osoby povinné k dani plní své daňové povinnosti, řádně se registrují, podávají daňová přiznání a platí splatnou daň z přidané hodnoty. Nicméně podle dosavadních kontrolních zjištění obou SAI je takový předpoklad v případě internetových prodejů nereálný (srov. bod 6.7).

Obě SAI zastávají názor, že snížení administrativní zátěže daňových subjektů by nemělo být na úkor daňových příjmů. Doporučují proto následující:

- směřovat úvahy na úrovni EU k vytvoření takového systému režimu MOSS, jenž bude bližší praxi. Na základě svých poznatků z kontroly považují SAI za vhodné, aby stát identifikace zaujal významně důležitější úlohu v tomto režimu zdanění;
- zlepšit daňovou kontrolu osob povinných k dani v režimu MOSS. Nezávisle na tom, jak budou v budoucnu stát identifikace a stát spotřeby navzájem spolupracovat, mělo by být prováděno více kontrol. Cílem členských států musí být správné vyměření DPH na území celé EU;
- zajistit intenzivnější spolupráci mezi finančními správami členských států EU a koordinaci jejich postupů při vyhledávání osob povinných k dani neplnících daňové povinnosti.

Doporučení obou SAI mohou přispět k odstranění strukturálních nedostatků v režimu MOSS. To je obzvláště důležité s ohledem na plánované rozšíření na režim OSS od 1. ledna 2021.

NKÚ dále doporučuje svěřit státu identifikace širší kompetence ve všech krocích v tomto režimu, což by mohlo snížit administrativní zatížení osob povinných k dani i orgánů finanční správy.

4. Obecné informace » o režimu MOSS

Režim MOSS byl na území celé EU zaveden k 1. lednu 2015. Umožňuje osobám povinným k dani veškeré elektronické služby poskytované osobám nepovinným k dani v jiných členských státech EU přiznávat a odvádět z nich DPH ve státě identifikace. Předpokladem je, že osoba povinná k dani nemá v příslušném členském státě, v němž poskytuje uvedená plnění, sídlo ani stálou provozovnu.³

Nezávisle na účasti na režimu MOSS je osoba povinná k dani se všemi plněními spravována ve státu identifikace v běžném daňovém režimu.

Předpisy EU opravňovaly stát identifikace pro roky 2015 až 2018, aby si ponechal určitou procentuální část z vybrané DPH (takzvané zádržné). Procentní sazba činila v letech 2015 a 2016 vždy 30 % a v letech 2017 a 2018 vždy 15 %.⁴ Osoba povinná k dani tímto zádržným nebyla dotčena, ta odváděla DPH vždy v plné výši. Od 1. ledna 2019 je zádržné zrušeno.

Rada Evropské unie schválila dne 5. prosince 2017 novou úpravu⁵, která má zjednodušit systém DPH pro osoby povinné k dani poskytující svá plnění prostřednictvím internetu. Od 1. ledna 2021 mají být mj. stávající pravidla režimu MOSS rozšířena na všechny přeshraniční dodávky služeb a zboží osobám nepovinným k dani v EU (režim OSS). Výjimky mají platit pro osoby povinné k dani s nízkým obrátem.

Konkrétní organizaci režimu MOSS upravují různé směrnice a nařízení (viz příloha).

3 30. červnu 2017 bylo v ČR registrováno cca 500 a v SRN cca 2 800 osob povinných k dani.

4 Článek 46 odst. 3 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010.

5 Směrnice Rady (EU) 2017/2455, nařízení Rady (EU) 2017/2454 a prováděcí nařízení Rady (EU) 2017/2459 – všechny z 5. prosince 2017.

5. Organizace režimu MOSS

V režimu MOSS může mít každý členský stát tyto funkce: Jednak může být státem identifikace, což znamená, že odpovídá za registraci, příjem daňových přiznání a odvádění plateb osob povinných k dani usazených v tomto členském státě. Nebo může být státem spotřeby, tzn. že z jiných členských států přijímá registrační údaje a údaje z daňových přiznání, jakož i platby DPH.

5.1 V České republice

Komplexní správu DPH v režimu MOSS vykonává Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále také FÚ pro Jihomoravský kraj), resp. jeho územní pracoviště Brno I, a to bez ohledu na to, zda je ČR v pozici státu spotřeby, nebo státu identifikace. Daňovou kontrolu v režimu MOSS však vykonává tuzemský finanční úřad podle místní příslušnosti k tuzemské DPH.

Za metodické řízení a odborný dohled je odpovědné Generální finanční ředitelství, které zároveň jako koordinátor MOSS vyměňuje informace mezi ČR a jinými členskými státy.

Pro účely správy tuzemské DPH zůstává pro osoby povinné k dani zaregistrované k režimu MOSS místně příslušným správcem daně finanční úřad určený podle místa pobytu nebo sídla.

Režim MOSS byl v ČR plně začleněn do ADIS⁶ jako nový aplikační modul. Speciální funkce v tomto modulu umožňuje všem finančním úřadům identifikovat osoby povinné k dani registrované v režimu MOSS. Tato funkce však není automaticky propojena s ostatními úlohami ADIS, takže např. při zpracování daňového přiznání nebo vkládání kontrolního úkonu do ADIS nemá správce daně v běžném režimu automaticky k dispozici informaci o registraci osoby povinné k dani v režimu MOSS. Správce tuzemské DPH má přístup pouze k údajům z daňových přiznání podaných v rámci běžného režimu DPH, údaje z daňových přiznání v režimu MOSS jsou přístupné pouze na dožádání. Správci daně v režimu MOSS jsou údaje z daňových přiznání v běžném režimu přístupné také pouze na dožádání.

5.2 Ve Spolkové republice Německo

Je-li SRN státem identifikace, potom je příslušný pro správu DPH Federální daňový úřad (dále také FDÚ). Osoby povinné k dani se sídlem v SRN se musejí k režimu MOSS registrovat prostřednictvím internetového portálu FDÚ. Příslušné údaje ukládá FDÚ ve své databázi. Vedle toho FDÚ předává údaje z daňových přiznání a údaje o platbách tuzemských osob povinných k dani jiným členským státům.

⁶ *Automatizovaný daňový informační systém, který využívá Finanční správa ČR pro správu daní.*

Nezávisle na registraci k režimu MOSS jsou osoby povinné k dani ohledně všech plnění daňově vedeny u místně příslušných tuzemských finančních úřadů. Tyto finanční úřady neobdrží žádné informace o tom, že některá z jejich osob povinných k dani využívá režim MOSS. Finanční úřady nemají k dispozici rozhraní pro příslušné dotázání u FDÚ a ani není zajištěno automatické informování finančních úřadů o registraci tuzemské osoby povinné k dani ze strany FDÚ. Pokud finanční úřady tyto informace potřebují, musí kvůli každému jednotlivému případu kontaktovat e-mailem FDÚ.

Je-li SRN státem spotřeby, jsou příslušné ke správě DPH takzvané ústřední finanční úřady⁷, např. pro české osoby povinné k dani Finanční úřad Chemnitz-Süd. FDÚ sice přijímá registrační údaje, údaje z daňových přiznání a údaje o platbách zahraničních osob povinných k dani, za jejich další zpracování jsou ale odpovědné příslušné ústřední finanční úřady. Tyto finanční úřady jsou odpovědné za režim zdanění zahraničních osob povinných k dani v režimu MOSS v SRN, tj. za stanovení, výběr a vymáhání daně i za provádění kontroly.

5.3 Podstatné rozdíly

V SRN jsou za správu DPH v režimu MOSS odpovědné různé orgány finanční správy: FDÚ, je-li SRN státem identifikace, a místně příslušné ústřední finanční úřady, je-li SRN státem spotřeby. V ČR je pro správu DPH v režimu MOSS v obou případech příslušný FÚ pro Jihomoravský kraj.

V SRN nemají místně příslušné finanční úřady v běžném režimu informaci o další registraci osoby povinné k dani v režimu MOSS. Neexistuje automatizovaná výměna informací mezi finančními úřady a FDÚ. V ČR mohou místně příslušné finanční úřady zjistit prostřednictvím rozhraní s FÚ pro Jihomoravský kraj, zda je osoba povinná k dani registrována v režimu MOSS. Je tak umožněna automatizovaná výměna informací o registraci mezi příslušnými správci daně.

Obě SAI považují výměnu těchto informací za důležitou. Pouze pokud je finanční správa informována o účasti osoby povinné k dani v režimu MOSS, může ověřit, zda osoba povinná k dani správně vykázala své transakce v běžném režimu.

⁷ Ústřední finanční úřady jsou vybrané finanční úřady s místní příslušností pro správu daně z přidané hodnoty osob povinných k dani z jiných států. Každý z těchto finančních úřadů je příslušný pro státy přiřazené do jeho příslušnosti.

6. Kontrola správy DPH v režimu MOSS

6.1 Registrace k režimu MOSS

6.1.1 V České republice

Osoba povinná k dani podává přihlášku k registraci k režimu MOSS pouze elektronicky přes daňový portál Finanční správy ČR u FÚ pro Jihomoravský kraj.

Před vyřízením přihlášky provede ADIS u osoby povinné k dani automatickou kontrolu, zda není registrována k režimu MOSS v jiném členském státě nebo zda neexistují důvody⁸, které brání její registraci do režimu MOSS.

Úřední osoba správce daně vlastní činností ověřuje:

- správnost údajů o sídle firmy a provozovnách v jiných členských státech uvedených v přihlášce,
- správnost údajů o osobě zastupující osobu povinnou k dani dle údajů uvedených v obchodním rejstříku,
- doručení plné moci, příp. listiny k pověření, k přístupu oprávněné osoby do aplikace MOSS a správnost údajů o zmocniteli,
- správnost údaje o datu poskytnutí první služby,
- předmět předpokládaného plnění.

ADIS spouští čtyřikrát do roka automatickou kontrolu údajů rozhodných pro zrušení registrace k režimu MOSS. V kontrolovaném období zrušil FÚ pro Jihomoravský kraj z moci úřední 55 registrací v tomto režimu.

Registrační záznamy zahraničních osob povinných k dani, které jsou registrovány k režimu MOSS ve svém členském státu, jsou shromážděny v české databázi pro režim MOSS, která umožňuje vyhledávání dle různých podmínek. Změny registračních dat osob povinných k dani (např. změna adresy) si členské státy mezi sebou neposílají. Proto Finanční správa ČR zavedla systém dotazování na aktuální registrační data, např. při prvním zaslání údajů z daňového přiznání z jiného členského státu či při vrácení daně (např. ověřování bankovního účtu).

⁸ Například pokud osoba povinná k dani v minulosti opakovaně porušila pravidla režimu MOSS.

6.1.2 Ve Spolkové republice Německo

Německá osoba povinná k dani podává přihlášku k registraci k režimu MOSS FDÚ a proces registrace probíhá elektronicky. Systém přitom ověřoval pouze formální aspekty, např.:

- zda osoba povinná k dani podléhá DPH pod uvedeným daňovým identifikačním číslem,
- zda osoba povinná k dani již byla evidována v databázi osob povinných k dani přihlášených k režimu MOSS.

Systém naopak neověřoval,

- zda osoba povinná k dani poskytuje nebo by mohla poskytovat plnění spadající pod režim MOSS,
- zda předmět činnosti osoby povinné k dani vůbec připouští plnění v režimu MOSS.

FDÚ zasahoval manuálně do systému pouze tehdy, pokud chybné údaje vedly k přerušení elektronicky probíhajícího procesu. Obsahovou kontrolu FDÚ neprováděl.

Pokud se registruje zahraniční osoba povinná k dani k režimu MOSS ve svém členském státě, provádí tento stát jako stát identifikace ověření údajů a zasílá je FDÚ. FDÚ předával tyto údaje příslušnému ústřednímu finančnímu úřadu (srov. bod 5.2). Pokud se přitom jednalo o osobu povinnou k dani z ČR, zaslal FDÚ údaje Finančnímu úřadu Chemnitz-Süd. Před přijetím do režimu MOSS a přidělením příslušného daňového čísla tento finanční úřad pouze ověřoval, zda již bylo zahraniční daňové identifikační číslo evidováno v SRN.

6.1.3 Ověření předmětu plnění

Základním předpokladem pro využívání režimu MOSS je skutečnost, že osoba povinná k dani poskytuje nebo by mohla poskytovat telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby osobám nepovinným k dani. Dle právní úpravy EU se však při registraci k režimu MOSS nevyžadují údaje o předpokládaném plnění.⁹ Správci daně si proto musejí tyto informace explicitně vyžádat u osoby povinné k dani, chtějí-li posoudit přípustnost žádosti o registraci.

V ČR správce daně zrušil cca 7 % registrací z důvodu neposkytování vybraných služeb po dobu nejméně osmi po sobě následujících kalendářních čtvrtletí. Kromě toho minimálně v jednom případě osoba povinná k dani od počátku registrace k režimu MOSS poskytovala a v režimu MOSS vykazovala služby, na které nelze tento režim využít. Nesprávně tak odvedla DPH ve výši cca 21 000 € místo do ČR do jiných členských států EU. Postupně však začal FÚ pro Jihomoravský kraj aktivně ověřovat předpokládaný předmět plnění již při registraci a zpětně prověřuje i případy již zaregistrovaných a dosud neprověřených osob povinných k dani.

FDÚ rovněž zrušil registraci, pokud osoba povinná k dani po dobu nejméně osmi po sobě následujících kalendářních čtvrtletí neposkytovala žádné služby v režimu MOSS. V rámci registrace však předmět plnění neověřoval.

6.1.4 Ověření existence provozovny

Do režimu MOSS nelze zahrnout elektronické služby poskytované osobám nepovinným k dani v členských státech, v nichž má osoba povinná k dani sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu. Osoba povinná k dani je povinna uvádět tato plnění v tuzemském daňovém přiznání v členském státě provozovny. Informace o existenci provozovny proto patří k povinným údajům při registraci. Pokud osoba povinná k dani při registraci neuvede žádnou provozovnu, nemůže německá ani česká finanční správa spolehlivě ověřit, že tento stav odpovídá skutečnosti. Dosud

⁹ Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 815/2012 ze dne 13. září 2012, Příloha I.

neexistuje žádná databáze, kde by byly tyto informace – jaká osoba povinná k dani má jaké provozovny v jiných členských státech – vzájemně propojeny. Databáze vedené v jednotlivých zemích EU a na úrovni EU nejsou vhodné pro efektivní ověřování existence provozoven ve státech spotřeby.

V případě zatajení informace osobou povinnou k dani v přihlášce nelze informaci o provozovně ověřit.

6.1.5 Vyhodnocení a doporučení

Chybějící informace o předmětu plnění nebo chybějící prověření předmětu plnění může způsobit výpadek daně ve státě identifikace. To se týká zejména případů, kdy osoba povinná k dani poskytuje služby, pro něž se nepředpokládá převedení místa zdanění do státu spotřeby, a tato plnění by tedy měla být přiznána a zdaněna ve státu identifikace.

Obě SAI proto považují za nutné, aby se členské státy identifikace při registraci neomezovaly pouze na formální aspekty. Místo toho by měly prověřit obsah předpokládaného předmětu plnění, protože státu spotřeby chybí pro jeho prověření potřebné informace. Navíc by členské státy měly při registraci postupovat jednotně.

Chybějící informace o existujících provozovnách skrývají riziko, že osoba povinná k dani bude neoprávněně zdaňovat plnění v režimu MOSS, místo aby je uvedla v tuzemském daňovém přiznání v členském státě provozovny. Z fiskálního hlediska sice nevzniká žádná škoda, jedná se však o nesprávnou aplikaci režimu MOSS. Nesprávná aplikace měla vliv na výši zádržného: vyšší plnění ve státě identifikace vedla k vyšší dani, a tedy k vyššímu vyměřovacímu základu pro zádržné. Naopak pro členský stát provozovny to znamenalo, že obdržel nižší daň, než jakou by dostal při správném uplatnění právních předpisů.

Dle názoru BRH by pro ověřování, zda má osoba povinná k dani provozovnu v jiném členském státě, bylo žádoucí zavést jednotný registr provozoven pro celou EU. Pokud by zřízení takového registru nebylo možné, je nutné zajistit kontrolu jiným způsobem, aby byla zabezpečena správná aplikace režimu MOSS.

NKÚ se naproti tomu domnívá, že se zrušením zádržného je omezení EU týkající se provozoven nadbytečné, protože stát provozovny příslušnou DPH obdrží i v rámci režimu MOSS.

6.2 Daňové přiznání

Zdaňovacím obdobím v režimu MOSS je kalendářní čtvrtletí. Osoba povinná k dani je povinna podat do 20. dne po uplynutí každého zdaňovacího období u příslušného správce daně ve svém členském státě identifikace přiznání k DPH. U tohoto správce daně jsou údaje z daňových přiznání uloženy a jsou jiným členským státům na vyžádání k dispozici. Členské státy, v nichž osoba povinná k dani dle daňového přiznání poskytovala služby osobám nepovinným k dani, obdrží údaje o plněních, jež se jich týkají (referenční číslo daňového přiznání, vyměřovací základy a částky daně).

6.2.1 Podání daňového přiznání v České republice

České osoby povinné k dani podávají daňové přiznání elektronicky, prostřednictvím daňového portálu Finanční správy ČR ho zasílají Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj. Systém ADIS automaticky spustí formální kontrolu vyplněných údajů a kontrolu oprávněnosti podání daňového přiznání. V případě zjištění nesprávnosti v podaném daňovém přiznání informuje správce daně daňový subjekt o této chybě telefonicky či prostřednictvím e-mailu. Takový postup nemá oporu v právních předpisech, avšak přístup správce daně snižuje riziko vzniku zbytečných nákladů spojených s komunikací mezi jednotlivými správci daně států spotřeby a osobou povinnou k dani.

Údaje z daňových přiznání přijatých z jiných členských států posílá Generální finanční ředitelství Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj. Pro nahrání údajů z daňových přiznání do ADIS je automaticky spuštěna obecná kontrola vyplněných údajů. V případě, že správce daně zjistí v daňovém přiznání chybně vyplněnou sazbu daně, špatně vypočítanou daň nebo kombinaci obojího, zašle zahraniční osobě povinné k dani na e-mailovou adresu neformální upozornění na tuto chybu.

6.2.2 Podání daňového přiznání ve Spolkové republice Německo

Německé osoby povinné k dani zasílají daňová přiznání elektronickou cestou na FDÚ. Odtud jsou údaje z daňových přiznání bez předchozí kontroly automatizovaně jako datový soubor XML přeposílány jiným členským státům. Údaje z daňových přiznání osob povinných k dani registrovaných k režimu MOSS v jiných členských státech přicházejí rovněž na FDÚ a odtud jsou přeposílány příslušným ústředním finančním úřadům. Zde jsou údaje ukládány pod příslušnými daňovými čísly a jsou k dispozici pro další zpracování.

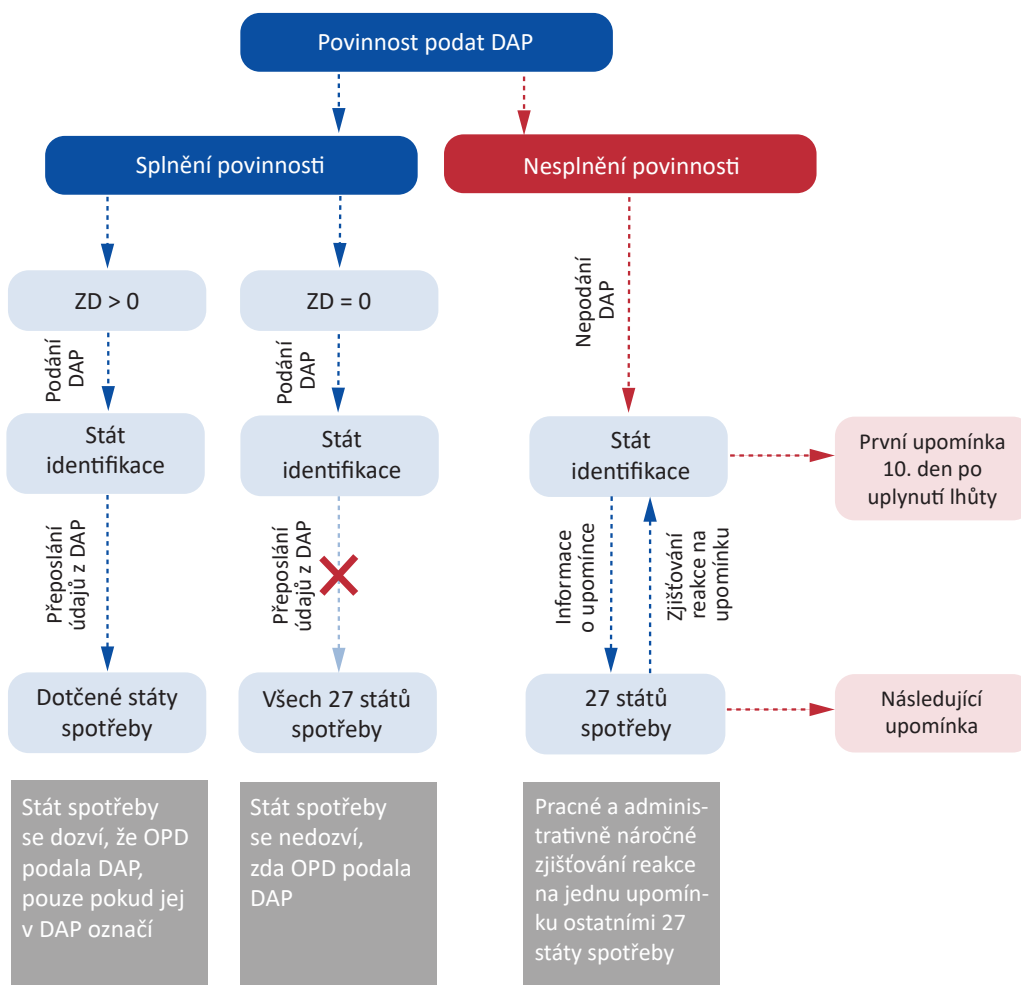
BRH zjistil, že tyto úřady přijímaly zpravidla daňová přiznání z jiných členských států, aniž by je kontrolovaly. Obsahové kontroly téměř neprováděly. Finanční úřady zdůvodňovaly svůj postup tím, že daňová přiznání v režimu MOSS obsahovala příliš málo informací na to, aby bylo možné vybrat případy vhodné ke kontrole. Kromě toho chyběly personální kapacity pro vyjasňování stavu věci.

6.2.3 Chybějící daňové přiznání

Osoba povinná k dani je ve státě identifikace povinna vždy do 20. dne po uplynutí čtvrtletí podat daňové přiznání k DPH v režimu MOSS. To platí i tehdy, pokud v daném čtvrtletí neposkytla v režimu MOSS žádné plnění. Mechanismus dohledu nad podáváním daňového přiznání je upraven unijními právními předpisy¹⁰ a umožňuje několik situací uvedených ve schématu č. 1.

¹⁰ Článek 60a věty 1 až 3 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011 v platném znění.

Schéma č. 1: Dohled nad podáním daňového přiznání



Dle platného práva EU končí příslušnost státu identifikace zasláním první upomínky k podání daňového přiznání. Pro všechna další upomínání a další kroky ke stanovení a výběru daně z přidané hodnoty je příslušný stát spotřeby. Musí-li stát identifikace ve třech po sobě jdoucích čtvrtletích upomínat podání daňového přiznání a daňové přiznání za každé z těchto čtvrtletí nebylo podáno do deseti dnů po upomínce, je osoba povinná k dani z režimu MOSS vyloučena. Další sankce právo EU nepředpokládá. V běžném režimu zdanění naopak mají správci daně v SRN i ČR různé prostředky k vynucení podání daňového přiznání.

Např. FÚ pro Jihomoravský kraj vystavil v kontrolovaném období v pozici státu identifikace 449 upomínek k podání daňového přiznání, přičemž na cca 80 % upomínek osoby povinné k dani reagovaly.

6.2.4 Nulové daňové přiznání, popř. žádná vykázaná plnění v jednotlivých členských státech

Nezávisle na tom, zda osoba povinná k dani v daném čtvrtletí poskytovala plnění v režimu MOSS, je povinna podat daňové přiznání:

- Pokud v daném čtvrtletí neposkytla plnění v režimu MOSS v žádném členském státě, podává nulové daňové přiznání ve svém státě identifikace. Ostatní členské státy tuto informaci automaticky neobdrží, v případě zájmu se na ni musejí u příslušného státu identifikace aktivně dotázat.

- Pokud v daném čtvrtletí neposkytla v některých členských státech plnění, nejsou tyto členské státy uvedeny v daňovém přiznání. Stát identifikace je neinformuje o tom, že osoba povinná k dani pro ně v daném čtvrtletí nepřiznala žádná plnění. Pokud by chtěly zjistit, proč pro osobu povinnou k dani nejsou uvedeny žádné údaje, musejí se na údaje z daňového přiznání u státu identifikace aktivně dotázat.

Pokud k zahraniční osobě povinné k dani nejsou za dané čtvrtletí k dispozici žádné údaje z daňového přiznání, nevědí správci daně v SRN ani v ČR,

- zda osoba povinná k dani podala nulové daňové přiznání,
- zda v SRN, resp. v ČR, neposkytovala žádná plnění, a proto v daňovém přiznání k těmto členským státům neuvedla žádné údaje,
- zda osoba povinná k dani i přes upomínku státu identifikace dosud daňové přiznání nepodala.

Příslušní správci daně v pozici státu spotřeby obou členských států proto nezasílali žádné upomínky k podání daňového přiznání. V ČR kromě toho správce daně aplikuje takzvanou právní fikci nuly. To znamená, že pokud není podáno daňové přiznání, má se za to, že je daň ve výši 0 €.

6.2.5 Vyhodnocení a doporučení

Rozdělení úkolů mezi stát identifikace a stát spotřeby je ve vztahu k dohledu nad podáváním daňového přiznání poměrně nepraktické. V pozici státu spotřeby mohou SRN i ČR pouze se značnými administrativními náklady zjistit, proč pro určitou osobu povinnou k dani nejsou uvedena žádná data o plnění v režimu MOSS. Aby předešly neoprávněným upomínkám, musejí se nejdříve v každém jednotlivém případě dotázat státu identifikace, zda osoba povinná k dani podala daňové přiznání a jaký je jeho obsah. Tento postup není vhodný pro využívání v masovém měřítku. Kromě toho by mohla nastat situace, že osoba povinná k dani obdrží upomínky z mnoha členských států, neboť teoreticky by mohl být každý členský stát státem spotřeby. Prakticky vede tato úprava k tomu, že potenciální státy spotřeby chybějící daňová přiznání neupomínají.

NKÚ a BRH zastávají názor, že pro dohled nad procesem podání daňového přiznání a pro kontrolu hodnověrnosti uvedených údajů by měl být příslušný pouze členský stát identifikace, přičemž zjištěné chyby by měl s osobou povinnou k dani vyjasnit. To by vedlo ke snížení administrativních nákladů na straně států spotřeby a zároveň by bylo možné podání daňového přiznání v režimu MOSS vynucovat stejnými prostředky jako v běžném daňovém režimu.

Kromě toho by měly být všechny státy spotřeby za každé čtvrtletí informovány, zda osoba povinná k dani podala daňové přiznání a jaká plnění v daňovém přiznání vykazala, příp. zda v něm vykazala nulu.

6.3 Záznamní povinnosti

6.3.1 Chybějící právní úprava EU

Dle článku 369k směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty je osoba povinná k dani povinna vést záznamy o svých plněních v režimu MOSS. Tyto záznamy na vyžádání poskytuje elektronicky státu spotřeby a státu identifikace. Záznamy musejí být tak podrobné, aby na jejich základě mohly daňové orgány státu spotřeby zjistit, zda je přiznání k dani z přidané hodnoty správné. Co konkrétně musí osoba povinná k dani zaznamenávat, je stanoveno v prováděcím nařízení o DPH¹¹. Jakým způsobem mají být údaje zaznamenávány a v jaké podobě mají být na vyžádání poskytovány, dosud není upraveno. Kromě toho nejsou vyjasněny ještě další otázky:

¹¹ Článek 63c odst. 1 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011 v platném znění.

- Požaduje stát spotřeby údaje u finanční správy státu identifikace, nebo se obrací přímo na osobu povinnou k dani?
- Musí osoba povinná k dani dodat kompletní záznamy pro všechny státy spotřeby, nebo dostačuje, když předloží záznamy vztahující se pouze ke státu spotřeby, který o záznamy požádal?
- Musí osoba povinná k dani předkládat své záznamy v národním jazyce příslušného státu spotřeby?

SAI při provádění kontroly zjistily, že finanční správy obou členských států požadovaly záznamy za účelem prověření údajů vykazovaných osobou povinnou k dani pouze v ojedinělých případech.

6.3.2 Vyhodnocení a doporučení

Záznamy osoby povinné k dani jsou významným zdrojem informací pro správce daně při kontrole údajů v daňových přiznáních. To platí jak pro kontrolu, zda plnění osoby povinné k dani spadají pod režim MOSS, tak pro kontrolu, zda osoba povinná k dani vykazovala daň z přidané hodnoty pro jednotlivé členské státy ve správné výši. Dle poznatků obou SAI k takovým kontrolám téměř nedocházelo. Důvodem tohoto stavu přitom je, že je pro stát spotřeby vyžádání a vyhodnocování záznamů administrativně náročné. Roli zde hrají jazykové bariéry, ale také chybějící závazná právní úprava, jak mají být záznamy vedeny a poskytovány. Vzniká tak nebezpečí, že daňová správa příslušného státu spotřeby nemůže využít záznamy poskytnuté zahraniční osobou povinnou k dani pro účely kontroly, protože jsou údaje zasílány v pro ni nevyhovujícím formátu. Nelze tak kontrolovat vyměřovací základy a nelze správně stanovit DPH.

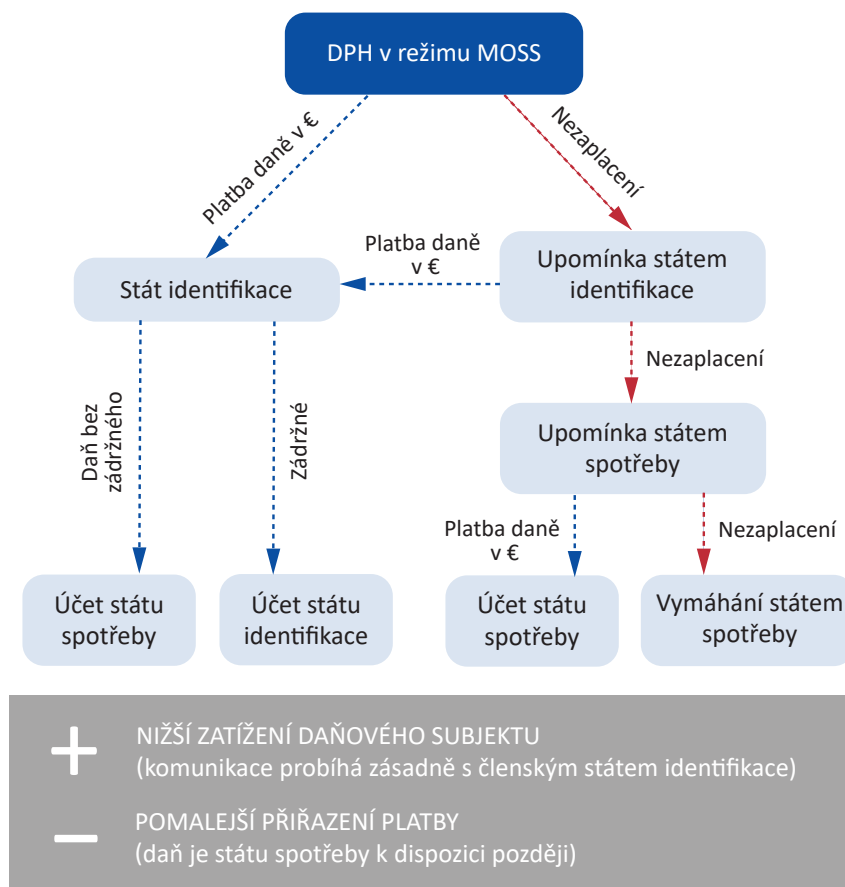
Za účelem etablování přeshraniční kontroly plnění v režimu MOSS doporučují obě SAI, aby bylo na úrovni EU jednotně a závazně upraveno, v jakém formátu mají být evidována plnění a jakým způsobem mají být záznamy poskytovány ostatním členským státům. Závazná právní úprava je důležitá zejména po dobu, kdy zůstane rozdělení úkolů mezi státem identifikace a státem spotřeby beze změny.

6.4 Platba a vymáhání

Osoba povinná k dani uhradí splatnou DPH ve státě identifikace při podání daňového přiznání, nejpozději však do uplynutí lhůty, během které musí být daňové přiznání podáno.¹² Jednotlivé kroky v procesu vymáhání jsou rozděleny mezi stát identifikace a státy spotřeby – viz schéma č. 2.

¹² Článek 369i směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.

Schéma č. 2: Výběr daně z přidané hodnoty v režimu MOSS



Pokud osoba povinná k dani nezplatí daň ani po upomenutí ze strany státu identifikace, případně příslušnost pro následné upominání a vymáhání dotčenému státu spotřeby. Tyto další kroky se řídí právními předpisy státu spotřeby. O převzetí vymáhání nedoplatků je stát spotřeby povinen informovat stát identifikace. Pokud stát spotřeby vybral daň na základě vlastního vymáhání, nepříslušel státu identifikace v tomto případě nárok na odpovídající část zadržného¹³.

6.4.1 Platby a jejich upominání v České republice

FÚ pro Jihomoravský kraj, kromě příjmu plateb daně a jejich následného převodu do států spotřeby, upozorňuje tuzemské osoby povinné k dani telefonicky či e-mailem, že neuhradily daň ve lhůtě splatnosti.

Pokud byla ČR v pozici státu spotřeby, FÚ pro Jihomoravský kraj upomínal a vyzýval k zaplacení daňových nedoplatků osobu povinnou k dani různými způsoby. Přitom však, kromě tří případů, nedodržel právní ustanovení EU pro upominání¹⁴. Vnitřními pravidly správce daně je stanoveno, že nedoplatky osoby povinné k dani do celkové výše 1 500 € nebudou upominány dle tohoto ustanovení.

ČR nepřistoupila k upominání, pokud stát identifikace nepřihradil platby svých osob povinných k dani k příslušným daňovým přiznáním. Z tohoto důvodu nebyly zatím do českého státního rozpočtu zahrnuty příjmy z DPH ve výši 2,8 mil. €. ČR čeká v tomto případě na vyřešení problémů příslušnými státy identifikace.

13 Článek 62 odst. 1 a čl. 63a odst. 3 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011 v platném znění.

14 Článek 63a prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011 v platném znění.

Naopak ČR v pozici státu identifikace obdržela informaci o převzetí vymáhání nedoplatku státem spotřeby pouze ze tří členských států, a to celkem v 18 případech.

6.4.2 Platby a jejich upomínání ve Spolkové republice Německo

V SRN převádí FDÚ platby tuzemských osob povinných k dani příslušným státům spotřeby. Vedle toho přijímá platby zahraničních osob povinných k dani a přeposílá je příslušným ústředním finančním úřadům.

V kontrolovaném období tyto finanční úřady dosud nepoužívaly systém automatického upomínání. Příčinou tohoto stavu byly zejména technické problémy. Došlo tak například k tomu, že finanční úřady neměly současně k dispozici platby a informace o platbách.¹⁵ Finanční úřady nedokázaly přiřadit došlé platby ke konkrétním daňovým případům, takže u některých těchto případů správce daně evidoval nedoplatky, ačkoli osoba povinná k dani platbu uhradila. Problémy se vyskytovaly také tehdy, když osoby povinné k dani podaly více daňových přiznání za jedno zdaňovací období a finanční úřady nedbaly na zásadu zpracování posledního přiznání. K dotazování u státu identifikace v takových případech nedocházelo z důvodu administrativních nákladů s tím spojených. Finanční úřad Chemnitz-Süd proto v některých případech zaslal českým osobám povinným k dani neoprávněně upomínku.

6.4.3 Vymáhání v České republice a Spolkové republice Německo

Zůstanou-li upomínky státu spotřeby bez odezvy, přichází v úvahu dožádání dle směrnice o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek¹⁶. Dle článku 18 této směrnice však není členský stát povinen poskytnout pomoc, činí-li výše vymáhané pohledávky méně než 1 500 €. Obě SAI při kontrole zjistily, že řada osob povinných k dani v režimu MOSS vykazovala výrazně nižší částky. I při součtu částek za několik čtvrtletí byl tento limit překročen jen ojediněle. To mělo za následek, že správci daně v mnoha případech od samého počátku nepodávali žádosti o poskytnutí pomoci při vymáhání. I v případě vyšších nedoplatků využívali správci daně žádosti o pomoc při vymáhání jen minimálně. V běžném daňovém řízení jsou naopak jak v ČR, tak v SRN vymáhány výrazně nižší nedoplatky.

6.4.4 Vyhodnocení a doporučení

Na základě stávající právní úpravy místa plnění přísluší státu spotřeby právo zdanění a náleží mu také příjmy z DPH vybrané v rámci režimu MOSS. Současná legislativa EU mu proto také přisuzuje všechny kompetence v souvislosti se stanovením a výběrem daně. V praxi se však ukazuje, že pro stát spotřeby je prosazení jeho daňových nároků velice administrativně náročné: jednak efektivnímu procesu upomínání brání technické obtíže, jednak z důvodu nízkých nedoplatků nelze využít žádosti o pomoc při vymáhání. Svědčí o tom také skutečnost, že státy spotřeby upomínaly zaplacení daně dle právních předpisů EU pouze v minimální míře. V důsledku toho se členské státy vzdávaly části svých nároků, což vedlo k výpadku daňových příjmů.

Obě SAI proto doporučují znovu na úrovni EU zvážit rozdělení úkolů mezi stát identifikace a stát spotřeby a ověřit, zda na stát identifikace nemůže být přenesena odpovědnost za výběr DPH. Bylo by tak možné zabránit neoprávněným upomínkám, jelikož stát identifikace má k dispozici všechny informace o osobách povinných k dani, které jsou v něm usazeny. Stát identifikace by mohl bez větších administrativních nákladů ověřit skutečnou výši nedoplatků. Další výhody by spočívaly v tom, že by stát identifikace mohl vymáhat také nižší nedoplatky a mohlo by být zajištěno rovné zacházení s plněními v režimu MOSS a plněními v běžném režimu.

¹⁵ Časový odstup činil v některých případech i několik měsíců.

¹⁶ Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření.

Výše minimální částky 1 500 € platné pro žádosti o přeshraniční vymáhání neodpovídá skutečné situaci na digitálním trhu, kde mnoho drobných poskytovatelů poskytuje plnění menšího rozsahu. Tím vzniká mezera ve vymáhání. Jednou z možností, jak tuto mezeru odstranit, by bylo snížení minimální částky. To by ale bylo opět spojeno s vysokými administrativními náklady pro stát identifikace i stát spotřeby. Pokud by byl za proces vymáhání odpovědný stát identifikace, bylo by možné vzniku těchto nákladů předejít.

6.5 Kontrola

V tomto bodě se kontrolou rozumí postup finanční správy prováděný za účelem ověření, zda osoba povinná k dani vykázala svá plnění v plné a správné výši a k tomu přiznala a zaplatila odpovídající daň ve správné výši (tzv. daňová kontrola).

V době provádění koordinované kontroly NKÚ a BRH neexistovala závazná pravidla pro spolupráci členských států při kontrole plnění v režimu MOSS. Mezitím Rada Evropské unie přijala návrhy na změnu nařízení o správní spolupráci. Členské státy tedy mají pro kontrolu plnění v režimu MOSS k dispozici nové nástroje správní spolupráce. V budoucnu mohou například stát identifikace a stát spotřeby provádět společná úřední šetření, aniž by se stát spotřeby vzdával své kontrolní kompetence. Předpokladem je, aby příslušné orgány alespoň dvou států spotřeby požádaly stát identifikace o úřední šetření. Jsou-li splněny podmínky stanovené v nařízení o správní spolupráci, je členský stát identifikace povinen žádosti vyhovět.¹⁷

6.5.1 Kontrola v České republice

V pozici členského státu spotřeby FÚ pro Jihomoravský kraj ani v jednom případě nepřistoupil k provedení daňové kontroly u osob povinných k dani registrovaných v jiných členských státech ani nepožádal o její provedení jiný členský stát. Ve dvou případech se na základě oznámení státu identifikace Generální finanční ředitelství připojilo ke dvěma kontrolám prováděným zahraniční daňovou správou. Připojení proběhlo na základě dotazu zahraniční daňové správy, zda má zkontrolovat i plnění poskytnutá do ČR.

V pozici členského státu identifikace požádal FÚ pro Jihomoravský kraj v jednom případě místně příslušný finanční úřad v ČR o provedení daňové kontroly u plnění v režimu MOSS. Na základě kontroly správce daně zjistil, že předmětné plnění nespadá do režimu MOSS a poskytnuté služby mají být zdaněny v rámci tuzemské DPH. Výše doměřené tuzemské DPH nebyla v době ukončení kontroly NKÚ stanovena, protože správce daně prověřoval další okolnosti rozhodné pro stanovení tuzemské DPH. V rámci tohoto prověřování budou zohledněny výsledky kontroly daňových přiznání podaných v režimu MOSS. Osoba povinná k dani po ukončení kontroly režimu MOSS podala v příslušných státech spotřeby dodatečná daňová přiznání, na základě kterých jí byla vrácena DPH, aniž by tyto členské státy obdržely od Finanční správy ČR informaci o ukončení kontroly DPH včetně jejího výsledku.

6.5.2 Kontrola ve Spolkové republice Německo

V pozici státu spotřeby provedly ústřední finanční úřady u zahraničních osob povinných k dani využívajících režim MOSS pouze malý počet kontrol DPH. Ani v případech, kdy SRN obdržela od státu identifikace informaci o vyloučení osoby povinné k dani z režimu MOSS, nekontrolovaly systematicky, zda osoba povinná k dani nadále poskytovala plnění v SRN – přitom pro takovou činnost by musela být zaregistrována v běžném režimu zdanění. Systematickou kontrolu neprováděly z toho důvodu, že podklady k ověření deklarovaných plnění byly zpravidla k dispozici pouze ve státě identifikace a jejich získání bylo časově velice náročné. Správci daně provádějící

¹⁷ Článek 7 odst. 4a nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 v platném znění.

kontrolu museli za tímto účelem zasílat dopis osobě povinné k dani nebo kontaktovat příslušný stát identifikace a v případě potřeby podat žádost o informace. V kontrolovaném období v jednom případě informovala ČR o plánované kontrole Spolkovou republiku Německo a nabídla jí, že provede také kontrolu plnění v režimu MOSS přiznaných pro SRN.

Jako stát identifikace neprováděl FDÚ žádné kontroly u osob povinných k dani registrovaných v režimu MOSS a usazených v SRN.

6.5.3 Vyhodnocení a doporučení

Změna místa zdanění elektronických služeb a s ní související zavedení režimu MOSS představují podstatnou změnu ve vzájemném vztahu mezi členskými státy. V minulosti měl každý členský stát, který vybral daň, zpravidla současně administrativní příslušnost k výběru celé DPH, a tedy měl všechny informace o osobě povinné k dani. Na základě toho mohl tento členský stát provádět kontroly v kontextu celkové daňové povinnosti osoby povinné k dani. V režimu MOSS jsou administrativní příslušnost státu identifikace a kontrolní kompetence státu spotřeby odděleny: stát identifikace má všechny informace, avšak malý zájem na výběru daní, které nejsou jeho příjmem. Stát spotřeby nemá žádné informace, ale má silný zájem na prosazení svého práva na kontrolu. Z této konstelace vyplývá mnoho otázek, např.:

- Musí osoba povinná k dani počítat s tím a akceptovat, že v jejím podniku budou provádět kontroly správci daně (možná) ze všech ostatních členských států?
- Jak lze překonat jazykové bariéry?
- Pokud stát identifikace vykonává kontrolu, nese potom také odpovědnost a náklady za možnou škodu způsobenou chybným stanovením daně na základě této kontroly?

Obě SAI považují za smysluplné přihlédnout při dalším rozvoji režimu MOSS k těmto úvahám:

- Stát identifikace by měl převzít větší odpovědnost při kontrole osob povinných k dani v režimu MOSS včetně rozdělení vyměřovacích základů mezi státy spotřeby. Pro posílení pozice správce daně státu identifikace hovoří tyto skutečnosti:
 - všechny informace o osobě povinné k dani včetně podkladů z účetnictví jsou k dispozici ve státě identifikace;
 - řízení lze vést v národním jazyce osoby povinné k dani.
- Mají-li být výsledky šetření státu identifikace použitelné pro stanovení daně ve státech spotřeby, měl by stát identifikace požádat státy spotřeby o svolení k provedení této kontroly. Tento postup dosud právní předpisy EU neupravují.
- Dosud není na úrovni EU právně stanoveno, zda připojení státu spotřeby ke kontrole prováděné jiným členským státem u osoby povinné k dani v režimu MOSS je úkonem stavícím lhůtu pro vyměření daně. Zejména není jasné, zda se na tuto situaci vztahuje nové pravidlo uvedené v čl. 7 odst. 4a nařízení o správní spolupráci (viz bod 6.5).
- Osoba povinná k dani může během tří let ode dne, kdy bylo podáno daňové přiznání, předložit ve státě identifikace dodatečné daňové přiznání. V rámci něho může původně deklarovaná plnění v režimu MOSS vyjmout a požadovat vrácení zaplacené DPH. Důvod opravy nemusí uvádět. Za vrácení daně jsou odpovědné státy spotřeby, které jsou povinny elektronicky informovat stát identifikace o jejím vrácení. Nejsou však povinny její vrácení s tímto státem konzultovat. Může tak dojít ke ztrátám na DPH, protože stát spotřeby vrátí DPH v režimu MOSS, aniž by bylo zajištěno zdanění těchto transakcí ve státě identifikace nebo v ostatních státech spotřeby.

Obě SAI zastávají názor, že dosud prováděná kontrolní činnost v režimu MOSS byla nedostatečná. SAI považují za nutné dosáhnout zlepšení daňové kontroly a provádět více kontrol. Nové nástroje správní spolupráce přitom stanovují více povinností pro stát identifikace a mohou tak státu spotřeby pomoci ve výkonu jeho kontrolních povinností. Přitom je jasné, že více kontrol bude prováděno jen tehdy, pokud budou členské státy připraveny spolupracovat. Dle názoru NKÚ budou nové nástroje v praxi využívány jen zřídka, a to z důvodu existence jazykových překážek a nedostatku lidských zdrojů.

6.6 Řízení rizik

Řízením rizik se rozumí systematická analýza detekující rizika daňových ztrát způsobená nesprávnými nebo chybějícími informacemi v daňových přiznáních.

6.6.1 Údaje o plněních v režimu MOSS v tuzemském daňovém přiznání ve státě identifikace

V SRN a v ČR je osoba povinná k dani povinna vykazovat plnění poskytnutá v rámci režimu MOSS dvakrát:

1. ve zvláštním daňovém přiznání (daňové přiznání v režimu MOSS) podávaném správci daně příslušnému pro režim MOSS,
2. v tuzemském daňovém přiznání (daňové přiznání v běžném režimu) podávaném místně příslušnému správci DPH.

Plnění uskutečněná v režimu MOSS jsou v tuzemském daňovém přiznání v ČR i v SRN obsažena v jednom souhrnném řádku určeném pro všechna nezdanitelná plnění. Správci daně tak z daňového přiznání nemohou poznat, zda a v jaké výši jsou v daňovém přiznání zahrnuta plnění v režimu MOSS. Správci daně navíc nemohou pouhým vzájemným porovnáním odhalit rizikovou situaci, kdy osoba povinná k dani uvedla v tuzemském daňovém přiznání jinou hodnotu plnění v režimu MOSS, než jakou uvedla v daňovém přiznání pro režim MOSS.

NKÚ na základě analýzy kontrolního vzorku 104 osob povinných k dani zjistil, že minimálně v 36 % případů vykázaly osoby povinné k dani alespoň v jednom zdaňovacím období hodnotu základu daně v režimu MOSS vyšší, než byla hodnota, kterou uvedly v tuzemském daňovém přiznání. Tento výsledek nasvědčuje tomu, že osoby povinné k dani nepřiznávaly tyto transakce v tuzemských daňových přiznáních ve značném počtu případů správně.

V ČR ani v SRN nelze údaje z tuzemského daňového přiznání automatizovaně a systematicky porovnávat s údaji z daňového přiznání v režimu MOSS, protože daňová přiznání nejsou vzájemně propojena a pro správu DPH v jednotlivých režimech jsou příslušné různé finanční úřady.

6.6.2 Údaje o plněních v režimu MOSS ve zvláštním daňovém přiznání ve státě spotřeby

Zvláštní daňové přiznání pro plnění v režimu MOSS obsahuje pro zjištění vzniku daňové povinnosti pouze tři ukazatele: sazbu DPH ve státě spotřeby, vyměřovací základ a částku daně. Proto měli správci daně v obou státech velice málo podnětů ke kontrole z automatizovaného řízení rizik.

Finanční správa ČR nenastavila v pozici státu spotřeby rizikové profily v rámci zpracování daňových přiznání v režimu MOSS přijatých z jiných členských států.

V SRN vyvinuly jednotlivé ústřední finanční úřady systém manuálního řízení rizik. Porovnávaly výši plnění v jednotlivých čtvrtletích a významné odchylky považovaly za indicii pro určité riziko.

6.6.3 Vyhodnocení a doporučení

Plnění vykazovaná ve zvláštním daňovém přiznání v režimu MOSS nepodléhají žádnému řízení rizik. Uvádění souhrnných údajů o nezdanitelných plněních v tuzemském daňovém přiznání brání v obou státech nastavení rizikových profilů, které by identifikovaly nesoulad mezi údaji o plněních v režimu MOSS v tuzemském daňovém přiznání a v daňovém přiznání v režimu MOSS. Finanční úřady tak mohou jen omezeně kontrolovat, zda osoba povinná k dani správně vykázala svá plnění a zda výnosy z těchto plnění uvedla také v daňovém přiznání k daním z příjmů. Nelze tak vyloučit výpadky daňových příjmů.

Plnění v režimu MOSS tuzemské osoby povinné k dani jsou součástí její hospodářské činnosti. Neměla by tedy být posuzována odděleně od ostatních plnění osoby povinné k dani, nýbrž by měla být zahrnuta do systému řízení rizik. Obě SAI doporučují vytvořit možnost porovnávat údaje v tuzemském daňovém přiznání s údaji v daňovém přiznání v režimu MOSS. BRH například považuje za vhodné zavést zvláštní řádek pro plnění MOSS v tuzemském daňovém přiznání. Tak by mohli správci tuzemské DPH cíleně kontrolovat plnění v režimu MOSS.

NKÚ považuje vzájemné porovnávání údajů z obou daňových přiznání za potřebné ještě z dalšího důvodu: pokud osoba povinná k dani v běžném režimu uplatní nárok na odpočet v souvislosti s plněním v režimu MOSS, měl by příslušný finanční úřad znát výši plnění v režimu MOSS za účelem ověření odpočtu daně na vstupu.

Obě finanční správy mají pouze málo informací o zahraničních osobách povinných k dani registrovaných v režimu MOSS. Pro BRH a NKÚ proto není odůvodnitelné, že existující údaje využívaly tyto finanční správy pouze ke kontrolám plauzibility. Obě nejvyšší kontrolní instituce považují za nutné zajistit zlepšení automatizovaného řízení rizik pro režim zdanění zahraničních osob povinných k dani registrovaných v režimu MOSS a definování možných rizikových parametrů (jako například silné kolísání plnění).

6.7 Vyhledávací činnost

6.7.1 Situace v České republice

Finanční správa ČR v rámci správy DPH nevyhodnocovala trendy elektronického obchodování, neměla k dispozici analytické materiály mapující tuto oblast ani nenastavila systémový mechanismus vyhledávání elektronicky obchodujících osob.

Finanční správa ČR neprováděla speciální vyhledávací činnost orientující se na povinnost registrace do režimu MOSS, a to z důvodu dobrovolné účasti daňových subjektů v tomto režimu. V případě nevyužití režimu MOSS je osoba povinná k dani poskytující vybrané služby do ČR povinna se registrovat u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj jako neusazená osoba. Ani tento finanční úřad neměl koncepci zaměřenou na vyhledávání a prověřování osob, které poskytovaly vybrané služby s místem plnění v ČR.

S cílem podpořit a usnadnit spolupráci členských států EU v boji proti podvodům na DPH byl zřízen multilaterální systém výměny informací v rizikových oblastech DPH (EUROFISC). ČR je členem pracovní skupiny 5 (e-commerce) v rámci EUROFISC. Cílem skupiny je stanovit modalitu pro budoucí výměnu informací.

6.7.2 Situace ve Spolkové republice Německo

FDÚ ani ústřední finanční úřady neprováděly systematickou vyhledávací činnost zaměřenou na vyhledávání nezdaněných obchodních případů spadajících pod režim MOSS. FDÚ i ústřední finanční úřady přijímaly údaje, které jim byly zaslány, a zásadně vycházely z toho, že osoby povinné k dani plnily své daňové povinnosti. Dle poznatků BRH z předchozích kontrol však

nemůže správce daně u plnění poskytovaných prostřednictvím internetu vycházet z takové domněnky. Poznatky z kontrol BRH k tomuto tématu byly již několikrát předmětem projednávání v německém parlamentu. Přispěly k tomu, že finanční správa již toto téma vnímá intenzivněji a věnuje internetovému obchodování větší pozornost.

Vedle vyvíjení úsilí na národní úrovni se SRN podílí také na hledání řešení na úrovni EU. Německá finanční správa je pozorovatelem v pracovní skupině 5 při EUROFISC.

6.7.3 Vyhodnocení a doporučení

Elektronické služby poskytované v EU osobami povinnými k dani ze třetích zemí podléhají více než deset let zdanění ve státě spotřeby. Tento princip byl od roku 2015 rozšířen i na vybrané služby poskytované osobami povinnými k dani z členských států EU. Přesto byla dosavadní mezinárodní součinnost členských států při vyhledávání obchodníků v oblasti e-commerce minimální. V rámci EU neexistují společná pravidla, postupy a mechanismy pro takové vyhledávání. Internetový obchod však bude dále růst a osoby povinné k dani nebudou své služby poskytovat pouze odběratelům v jednom členském státu.

Obě SAI proto považují za vhodné, aby se všechny členské státy EU při vyhledávání osob povinných k dani v oblasti elektronického obchodování shodly na koordinovaném přístupu a vytvořily odpovídající technické a legislativní podmínky k této činnosti. Přitom by členské státy také měly zvážit, jaké informace by mohly být užitečné. Na základě poznatků Finanční správy ČR, vyplývajících z působení v pracovní skupině 5 EUROFISC, zastává NKÚ názor, že by finanční správa měla být oprávněna požadovat údaje o transakcích od poskytovatelů platebních služeb.

Nezávisle na tom se obě SAI shodují, že členské státy mají úzce spolupracovat a vzájemně si vyměňovat informace o rešeršní činnosti a výsledcích vyhledávání neznámých elektronicky obchodujících subjektů.

7. Závěr

NKÚ a BRH dosáhly stanovených cílů této koordinované kontroly. Obě kontrolní instituce získaly hlubší znalosti o správě DPH v režimu MOSS v ČR a SRN. Mezi finančními správami identifikovaly rozdíly v organizaci a postupech správců daně v režimu MOSS. Kromě toho ve svých národních zprávách popsaly strukturální nedostatky, které negativně ovlivňují účinnost správy DPH v režimu MOSS a mohou vést k tomu, že DPH není správně stanovena a vybrána. Koordinovaná kontrola ukázala, že se tyto nedostatky týkají obou členských států.

Strukturální nedostatky režimu MOSS považují BRH a NKÚ za kritické vzhledem k možným výpadkům daňových příjmů a vzhledem k rozšíření režimu v roce 2021. Plánovaným zahrnutím veškerých služeb a přeshraničních dodávek zboží osobám nepovinným k dani by mohlo dojít k významnému rozšíření okruhu osob povinných k dani využívajících zvláštní režim zdanění. Obě SAI vycházejí z předpokladu, že se paralelně s tím odpovídajícím způsobem zvýší objem plnění. Proto – na základě svých národních zpráv z kontroly – předkládají společná doporučení, jak lze režim MOSS zlepšit.

Při realizaci těchto doporučení bude hrát velkou roli, do jaké míry se členskými státy podaří upozadit národní zájmy ve prospěch unijních daňových příjmů. Obě SAI se shodují na tom, že je třeba usilovat o to, aby se všechny členské státy cítily zavázány stanovovat a vybírat daň z přidané hodnoty z plnění v režimu MOSS tak, jako by šlo o jejich vlastní příjmy.

» Příloha

Přehled právních předpisů pro kontrolovanou oblast:

- Kapitola 6 část 3 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (*Úřední věstník Evropské unie* L 347, 11. prosince 2006, str. 1; oprava 2007: L 335, str. 60; oprava 2017: L 336, str. 60).
- Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (*Úřední věstník Evropské unie* L 44, 20. února 2008, str. 11).
- Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (*Úřední věstník Evropské unie* L 268, 12. října 2010, str. 1), v textu také **nařízení o správní spolupráci**.
- 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 (přepracování) (*Úřední věstník Evropské unie* L 77, 23. března 2011, str. 1).
- Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 815/2012 ze dne 13. září 2012, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (EU) č. 904/2010, 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 (*Úřední věstník Evropské unie* L 249, 14. září 2012, str. 3).
- 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 (*Úřední věstník Evropské unie* L 290, 20. října 2012, str. 1).
- 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 (*Úřední věstník Evropské unie* L 284, 26. října 2013, str. 1).
- Nařízení Rady (EU) 2018/1541 ze dne 2. října 2018, kterým se mění nařízení (EU) č. 904/2010 a (EU) 2017/2454, pokud jde o opatření k posílení správní spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty ST/10472/2018/INIT (*Úřední věstník Evropské unie* L 259, 16. října 2018, str. 1).

- Nová úprava k zavedení režimu OSS:
 - Nařízení Rady (EU) 2017/2454 ze dne 5. prosince 2017, kterým se mění nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (*Úřední věstník Evropské unie* L 348, 29. prosince 2017, str. 1).
 - Směrnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ES, pokud jde o určité povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování služeb a prodeji zboží na dálku (*Úřední věstník Evropské unie* L 348, 29. prosince 2017, str. 7).
 - Prováděcí nařízení Rady (EU) 2017/2459 ze dne 5. prosince 2017, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, (*Úřední věstník Evropské unie* L 348, 29. prosince 2017, str. 32).

» Seznam zkratek

ADIS	<i>Automatizovaný daňový informační systém</i>
BRH	Bundesrechnungshof (Spolkový účetní dvůr Spolkové republiky Německo)
ČR	Česká republika
DAP	daňové přiznání
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FDÚ	Federální daňový úřad Spolkové republiky Německo
Komise	Evropská komise
MOSS	Mini One Stop Shop (jedná se o zvláštní režim zdanění založený na principu jednoho správního místa)
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad České republiky
OPD	osoba povinná k dani
OSS	One Stop Shop (systém zdanění MOSS rozšířený na všechny intrakomunitární dodávky zboží a služeb)
SAI	Supreme Audit Institution (nejvyšší kontrolní instituce)
SRN	Spolková republika Německo
ZD	základ daně



**ZPRÁVA O KOORDINOVANÉ KONTROLE
daně z přidané hodnoty v režimu MOSS
provedené NKÚ a BRH**

Červenec 2019