



Kontrolní závěr z kontrolní akce

17/12

Správa daně z přidané hodnoty

Kontrolní akce byla zařazena do plánu kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu (dále také „NKÚ“) na rok 2017 pod číslem 17/12. Kontrolní akci řídil a kontrolní závěr (dále také „KZ“) vypracoval člen NKÚ JUDr. Ing. Jiří Kalivoda.

Cílem kontroly NKÚ bylo posoudit legislativní úpravu daně z přidané hodnoty zejména v oblasti e-commerce, postup finančních a celních orgánů při správě této daně a účinnost kontrolního systému včetně dopadů na příjmy státního rozpočtu.

Kontrolované osoby:

- ✓ orgány finanční správy: Generální finanční ředitelství, Praha (dále také „GFŘ“); Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále také „FÚ pro HMP“); Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Ostrava (dále také „FÚ pro MSK“); Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Brno (dále také „FÚ pro JMK“);
- ✓ orgány celní správy: Generální ředitelství cel, Praha (dále také „GŘC“); Celní úřad Praha Ruzyně.

Kontrola byla u kontrolovaných osob prováděna v období od 9. 5. 2017 do 8. 2. 2018.

Kontrolováno bylo období let 2015–2017 a v případě věcných souvislostí i období předcházející a navazující.

Kontrola byla prováděna jako kontrola paralelní dle *smlouvy o spolupráci mezi Nejvyšším kontrolním úřadem České republiky a Spolkovým účetním dvorem Spolkové republiky Německo*. Výsledky budou zapracovány do společné zprávy.

Námítky proti kontrolnímu protokolu, které podaly GFŘ, FÚ pro JMK, FÚ pro MSK a FÚ pro HMP, byly vypořádány vedoucími skupin kontrolujících rozhodnutími o námítkách. Odvolání, která proti rozhodnutím o námítkách podaly GFŘ, FÚ pro MSK a FÚ pro HMP, byla vypořádána usneseními Kolegia NKÚ.

Kolegium NKÚ na svém X. jednání, které se konalo dne 30. července 2018, **schválilo** usnesením č. 7/X/2018 **kontrolní závěr** v tomto znění:

Klíčová fakta

Tabulka č. 1 – Zasílání zboží a poskytování vybraných služeb od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017

Transakce uskutečněné do ČR		Transakce uskutečněné z ČR	
???	55,988 mil. €	???	106 813 mil. Kč
celková odvedená DPH	DPH odvedená ve zvláštním režimu	celkový uplatněný nárok na odpočet DPH	zasílání zboží do EU s nárokem na odpočet DPH na vstupu

Zdroj: GFŘ.

Vnitrounijní účinnost kontroly DPH je nízká

Nedostatečná mezinárodní výměna informací a nevhodné rozdělení kompetencí mezi správce daně členských států mají za následek, že správci daně nezjistí a nestanoví daň, pokud osoba povinná k dani nepřízná uskutečněné transakce do ČR.

Rozdělení pravomocí mezi členské státy není vhodné

Odpovědnost za výběr DPH má stát spotřeby, přestože většinu úkonů může účinněji, rychleji a administrativně jednodušeji vykonat stát, ve kterém je dodavatel usazen nebo registrován k zvláštnímu režimu.

Výkon některých pravomocí orgány finanční správy je nedostatečný

Kontrolované orgány finanční správy v minimální míře vykonávaly vyhledávací a kontrolní činnost ve vztahu k přeshraničním transakcím a údajům o nich uváděných v daňových přiznáních. NKÚ v této oblasti identifikoval příklady dobré praxe jiných států EU.

Zavedení zvláštního režimu pro zdanění vybraných služeb naplnilo cíle

Zvláštní režim snížil administrativní zatížení správce daně i osob povinných k dani, u kterých se zvýšila ochota platit daň státu spotřeby.

Rozšíření zvláštního režimu má smysl

Iniciativy EU směřující k zjednodušení plnění daňových povinností v podobě rozšíření zvláštního režimu na zasílání zboží a zrušení jednotlivých limitů pro povinnost zdanění ve státech spotřeby přispějí k účinnější a efektivnější správě DPH.

Kontrola dovozu malých zásilek ze třetích zemí je přiměřená

Kontrolní systém, který nastavily orgány celní správy, je účinný a efektivní. Plní především preventivní funkci.

I. Shrnutí a vyhodnocení

A) Správa DPH u zasílání zboží mezi státy EU a u poskytování vybraných služeb vykonávaná orgány finanční správy

Elektronické obchodování, tzv. e-commerce, je specifickou, dynamicky se rozvíjející oblastí obchodu, která v ČR přesahuje hodnotu 100 mld. Kč¹. Umožňuje přímý přeshraniční nákup zboží nebo přijetí a následnou spotřebu vybraných služeb spotřebitelem, který nemá povinnost takové transakce oznámit správci daně. V těchto případech musí dodavatel jako osoba povinná k dani přiznat a zaplatit DPH ve státě spotřeby. Proto kontrolní činnost i realizovaná opatření správců daně v jednom členském státě EU mohou mít přímý vliv na výběr DPH v jiných členských státech (dále také „JČS“).

NKÚ zjistil:

1. Právní předpisy EU upravující správu a správní spolupráci v oblasti DPH mají nedostatky, které významně omezují účinnost správy této daně. Systém negarantuje, že přeshraniční transakce budou řádně zdaněny. Příčinou je především nevhodné rozdělení pravomocí mezi jednotlivé státy EU a nedostatečná vzájemná součinnost mezi správci daně států EU (viz násl. body [IV.2.1](#), [IV.4.](#), [IV.2.2](#), [IV.6.](#) tohoto KZ).

Odpovědný za splnění povinnosti odvést DPH osobou povinnou k dani je stát spotřeby. Ten má však velmi omezené možnosti zjistit, zda transakce proběhla a zda byla správně zdaněna. Pouze správce daně státu, ve kterém má osoba povinná k dani sídlo nebo provozovnu (dále také „stát usazení“), by mohl zjistit potřebné skutečnosti, protože má snazší přístup k potřebným kompletním informacím dodavatele. Správce daně tohoto státu má však zájem na kontrole uskutečněných transakcí pouze v situaci, je-li ohrožena DPH tohoto státu². Ověřování skutečnosti, zda byla DPH do státu spotřeby odvedena správně, systémově nastaveno není. Problematické je také získávání informací od třetích osob, jako jsou dopravci, zasilatelé, provozovatelé elektronických tržišť³ (dále také „e-tržiště“) a poskytovatelé platebních služeb z JČS. Přitom získání informací, které mají tyto subjekty v držení, je pro správu daně zásadní.

Nařízení Rady EU o správní spolupráci v oblasti DPH⁴ umožňuje a za určitých okolností i vyžaduje vzájemnou součinnost mezi členskými státy. Ve zvláštním režimu (dále také „režim MOSS“)⁵ probíhala tato součinnost automaticky, v oblasti zasílání zboží a poskytování vybraných služeb mimo režim MOSS probíhala pouze v ojedinělých případech. Příčinou je skutečnost, že správci daně u transakcí mimo režim MOSS nemají k dispozici data, která by si mohli vzájemně vyměňovat, a následkem je nedostatečná kontrola správnosti priznání daně.

¹ Kvalifikovaný odhad NKÚ.

² Např. v případě ověření oprávněnosti nároku na odpočet nebo ověření místa plnění, je-li daň odvedena do JČS.

³ Elektronické tržiště (anglicky e-marketplace) je v podstatě virtuální místo, kde se střetává poptávka mnoha odběratelů s nabídkou mnoha dodavatelů.

⁴ Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (přepřevodováno).

⁵ Mini One Stop Shop, tj. zvláštní režim jednoho správního místa pro zdanění vybraných přeshraničních transakcí.

2. Zavedení režimu MOSS naplnilo jeho cíle, avšak stále existuje prostor pro zvýšení efektivnosti správy daně. Některé postupy postrádají oporu v právních předpisech, případně jsou ponechány na státu spotřeby, který je však může provádět jen omezeně nebo obtížně (viz násl. body [IV.1.2](#), [IV.2.3](#), [IV.3.1](#), [IV.3.2](#), [IV.7](#) tohoto KZ).

Režim MOSS oproti běžnému režimu DPH umožňuje osobám povinným k dani jednodušší splnění daňových povinností a správcům daně efektivnější kontrolu správnosti zdanění. I nadále však některé procesy⁶ ponechává právní úprava EU na státu spotřeby, tedy teoreticky musí potřebné úkony provádět všech 28 států EU. Tyto úkony může efektivněji a jednodušeji činit přímo členský stát, ve kterém se dodavatel zaregistroval do režimu MOSS (dále také „stát identifikace“). Proto státy spotřeby žádají o jejich provedení správce daně státu identifikace, i když takový postup není dostatečně podložen právními předpisy EU a může přinášet některá negativa, např. nastavení běhu lhůty pro stanovení daně. Správci daně států spotřeby se sice mohou na daňový subjekt obrátit přímo, avšak účinnost kontroly je limitována, např. obtížnou vymahatelností povinností u osob povinných k dani a také jazykovou bariérou.

S rostoucím objemem přeshraničního obchodu bude dopad zjištěných nedostatků narůstat. Zjištěné nedostatky jsou rizikem pro provádění správy DPH v režimu MOSS po jeho rozšíření na další druhy transakcí v podobě, ve které je předkládáno Evropskou komisí⁷.

3. Kontrolované orgány finanční správy nevyužívaly plně svá zákonná oprávnění a nepostupovaly vždy v souladu s právními předpisy (viz násl. body [IV.1.1](#), [IV.2.1](#), [IV.2.4](#), [IV.3.3](#), [IV.4](#), [IV.6](#) tohoto KZ).

Významným systémovým nedostatkem bylo nevyhledávání osob povinných k dani neplnících své daňové povinnosti a zanedbatelná kontrola správnosti zdanění přeshraničních transakcí. FÚ pro JMK při upomínání k platbě daně v režimu MOSS porušil nařízení Rady (EU) č. 282/2011⁸, protože soustavně neinformoval stát identifikace o převzetí upomínání platby daně.

4. GŘ zajistilo organizační a technické zabezpečení správy DPH v kontrolované oblasti, byly však zjištěny méně významné nedostatky ovlivňující její efektivnost (viz násl. bod [IV.7](#) tohoto KZ).

Organizační zajištění a technická podpora neumožňují křížovou kontrolu plnění vykázaných v režimu MOSS s údaji v tuzemském daňovém přiznání (dále také „DAP“). Převedení místní

⁶ Např. kontrolní činnost, vymáhání nedoplatků, vymáhání povinnosti podat daňové přiznání k DPH, ukládání sankcí za nepodání daňového přiznání k DPH, kontrola evidence.

⁷ 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.

⁸ 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, ve znění 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.

příslušnosti a personální posílení správy DPH u neusazených osob se zatím v její výkonnosti pozitivně neprojevilo a oproti režimu MOSS je tento potenciál omezený.

B) Správa DPH při dovozu malých zásilek vykonávaná orgány celní správy

Právní úprava a postupy orgánů celní správy při dovozu malých zásilek zajišťují účinnou a přiměřenou kontrolu správnosti deklarovaného základu pro výpočet daně. Řízení směřující ke správnému zjištění základu pro výpočet cla je však administrativně zdlouhavé a náročné na zdroje. NKÚ nezjistil nedostatky v postupech celních orgánů (viz násl. bod [IV.8.](#) tohoto KZ).

NKÚ doporučuje:

Na úrovni právní úpravy EU

- ✔ Posílit odpovědnost a pravomoci státu usazení nebo identifikace tak, aby maximum postupů při správě DPH u transakcí B2C⁹ zajišťoval především tento stát za všechny státy spotřeby, tj.:
 - sběr dat od osob povinných k dani (viz násl. body [IV.2.1](#), [IV.4](#) tohoto KZ);
 - přijetí a komplexní zpracování daňového přiznání, včetně stanovení daně (viz násl. body [IV.2.2](#), [IV.2.3](#) tohoto KZ);
 - výběr daně a vymáhání nedoplatků (viz násl. body [IV.3.1](#), [IV.3.2](#) tohoto KZ);
 - výkon kontroly (viz násl. bod [IV.5](#) tohoto KZ).

V případě rozšíření pravomocí státu usazení zavést pro tento stát odměnu za správu daně vykonávanou za státy spotřeby.

- ✔ Posílit oprávnění správce daně ve vztahu k získávání informací od třetích osob, zejména: poskytovatelů platebních služeb, poskytovatelů poštovních a kurýrních služeb, provozovatelů e-tržišť a podobných platforem (viz násl. bod [IV.6](#) tohoto KZ).
- ✔ Stanovit odpovědnost provozovatelů e-tržišť za správné zdanění u transakcí uzavřených jejich prostřednictvím (viz násl. bod [IV.6](#) tohoto KZ).
- ✔ Nastavit koordinované vyhledávání osob povinných k dani zejména z pozice státu usazení a sdílení výsledků tohoto vyhledávání (viz násl. bod [IV.6](#) tohoto KZ).
- ✔ Zrušit omezení využití režimu MOSS pro provozovny v jiných členských státech (viz násl. bod [IV.1.2](#) tohoto KZ).
- ✔ Neomezovat povinnou výměnu informací ve smyslu čl. 7 odst. 1 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 pouze na konkrétní případy (viz násl. bod [IV.4](#) tohoto KZ).

Na úrovni národní právní úpravy

- ✔ Zanalyzovat možnost úpravy ustanovení § 148 daňového řádu¹⁰ a případně navrhnout jeho změnu zajišťující stavení běhu lhůty pro stanovení daně v režimu MOSS v případě zahájení kontroly správcem daně jiného členského státu (viz násl. bod [IV.5.3](#) tohoto KZ).
- ✔ Zavést povinnost neusazených osob periodicky sdělovat správci daně informace o transakcích uskutečněných do tuzemska ve prospěch osob nepovinných k dani a pro osoby neusazené v EU stanovit povinnost mít daňového zástupce (viz násl. bod [IV.2.2](#) tohoto KZ).

⁹ Business to customer – označení pro obchodní vztahy mezi obchodními společnostmi a koncovými zákazníky.

¹⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Na úrovni orgánů Finanční správy ČR

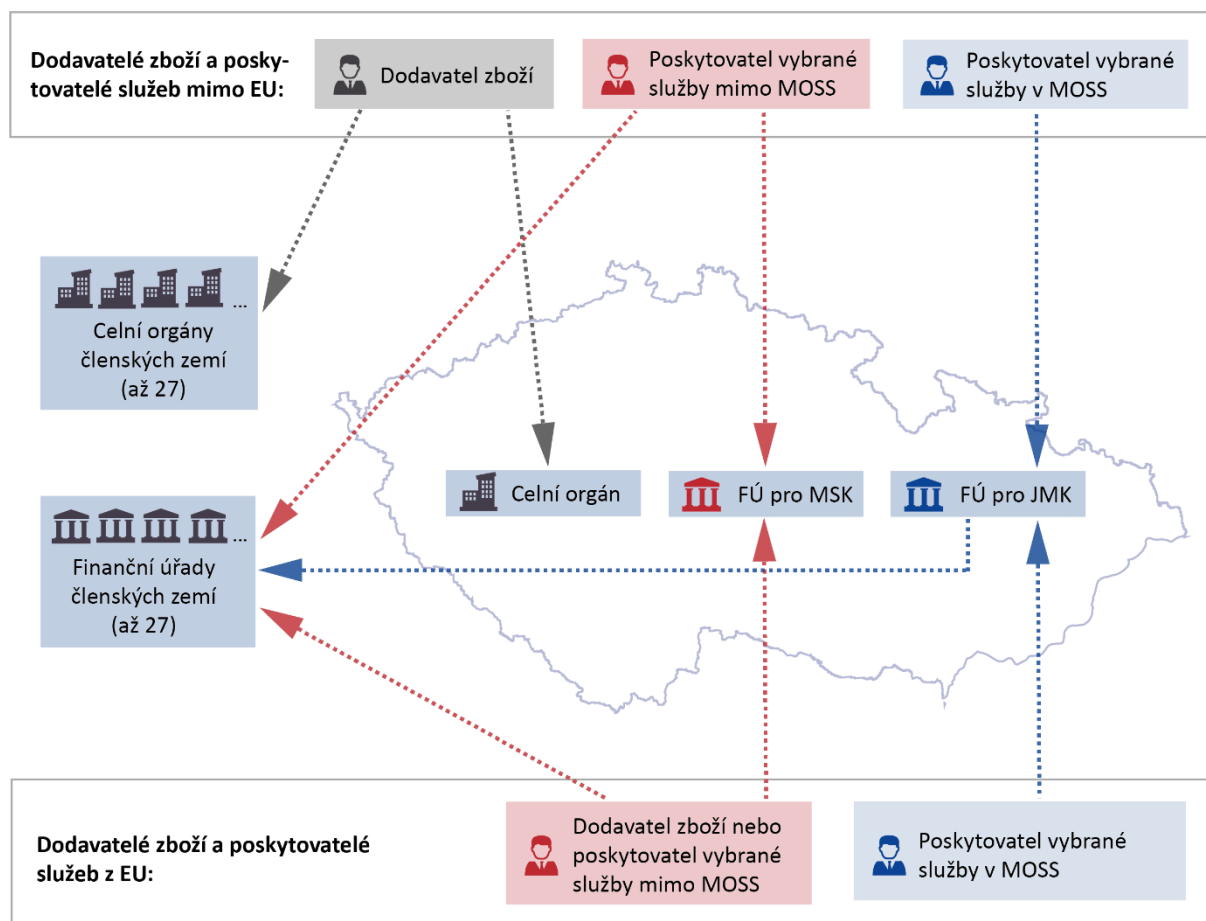
- ✓ Zahájit systematické vyhledávání a kontrolu v oblasti elektronického obchodování (viz násl. bod [IV.6.](#) tohoto KZ).
- ✓ Oznamovat státu identifikace zahájení upomínání z pozice státu spotřeby (viz násl. bod [IV.3.3](#) tohoto KZ).
- ✓ Zajistit porovnávání dat z DAP v režimu MOSS s příslušnými údaji v tuzemských DAP (viz násl. body [IV.2.1](#), [IV.7.](#) tohoto KZ).

II. Informace o kontrolované oblasti

1. Zdanění přeshraničního poskytování vybraných služeb a zaslání zboží

Systém správy DPH při zdanění elektronických transakcí při dovozu zboží, poskytování vybraných služeb a vnitrouijním zaslání zboží znázorňuje schéma č. 1.

Schéma č. 1 – Systém odvodu DPH při elektronickém prodeji osobě nepovinné k dani



Zdroj: informace získané kontrolou; graficky zpracoval NKÚ.

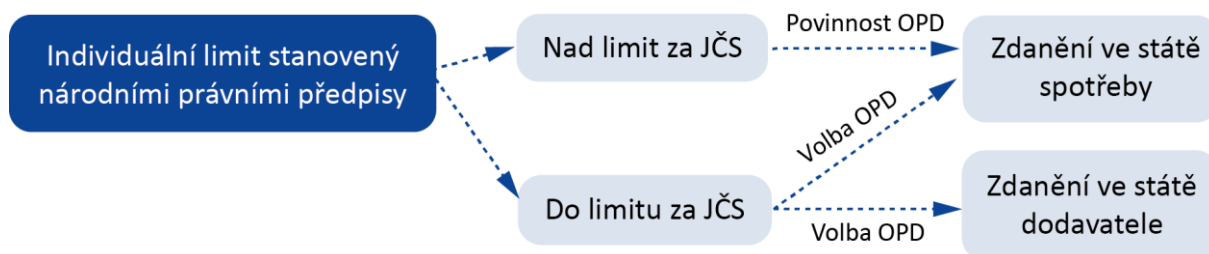
Kontrolní činnost v ČR je prováděna finančními úřady podle místní příslušnosti k tuzemské DPH, což platí i pro režim MOSS. Správu DPH v běžném režimu, ve kterém je osoba povinná k dani oprávněna uplatnit z přeshraničních plnění nárok na odpočet daně, vykonává finanční úřad určený dle jejího místa pobytu nebo sídla.

2. Obecné cíle EU v oblasti DPH u přeshraničního zdanění

Základním právním předpisem EU pro oblast DPH je směrnice Rady 2006/112/ES¹¹, kterou ČR transponovala do zákona o DPH¹². Cílem EU je vytvoření vnitřního trhu. K naplnění tohoto cíle je třeba v maximální míře vyloučit faktory narušující hospodářskou soutěž. Mezi takové faktory patří dodání zboží a poskytnutí služeb, ze kterých nebyla za podmínek stanovených právními předpisy odvedena daň. Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady¹³.

V případě zasílání zboží a poskytování vybraných služeb osobám nepovinným k dani z jednoho státu EU do státu jiného je místem zdanění stát, ve kterém dochází ke spotřebě zboží nebo vybraných služeb. Osobou odpovědnou za odvedení daně je dodavatel zboží nebo poskytovatel vybrané služby. Výjimkou z tohoto pravidla je použití limitu pro zdanění zasílání zboží (viz schéma č. 2).

Schéma č. 2 – Zdanění zasílání zboží



Zdroj: informace získané kontrolou; graficky zpracoval NKÚ.

Pozn.: OPD – osoba povinná k dani.

Protože se jedná o přeshraniční transakce, které nejsou v zemi odeslání zatíženy DPH a u kterých má k odvodu daně dojít v závislosti na překročení hodnoty limitu pro zasílání zboží po uskutečnění transakce ve státě spotřeby, je zásadním předpokladem pro naplnění výše deklarovaných cílů vzájemná součinnost správců daně států EU.

Práva a povinnosti osob povinných k dani, postupy správce daně a vzájemná součinnost správců daně států EU jsou v kontrolované oblasti definovány přímo použitelnými předpisy EU, zejména nařízením Rady (EU) č. 904/2010 a prováděcím nařízením Rady (EU) č. 282/2011.

3. Cíle zavedení režimu MOSS

Směrnici Rady 2008/8/ES¹⁴ byla novelizována směrnice Rady 2006/112/ES. Touto novelou došlo ke změně místa plnění při poskytnutí vybrané služby do JČS a k zavedení režimu MOSS. Cílem zavedení režimu MOSS bylo zjednodušit plnění daňových povinností hospodářských subjektů podnikajících v členských státech, ve kterých nejsou usazeny. Vybranými službami jsou tzv. elektronické služby, tj. telekomunikační služba, služba rozhlasového a televizního

¹¹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty.

¹² Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

¹³ Dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹⁴ Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.

vysílání, elektronicky poskytovaná služba (např. dodání hudby, her, programového vybavení, hostitelství internetových stránek). Zjednodušení spočívá v umožnění registrace a podání daňového přiznání ve státě identifikace, tj. státě, ve kterém má osoba povinná k dani sídlo nebo provozovnu, namísto registrace a podání daňových přiznání ve všech státech spotřeby, tj. státech, do kterých osoba povinná k dani poskytuje vybranou službu. Stát identifikace je oprávněn si ponechat určitý procentní podíl z daně převedené státu spotřeby (tzv. zádržné).

4. Dovoz zboží ze třetích zemí

Při dodání zboží ze třetích zemí osobě nepovinné k dani se jedná o dovoz zboží, na který se použijí celní předpisy¹⁵. Příslušnou DPH vybírá orgán celní správy v rámci celního řízení.

III. Rozsah kontroly

Hlavní auditní otázky:

- a) Je právní úprava správy DPH v oblasti elektronického obchodování účinná a existují významná rizika pro rozšíření režimu MOSS?
- b) Postupují finanční a celní orgány při správě daně v oblasti elektronického obchodování v souladu s právními předpisy a ověřují plnění právních předpisů osobami povinnými k dani dostatečně tak, aby byl naplněn cíl správy daní?
- c) Jsou vytvořeny organizační a technické podmínky pro efektivní správu daně související s poskytováním elektronických služeb?

Účinností systému správy daně se rozumí naplnění cílů správy daně ve smyslu daňového řádu¹⁶, tj. správné zjištění, stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, a cílů dotčených právních předpisů EU. Při hodnocení naplnění cílů právní úpravy upravující správu daní a hodnocení aplikace jednotlivých ustanovení právních předpisů vycházel NKÚ zejména z definic účelu a cílů uvedených v preambulích dotčených právních předpisů. Preambule slouží jako interpretační vodítko právně závazné části daného dokumentu a je běžně používána v rámci rozhodovací praxe Soudního dvora EU¹⁷.

NKÚ vycházel ze skutečnosti, že správce daně může postupovat pouze v mezích právních předpisů. Proto přezkoumal výkon jednotlivých postupů na kontrolním vzorku u věcně a místně příslušných správců daně, a to na datech poskytnutých kontrolovanými osobami k jednotlivým postupům a v rámci řízených rozhovorů se správci daně.

Významným nedostatkem je nedostatek, který opakovaně způsobil nenaplnění cíle správy daně nebo má takový potenciál. Významným nedostatkem není individuální pochybení správce daně.

¹⁵ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013 ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (přerpracované znění).

¹⁶ Dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

¹⁷ Např.: rozsudek Soudního dvora ze dne 5. února 1963 ve věci 26/62: „*Toto pojetí je potvrzeno preambulí Smlouvy, která se kromě vlád týká i národů, a konkrétněji zřízením orgánů institucionalizujících suverénní práva, jejichž výkon se dotýká jak členských států, tak jejich občanů*“ nebo rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 20. prosince 2017 ve spojených věcech C-397/16 a C-435/16: „*Ostatně platí, že podle judikatury Soudního dvora může preambule unijního aktu sice upřesnit jeho obsah, nemůže však být uplatňována jako důvod pro odchýlení se od vlastních ustanovení dotčeného aktu...*“

Efektivností správy DPH je dosažení cíle správy daně (tj. příjmů) při získání nejlepšího možného poměru hodnoty administrativních výdajů a administrativních úkonů správce daně, např. na jednu osobu povinnou k dani nebo na jedno podané DAP. Kritériem pro vyhodnocení bylo porovnání s obdobnými ukazateli při správě DPH v běžném režimu. Zohledněna byla míra elektronizace při správě DPH v režimu MOSS a v běžném režimu.

Kontrola se zaměřila na ověření systému, proto je celkovým **kontrolovaným objemem** za období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 hodnota:

- ✓ spravované daně v režimu MOSS ve výši **81,147 mil. €**;
- ✓ zasilání zboží s nárokem na odpočet do jiných členských států ve výši **106 813 mil. Kč**.

Hodnotu vyměřené daně ze zasilání zboží a poskytnutí vybraných služeb mimo režim MOSS do ČR nelze kvantifikovat.

Pozn.: Právní předpisy uvedené v tomto kontrolním závěru jsou aplikovány ve znění účinném pro kontrolované období.

IV. Podrobné skutečnosti zjištěné kontrolou

Struktura této části KZ neodpovídá zcela členění části I. *Shrnutí a vyhodnocení*, neboť zjištění se týkají jak oblasti právní úpravy, tak i jednotlivých postupů správce daně. Nedostatky v postupech správce daně mají souvislost s nedostatečnou právní úpravou. Tato část je strukturována podle procesů při správě daní.

1. Registrační řízení nezaručuje správnost použití režimu MOSS

GFŘ a FÚ pro JMK vytvořily a aplikovaly postupy směřující k ověření základních podmínek pro registraci do režimu MOSS, avšak NKÚ zjistil nedostatky v ověřování podmínky poskytování vybrané služby a v možnosti aplikace podmínky neexistence provozovny ve státě spotřeby. Nedodržení těchto podmínek významně ovlivňuje použití režimu MOSS a správnost zdanění.

NKÚ ověřil aplikaci dotčené právní úpravy na kontrolním vzorku 184 osob povinných k dani, tj. 34,9 % z celkového počtu osob povinných k dani registrovaných k režimu MOSS v ČR.

1.1 FÚ pro HMP a FÚ pro JMK porušily právní předpisy, protože neproověřily podmínku registrace do režimu MOSS

Chce-li se osoba povinná k dani v tuzemsku registrovat k režimu MOSS, je povinna podat přihlášku. Základními předpoklady pro použití a registraci do režimu MOSS jsou:

- ✓ platná registrace k DPH, a to buď z titulu plátce, nebo z titulu osoby identifikované k dani,
- ✓ poskytování vybrané služby¹⁸.

Správce daně je povinen údaje uvedené v přihlášce k registraci prověřit a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzvat osobu povinnou k dani, aby údaje vysvětlila, doložila, popřípadě doplnila nebo změnila¹⁹.

¹⁸ Dle ustanovení § 110a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

¹⁹ Dle ustanovení § 128 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Při kontrole bylo zjištěno:

Podání přihlášky k režimu MOSS je pro správce daně signálem snahy osoby povinné k dani dodávat plnění, pro která platí výjimka ze základních pravidel pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani uvedených v zákoně o DPH²⁰, přičemž tato výjimka má dopad na výši tuzemské DPH. Správce daně státu identifikace nemá právními předpisy upraveno oprávnění samostatně ověřovat podaná DAP v režimu MOSS, proto je registrace nejvhodnějším okamžikem pro ověření správnosti použití tohoto režimu. Vysvětlení podmínek použití režimu MOSS správcem daně osobě povinné k dani a případné odmítnutí registrace může významně přispět ke správnosti zdanění a omezení vzniku zbytečných administrativních nákladů na pozdější odstranění nesprávného použití tohoto režimu.

NKÚ zjistil, že FÚ pro JMK podmínku poskytování vybrané služby při registraci neověřoval, což mělo za následek rušení registrací z moci úřední z důvodu²¹, kterým bylo neposkytnutí vybrané služby po dobu nejméně osmi následujících kalendářních čtvrtletí (viz tabulka č. 2).

Tabulka č. 2 – Zrušení registrace z důvodu neposkytnutí vybrané služby v období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 – ČR v pozici státu identifikace

527	7 % (35)	5 % (25)	22 % (40) kontrolního vzorku
registrací v režimu MOSS	zrušených registrací	osob nikdy nevykázalo poskytnutí vybrané služby	FÚ pro JMK neověřil všechny podmínky registrace

Zdroj: FÚ pro JMK.

Minimálně v jednom případě mělo neověření všech rozhodných údajů pro registraci v režimu MOSS za následek registraci osoby povinné k dani, která od počátku registrace poskytovala a v režimu MOSS vykazovala služby, na které nelze tento režim využít. Následkem toho osoba povinná k dani nesprávně určila místo zdanění a odvedla do jiných členských států EU daň ve výši 21 158,14 €, ačkoliv tyto služby měly být zdaněny v ČR.

FÚ pro JMK při registraci k režimu MOSS vycházel z předpokladu, že ověření podmínek pro registraci osoby identifikované k dani z důvodu poskytnutí vybrané služby v režimu MOSS bylo provedeno při její registraci místně příslušným správcem daně v běžném režimu. NKÚ zjistil, že FÚ pro HMP nedostatečně využil oprávnění dle daňového řádu²², neboť u osob identifikovaných k dani²³ neověřil v přihlášce deklarovaný předmět činnosti. Z pěti osob povinných k dani, které byly zaregistrovány jako osoby identifikované k dani, tři požádaly o následnou registraci jako plátce DPH, přičemž ve dvou případech FÚ pro HMP žádost zamítl. NKÚ u těchto dvou subjektů zjistil, že jeden z nich nikdy DAP v režimu MOSS nepodal, pouze se k němu registroval, a druhý od zdaňovacího období, kdy mu byla zamítnuta registrace k DPH jako plátce, nevykázal v režimu MOSS žádná uskutečněná plnění. Oba subjekty neprokázaly ekonomickou činnost a se správcem daně komunikovaly minimálně.

²⁰ Ustanovení § 9 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

²¹ Dle ustanovení § 110p zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

²² Dle ustanovení § 128 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

²³ Ustanovení § 6g až 6l zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

NKÚ zjistil, že FÚ pro JMK nepostupoval v souladu s ustanovením § 128 odst. 1 daňového řádu, neboť minimálně u 40 osob povinných k dani, které podaly přihlášku k registraci v režimu MOSS, neprověřil předmět plnění, který je rozhodným údajem pro registraci a určení, zda se jedná o vybranou službu, kterou lze zdaňovat v tomto režimu. NKÚ ověřil, že v době ukončení kontroly NKÚ již FÚ pro JMK při registraci aktivně ověřoval předpokládaný předmět plnění, přičemž zpětně prověřoval i případy již zaregistrovaných a dosud neprověřených osob povinných k dani.

1.2 Podmínku pro použití režimu MOSS, kterou je neexistence provozovny ve státě spotřeby, nelze ověřit

Ustanovení čl. 57c věta první nařízení Rady (EU) č. 282/2011 uvádí: „Režim Unie se nevztahuje na telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby poskytnuté ve členském státě, v němž má osoba povinná k dani sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu.“ Zájem na ověření existence provozovny má především stát spotřeby, neboť pokud osoba povinná k dani zřídí v tomto státě provozovnu, nemůže zde využít režim MOSS. V tomto případě musí osoba povinná k dani podat běžné DAP a příjem z DPH pro stát spotřeby není snížen o retenční poplatek, který si v režimu MOSS ponechává stát identifikace.

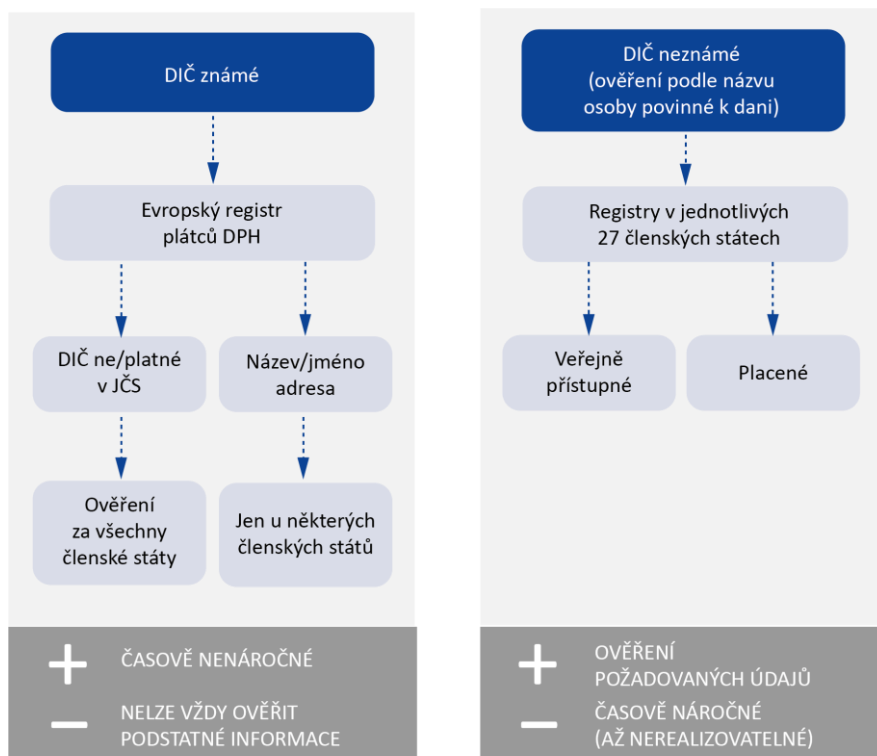
Při kontrole bylo zjištěno:

• ČR v pozici státu identifikace

Jedním z povinných údajů v přihlášce do režimu MOSS je identifikace provozoven v jednotlivých členských státech EU. FÚ pro JMK, který registroval k režimu MOSS cca 520 osob povinných k dani, podmínku neexistence provozovny ve státech spotřeby neověřoval.

NKÚ zjistil, že pokud osoba povinná k dani zatají informace v přihlášce, nelze vždy informaci o provozovně ověřit nebo je takové ověření administrativně náročné. Aplikovatelné postupy správce daně při ověřování správnosti údajů v přihlášce k registraci do režimu MOSS jsou znázorněny ve schématu č. 3.

Schéma č. 3 – Ověřování správnosti údajů v přihlášce k registraci



Zdroj: informace získané kontrolou; graficky zpracoval NKÚ.

Např. u FÚ pro JMK zjistil NKÚ v jednom případě, že v žádosti o registraci neuvadla osoba povinná k dani existenci provozovny a rovněž v podaných DAP neuváděla údaje o provozovnách a jejich plněních. Na webových stránkách této osoby však v době výkonu kontroly NKÚ byly uvedeny kontakty na pobočku v SRN. Existuje tak riziko, že pokud se jedná o provozovnu, vykázaná tato osoba povinná k dani v DAP v režimu MOSS chybně plnění do SRN. Celková výše vykázané DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 až 3. čtvrtletí 2017 byla ve výši 4 471 314,95 €, z toho DPH do SRN byla ve výši 870 418,54 €. ČR si z této částky ponechala zádržné, které jí v případě nesprávného použití režimu MOSS nenáleželo.

• **ČR v pozici státu spotřeby**

FÚ pro JMK obdrží od státu identifikace registrační záznamy, které již dále neověřuje. Při přijetí prvního DAP v pozici státu spotřeby nebo v případě zvláštních potřeb (např. vrácení přeplatku) ověří úřední osoba správce daně aktuální údaje o registraci, čímž by mohla zjistit informaci o provozovně. To však platí za předpokladu, že osoba povinná k dani tuto informaci státu identifikace ohlásila.

Pokud osoba povinná k dani registrovaná k režimu MOSS v JČS zřídí v ČR jako státu spotřeby provozovnu, je této provozovně přiděleno místně příslušným správcem daně její vlastní DIČ. Nesplní-li osoba povinná k dani svou povinnost nahlásit státu identifikace provozovnu, správce daně provozovny v ČR se nedozví, že osoba povinná k dani je registrována v režimu MOSS v JČS.

Při přijetí DAP v režimu MOSS v ČR v pozici státu spotřeby by musel správce daně v tuzemském rejstříku plátců daně ověřit u všech osob povinných k dani, které do ČR přiznaly DPH prostřednictvím režimu MOSS, zda nemají v tuzemsku provozovnu s DIČ, čímž by

vyločil nesprávné použití režimu MOSS. Z důvodu odlišného DIČ mateřské společnosti a její provozovny je možné provádět toto ověřování prostřednictvím jména společnosti. S ohledem na počet DAP podaných v režimu MOSS do ČR v pozici státu spotřeby (6 453 DAP v roce 2015 a 10 853 DAP v roce 2016) by se jednalo o administrativně náročnou činnost s neodhadnutelným vlivem na zvýšení příjmu z DPH pro státní rozpočet.

NKÚ konstatuje, že podmínka neexistence provozovny osoby povinné k dani ve státě spotřeby je věcně nesprávná, protože je administrativně přiměřenými kroky správce daně nekontrolovatelná, a příslušné ustanovení právního předpisu EU²⁴ je fakticky účinné jen tehdy, pokud osoby povinné k dani splní svou povinnost. Důsledkem tohoto stavu může být nesprávné použití režimu MOSS, nesprávné zdanění poskytovaných služeb se snížením příjmu z DPH ve státě spotřeby, kde má osoba povinná k dani zřízení provozovny, a vznik zbytečných výdajů na odstranění těchto nesprávností. Vzhledem k tomu, že je pro správce daně obtížné vyhledat vlastní činnosti provozovny v JČS, doporučuje NKÚ dosavadní omezení použití režimu MOSS pro provozovny vyloučit z právní úpravy EU. Po předpokládaném zrušení institutu zádržného navíc ztratí tato podmínka smysl.

2. Právními předpisy a postupy kontrolovaných orgánů finanční správy není zajištěno správné zjištění a stanovení daně

Podle daňového řádu²⁵ „Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“

2.1 Není zajištěna kontrola oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně a správnosti zdanění transakcí ve státech spotřeby (zasílání zboží a poskytování vybraných služeb z ČR do jiných členských států)

Nastavený systém umožňuje dodavateli ve státě usazení uplatnit nárok na odpočet daně z přijatých plnění vztahujících se k zasílání zboží a poskytování vybraných služeb do JČS a snížit tím svou daňovou povinnost v tuzemském DAP v běžném režimu²⁶. Je proto důležité, aby správce daně namátkově ověřoval uskutečnění obchodních transakcí směřujících do JČS a správnost určení místa zdanitelného plnění. Významným ukazatelem uskutečnění takových transakcí je jejich zdanění ve státech spotřeby. Správce daně kontrolou evidencí a peněžních toků u dodavatele zjistí výši uskutečněných transakcí a kontrolou registrace osoby povinné k dani v JČS a výše přiznané daně v DAP v JČS ověří správnost zdanění.

²⁴ Čl. 57c věta první 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).

²⁵ Ustanovení § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

²⁶ Ustanovení § 72 odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Správce daně každého členského státu EU je povinen²⁷:

- ✓ provádět zejména automatickou výměnu informací umožňující členským státům spotřeby zjistit, zda osoby povinné k dani neusazené na jejich území přiznávají a správně odvádějí DPH splatnou za vybrané služby nebo zaslání zboží;
- ✓ uvědomit členský stát spotřeby o veškerých nesrovnalostech, o kterých se dozví;
- ✓ předat bez předchozí žádosti dotčeného správce daně JČS informace, pokud se má za to, že ke zdanění dochází v členském státě spotřeby a že informace poskytované členským státem usazení jsou nezbytné pro účinnost kontrolního systému členského státu spotřeby.

Při kontrole bylo zjištěno:

Osoby povinné k dani vykázaly v DAP celkovou výši uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně ze zaslání zboží do JČS v hodnotě cca 106 813 mil. Kč (v období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017). Hodnotu zaslání zboží do limitu pro možnost zdanit zboží v ČR jako státě usazení a hodnotu vybraných služeb poskytnutých do JČS nelze z tuzemského DAP zjistit, protože se vykazují na souhrnných řádcích²⁸. To je jedním z důvodů, proč nelze automatizovaně pouhým vzájemným porovnáním odhalit rizikovou situaci, kdy by osoba povinná k dani v tuzemském DAP uplatnila vyšší hodnotu plnění s nárokem na odpočet daně, než kterou zdanila v konkrétním státě spotřeby.

Kontrolované orgány finanční správy nebyly NKÚ schopny sdělit a prokázat počty postupů při správě daní provedených za účelem ověření tvrzených skutečností majících vztah k poskytování vybraných služeb. Proto NKÚ provedl na vybraném kontrolním vzorku 138 osob povinných k dani²⁹, tj. 26 % celkového počtu osob povinných k dani zaregistrovaných v ČR k režimu MOSS, analýzu jejich postupů a porovnal je s dotčenými ustanoveními právních předpisů. U kontrolovaných orgánů finanční správy ověřil řízenými rozhovory a dotazy činnost správce daně při ověřování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet v souvislosti se zasláním zboží do JČS a při ověřování zdanění předmětných transakcí ve státě spotřeby.

Výši uplatněných nároků na odpočet na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která v rámci svých ekonomických činností použily osoby povinné k dani pro účely uskutečňování plnění s místem plnění mimo tuzemsko, nelze z tuzemského DAP zjistit³⁰. Orgány finanční správy mohou takové informace zjistit pouze kontrolními postupy, avšak jimi vedená evidence neumožňuje prokázat četnost těchto postupů ve vztahu k předmětu kontroly NKÚ. U kontrolního vzorku zjistil NKÚ pouze čtyři případy takových kontrolních postupů. V jednom případě FÚ pro HMP zjistil, že vykázaná plnění byla nesprávně zdaněna v JČS.

²⁷ Dle čl. 14 odst. 2 a čl. 13 odst. 1 nařízení Rady (EU) č. 904/2010.

²⁸ Řádek 1, řádek 2 nebo řádek 26 tuzemského DAP.

²⁹ Kontrolní vzorek zahrnoval všechna podaná DAP nahodile vybraných osob povinných k dani zaregistrovaných v režimu MOSS, u kterých NKÚ porovnal údaje v DAP podaných v režimu MOSS s údaji v DAP podaných v běžném režimu za období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017.

³⁰ Příčinou je skutečnost, že v tuzemském DAP jsou přijatá plnění začleněna mezi běžná přijatá plnění s nárokem na odpočet daně na řádku 40 DAP, popř. 41 DAP.

Nedostatek informací znemožňuje vzájemnou mezinárodní výměnu informací o plněních uskutečněných do států spotřeby, kde má být transakce zdaněna, přestože ji nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ukládá³¹. Kontrolované orgány finanční správy zaslaly do JČS pouze jednu žádost o informaci s dotazem, zda byly transakce z ČR v JČS zdaněny. V období od 1. 1. 2016 do 10. 11. 2017 obdrželo GFŘ od JČS pouze dvě žádosti o ověření, zda české subjekty v případě zasílání zboží nepřekročily limit pro povinnou registraci v těchto státech.

Režim MOSS umožňuje, aby správce daně v tuzemském DAP v běžném režimu ověřil uskutečněná plnění do JČS vykázaná v režimu MOSS. Avšak taková kontrola systémově nastavena není, protože potřebná data z DAP v režimu MOSS nejsou mezi tuzemskými správci daně automatizovaně vyměňována. Problémem může být i skutečnost, že informace o registraci osoby povinné k dani do režimu MOSS se správci daně v běžném režimu nezobrazí při zahájení kontroly nebo v průběhu kontroly automatizovaně. Důvodem je decentralizace dat u jednotlivých finančních úřadů.

NKÚ na kontrolním vzorku zjistil, že minimálně v 36 % případů vykazaly osoby povinné k dani alespoň v jednom zdaňovacím období hodnotu základu daně v režimu MOSS vyšší, než byla hodnota, kterou uvedly v DAP k tuzemské DPH³². Tento fakt svědčí o skutečnosti, že osoby povinné k dani tyto transakce nepřiznávaly v tuzemských DAP ve značném počtu případů správně.

GFŘ nastavilo rizikový profil pro identifikaci významných transakcí a nastavilo kontrolní postup pro správce daně k prověření rizikové transakce v souvislosti se zasíláním zboží, který byl v letech 2015 a 2016 aktivován celkem v 16 případech. Navazující dva postupy k odstranění pochybností správce daně na základě těchto rizikových profilů nevedly k doměření daně. Kontrolované orgány finanční správy doložily, že správnost určení místa plnění u vybraných služeb ověřily pouze v jednom případě.

NKÚ konstatuje nefunkčnost ustanovení čl. 13 odst. 1 písm. a) a čl. 14 odst. 2 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 a nenaplnění účelu³³ tohoto nařízení ve smyslu preambule v kontrolovaných oblastech. Nedochozí k vzájemnému předávání informací důležitých pro účinnost kontrolních systémů členských států spotřeby. Rizikem je nesprávné zdanění při zasílání zboží a poskytování vybraných služeb. Správci daně členských států spotřeby včetně ČR mají značně omezenou možnost získat informace o jednotlivých transakcích a hlídat případné překročení limitů u zasílání zboží. Příčinou je nedostatečná právní úprava EU ve věci stanovení sběru a výměny dat mezi členskými státy. Další příčinou je úloha státu identifikace, který v režimu MOSS pouze předepíše do evidence daní výši tvrzené daně nebo rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné, avšak daň nestanoví. NKÚ vyhodnotil, že za stávající právní úpravy a současného stavu nepředávání informací z JČS by nebylo přiměřené a reciproční, aby tuzemští správci daně aktivně tyto informace sbírali a předávali je do JČS.

³¹ Čl. 13 a čl. 14 odst. 2 nařízení Rady (EU) č. 904/2010.

³² Řádek 26 DAP k tuzemské DPH.

³³ „Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH vyžaduje úzkou spolupráci mezi příslušnými orgány v jednotlivých členských státech odpovědnými za uplatňování předpisů v této oblasti.“

NKÚ vyhodnotil, že kontrolované orgány finanční správy nedostatečně ověřovaly rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně, protože vykázaná plnění s nárokem na odpočet v oblasti elektronického obchodování ověřovaly nesystematicky a pouze v ojedinělých případech. Orgány finanční správy nenastavily systémovou kontrolu ani v případě režimu MOSS, kde by taková forma kontroly byla možná. Při hodnocení zjištěného stavu vycházel NKÚ ze skutečnosti, že pokud by taková kontrola byla prováděna, byly by kontrolované orgány finanční správy schopny doložit četnost kontrol alespoň přiměřeným vzorkem případů.

S účinností od 1. 1. 2019 bude ve smyslu směrnice Rady (EU) 2017/2455³⁴ nově zaveden roční limit ve výši 10 000 € pro určení místa, kde bude vybraná služba zdaněna. Do výše limitu poskytnutých vybraných služeb je osoba povinná k dani oprávněna zdaňovat tyto služby ve státě usazení; po překročení tohoto limitu má povinnost je zdaňovat ve státě spotřeby. Překročení tohoto limitu má možnost zjistit pouze stát identifikace. NKÚ upozorňuje na skutečnost, že tato směrnice ukládá členským státům EU přijmout vhodná opatření k ověřování podmínek pro použití tohoto limitu.

2.2 Správce daně nemá dostatek informací ke zjištění nepřiznání daně v tuzemsku (dodání zboží a poskytnutí vybraných služeb mimo režim MOSS do ČR)

Nevyužije-li osoba, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu (dále také „neusazená osoba“), při poskytování vybraných služeb režim MOSS nebo zasílá-li zboží, je povinna podat DAP a přiznat daň v tuzemsku v běžném režimu. Nevznikne-li neusazené osobě povinnost přiznat daň, nesděluje v souladu se zákonem o DPH³⁵ tuto skutečnost správci daně, tj. FÚ pro MSK, prostřednictvím DAP. Nepodání DAP je pro správce daně informací, že neusazená osoba neuskutečnila zdanitelná plnění. Pokud neuskuteční neusazená osoba zdanitelné plnění v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce, správce daně jí zruší registraci z moci úřední³⁶. Postup správce daně prověřil NKÚ na vybraném kontrolním vzorku (viz tabulka č. 3).

Tabulka č. 3 – Zrušení registrace neusazených osob z moci úřední

44 registračních spisů	6 případů	1 případ	9 podání
kontrolní vzorek NKÚ	zrušení registrace z moci úřední	odvolání	dodatečných DAP s přiznáním daně

Zdroj: FÚ pro MSK.

Pozn.: Jedná se o neusazené osoby, jejichž registrace proběhla do 30. 4. 2017.

Správce daně je oprávněn vyzvat neusazenou osobu k podání DAP³⁷, avšak k takovému kroku přistupuje pouze tehdy, má-li pochybnost, zda osoba povinná k dani svou zákonnou

³⁴ Čl. 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.

³⁵ Dle ustanovení § 101 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

³⁶ Dle ustanovení § 106 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

³⁷ Dle ustanovení § 135 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

povinnost splnila. To je pouze v případech, kdy má správce daně informace nebo podněty zakládající domněnku, že neusazené osobě daňová povinnost vzniknout mohla nebo měla. Zdrojem těchto informací jsou údaje z kontrol u jiných osob povinných k dani, údaje z mezinárodní součinnosti a údaje z registračního řízení. Statistika výzev k podání DAP u vybraného kontrolního vzorku je uvedena v tabulce č. 4.

Tabulka č. 4 – Výzvy k podání DAP neusazeným osobám elektronicky nabízejícím zboží nebo poskytujícím elektronické služby v ČR

92 neusazených osob	192 zdaňovacích období,	19	100 % výzev
kontrolní vzorek NKÚ	za která nebylo podáno DAP	výzev k podání DAP	vedlo k vyměření daně

Zdroj: FÚ pro MSK.

Pozn.: Jedná se o neusazené osoby, jejichž registrace proběhla do 30. 4. 2017.

NKÚ u kontrolního vzorku 92 elektronicky obchodujících neusazených osob³⁸ zjistil, že FÚ pro MSK provedl v kontrolovaném období kontrolu pouze u dvou neusazených osob. V rámci těchto kontrol však neověřoval zaslání zboží ani poskytování vybraných služeb do tuzemska. JČS informovaly tuzemského správce daně o transakcích, které by mohly být zdaněny v ČR, ve čtyřech případech.

Tuzemské DAP neumožňuje identifikovat výši přiznané DPH ze zaslání zboží do ČR ani z vybraných služeb poskytnutých do ČR. Neusazené osoby zasílající zboží nebo poskytující služby neplátcům do tuzemska nevykazují takto realizované obchody v DAP na samostatném řádku, ale uvádějí je společně s ostatními zdanitelnými plněními s místem plnění v tuzemsku³⁹. Oproti ostatním plněním však nejsou tyto obchody vykazovány v dalších hlášeních, např. kontrolním hlášení nebo VIES⁴⁰, která by umožnila ověřit jejich zdanění, aniž by správce daně musel provádět kontrolní postupy u neusazené osoby. S ohledem na skutečnost, že přihláška k registraci ani DAP neobsahují podrobnější údaje o elektronickém obchodování, není správce daně schopen pomocí používání svých aplikací a programů spolehlivě identifikovat elektronicky obchodující subjekty.

NKÚ konstatuje, že nastavený systém správy DPH u neusazených osob nenaplnuje cíl správy daně správně zjistit a stanovit daň, protože tuzemský správce daně má jen omezené možnosti zjistit skutečnost, že neusazené osobě vznikla povinnost podat DAP. K tomu přispívá i fakt, že neusazená osoba registrovaná k DPH není povinna podat DAP v případě, že neuskutečnila žádné transakce.

Informace, které vedly správce daně k ověření DAP, byly pouze náhodnými zjištěními, a nelze je proto považovat za systémový mechanismus. Tento stav je způsoben charakterem elektronického obchodování, kdy na jedné straně je obchodník (neusazená osoba) mající povinnost v jiném státě podat DAP a na druhé straně je spotřebitel, který žádné povinnosti v oblasti DPH nemá, a je mu tudíž lhostejné, zda je ve státě spotřeby

³⁸ Elektronicky obchodující neusazené osoby identifikoval NKÚ vlastní činností.

³⁹ Na řádku 1 nebo na řádku 2 tuzemského DAP.

⁴⁰ VIES (VAT Information Exchange System) je informační systém, který umožňuje sdílet data o plátcích DPH registrovaných v EU a o dodání zboží a služeb spadajících do souhrnného hlášení k DPH.

zaplacená daň. Potřebné informace k identifikaci povinnosti podat tuzemské DAP v ČR jsou dostupné ve státě usazení. Jejich případné vyžádání správcem daně je však spojeno s obtížemi (náklady na překlady a časová náročnost), neboť pouze část neusazených osob má v tuzemsku ustanoveného zástupce s plnou mocí (v kontrolovaném období mělo zástupce cca 26 % neusazených osob). Tuzemský správce daně není schopen ověřit podané DAP v souvislosti s dalšími aktivitami neusazené osoby (lze očekávat, že tato osoba předloží doklady a evidence v podobě, která bude odpovídat podanému DAP). Mezinárodní výměna informací o tomto druhu transakcí byla zcela výjimečná a nemohla naplnit cíl nařízení Rady (EU) č. 904/2010, kterým je účinný dohled nad přeshraničními transakcemi.

V důsledku toho správce daně v běžném režimu neví, jaká je výše plnění poskytnutých do ČR osobám nepovinným k dani a jaká výše DPH z nich byla v tuzemsku přiznána. Správce daně není schopen informací z JČS o zaslání zboží nebo o poskytnutí vybraných služeb do ČR administrativně jednoduchým způsobem využít (např. provedením křížové kontroly) a porovnat ji s tuzemským DAP, jiným hlášením nebo evidencí plátce. Pro ověření by správce daně musel zahájit u neusazené osoby administrativně náročnou kontrolu všech plnění vykázaných na řádcích 1 a 2 tuzemského DAP.

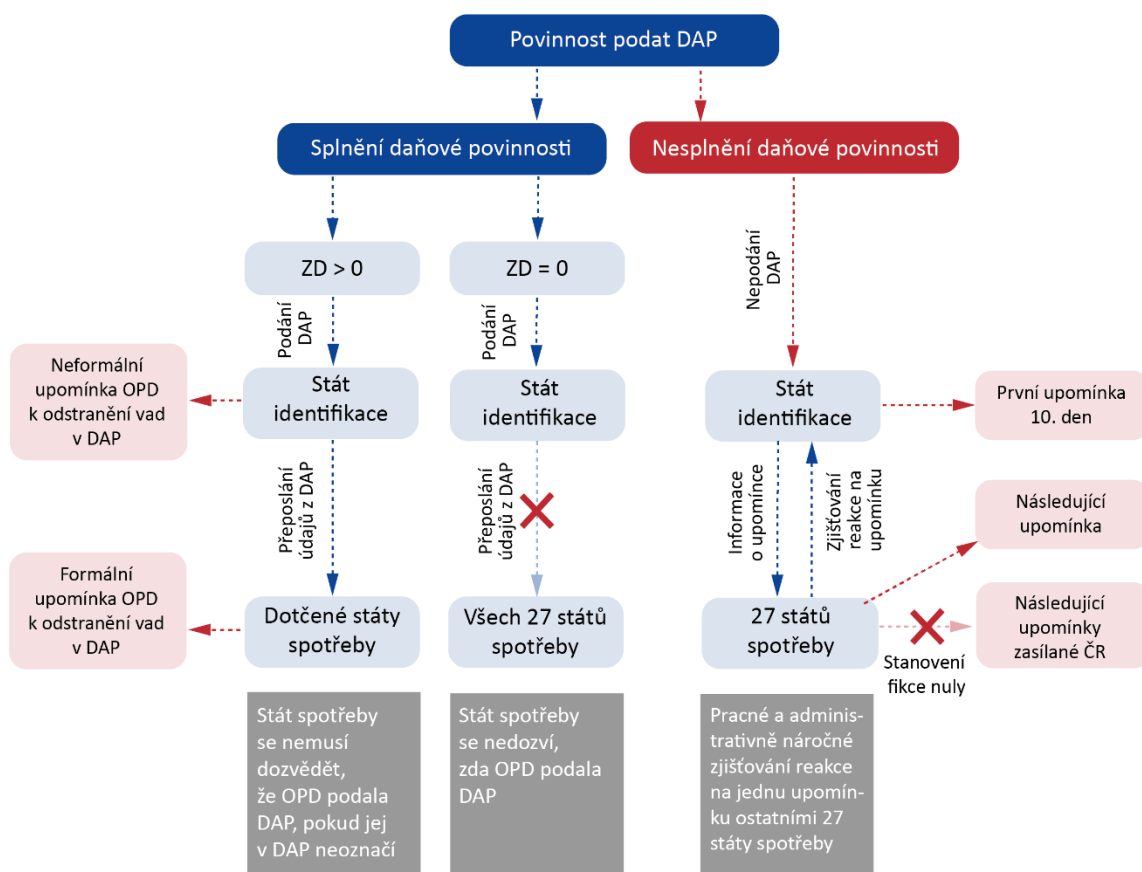
2.3 V režimu MOSS není zajištěno splnění podmínky podat daňové přiznání

V režimu MOSS je osoba povinná k dani povinna podat DAP vždy, tzn. i za zdaňovací období, ve kterém neposkytla žádné vybrané služby.⁴¹ Mechanismus vymáhání povinnosti podat DAP v režimu MOSS je upraven právními předpisy⁴² a umožňuje několik situací uvedených ve schématu č. 4.

⁴¹ Čl. 59a nařízení Rady (EU) č. 282/2011 uvádí: „Pokud osoba povinná k dani používající zvláštní režim neposkytla během zdaňovacího období v žádném z členských států spotřeby žádné služby v rámci tohoto zvláštního režimu, podá přiznání k dani, ve kterém uvede, že v daném období nebyly poskytnuty žádné služby (nulové přiznání k dani).“

⁴² Čl. 60a odst. 1 a 2 nařízení Rady (EU) č. 282/2011 uvádí: „Členský stát identifikace elektronickými prostředky upomene osoby povinné k dani, které nepodalý daňové přiznání podle článku 364 nebo článku 369f směrnice 2006/112/ES, ohledně jejich povinnosti podat přiznání k dani. Členský stát identifikace vystaví upomínku desátý den ode dne, kdy mělo být přiznání podáno, a informuje o vystavení upomínky elektronickými prostředky ostatní členské státy. Všechny následné upomínky a opatření přijatá za účelem vyměření daně a výběru daně jsou odpovědností dotčeného členského státu spotřeby.“

Schéma č. 4 – Vynucení povinnosti osoby povinné k dani podat DAP



Zdroj: informace získané kontrolou; graficky zpracoval NKÚ.

Pozn.: ZD – základ daně; OPD – osoba povinná k dani.

FÚ pro JMK vystavil k 12. 9. 2017 v pozici státu identifikace celkem 449 upomínek k podání DAP, přičemž na 19 % těchto upomínek osoby povinné k dani nereagovaly.

Pokud by správci daně všech států spotřeby striktně zasílali osobám povinným k dani upomínky k podání DAP nebo výzvy k odstranění vad v podaných DAP, docházelo by k jejich zatěžování opakovanými odpověďmi všem státům spotřeby. Naopak v případě, že státy spotřeby neupomenou osobu povinnou k dani k podání DAP, nikdo splnění této povinnosti dále nevymáhá, protože stát identifikace již takovou povinnost a pravomoc nemá.

FÚ pro JMK v pozici státu spotřeby správnost DAP podaných v režimu MOSS dosud ověřoval pouze v případech, kdy v nich zjistil zřejmé nesprávnosti (např. nesprávný kurz či nesprávnou sazbu daně). Následnou kontrolu po stanovení daně neprováděl a pouze ve dvou případech se připojil ke kontrole prováděné státem identifikace.

NKÚ konstatuje, že systém zasílání upomínek k podání DAP v režimu MOSS neplní svou funkci, protože neumožňuje správci daně v postavení státu spotřeby identifikovat všechny osoby povinné k dani, které na území tohoto státu nesplnily svou povinnost podat DAP. Příčinou je právními předpisy EU omezená pravomoc státu identifikace k vymáhání povinnosti podat DAP a k jeho kontrole.

V ČR v pozici státu spotřeby problém dále podporuje aplikovaný systém samovyměření daně v režimu MOSS definovaný zákonem o DPH, který FÚ pro JMK neukládá povinnost podání DAP sledovat a upomínat.

V ČR byla kontrolní činnost FÚ pro JMK v pozici státu spotřeby ve věci ověření DAP podaných v režimu MOSS, ve kterých byla přiznána DPH do tuzemska, zanedbatelná, protože tento finanční úřad má značně omezenou možnost získat pochybnost o správnosti podaného DAP. Takovou pochybnost by mohl mít stát identifikace, pokud by měl oprávnění a povinnost takovou kontrolu systémově provádět.

2.4 FÚ pro JMK nepředal rozhodné skutečnosti pro vyměření a stanovení daně v jiném členském státě

Správce daně je povinen předat bez předchozí žádosti do JČS informace, pokud existuje nebezpečí daňové ztráty v tomto státě⁴³.

Při kontrole bylo zjištěno:

FÚ pro JMK v jednom případě porušil ustanovení čl. 13 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 tím, že nezaslal informaci státu spotřeby, přestože mohl předpokládat, že existovalo nebezpečí daňové ztráty v tomto státě ve výši 64 299,27 €. Osoba povinná k dani podala DAP v režimu MOSS, přestože do tohoto režimu nebyla v době jeho podání registrována. Správce daně DAP v režimu MOSS odmítl a osobu povinnou k dani upozornil na její povinnost registrovat se a podat DAP ve státě spotřeby.

NKÚ konstatuje, že FÚ pro JMK v tomto případě postupoval v rozporu s účelem a cílem nařízení Rady (EU) č. 904/2010 zajistit účinnou a rychlou vzájemnou správní spolupráci. Důsledkem mohlo být neodvedení daně ve státě spotřeby (tento dopad nelze z pozice NKÚ ověřit).

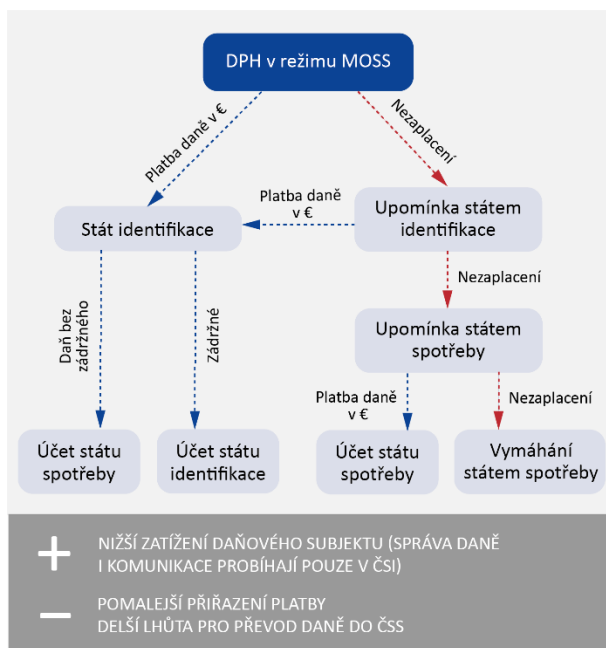
3. Vynucování zaplacení daně v režimu MOSS prostřednictvím státu spotřeby je málo účinné a administrativně náročné

Mechanismus placení daně a postupy aplikované v případě jejího nezaplacení jsou nastaveny právními předpisy EU⁴⁴. Oproti běžné DPH, kde všechny fáze vymáhání provádí zúčastněné členské státy, jsou v režimu MOSS jednotlivé fáze rozděleny mezi stát identifikace a státy spotřeby – viz schéma č. 5.

⁴³ Dle čl. 13 odst. 1 písm. c) nařízení Rady (EU) č. 904/2010.

⁴⁴ Čl. 62 až čl. 63b nařízení Rady (EU) č. 282/2011.

Schéma č. 5 – Vynucení zaplacení daně osoby povinné k dani v režimu MOSS



Zdroj: informace získané kontrolou; graficky zpracoval NKÚ.

Stát identifikace zasílá do států spotřeby spolu s platbami daně tzv. rozpis plateb, ve kterém jsou uvedeny identifikační údaje potřebné pro přiřazení jednotlivých plateb k příslušným DAP.

Při kontrole bylo zjištěno:

3.1 Upomínání plateb z pozice státu identifikace je účinné

Nastavený systém upomínání z pozice státu identifikace je plně automatizovaný a umožňuje upomínat platbu daně jedním správcem daně za všechny dotčené členské státy, které tak nemusí vyvíjet žádnou aktivitu k prvnímu upomenutí a vybrání daně. Stejně tak osoba povinná k dani komunikuje pouze s jedním správcem daně v jeho úředním jazyce a provádí pouze jednu platbu. NKÚ ověřil aplikaci dotčené právní úpravy na kontrolním vzorku 10 osob povinných k dani s nejvyšším nedoplatkem a v postupu FÚ pro JMK neshledal nedostatky. Celková úspěšnost upomínání je uvedena v tabulce č. 5.

Tabulka č. 5 – Statistika upomínání plateb v ČR z pozice státu identifikace k 23. 6. 2017

???	158	89 %	204 630 €
celková výše upomínaných nedoplatků – nelze zjistit	upomínek	reakce na upomínku	celková výše nedoplatků k vymáhání státem spotřeby

Zdroj: FÚ pro JMK.

Pozn.: Nedoplatky s lhůtou po splatnosti max. do tří měsíců činily 87 % celkové výše nedoplatků.

NKÚ konstatuje, že v případech, kdy činí kroky k vymození stát identifikace, jsou postupy účinné. Systém upomínání z pozice státu identifikace snižuje administrativní zatížení správce daně i osob povinných k dani, protože pouze na 11 % upomínek osoba povinná k dani nereagovala.

3.2 Upomínání plateb z pozice státu spotřeby vytváří zbytečné administrativní úkony

Tabulka č. 6 – Nedoplatky v ČR z pozice státu spotřeby k 23. 6. 2017

2 935 282 €	2 846 369 €	3 648 €	85 265 €
celkové nedoplatky	nezpracované platby z Velké Británie	nedoplatky u chybných registrací Irska	upomínatelné nedoplatky

Zdroj: FÚ pro JMK.

Celková výše nedoplatků (viz tabulka č. 6) zahrnuje nezpracované rozpisy plateb z let 2015 (sedm rozpisů) a 2017 (tři rozpisy) zaslanych ze Spojeného království Velké Británie a Severního Irska a nedoplatky osob povinných k dani chybně registrovaných v Irsku včetně souvisejících úroků. U těchto případů FÚ pro JMK identifikoval problémy s přiřazením plateb. Z tohoto důvodu upomínky nezasílal a čekal na vyřešení problému správcem daně státu identifikace. Finanční prostředky, které ze státu identifikace spolu s rozpisy obdržel, však s ohledem na nevyjasněné platby nemohl převést do státního rozpočtu. FÚ pro JMK musel tyto rozpisy opakovaně zpracovávat, což zbytečně zvýšilo jeho administrativní zatížení v oblasti zabezpečení agendy přiřazování plateb.

Dále NKÚ zjistil, že některé státy identifikace (především Spojené království, Irsko, Nizozemsko) nezasílaly informace o platbách v režimu MOSS ve lhůtě deseti dní od konce měsíce, ve kterém byla platba obdržena⁴⁵. FÚ pro JMK tak nemohl zahájit upomínání bezprostředně po uplynutí lhůty pro placení daně a lhůty pro upomínání z pozice státu identifikace.

Bod 6 preambule nařízení Rady č. 904/2010 uvádí: „*Správní spolupráce by neměla vést k nepatřičnému přesouvání administrativní zátěže mezi členskými státy.*“

NKÚ zjistil, že pro účely režimu MOSS byla stanovena pravidla týkající se poskytování informací a převodu peněžních částek mezi státem identifikace a státy spotřeby⁴⁶, která však nebyla vždy ze strany některých členských států dodržována. Správní spolupráce tak v rozporu s principem vyjádřeným v bodu 6 preambule nařízení Rady (EU) č. 904/2010 vedla k přesunutí administrativní zátěže na FÚ pro JMK v pozici státu spotřeby. Zjištěné nedostatky nejsou na straně FÚ pro JMK.

3.3 FÚ pro JMK při upomínání plateb z pozice státu spotřeby postupoval v rozporu s právními předpisy

Článek 63a odst. 3 a odst. 4 nařízení Rady (EU) č. 282/2011 uvádí: „*Všechny následné upomínky a opatření přijatá za účelem výběru daně jsou odpovědností dotčeného členského státu spotřeby. Pokud tyto následné upomínky vystavil členský stát spotřeby, je příslušná daň odvedena tomuto členskému státu. O vystavení upomínky informuje členský stát spotřeby elektronickými prostředky členský stát identifikace*“ (jedná se o tzv. upomínku s přepnutím). Podle první věty bodu 19 preambule nařízení Rady (EU) č. 904/2010 nese prvotní odpovědnost za to, že neusazení dodavatelé splní své povinnosti, členský stát spotřeby.

⁴⁵ Dle čl. 46 odst. 1 poslední věta nařízení Rady (EU) č. 904/2010.

⁴⁶ Dle čl. 45 odst. 3 a čl. 46 odst. 1 poslední věta nařízení Rady (EU) č. 904/2010.

GFŘ nastavilo následující postup k vymáhání platby v režimu MOSS v pozici státu spotřeby. FÚ pro JMK osobě povinné k dani s dluhem nižším než 10 € upomínky neposílal. Na dluhy v rozmezí od 10 € do 500 € FÚ pro JMK neformálně upozorňoval osoby povinné k dani mimo ADIS⁴⁷ e-mailem. O těchto upomínkách FÚ pro JMK nevede evidenci, a proto nelze vyčíslit výši upomínané DPH. V případě nedoplatků větších než 500 € odesílal elektronicky podepsané upomínky k platbě z ADIS (dále také „upomínky bez přepnutí“).

NKÚ ověřil postup FÚ pro JMK na kontrolním vzorku 20 osob povinných k dani s nedoplatkem a na celkových datech o vystavených upomínkách. O upozorněních a upomínkách bez přepnutí nebyl stát identifikace informován a FÚ pro JMK vyzýval osoby povinné k dani k platbě na účet státu identifikace. FÚ pro JMK k 30. 6. 2017 zaslal 126 upomínek bez přepnutí, na základě kterých došlo v 77 případech (tj. u 61 %) alespoň k částečné úhradě DPH, která byla snížena o zádržné, ponechané státu identifikace. Celková úspěšnost upomínání z pozice státu spotřeby je uvedena v tabulce č. 7.

Tabulka č. 7 – Statistika upomínání plateb v ČR z pozice státu spotřeby k 30. 6. 2017

??? %	19 665 €	3 224 €	16 %
celková úspěšnost upomínání	upomínky bez přepnutí	uhrazené nedoplatky po upomínce bez přepnutí	účinnost upomínek bez přepnutí

Zdroj: FÚ pro JMK.

GFŘ stanovilo, že FÚ pro JMK přistoupí k zasílání upomínek s přepnutím tak, jak je uvedeno v právních předpisech⁴⁸, pouze v případech, kdy dlužná částka osoby povinné k dani bude vyšší nebo rovna 1 500 €. Limit 1 500 € stanovilo GFŘ s ohledem na limit pro mezinárodní vymáhání⁴⁹. FÚ pro JMK přepnul upomínku a informoval o přepnutí členský stát identifikace pouze ve čtyřech případech. Mechanismus upomínání s přepnutím ve vztahu k osobám povinným k dani registrovaným k režimu MOSS v ČR uplatňovaly v některých případech bez ohledu na výši nedoplatku Polsko, Maďarsko, Chorvatsko a Spolková republika Německo.

NKÚ uvádí, že nařízení Rady (EU) č. 282/2011, nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ani příslušná směrnice Rady 2006/112/ES neobsahují žádné limity pro výši nedoplatku, od které se uplatní mechanismus upomínání s přepnutím. NKÚ konstatuje, že FÚ pro JMK nepostupoval v souladu s ustanovením čl. 63a odst. 3 a 4 nařízení Rady (EU) č. 282/2011, protože upomínal osoby povinné k dani, aniž by o tom zaslal informaci státu identifikace. V důsledku tohoto postupu státní rozpočet inkasoval DPH ve výši snížené o zádržné, které si ponechaly státy identifikace. Výši ponechaného zádržného nelze kvantifikovat, protože nelze vyčíslit celkovou částku DPH, kterou inkasovaly státy identifikace v důsledku konání FÚ pro JMK. Jedná se o systémové pochybení.

Účinnost upomínání a vymáhání nedoplatků by zvýšilo převedení celé odpovědnosti za výběr daně pro všechny státy spotřeby na stát identifikace. V takovém případě by stát

⁴⁷ Automatizovaný daňový informační systém.

⁴⁸ Čl. 63a odst. 3 a 4 nařízení Rady (EU) č. 282/2011.

⁴⁹ Čl. 18 bod 3 směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření.

identifikace nebyl nucen postupovat podle právního předpisu upravujícího mezinárodní vymáhání a v jednotlivých státech spotřeby by nemusel být naplněn limit pro vymáhání nedoplatků.

4. Evidence pro účely DPH není plnohodnotným podkladem pro zjištění transakcí ve prospěch neplátců a kontrolované orgány finanční správy její vedení ověřovaly minimálně

Evidence pro daňové účely slouží jako podklad pro sestavení daňového přiznání na straně jedné a na straně druhé jako podklad pro úřední osoby správce daně při ověřování správnosti údajů uváděných v přiznáních podaných osobou povinnou k dani. Jedná se o významný kontrolní nástroj, který svou podstatou a významem představuje v oblasti DPH to, čím je účetnictví či daňová evidence pro daň z příjmů⁵⁰.

Účelem nařízení Rady (EU) č. 904/2010 je zajištění účinné správní spolupráce v boji proti podvodům na DPH (bod 4 preambule), což závisí na schopnosti státu usazení tyto informace shromažďovat (bod 8 preambule).

NKÚ zkoumal, zda je zajištěno získávání informací důležitých pro správu daně v JČS (státě spotřeby) u přeshraničních transakcí při zachování hospodárnosti daňového řízení, to znamená při vynaložení minimálních nákladů na jejich pořízení a zpracování pro účely správy daně. Při hodnocení stavu vycházel NKÚ z rozsudku Nejvyššího správního soudu⁵¹, ze kterého vyplývá, že by mělo být právními předpisy upraveno oprávnění správce daně stanovit formu a strukturu dat, která má osoba povinná k dani ze zákona povinnost evidovat, případně předávat⁵².

Pro srovnání lze uvést jako příklad dobré praxe v oblasti vybraných výrobků podléhajících spotřebním daním ustanovení § 37 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních,

⁵⁰ Zdroj: komentář k ustanovení § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁵¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 25/2015 - 38 ze dne 3. 1. 2018.

⁵² „Co zajištěno není, je způsobilost takto poskytnutých dat pro strojové zpracování ve specifických podmínkách daňové správy, která se z důvodů, jež nyní Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné hlouběji zkoumat, rozhodla pracovat s formátem „*.xml“. Zjednodušeně řečeno – není zajištěno dodání datového souboru nejen v potřebné logické a systematické struktuře, ale i v takovém datovém formátu, který je jednoduše využitelný v konkrétních podmínkách daňové správy (zejména s ohledem na jí používané počítačové programové vybavení). Tento chybějící „nadstandard“ by však mohl být považován u podání účinného ve formátu „*.pdf“ za důvod jeho neúčinnosti pouze za předpokladu, že by rozhodná úprava v daňovém řádu obsahovala formulaci obsahově podobnou té, kterou lze nalézt ve druhé větě § 123e odst. 2 písm. a) č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „zákon o organizaci“). Uvedené ustanovení praví, že je-li podle tohoto zákona nebo ve věcech pojistného podle zvláštního zákona pro podání nebo jiný úkon předepsán tiskopis, lze podání nebo jiný úkon učinit pouze a) v elektronické podobě zasláním na určenou elektronickou adresu podatelny orgánu sociálního zabezpečení nebo do určené datové schránky orgánu sociálního zabezpečení; podání nebo jiný úkon lze v elektronické podobě učinit pouze ve formě datové zprávy, a to ve formátu, struktuře a tvaru určeném příslušným orgánem sociálního zabezpečení. Nesplňuje-li podání nebo jiný úkon tyto podmínky, nepřihlíží se k němu; orgán sociálního zabezpečení je povinen upozornit toho, kdo učinil podání nebo jiný úkon v elektronické podobě, které nesplňuje tyto podmínky, na tuto skutečnost a na to, že se k tomuto podání nebo jinému úkonu nepřihlíží“.

podle kterého je provozovatel daňového skladu povinen vést evidenci vybraných výrobků ve struktuře a formátu dle požadavků správce daně.

Při kontrole bylo zjištěno:

U vybraných služeb mimo režim MOSS není právními předpisy nastaveno speciální vedení vykazovaných údajů. Osoba povinná k dani dodávající vybrané služby je povinna⁵³ tyto transakce evidovat v běžné evidenci pro účely DPH spolu s ostatními plněními osvobozenými v tuzemsku od daně s nárokem na odpočet daně. To znamená, že evidence nemusí obsahovat podrobné údaje pro zjištění a stanovení daně v jiném členském státě tak, jak je tomu u stejných služeb v režimu MOSS. Na rozdíl od režimu MOSS neupravují právní předpisy povinnost zpřístupnit informace z evidence správci daně v elektronické podobě.

U vybraných služeb v režimu MOSS je osoba povinná k dani neusazená ve Společenství, resp. členském státě spotřeby, povinna⁵⁴ vést záznamy o plněních, na něž se vztahuje tento zvláštní režim. Oproti běžné evidenci pro účely DPH musí obsahovat podrobné informace rozhodné pro zdanění služeb v JČS, např.: identifikaci členského státu spotřeby, kam byla služba poskytnuta, druh poskytnuté služby, základ daně a výši splatné daně s uvedením použité měny, údaje o obdržení platbách na účet, informace použité ke stanovení místa, kde je příjemce usazen nebo kde má bydliště nebo kde se obvykle zdržuje. Osoba povinná k dani musí informace zaznamenávat tak, aby mohly být na žádost neprodleně a za jednotlivé poskytnuté vybrané služby zpřístupněny elektronickými prostředky státu spotřeby a státu identifikace.

Právní předpisy neupravují formát a strukturu vedení evidence ani formát elektronického výstupu pro potřeby správce daně. Dále není z právní úpravy EU zřejmé, zda je osoba povinná k dani povinna poskytnout kompletní záznamy za všechny státy, do kterých vybrané služby poskytla, včetně všech souvisejících dokladů a peněžních toků, nebo pouze údaje, které budou dokládat správnost podaného DAP pro příslušný stát spotřeby, který vznesl požadavek na zpřístupnění záznamů. Právními předpisy není nastaven ani mechanismus komunikace mezi správcem daně státu spotřeby a osobou povinnou k dani (jazyk, způsob). Kontrolou NKÚ bylo zjištěno, že státy spotřeby komunikují s osobami povinnými k dani ve svém úředním jazyce, což pro tyto osoby představuje nadbytečné administrativní náklady na překlady a korespondenci.

FÚ pro JMK nepožádal žádnou osobu povinnou k dani registrovanou k režimu MOSS v tuzemsku o zpřístupnění evidence ani neprovedl kontrolu jejího vedení. Stejně tak nebyl požádán o zpřístupnění evidence jiným státem spotřeby. Kontrolované finanční úřady požádaly ve dvou případech JČS o informace z evidence, avšak pro účely ověření daně z příjmů. V jednom případě správce daně požadovaná data obdržel. Ve druhém případě byl odmítnut dožádaným správcem daně s odkazem na nesplnění podmínky dle čl. 7 odst. 1 nařízení Rady (EU) č. 904/2010, podle které lze požadovat informace týkající se konkrétního případu či konkrétních případů. Cílem této žádosti o data bylo získání informací o uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku prostřednictvím osoby povinné k dani usazené v JČS, na základě nichž by byl správce daně až poté schopen identifikovat konkrétní případy.

⁵³ Dle ustanovení § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁵⁴ Dle čl. 369 a čl. 369k odst. 1 směrnice 2006/112/ES.

Při zasílání zboží do JČS je osoba, která uskutečnila zasílání zboží z tuzemska do JČS, povinna vést evidenci o hodnotě zaslaného zboží⁵⁵, popř. o volbě místa plnění do limitu⁵⁶, a to v členění podle jednotlivých členských států. Na rozdíl od režimu MOSS neupravují právní předpisy povinné zpřístupnění informací z evidence v elektronické podobě správci daně státu spotřeby ani státu identifikace. Tuto evidenci předkládá osoba povinná k dani pouze na základě vyžádání správce daně.

Kontrolované orgány finanční správy:

- ✓ nenastavily systémový mechanismus ověřování vedení povinných údajů;
- ✓ neověřovaly limit stanovený pro volbu místa plnění;
- ✓ nebyly schopny předložit statistiku kontrolní činnosti, při které byla ověřována povinnost vedení zákonem požadovaných údajů;
- ✓ nevyužívaly k ověření zasílání zboží institut spontánních informací.

Tuzemský správce daně zjistí informace důležité pro správu daně JČS, a sice skutečnost, že do JČS byly poskytnuty vybrané služby mimo režim MOSS nebo bylo zasíláno zboží, a výši těchto plnění za konkrétní období, jen při provedení hloubkové kontroly u osoby povinné k dani. Plošný výkon takové kontroly by zatěžoval správce daně i osoby povinné k dani nemalými administrativními náklady a plošné získávání údajů touto formou by bylo nevhodné.

NKÚ zjistil, že kontrolované orgány finanční správy kontrolovaly povinnost vedení evidence osobami povinnými k dani pouze ojediněle a nesystémově, čímž nepostupovaly v souladu s ustanoveními daňového řádu⁵⁷.

NKÚ konstatuje, že nastavení systému nezajišťuje systémové a automatizované získávání informací, které by mohly být poskytovány do JČS, a nenaplňuje tak účel nařízení Rady (EU) č. 904/2010, kterým je trvalý dohled nad těmito transakcemi. Požadavek na ověření konkrétních případů již v žádosti o součinnost podle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 může být překážkou pro zjištění transakcí uskutečněných v JČS, protože dožadující stát spotřeby nemusí být schopen konkrétní případy označit. Smyslem žádosti je právě zjištění existence konkrétních transakcí.

S ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu NKÚ konstatuje, že problémem je nedostatečná opora v právních předpisech pro vymezení formy a struktury vedení evidencí a zejména jejich zpřístupnění správci daně. Není zajištěno, že správce daně obdrží informace z evidence v podobě umožňující jejich rychlé a jednoduché využití pro daňové účely. Současný stav nenaplňuje požadavky na automatizaci správy daní a snižování administrativního zatížení osob povinných k dani.

⁵⁵ Dle ustanovení § 100a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁵⁶ Dle ustanovení § 8 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

⁵⁷ Dle ustanovení § 9 odst. 2 a § 78 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, kde je uvedeno: „*Správce daně soustavně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činí nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny.*“ „*Správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu.*“

5. Postupy při kontrolní činnosti v režimu MOSS jsou právními předpisy nedostatečně vymezeny

Správce daně je povinen⁵⁸ postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy a uplatňovat svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.

Při kontrole bylo zjištěno:

Na národní úrovni upravuje vlastní proces kontrolní činnosti daňový řád⁵⁹ a související součinnost s JČS upravuje nařízení Rady (EU) č. 904/2010. Výkon kontroly v režimu MOSS není právními předpisy EU definován. Postupy při kontrole v režimu MOSS jsou upraveny doporučeními pracovní skupiny Fiscalis Project Group 86 (dále také „FPG 86“⁶⁰). Tato doporučení však nemají oporu v právních předpisech a nejsou pro správce daně závazná.

V kontrolovaném období byla na plnění v režimu MOSS provedena v ČR jedna daňová kontrola z pozice státu identifikace. GFŘ ani FÚ pro JMK v pozici správce daně státu spotřeby nepožádaly JČS o žádnou kontrolu a ke dvěma se připojily. NKÚ tyto případy přezkoumal a zjistil nedostatky v následujících oblastech:

5.1 Stát identifikace nemá pravomoc k provedení kontroly

Z právních předpisů⁶¹ vyplývá, že všechna opatření směřující ke správnému zjištění a stanovení daně jsou prvotně na členském státě spotřeby. To znamená, že pravomoc provést kontrolu DAP v režimu MOSS má stát spotřeby. Přestože stát identifikace má lepší možnost provést kontrolu všech skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, je oprávněn provést kontrolu pouze v případech, kdy stanoví daň, tj. při vyměření DPH v běžném režimu a u osob neusazených ve Společenství při vyměření DPH v režimu MOSS.

Pro účely stanovení vyměřovacího základu nebo pro výběr či správní kontrolu daní mohou být použity až informace sdělené či shromážděné v jakékoliv formě na základě nařízení Rady (EU) č. 904/2010⁶². To znamená, že chce-li správce daně státu identifikace provést kontrolu i v případech, kdy daň nestanoví, a mají-li být výsledky jeho šetření použitelné pro stanovení daně ve státech spotřeby, měl by požádat o svolení ke kontrole dotčené státy spotřeby některým z postupů podle nařízení Rady (EU) č. 904/2010. Mechanismus žádání o svolení k provedení kontroly státem identifikace však není tímto ani jiným právním předpisem upraven. GFŘ z pozice státu identifikace informovalo dotčené státy spotřeby o prováděné kontrolní činnosti dle pokynů pracovní skupiny FPG 86 prostřednictvím e-mailové korespondence.

⁵⁸ Dle ustanovení § 5 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁵⁹ Zejména ustanovení § 85 až 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁶⁰ V rámci programu FISCALIS, který podporuje mezinárodní výměnu praktických zkušeností při správě daní zemí EU, se konala pracovní jednání, na kterých byly řešeny problémy režimu MOSS, např. *Guidelines and recommendations relating the audit and control of the VAT-MOSS (Pokyny a doporučení týkající se auditu a kontroly DPH v režimu MOSS)*.

⁶¹ Čl. 60a a čl. 63a nařízení Rady (EU) č. 282/2011, preambule bod 19 nařízení Rady (EU) č. 904/2010.

⁶² Čl. 55 bod 1) odst. 1 a 2 a čl. 56 nařízení Rady (EU) č. 904/2010.

Pokud kontrolu provede správce daně státu identifikace, který nebyl o její provedení požádán postupem dle právních předpisů, nebo osoba povinná k dani s výsledky kontroly provedené státem identifikace nesouhlasí a v soudním přezkumu proti vyměření daně soud rozhodne ve prospěch osoby povinné k dani, mohou státu spotřeby vzniknout výdaje, např. úrok z neoprávněného jednání správce daně, náklady soudního řízení. Právní úprava však již neřeší, zda tyto výdaje bude nucen uhradit stát spotřeby, který chybnou daň doměřil, či stát identifikace, na základě jehož jednání chyba vznikla.

NKÚ zjistil, že kontrolu z pozice státu identifikace, aniž by o ni byl požádán státem spotřeby, právní předpisy EU neupravují. Postupy podle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 nejsou pro popsany účel vhodné. NKÚ konstatuje, že postupy neupravené právními předpisy mohou být osobami povinnými k dani napadány z důvodu nezákonnosti ve smyslu ustanovení § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu a také mohou představovat překážku pro naplnění cíle správy daně správně zjistit a stanovit daň dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu.

5.2 Mechanismus vrácení daně nepostihuje situaci chybného použití režimu MOSS

Stát identifikace nebo stát spotřeby vrátí přeplatky přímo osobě povinné k dani. Příslušné právní předpisy EU⁶³ neupravují žádné další podmínky pro vrácení daně (např. bezdlužnost na jiných daních, lhůta pro vrácení).

FÚ pro HMP provedl v jednom případě z pozice státu identifikace kontrolu a zjistil nesprávné použití režimu MOSS. Přestože daňová kontrola byla ukončena 6. 9. 2017, do doby ukončení kontroly NKÚ nepostoupily příslušné orgány finanční správy do JČS výsledky o ukončené daňové kontrole v režimu MOSS. Ve státech spotřeby byla osobě povinné k dani vrácena DPH, aniž JČS čekaly na informaci o ukončení kontroly. Výše doměřené tuzemské DPH v době ukončení kontroly NKÚ nebyla stanovena, protože FÚ pro HMP prověřoval další okolnosti rozhodné pro stanovení tuzemské DPH, v rámci kterého budou zohledněny i výsledky kontroly DAP podaných v režimu MOSS. To znamená, že může nastat situace, kdy v jednom nebo více státech spotřeby vznikne přeplatek a v jiných státech spotřeby nebo státech identifikace vznikne nedoplatek DPH (zejména z důvodu nesprávného určení místa plnění).

Národní právní úprava riziko nezaplacení v budoucnu doměřené tuzemské DPH eliminuje použitím institutu zajištění daně, jsou-li pro jeho použití splněny podmínky⁶⁴. Tento institut může správce daně použít v případech, kdy DPH stanovuje. V pozici státu identifikace se jedná o tuzemskou DPH a u osob neusazených ve Společenství o DPH v režimu MOSS. Zajistit DPH ve prospěch jiných států spotřeby není správce daně oprávněn.

NKÚ konstatuje, že v případě nesprávného použití režimu MOSS právní úprava EU nedostatečně upravuje postup pro vrácení daně v situaci, kdy je jedním nebo více státy daň vrácena a jinými státy je daň nově stanovena.

⁶³ Čl. 63 odst. 1 až 4 nařízení Rady (EU) č. 282/2011.

⁶⁴ Dle ustanovení § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

5.3 Připojení ke kontrole prováděné jiným členským státem nepřerušuje běh lhůty pro stanovení daně

Lhůta pro stanovení daně neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci⁶⁵. Lze očekávat, že výkon kontroly jedním správcem daně ve státě identifikace pro všechny dotčené státy spotřeby bude s ohledem na rozsah transakcí časově náročný proces s významným rizikem uplynutí lhůty pro stanovení daně.

GFŘ se na základě oznámení JČS připojilo v pozici státu spotřeby ke dvěma kontrolám prováděným nizozemskou daňovou správou. Připojení ČR proběhlo formou odpovědi na dotaz, zda chce GFŘ zkontrolovat i plnění poskytnutá do ČR. Mechanismus připojení státu spotřeby ke kontrole prováděné JČS u osoby povinné k dani v režimu MOSS není postupem podle právního předpisu upravujícího mezinárodní spolupráci při správě daní, a není tudíž úkonem stavícím běh lhůty pro stanovení daně.

NKÚ konstatuje, že články 7 až 12 nařízení Rady (EU) č. 904/2010 upravují postup použitelný i pro žádost o provedení kontroly jiným členským státem (v tomto případě státem identifikace) na základě jeho informace o takovém záměru. Takový postup (žádost o správní šetření) by mohl být úkonem stavícím běh lhůty pro stanovení daně ve smyslu ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu⁶⁶, avšak s ohledem na základní zásady správy daní (zásada rychlosti, zásada přiměřenosti) by vyžadoval zahájení kontroly tuzemským správcem daně. V případě daňové kontroly u osoby povinné k dani registrované k režimu MOSS v JČS požádá tuzemský správce daně v pozici státu spotřeby o zahájení kontroly (případně o provedení dalších kontrolních úkonů) stát identifikace, jelikož na území státu identifikace má osoba povinná k dani sídlo, zástupce i veškeré podklady. To by znamenalo vznik dalších administrativních úkonů. Popsaný problém by vyřešilo posílení pravomocí státu identifikace, který by daň stanovil, a zahájení kontroly ze strany tohoto státu by stavělo běh lhůty pro stanovení daně i ve státech spotřeby.

6. Vyhledávací činnost je nedostatečná a nekoordinovaná

NKÚ při hodnocení stavu výkonu vyhledávací činnosti vycházel z předpokladu, že zjistit potenciálně rizikové osoby povinné k dani, které nesplnily svou povinnost registrovat se k dani a přiznat daň v tuzemsku, lze zejména aktivním sledováním nabídky a poptávky po zboží a vybraných službách na internetu, vyhodnocováním trendů v oblasti elektronického obchodování, ověřováním obchodních podmínek jednotlivých dodavatelů, zjišťováním kontaktů a provozovatelů webových stránek s následným ověřením jejich registrace k dani.

Při kontrole bylo zjištěno:

GFŘ si uvědomuje, že neusazené osoby jsou velmi specifickou skupinou osob, potenciálně rizikovou, vyžadující specifický přístup vzhledem k jejich charakteru i specifické právní úpravě v některých oblastech správy DPH. Přesto nemělo vypracovaný žádný systém pro identifikaci a prověřování elektronicky obchodujících subjektů. Vyhledávací činnost byla v této oblasti

⁶⁵ Dle ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁶⁶ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

ojedinělá a zjištěné případy porušení předpisů osobami povinnými k dani byly náhodně zjištěny v rámci kontrolní činnosti prováděné v jiné věci nebo u jiného subjektu. Kontrolované osoby předložily za kontrolované období pouze pět konkrétních případů, ve kterých prověřovaly subjekty zabývající se elektronickým obchodováním, a to až v průběhu roku 2017. V jednom případě již FÚ pro MSK prověřování ukončil a osobu povinnou k dani v ČR zaregistroval z důvodu překročení limitu pro registraci jako neusazenou osobu. NKÚ konstatuje, že z tohoto příkladu je zřejmá potřeba nastavit systémové vyhledávání.

Z výstupů pracovní skupiny EU pro e-commerce v rámci EUROFISC⁶⁷ je zřejmé, že některé členské státy EU aktivně vyhledávají osoby povinné k dani, které dodávají zboží nebo poskytují vybrané služby na jejich území⁶⁸.

Příklad Finska ve věci poskytovatelů platebních služeb je zvláště významný ve vztahu k přeshraničnímu poskytování vybraných služeb, kdy dochází k velkému počtu plateb v nízké nominální hodnotě ve prospěch poskytovatele; jedná se o tzv. mikrotransakce. Ty jsou založeny na symbolických poplatcích za navštívení webových stránek, rozšíření možností her apod. Mikrotransakcí může být za jediný den připsáno na bankovní účet poskytovatele až několik tisíc, pokud je produkt dostupný po celém světě. Záznamy o platbách uskutečněných zejména prostřednictvím platebních karet jsou v podstatě jediným zdrojem informací, z něhož může správce daně zjistit, zda a v jaké výši došlo k transakci.

NKÚ vyhledal všeobecně známé webové stránky patnácti světových e-shopů a provozovatelů e-tržišť a jednoho poskytovatele elektronických služeb. Poté u FÚ pro MSK zjišťoval, zda jsou subjekty provozující e-shopy registrovány k DPH v ČR, případně zda a jakým způsobem plní své povinnosti. FÚ pro MSK na základě požadavku NKÚ zahájil prověřování a zjistil

⁶⁷ EUROFISC je jednotný systém pro výměnu informací mezi jednotlivými členskými státy EU.

⁶⁸ Lotyšsko – finanční správa vytvořila databázi o 1 600 doménách a 3 050 subjektech, u kterých prověřuje, zda jsou v Lotyšsku registrovány k dani. Lotyšsko také monitoruje trh s pirátskou televizí, kterou odhadem používá přes 100 000 domácností a u které je kalkulována odhadovaná daňová měsíční ztráta ve výši 12 mil. €.

Finsko – finanční orgány na základě zákonné úpravy získávají od finských karetních a platebních společností údaje o provedených transakcích. Jedná se o hromadné záznamy všech karetních plateb finským obchodníkům (bez ohledu na vystavovatele platební karty). Ročně se jedná o cca 31 mil. hromadných záznamů o platbách. Tyto údaje se využívají k obecné vyhledávací činnosti, zjištění osob zatajujících příjmy apod. Dále má finanční správa k dispozici ročně 30–33 mil. záznamů finských platebních karet používaných na internetu. Tyto záznamy jsou využívány především pro identifikaci obchodníků překračujících limit 35 000 € pro zaslání zboží, aniž by se zaregistrovali k DPH ve Finsku, a také obchodníků, kteří poskytují do Finska elektronické služby osobám nepovinným k dani (analogicky s ustanovením § 10i zákona č. 235/2004 Sb.) a kteří nebyli registrováni v režimu MOSS ve svém státě identifikace, resp. přímo ve Finsku v případě nevyužití režimu MOSS.

Bulharsko – v roce 2012 byl zřízen zvláštní tým pro monitorování e-commerce. V průběhu let 2012 až 2015 bylo nastaveno partnerství s přepravními společnostmi, které poskytují údaje o provedených přepravách. Členové tohoto týmu vytvořili nástroje a kritéria, kterými zjišťují rizikové subjekty vhodné ke kontrole. Oddělení kontroly e-commerce v současnosti provádí také e-audit, kontrolu e-commerce obecně a specializovanou IT vyhledávací činnost.

Dánsko – v roce 2016 zřídilo nový útvar boje proti podvodům, jenž monitoruje měsíčně 15 000 domén, které mají koncovku DK, dánskou IP adresu, dánský text nebo dánského registrátora. Prostřednictvím rizikové analýzy vybírají členové tohoto útvaru domény k další kontrole, zda mají dánské VAT ID atd., přičemž některé domény identifikují jako falešné obchody; tyto případy předávají policii.

internetové domény, držitele těchto domén a jejich sídla. Dále však nezjišťoval, kdo jsou provozovatelé e-shopů ani kdo jsou zasilatelé zboží či poskytovatelé vybraných služeb a zda jim v ČR nevznikla povinnost odvádět DPH. NKÚ vlastním šetřením zjistil, že část z nich nabízí doručení zboží do ČR, a tudíž existuje reálné riziko, že poskytovatelé služeb nebo prodejci zboží nejsou registrováni v ČR k DPH, přestože jim tato povinnost vznikla.

Podle daňového řádu⁶⁹ jsou dotčené osoby povinny správci daně poskytnout na jeho vyžádání údaje důležité pro správu daně. Ve vztahu k přeshraničním transakcím se může jednat např. o informace k platbám do zahraničí a o přepravě zboží do tuzemska. Kontrolované osoby nepožadovaly žádná plošná data o osobách povinných k dani využívajících služeb České pošty, s.p., nebo dopravních společností k zaslání zboží z JČS. O navázání systematické spolupráce s dopravci při zaslání zásilek kontrolované osoby neusilovaly. Jako příklad dobré praxe v ČR lze uvést memorandum o spolupráci Celní správy ČR a České pošty, s.p., nebo dohodu Celní správy ČR s dominantním expresním přepravcem, které umožnily orgánům celní správy identifikovat rizikové transakce.

Využití e-tržišť umožňuje osobám povinným k dani v rozporu s právními předpisy vyhýbat se daňovým povinnostem. Právní úprava nestanovuje provozovatelům e-tržišť odpovědnost za plnění daňových předpisů osobami povinnými k dani v souvislosti s elektronickými transakcemi uskutečněnými prostřednictvím e-tržišť ani žádnou oznamovací povinnost. Orgány finanční správy identifikovaly mechanismus nastrčených obchodníků na e-tržišťích, který umožňuje legální cestou obcházet limit pro registraci k dani.

NKÚ zjistil dobrou praxi k potírání daňových podvodů zneužíváním e-tržišť, kterou přijalo Spojené království⁷⁰, kde byly zjištěny podvody spočívající v nepříznávání a neodvádění DPH, používání neplatných DIČ nebo použití DIČ, která obchodníkům nepatří. Dle publikované informace⁷⁰ se tato opatření projevila ve zvýšeném počtu registrací k DPH u obchodníků ze zemí mimo EU.

Jedná se zejména o:

- ✓ spolupráci finančních orgánů s provozovateli e-tržišť v podobě získávání dat a jejich analýzy k identifikaci prodejců, kteří by se mohli dopustit podvodu;
- ✓ spolupráci finančních orgánů a provozovatelů e-tržišť na intenzivním informování zahraničních prodejců o jejich daňových povinnostech;
- ✓ novou právní úpravu, která činí odpovědnými provozovatele e-tržišť v případě, že prodejce nepřízná DPH (určitá forma ručitelství);
- ✓ pravomoc finančních orgánů vyžadovat daňového zástupce pro prodejce mimo EU;
- ✓ model rozdělené platby umožňující bance strhnout DPH v okamžiku uskutečnění platby.

⁶⁹ Dle ustanovení § 57 odst. 1 až 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

⁷⁰ Zdroj: Informace ze zprávy z kontroly zaměřené na DPH neodváděnou z prodeje zboží v rámci e-commerce zahraničními prodejci (resp. osobami neusazenými ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irsku); zprávu zveřejnil v dubnu 2017 National Audit Office United Kingdom (Národní auditní úřad Spojeného království).

NKÚ konstatuje, že GFŘ, FÚ pro MSK a FÚ pro HMP nedostatečně využívaly zákonná oprávnění k vyhledávání osob povinných k dani ve smyslu ustanovení § 78 odst. 1 daňového řádu, a tudíž nezajistily naplnění cíle správy daně správně zjistit a stanovit daň ve smyslu ustanovení § 1 odst. 2 téhož zákona. Toto tvrzení opírá NKÚ o zjištěné skutečnosti, ze kterých vyplývá, že vyhledávací činnost byla ojedinělá a náhodná, přestože existovaly způsoby, které mohly být využívány již v kontrolovaném období. NKÚ doporučuje zohlednit uvedené příklady dobré praxe v právní úpravě a v postupech správce daně. GFŘ uvedlo, že vnímá zkušenosti s internetovou vyhledávací činností jiných členských států i získávání údajů od přepravců a karetních společností a že tyto nástroje začne se zahájením činnosti nového internetového oddělení od 1. 1. 2018 využívat.

Lze předpokládat, že osoby povinné k dani neobchodují pouze v rámci dvou členských států. S ohledem na tuto skutečnost se jeví jako účelné sdílet údaje získané vyhledáváním osob povinných k dani v rámci EU, příp. provádět vyhledávání koordinovaně z pozice státu usazení dodavatele.

7. U organizačního a technického zajištění správy DPH byly zjištěny méně významné nedostatky ovlivňující efektivnost správy DPH

Správa DPH je soubor úkonů, jejichž výkon musí být zajištěn dostatečnými personálními zdroji. Počet zaměstnanců vykonávajících správu daně je ovlivněn zejména složitostí a nastavením postupů, počtem provedených administrativních úkonů a technickým vybavením (zejména elektronizací). Efektivní je postup, který vyžaduje nejmenší možné výdaje na jeho provedení a dosažení jeho cíle.

Při hodnocení správy DPH u neusazených osob zohlednil NKÚ cíle změny místní příslušnosti z FÚ pro HMP na FÚ pro MSK⁷¹. Podklady pro legislativní proces ke změně místní příslušnosti správy DPH u neusazených osob byly součástí připomínek GFŘ k návrhu zákona č. 243/2016 Sb.⁷² (srpen 2015). Změna měla vyřešit nedostatečné personální kapacity FÚ pro HMP, které dlouhodobě neodpovídaly počtu spravovaných subjektů. Přesun měl být uskutečněn bez dodatečných nákladů a zároveň měl uspořít finanční prostředky vynakládané na přesčasy a cestovné zaměstnanců Finanční správy ČR v akcích v rámci projektu *Pomoc Praze*. NKÚ při hodnocení vycházel z předpokladu, že změna místní příslušnosti měla přinést vyšší kvalitu výkonu činnosti, zejména kontrolních postupů.

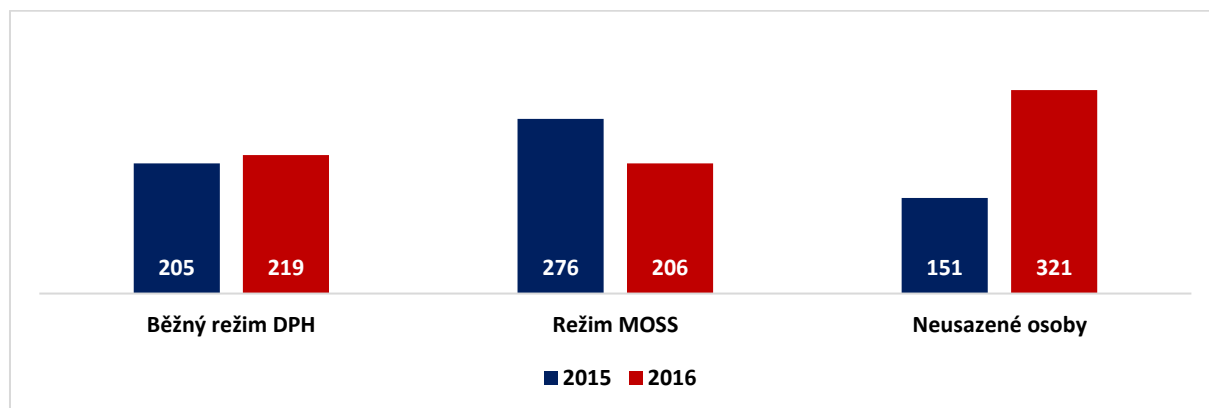
⁷¹ Dle ustanovení § 93a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je FÚ pro MSK místně příslušným pro správu DPH u neusazených osob od 1. 9. 2016. FÚ pro HMP předal tuto agendu, kromě 18 aktivních neusazených osob, do 31. 8. 2017.

⁷² Zákon č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona.

Při kontrole bylo zjištěno:

NKÚ přezkoumal jednotlivé postupy a provedl nákladovou analýzu správy DPH v běžném režimu, v režimu MOSS a u neusazených plátců. Zjištěné výdaje⁷³ vyhodnotil ve vztahu k nejnvýznamnějšímu výkonnostnímu ukazateli, tj. počtu podaných DAP, který je kvantifikovatelný a přiřaditelný k personálním zdrojům ve všech třech oblastech. Výchozím ukazatelem pro vyhodnocení režimu MOSS a správy neusazených osob zvolil NKÚ „běžný“ režim DPH. Výsledky porovnání jednotlivých režimů jsou uvedeny v grafu č. 1.

Graf č. 1 – Výdaje vynaložené na jedno podané DAP v letech 2015 a 2016 (v Kč)



Zdroj: data GŘ; graficky zpracoval NKÚ.

Růst výdajů na jedno podané DAP v běžném režimu DPH je způsoben růstem mzdových výdajů v důsledku navýšení mzdových tarifů, které se přirozeně promítá do dalších oblastí správy DPH.

Pokles výdajů u režimu MOSS je způsoben meziročním růstem podaných DAP při konstantním počtu zaměstnanců vyčleněných na jejich zpracování. Stávající výdaje v režimu MOSS zvyšuje problém s přiřazením plateb zaslaných ze Spojeného království. Pozitivem zvyšujícím efektivnost je vysoká míra elektronizace celého řízení a automatizace většiny

⁷³ Postup výpočtu administrativních výdajů správy DPH při použití mzdových výdajů vynaložených na zaměstnance vyměřovacích oddělení Finanční správy ČR:

1) $PZ_{DPH} = z_1 + z_2 + \dots + z_{3979}$

kde: PZ_{DPH} – počet zaměstnanců vyměřovacích oddělení přímo zabezpečujících správu DPH podle OSIRIS k 31. 12. 2016.

z – jednotlivé podíly 3 979 systemizovaných míst (finančních úřadů a Specializovaného finančního úřadu) na činnostech souvisejících se správou DPH – vyměřování.

2) $k = PZ_{DPH} / PEP * 100$

kde: k – přepočtový koeficient, který vyjadřuje procentní podíl počtu zaměstnanců vyměřovacích oddělení přímo zabezpečujících správu DPH na celkovém počtu zaměstnanců vyměřovacích oddělení.

PEP – přepočtený evidenční počet zaměstnanců vyměřovacích oddělení Finanční správy ČR.

3) $PPZ_{DPH} = PEP / 100 * k$

kde: PPZ_{DPH} – přepočet zaměstnanců vyměřovacích oddělení – správa DPH.

4) $PMV = MV / PEP$

kde: PMV – průměrné mzdové výdaje na jednoho zaměstnance.

MV – celkové mzdové výdaje.

5) $MV_{DPH} = PMV * PPZ_{DPH}$

kde: MV_{DPH} – přepočtené mzdové výdaje vyměřovacích oddělení – správa DPH.

činností. Výdaje ve výši 108,87 mil. Kč⁷⁴ na technickou podporu režimu MOSS byly z 85 % pokryty ponechaným zádržným, které ČR dosud získala z plateb DPH převedených do JČS.

Tabulka č. 8 – Přínosy zavedení režimu MOSS v tuzemsku od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017

13 OPD	5 401 OPD	55,988 mil. €
ze třetích zemí se nově zaregistrovalo	přiznalo daň do ČR	DPH odvedená v režimu MOSS

Zdroj: FÚ pro MSK, stav k 8. 9. 2017.

Pozn.: OPD – osoba povinná k dani.

Oproti stavu uvedenému v tabulce č. 8 si do 31. 12. 2014 žádná osoba povinná k dani ze třetí země nevybrala ČR jako stát registrace do režimu VOES⁷⁵, který předcházel režimu MOSS.

S účinností od 1. 1. 2021 má dojít k rozšíření režimu MOSS o zasílání zboží. Lze tak očekávat růst počtu podaných DAP a počtu osob povinných k dani využívajících režim MOSS, což si vyžádá mírné zvýšení personálních zdrojů na výkon této agendy. Počet osob povinných k dani, které zasílají zboží do tuzemska, není znám. Z ČR v roce 2016 zasílalo zboží do JČS 1 320 osob povinných k dani (mezi roky 2014–2016 počet narostl o 545 osob). Zpracování DAP v režimu MOSS je plně automatizovaná činnost, prováděná na dálku, a není podstatné, který správce daně ji vykonává. Naproti tomu kontrolní činnost vyžaduje úzkou součinnost osoby povinné k dani a správce daně, např. z důvodu přístupu k evidencím a prostorám subjektu.

U neusazených osob se do nákladovosti negativně promítlo významné zvýšení alokovaných personálních zdrojů. Přestože se mezi roky 2015 a 2016 zvýšil počet podaných DAP pouze o 22 %, počet zaměstnanců alokovaných na jejich zpracování se zvýšil o 150 %, což představovalo zvýšení mzdových výdajů o 7,9 mil. Kč. Personální zdroje našly orgány finanční správy uvnitř organizace a dodatečné finanční prostředky nebyly požadovány. Ani u dalšího významného sledovaného výkonnostního ukazatele v podobě kontrolních postupů se navýšení počtu zaměstnanců zatím pozitivně neprojevovalo (viz tabulka č. 9). Pro správu DPH u neusazených osob není vytvořena žádná specifická technická podpora.

⁷⁴ NKÚ neověřoval hospodárnost a zákonnost rozšíření ADIS o funkcionality související s režimem MOSS.

⁷⁵ VOES – zvláštní režim pro nahlašování a placení DPH u elektronicky poskytovaných služeb osobami povinnými k dani ze třetích zemí.

Tabulka č. 9 – Změny počtů kontrolních postupů u neusazených osob mezi roky 2015 a 2016

-63 %	-64 %	-20 %	-43 %
místní šetření	zahájené daňové kontroly	zahájené postupy k odstranění pochybnosti	ukončené postupy k odstranění pochybnosti

Zdroj: zpracováno NKÚ z údajů poskytnutých GŘČ.

NKÚ konstatuje, že u přeshraničních transakcí, kdy je za zaplacení daně odpovědný zahraniční dodavatel, je režim MOSS efektivním mechanismem, který snižuje náklady správce daně i osob povinných k dani a pozitivně motivuje povinné osoby plnit daňovou povinnost ve státě spotřeby. Dle NKÚ je zřejmé, že lze očekávat významný nárůst agendy v režimu MOSS. Za účelem získání komplexního přehledu o činnosti osoby povinné k dani jak v režimu MOSS, tak v běžném režimu a za účelem soustředění správy daně u jednoho správce daně doporučuje NKÚ stanovit i v režimu MOSS místní příslušnost ke správci daně v pozici státu identifikace, tj. ke správci, který je odpovědný za správu daně v běžném režimu.

Změna místní příslušnosti u neusazených osob zatím nepřinesla zvýšení efektivity správy DPH a u vyměřovacího řízení takový potenciál ani nemá, protože nelze očekávat, že bude významně narůstat počet podaných DAP. Naopak s rozšířením režimu MOSS by se mohl jejich počet snižovat.

8. Systém správy DPH při dovozu malých zásilek je účinný a výkon činnosti přiměřený

NKÚ přezkoumal správu DPH při dovozu malých zásilek osobám nepovinným k dani. Kontrolu soustředil na ověření úrovně systému analýzy a vyhodnocování rizik souvisejících s podhodnocením dováženého zboží, aplikaci postupů při určování základu pro výpočet DPH a efektivnost těchto postupů. Protože 99,8 % dovozu malých zásilek bylo v kontrolovaném období uskutečněno u Celního úřadu Praha Ruzyně prostřednictvím České pošty, s.p., provedl NKÚ kontrolu pouze na tomto celním úřadě a jemu nadřízeném GŘČ. Kontrola byla provedena formou řízených rozhovorů, analýzou dokladů, analýzou webových diskusí na téma dovozu malých zásilek a pozorováním výkonu procesů.

Při kontrole bylo zjištěno:

Tabulka č. 10 – Kvantitativní ukazatele celního řízení u malých zásilek

615 % (cca 10,7 mil. zásilek)	-56 %	3,31 Kč	10,40 Kč
nárůst dovozu mezi roky 2012 až 2016	pokles výdajů na jednu zásilku mezi roky 2014 až 2016	výdaje na jednu odbavenou zásilku v roce 2016	výdaje na jednu doměřenou Kč v roce 2016

Zdroj: zpracováno NKÚ z údajů poskytnutých GŘČ.

Protože 94 % zásilek bylo osvobozeno od cla i daně, nevyhodnocoval NKÚ výdaje ve vztahu k výši vyměřené daně a vyměřeného cla. Pokles výdajů na jednu zásilku (viz tabulka č. 10) je způsoben vysokým růstem počtu odbavených zásilek při setrvalém počtu celníků. Výdaje nezahrnují výdaje České pošty, s.p., která na základě smlouvy a stanovených podmínek

napomáhá orgánům celní správy při odbavení a kontrole zásilek. NKÚ ověřil provádění smlouvy a nezjistil nedostatky.

Postupy celního řízení a postupy při určení základu pro výpočet cla a DPH jsou stanoveny obecně závaznými právními předpisy a upraveny vnitřními předpisy. Zásilky jsou podrobovány nahodilé, avšak zevrubné systémové kontrole, případně jsou cíleně kontrolovány na základě výstupů z analytické činnosti, a to u cca 20 zásilek denně (tj. cca 7 300 zásilek za rok). Deklarovaná hodnota zboží je vyhodnocována a porovnávána s cenou obvyklou, např. na webu. V případě pochybností celního orgánu o deklarantem navrženém základu pro výpočet DPH nebo o předložených dokladech (např. padělané bankovní výpisy) jsou nastaveny postupy, v jejichž důsledku je deklarovaný základ pro výpočet DPH změněn na hodnotu akceptovatelnou celním úřadem, nebo je zahájen postup podle čl. 140 nařízení Komise (EU) 2015/2447⁷⁶. O počtu případů, kdy je deklarantem navržena nová hodnota pro výpočet DPH, nevede celní úřad evidenci.

Vysoké výdaje na doměření jedné koruny DPH jsou způsobeny tím, že postup je procesně zdlouhavý a administrativně náročný. Ke zpochybnění a určení základu pro výpočet DPH přikročují celní orgány cca u pěti případů za týden (tj. cca 260 řízení za rok) a průměrná doba řízení činí cca 45 dnů (závisí na složitosti konkrétního případu). Z reakcí veřejnosti na internetu je zřejmé, že příjemci zboží si jsou činnosti celních orgánů vědomi a že má preventivní funkci.

NKÚ konstatuje, že systém správy DPH u dovozu malých zásilek je účinný a výkon činnosti orgánů celní správy přiměřený. Rizikem pro zajištění přiměřenosti kontroly může být další růst počtu zásilek bez zajištění personálních zdrojů na provádění celního řízení.

⁷⁶ Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/2447 ze dne 24. listopadu 2015, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie.

Seznam použitých zkratk:

ADIS	– <i>Automatizovaný daňový informační systém</i>
ČR	– Česká republika
ČSI	– členský stát identifikace
ČSS	– členský stát spotřeby
DAP	– daňové přiznání
DIČ	– daňové identifikační číslo
DPH	– daň z přidané hodnoty
e-commerce	– elektronické obchodování
e-tržiště	– elektronické tržiště
EU	– Evropská unie
FPG 86	– pracovní skupina Fiscalis Project Group 86
FÚ pro HMP	– Finanční úřad pro hlavní město Prahu
FÚ pro JMK	– Finanční úřad pro Jihomoravský kraj
FÚ pro MSK	– Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj
GFŘ	– Generální finanční ředitelství
GŘC	– Generální ředitelství cel
IT	– informační technologie
JČS	– jiný členský stát
KZ	– kontrolní závěr
neusazená osoba	– osoba, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu
NKÚ	– Nejvyšší kontrolní úřad
OPD	– osoba povinná k dani
režim MOSS	– zvláštní režim MOSS (Mini One Stop Shop), režim jednoho správního místa
režim VOES	– zvláštní režim pro nahlašování a placení DPH u elektronicky poskytovaných služeb osobami povinnými k dani ze třetích zemí
Spojené království	– Spojené království Velké Británie a Severního Irska
SRN	– Spolková republika Německo
stát identifikace	– stát, ve kterém se dodavatel zaregistroval do režimu MOSS
stát spotřeby	– stát, ve kterém dochází ke skutečnému využívání poskytované služby
stát usazení	– stát, ve kterém má osoba povinná k dani sídlo nebo provozovnu
upomínka bez přeprnutí	– upomínka k zaplacení dlužné daně zaslaná příslušné osobě státem spotřeby, přičemž příjemcem dlužné částky zůstává stát identifikace (nedochází ke změně adresáta ze státu identifikace na stát spotřeby); stát identifikace si z vymožené daně ponechává tzv. zádržné a zbytek prostředků zasílá na účet státu spotřeby
ZD	– základ daně