



KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ

V Bruselu dne 15.5.2006
KOM(2006) 210 v konečném znění

2006/0069 (CNS)

Návrh

SMĚRNICE RADY

kterou se mění směrnice 2002/38/ES pokud jde o dobu použití úpravy daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby

SDĚLENÍ KOMISE RADĚ

zpráva o SMĚRNICI RADY 2002/38/ES ze dne 7. května 2002, kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby

(předložené Komisí)

DŮVODOVÁ ZPRÁVA

1) SOUVISLOSTI NÁVRHU

- **Odůvodnění a cíle návrhu**

Směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 7. května 2002, kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby, takzvaná směrnice o DPH pro elektronické služby, obsahuje řadu ustanovení, kterým, pokud nebude prodloužena, skončí platnost dne 30. června 2006.

Když byla přijata, měla být ustanovení týkající se místa poskytování těchto služeb a určitých usnadňujících opatření pro obchodníky mimo EU Komisí přezkoumána před skončením prvních tří let fungování a, na základě návrhu Komise, revidována nebo prodloužena podle potřeby. Přezkum je na základě zprávy Komise Radě a tato zpráva je tedy přiložena k tomuto návrhu. Včasné přijetí návrhů Komise ohledně místa poskytování služeb (KOM (2005) 334) a na zjednodušení povinností k DPH (KOM (2004) 728) Radou by odstranilo potřebu prodloužit platnost dotčených ustanovení, neboť tyto obecnější návrhy obsahují opatření, která zajistí dlouhodobé plnění cílů směrnice 2002/38/ES. Pomalý legislativní postup členských států v Radě však znamená, že tyto změny nebudou hotovy dříve, než skončí platnost opatření z roku 2002. Pokud platnost ustanovení nemá skončit v tomto roce – což je výsledek, který by si nikdo nepřál – nemá Komise jinou možnost, než navrhnout dočasné prodloužení jejich platnosti.

Hlavní cíl směrnice z roku 2002 byl jasný – napravit zřejmý nedostatek v jednom ze základních ustanovení zákona o DPH. Elektronické poskytování služeb se v době, kdy byla Šestá směrnice o DPH přijata, nepředvíдалo a uplatňování jejích ustanovení tak, jak byla před změnami z roku 2002, přineslo nechtěný výsledek. Nejen že selhala při zdaňování elektronických služeb poskytovaných provozovateli ze třetích zemí, ale evropská obchodníci museli zdanit všechny takové dodávky – bez ohledu na to, kde se nacházel zákazník. Tento výsledek byl v rozporu s neutralitou, která je pro DPH klíčová a která se snaží, aby daň „nenarušila podmínky hospodářské soutěže nebo nebránila volnému pohybu zboží a služeb“ (První směrnice Rady o DPH 67/227/EHS).

Otázkou bylo, *kde* by měly být tyto služby zdaněny. DPH je obecná daň na spotřebu zboží a služeb a jakákoli výjimka vyžaduje zvláštní ustanovení. Pokud rozvoj technologií nebo obchodní praxe vytváří mezery v pokrytí, bylo vždy běžnou praxí je napravit.

Směrnice obsahovala zjednodušené povinnosti registrace a vykazování, aby přispěla souladu neusazených provozovatelů a umožnila jim zabývat se pouze jednou evropskou správou daně podle jejich výběru. Toto ustanovení bylo výrazným odklonem od existující normy, kde plátcí daní museli jednat přímo s každou správou daně, v jejíž pravomoci se realizovaly zdanitelné činnosti. Ačkoli je omezena co do pokrytí pro neusazené provozovatele elektronicky poskytovaných služeb, nová povaha tohoto jediného místa pro plnění povinností k DPH přispěla k začlenění doložky o přezkumu, která zavazovala Komisi a členské státy k tomu, aby se touto otázkou zabývaly před uplynutím lhůty tří let. Zpráva Komise Radě shrnuje, že směrnice z roku

2002 fungovala uspokojivým způsobem a že dosáhla svého cíle. Kdyby se nerozhodlo o obnově nebo nahrazení, její hlavní ustanovení by přestala platit a pravidla pro elektronické služby by se navrátila ke stavu před změnami účinnými od roku 2003. Aby se této situaci zamezilo, Komise navrhuje, aby existující ustanovení, kterým má letos skončit platnost, byla prodloužena o dobu 30 měsíců, do 31. prosince 2008. To poskytne dostatek času pro přijetí dvou výše uvedených návrhů a členské státy tak budou moci zajistit nezbytná infrastrukturní opatření.

Tento návrh také zajistí, že ustanovení nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, která pojednávají o výměně informací, jichž je třeba pro registraci cizích obchodníků s elektronickými službami pro účely DPH a pro distribuci příjmů z DPH příslušným členským státům, mezi členskými státy, zůstanou v platnosti, neboť to souvisí se směrnicí 2002/38/ES.

- **Obecné souvislosti**

Směrnice Rady 2002/38/ES byla zavedena s hlavním cílem zamezit nechtěnému a nezamýšlenému účinku Šesté směrnice o DPH, jejímž prostřednictvím obchodníci v EU účtovali a odváděli DPH za podmínek, které je vystavily konkurenční nevýhodě vůči činnostem se základem ve třetích zemích.

Směrnice tento cíl splnila. V současnosti není rovnováha, co se týče DPH, mezi provozovateli z EU a mimo EU problém a nikdo by si nepřál, aby se situace vrátila zpět do stavu, který existoval před tímto přijetím změn.

Ačkoli to nebylo hlavním cílem směrnice, přispěla k daňovým příjmům členských států. Kromě daně vybrané a odvedené provozovateli mimo EU registrovanými ve zvláštním režimu budou pravděpodobně významné i částky vyúčtované obchodníky, kteří si zvolili usazení ve Společenství. Celková částka se však vyčísluje obtížně, neboť společnosti se rozhodují k usazení v EU z mnoha různých důvodů a není praktické ve zveřejněných statistikách příjmů přesně identifikovat příjmy z DPH z konkrétních služeb v oblasti působnosti směrnice. Další účinek na daňový příjem lze přičíst DPH od existujících obchodníků v EU, kteří s přijetím směrnice už nemají pobídku k přesunutí svých aktivit mimo Společenství, aby ochránili svoji konkurenceschopnost. Kombinovaný účinek těchto tří faktorů potvrzuje správnost prodloužení platnosti těchto ustanovení.

Během posledních tří let uzrál trh pro stahování a on-line služby v sektoru B2C (business-to-consumer, vztah obchodník – spotřebitel) a od přijetí směrnice se stal propracovanějším. Podle IFPI, mezinárodního obchodního orgánu pro hudební průmysl, se prodej digitálně distribuované hudby v roce 2005 ztrojnásobil. Regulační a právní otázky, jako např. ty, které jsou spojeny s řízením práv a nelegálním stahováním, jsou v procesu řešení. Nejistota ohledně budoucího daňového režimu by byla krokem zpět a lze ji odstranit pouze tímto prodloužením platnosti.

Kromě vytváření nejistoty by nezdar při prodloužení platnosti opatření znovu probudil obavy o přesunutí obchodních činností, což bylo hlavním motivem změn přijatých v roce 2002.

- **Platné předpisy vztahující se na oblast návrhu**

Toto je prosté prodloužení platnosti směrnice 2002/38/ES. Ustanovením, kterým letos vyprší platnost, bude včas dána trvalá účinnost přijetím dvou již zmíněných návrhů, KOM (2004) 728 a KOM (2005) 334. Jsou to opatření, která se zabývají zjednodušením správních povinností, respektive místem zdanění služeb obecně. Legislativní postup byl pomalejší než se očekávalo, z velké části kvůli jejich velkému rozsahu. Budou nicméně pravděpodobně přijata v blízké budoucnosti, ale ne včas, aby pokryla vypršení platnosti ustanovení směrnice z roku 2002.

Souhrnně vzato, tato dvě navrhovaná opatření zajistí správné dlouhodobé fungování uplatňování DPH na elektronické služby v souladu s cíli stanovenými v článku 5 směrnice 2002/38/ES.

- **Soulad s ostatními politikami a cíli Unie**

Ustanovení, jejichž prodloužení se navrhuje, jsou plně v souladu se zavedenou politikou EU v oblasti DPH, jak je uvedena v Šesté směrnici o DPH. Původní směrnice z roku 2002 byla výsledkem mezery v pokrytí Šesté směrnice, která byla zapříčiněna rozvojem technologií a potřebou zajistit důsledné uplatňování daně.

2) KONZULTACE ZÚČASTNĚNÝCH STRAN A POSOUZENÍ DOPADŮ

- **Konzultace zúčastněných stran**

Metody konzultací, hlavní cílová odvětví a obecný profil respondentů

Účastníci dvou seminářů programu Fiscalis pořádaných během posledních tří let za účelem sledování fungování směrnice z roku 2002 zahrnovali zástupce ze všech členských států a zástupce většiny zúčastněných provozovatelů.

Shrnutí odpovědí a způsob, jakým byly vzaty v úvahu

Vzhledem k citlivé povaze vztahu mezi plátcí daní a správci daní není vhodné určovat jednotlivé příspěvky k tomuto dialogu. Všechny podstatné otázky, které byly vzneseny, jsou však zmíněny ve zprávě Komise Radě.

- **Sběr a užití výsledků odborných konzultací**

Nebylo třeba využít externích odborných konzultací.

- **Posouzení dopadů**

Jedinou další možností pro Komisi by bylo nechat propadnout ustanovení z roku 2002.

Důvody, proč tato možnost nebyla realistická, jsou uvedeny ve zprávě Komise Radě.

3) PRÁVNÍ STRÁNKA NÁVRHU

- **Shrnutí navrhovaných opatření**

Návrh prodlouží dobu použití uvedenou v článku 1 směrnice Rady 2002/38/ES, čímž zajistí, že opatření přijatá pro správné zdanění určitých elektronicky poskytovaných služeb a rozhlasového a televizního vysílání zůstanou platná.

- **Právní základ**

Článek 93 Smlouvy a směrnice Rady 2002/38/ES.

- **Zásada subsidiarity**

Návrh spadá do výlučné pravomoci Společenství. Zásada subsidiarity se proto neuplatní.

- **Zásada proporcionality**

Návrh je v souladu se zásadou proporcionality z tohoto důvodu/těchto důvodů:

Návrh je prostým prodloužením doby použití již existujícího opatření podle Šesté směrnice o DPH. Neexistuje jiná vhodná možnost.

Opatření přijatá v roce 2002 uspokojivě fungovala jak pro členské státy, tak pro dotčené obchodníky. Neexistuje náhradní možnost, která by byla pro dosažení cílů původního opatření lepší.

- **Volba nástrojů**

Navrhované nástroje: směrnice.

Jiné prostředky by nebyly přiměřené z tohoto důvodu/těchto důvodů:

Tento návrh prodlužuje dobu použití ustanovení, které je již přijato směrnicí. K dosažení tohoto cíle neexistují náhradní možnosti.

4) ROZPOČTOVÉ DŮSLEDKY

Návrh nemá žádné měřitelné důsledky pro rozpočet Společenství.

5) DALŠÍ INFORMACE

- **Přezkum / revize / ustanovení o skončení platnosti**

Návrh obsahuje ustanovení o revizi.

- **Srovnávací tabulka**

Po členských státech se vyžaduje, aby Komisi sdělily znění vnitrostátních prováděcích předpisů k dané směrnici a srovnávací tabulku mezi ustanoveními těchto předpisů a této směrnice..

Návrh

SMĚRNICE RADY

kterou se mění směrnice 2002/38/ES pokud jde o dobu použití úpravy daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby

RADA EVROPSKÉ UNIE,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropské společnosti a zejména na článek [93] této Smlouvy,

s ohledem na návrh Komise¹,

s ohledem na stanovisko Evropského parlamentu²,

s ohledem na stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru³,

vzhledem k těmto důvodům:

- (1) Byl proveden přezkum článku 5 směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 7. května 2002, kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby.
- (2) Ve světle tohoto přezkumu je vhodné, v zájmu správného fungování vnitřního trhu a aby se i nadále zamezovalo narušení konkurence, aby ustanovení použitelná pro služby rozhlasového a televizního vysílání a pro určité elektronicky poskytované služby zůstala v platnosti do 31. prosince 2008.
- (3) Směrnice 2002/38/ES by proto měla být patřičně pozměněna,

PŘIJALA TUTO SMĚRNICI:

Článek 1

Článek 4 směrnice 2002/38/ES se nahrazuje tímto:

„Článek 1 se použije do 31. prosince 2008.“

¹ Úř. věst. C , , s. .

² Úř. věst. C , , s. .

³ Úř. věst. C , , s. .

Článek 2

1. Členské státy nejpozději 30. června 2006 přijmou a zveřejní zákony, nařízení a správní ustanovení nezbytná pro soulad s touto směrnicí. Neprodleně sdělí Komisi znění těchto předpisů a srovnávací tabulku mezi ustanoveními těchto předpisů a této směrnicí.

Členské státy použijí tyto předpisy ode dne 1. července 2006.

Tyto předpisy přijaté členskými státy musejí obsahovat odkaz na tuto směrnicí nebo musí být takový odkaz učiněn při jejich úředním vyhlášení. Způsob odkazu si stanoví členské státy.

2. Členské státy sdělí Komisi znění hlavních ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které přijmou v oblasti působnosti této směrnice.

Článek 3

Tato směrnice vstupuje v platnost dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.

Článek 4

Tato směrnice je určena členským státům.

V Bruselu dne

Za Radu
Předseda/předsedkyně

SDĚLENÍ KOMISE RADĚ

**zpráva o SMĚRNICI RADY 2002/38/ES ze dne 7. května 2002,
kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně
z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité
elektronicky poskytované služby**

1. SOUVISLOSTI

Směrnice 2002/38/ES požaduje, aby Komise do 30. června 2006 podala zprávu o jejím fungování a, pokud to bude třeba, aby navrhla buď změnu způsobu, kterým funguje, nebo aby prodloužila její použitelnost. Tato zpráva je odpovědí na první závazek. Komise rovněž navrhuje prodloužit použitelnost směrnice do konce roku 2008. Aby se zamezilo zdvojení s důvodovou zprávou k návrhu na prodloužení, soustředí se zpráva na praktický vliv směrnice a na to, jak funguje v praxi.

Opatření z roku 2002 znamenala, že se EU stala první daňovou oblastí která daní elektronické služby v souladu s principy vytvořenými Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj⁴. Principy OHSR ohledně zdanění elektronického obchodování byly odsouhlaseny roku 1998 v Ottawě a uvádějí, že uplatňované spotřební daně (jako DPH) by měly vést ke zdanění tam, kde dochází ke spotřebě.

Tento přehled sleduje služby, které směrnice pokrývá, a praktické otázky správy daně stejně jako její dlouhodobější operační rámec.

2. ROZSAH ZPRÁVY

2.1. Elektronické služby

Elektronicky poskytované služby, uvedené v příloze L směrnice, jsou popsány jako „příkladný seznam elektronicky poskytovaných služeb podle čl. 9 odst. 2 písm. e)“ a uvádí tyto příklady:

Tvorba webových stránek, webhosting, dálková údržba programů a zařízení.

Dodání programového vybavení a jeho aktualizace.

Dodání obrazů, textů a informací a zpřístupňování databází.

Dodání hudby, filmů a her, včetně hazardních her a loterií, a politických, kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých a zábavných pořadů a událostí.

Poskytnutí vyučování na dálku.

⁴ Podmínky Ottawského daňového rámce pro elektronické obchodování jsou k dispozici na adrese <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>

Příloha L dále dodává, že prostá komunikace prostřednictvím e-mailu sama o sobě netvoří elektronicky poskytovanou službu.

Tyto příklady se mohou zdát velmi neurčité, což se dá vysvětlit tím, že bylo nutno zanechat dostatečný prostor, aby mohly být zohledněny případné inovace v oblasti služeb elektronického obchodování.

Část textu byla rozšířena pokyny Výboru pro DPH, které byly posléze provedeny jako součást nařízení Rady⁵.

Tento přístup se při zajišťování toho, aby byly dotčené služby jasně identifikovány, osvědčil. Nový rozvoj nezpůsobil žádné problémy a v této fázi nejsou zapotřebí žádná další opatření.

2.2. Vysílání

Kromě úpravy elektronických služeb změnila směrnice místo zdanění pro rozhlasové a televizní vysílání. Zvláštní opatření pro neusazené poskytovatele elektronických služeb se zde neuplatňují a neusazení poskytovatelé se musí registrovat v každém členském státě, ve kterém mají zdanitelné aktivity.

Ačkoli definice vysílání nezpůsobilá problémy, každá odlišnost od širší kategorie elektronických služeb se během posledních let setřela. Nárůst podcastingu, „videa na vyžádání“, streamingu a digitálního vysílání znamená, že přístup k obsahu lze provést několika způsoby. Dodávka stejného obsahu může být provedena prostřednictvím internetu, sítěmi interaktivního a běžného vysílání nebo sítěmi 3G.

Při tom, jak se vysílání, telekomunikace a elektronické služby sblíží, bude stále obtížnější obhájit rozdíly v daňovém režimu. Odkazy na vysílání v šesté směrnici odráží záměr zákonodárců v době jednodušších technologií. Bez ohledu na následnou konkurenční nerovnováhu, která má tendenci se postupem času zvyšovat, je obtížné vidět, jak se stále propracovanější aplikace vyrovnávají se záměrem zákonodárců z doby, kdy příjem vysílacích služeb byl mnohem jednodušší, snad dokonce lokalizovanou službou⁶.

Vývoj technologií a rychlé přijetí nových kanálů distribuce během posledních 3 let vyvolalo nové otázky, kterými se směrnice nezabývala. Komise však bude zvažovat, zda je třeba tyto otázky upravovat právními předpisy, teprve až se s problémem seznámí do větší hloubky.

⁵ Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí pravidla pro směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 288, 29.10.2005, s.1.

⁶ Zahnutí přijímání vysílacích služeb do stejné odrážky jako „vstupné na výstavy, do divadel, cirkusů, na poutě, do zábavních parků“ atd. by to patrně potvrzovalo.

3. PRAKTICKÁ SPRÁVA DANĚ

Směrnice z roku 2002 byla inovativním opatřením v poskytování zvláštních opatření pro neusazené poskytovatele. Zavedla nové koncepty a postupy při výběru DPH. Tyto inovace měly vliv jak na podnikání, tak na správu daní. Mimoto zde existovaly obavy, že ústřední technologie a protokoly elektronického obchodování by se mohly ukázat jako neslučitelné s výběrem daní, dokonce zpochybňovaly i životaschopnost DPH jako všeobecné daně pro spotřebu zboží a služeb.

Jak ukázaly zkušenosti, tyto obavy byly nepodložené a systém dává vzniknout jen málu operačních obtíží na každodenní bázi. To je zajisté jedním ze základních předpokladů pro pokračování v nezměněné formě.

Vzhledem k mnoha novým aspektům daně vyžadovalo její podrobné provádění zvláštní pozornost. Útvary Komise pracovaly v úzké spolupráci se správci daně a dalšími zainteresovanými stranami. Kromě dvou seminářů Fiscalis to zahrnovalo kontakty s množstvím komerčních aktérů, včetně profesionálních poradců a poskytovatelů infrastruktury. Útvary Komise také spolupracovaly s OHSR na daňových otázkách elektronického obchodování, zvláště na určení místa spotřeby.

Ukázalo se, že toto bylo užitečné při zvažování fungování směrnice a identifikaci případných obtíží. Co se týče celkového působení opatření, ta splnila své cíle a proto není naléhavá potřeba změnit právní předpisy kromě prodloužení jejich doby použitelnosti. Na druhou stranu však aspekty podrobného provádění nebylo snadné předvídat a proto nepřekvapuje, že v této oblasti existují některé věci, které vyžadují zmínku v souvislostech obecného přezkoumání.

Komise zorganizovala dva semináře Fiscalis, aby tomuto procesu pomohla. První seminář se zaměřil na pomoc členským státům při zavádění a provádění nových opatření. Druhý seminář (v roce 2004), se zabýval tím, jak opatření fungují, a snažil se identifikovat operační problémy, které by mohly způsobovat obtíže. Na obou seminářích přednesli hodnotné příspěvky řečníci z řad zástupců obchodu i z agentur zabývajících se regulačními aspekty elektronického obchodování.

3.1. Souvislost se systémem „jedno správní místo“

Komise i členské státy brzy pochopily, že nový jediný bod identifikace se nejen osvědčil pro elektronické služby, ale že je i slibným modelem pro řešení mnoha aspektů obchodu v rámci Společenství, v nichž byly odhaleny těžkosti. To stálo u zrodu systému „jedno správní místo“ (JSM) a vytvořilo to jádro obsáhlého návrhu na zjednodušení závazků DPH⁷. Ten předpokládá mnohem širší oblast působení, než vysoce specifickou oblast režimu služeb elektronického obchodování.

⁷ KOM(2004) 728. Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS s cílem zjednodušit povinnosti týkající se DPH; Návrh směrnice Rady, kterou se stanoví pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 77/388/EHS osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku, ale v jiném členském státě; Návrh nařízení Rady, kterým se mění nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 s ohledem na zavedení opatření správní spolupráce v oblasti zjednodušeného systému jednoho správního místa a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty.

Ne všechny aspekty režimu služeb elektronického obchodování se jeví jako měřitelné pro výrazně větší platformu. Navrhovaný model „jednoho správního místa“ se v jistých aspektech liší, zvláště ve způsobu, jímž se nakládá s platbami daně, ale pro většinu účelů jsou si velmi podobné.

Objem aktivit v působnosti „jednoho správního místa“ bude několikanásobně vyšší, než v režimu služeb elektronického obchodování. JSP bude určeno k tomu, aby udržovalo oba systémy v chodu a záměrem je, aby systém „jedno správní místo“ byl začleněn do režimu elektronického obchodování.

Návrh na systém „jedno správní místo“ uvádí jako datum zahájení 1. červenec 2006, které koresponduje s vypršením směrnice o elektronických službách. Nicméně postup v Radě je mnohem pomalejší, než si Komise představovala. To platí také ohledně návrhu o místě poskytování služeb⁸, u něž se také předpokládalo provádění od 1. července 2006, aby byla zajištěna návaznost na současné předpisy ve směrnici 2002/38/EHS o místě spotřeby.

Dokud nenabudou tyto změny účinnosti, je zapotřebí prodloužit platnost zvláštního režimu a předpisů o místě zdanění. Navíc, pokud nebudou ustanovení obnovena, znovu se objeví původní problematické záležitosti zdanění. Změny z roku 2003 jsou v současnosti dobře zavedeny a pro obor představují jen malý problém. Rozvratná změna v daňovém režimu, jako např. návrat k situaci před rokem 2003, by v současnosti nebyla vítaným krokem ani pro provozovatele, ani pro správce daně.

3.2. Každodenní provozní záležitosti

Když byla směrnice prováděna, byly vyjádřeny obavy ohledně správních obtíží a obtíží s jejím plněním pro neevropské společnosti prodávající elektronické služby do Společenství. Čas ukázal, že tyto obtíže nejsou tak zatěžující, jak si někteří zprvu mysleli.

Pro většinu neevropských společností změny nevedly k závazkům ohledně shody. B2B (business-to-business, obchod mezi společnostmi) odpovídá za větší část on-line elektronických služeb a v tom případě je shoda záležitostí evropského zákazníka. Obchod přijímající tyto služby musí doložit DPH své domácí správě daně.

Pouze v případě, kdy neevropská společnost poskytuje dodávky neobchodní společnosti nebo konečnému zákazníkovi v EU, se objeví daňová povinnost. Určení, zda je zákazník obchodníkem či nikoli, je obecně ověřitelnou skutečností a na základě obdržení informací zřejmě nepředstavuje nějaký větší problém, kromě některých ojedinělých případů.

Neunijní společnost, která má podle směrnice závazek vybírat daně a upouštět od jejich vybírání, má tři možnosti, jak dosáhnout shody. *První možností* by bylo usadit se ve členském státě. Účinně by to znamenalo fungovat na stejném základě jako evropští obchodníci a zdá se, že pro významný počet provozovatelů se to jeví jako nejatraktivnější varianta. To by mohlo být motivováno přitažlivostí použitelné

⁸ KOM(2005)334. Pozměněný návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o místo poskytování služeb.

sazby DPH, ale stejně tak se zdá, že některé společnosti si své místo usazení vybírají i z jiných důvodů než kvůli DPH.

Druhou možností, při existujících pravidlech pro neusazené provozovatele, by byla registrace v každém členském státě, ve kterém provozovatel vykonává zdanitelnou činnost, bez toho aby se usadil. Zatím nic nenasvědčuje tomu, že by tuto možnost volil významnější počet provozovatelů. S největší pravděpodobností se představa až 25 registrací a stejný počet různých závazků jeví jako neatraktivní.

Aby se zamezilo neodůvodněnému zatížení obchodu třetích zemí, směrnice umožňuje *třetí možnost*, která dovoluje jedinou registraci ve zvoleném „členském státě identifikace“ s využitím inovativních zjednodušených opatření. DPH je pak účtována a vybírána podle běžné sazby daně v členském státě zákazníka. Nakonec by měly být vybrané daně zaplacený správci daně v zemi identifikace spolu se zprávou ve standardním formátu, která uvede podrobnosti zdanitelných aktivit v různých členských státech. Nezávisle na tom byl rovněž zaveden systém, který zajistí, aby správný výnos z daně a údaje potřebné pro účely potvrzení byly předány do příslušného členského státu⁹. Ze správního hlediska to staví neusazené provozovatele do srovnatelné pozice, jako usazené plátce daně, kteří jednájí pouze s jedním správcem daně.

3.3. Určení místa zdanění

Byly uvedeny některé případy v souvislosti s možností sporu mezi zástupci používanými pro místo zdanění (místo, kde se podle směrnice zákazník skutečně usadil) a přísnou interpretací místa skutečné spotřeby. Fakturační adresa je obvykle spolehlivým určením místa spotřeby, ale ne vždy dá správný výsledek při pouhém testu spotřeby. Protože jsou služby v rámci směrnice stále mobilnější, může se to stát významnějším problémem. Za určitých okolností by to mohlo zasahovat do daňových práv zemí mimo EU, což by bylo v rozporu se záměrem směrnice. Pokud je místo skutečné spotřeby v zemi mimo EU, vyvstanou problémy ohledně souladu s principy OHSR, stejně jako s precedenčním právem ESD o územním omezení směrnice (např. *Trans Tirreno Express v Ufficio Provinciale Iva C-283/84*, stejně jako *Kohler v Finanzamt Dusseldorf-Nord C-58/04*).

V současnosti neexistují žádné pokyny Společenství, které by se týkaly přijatelné metody ověření, zvláště pokud existují alternativy. Může existovat případ nějaké formy pokynů o ověřování umístění zákazníka, zvláště jedná-li poskytovatel v dobré víře, ale předtím je zapotřebí nějakého potvrzení závažnosti problému. Článek 29a šesté směrnice povoluje Radě, aby přijala prováděcí opatření, a může tedy být příslušným nástrojem, pokud je odůvodněn.

⁹ Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 kterým se dočasně mění nařízení (EHS) č. 218/92 o správní spolupráci v oblasti nepřímého zdanění (DPH), pokud jde o dodatečná opatření týkající se elektronického obchodování. Úř. věst. L 264, 15.10.2003, s. 1

3.4. Geografické rozdělení

Ačkoli se elektronické obchodování obvykle jeví jako činnost bez hranic, existuje ve skutečnosti mnoho příkladů, kdy mezinárodní provozovatel dělí zákazníky na geografické bázi. To může být způsobeno několika důvody, včetně komerčních cílů, omezeními autorských práv nebo jinými regulatorními závazky. Pro provozovatele to také může znamenat, že se snadněji vypořádá se záležitostmi DPH v EU.

Pokud je zákazník, který přistupuje na webovou stránku, rozpoznán jako pocházející z místa v EU (pravděpodobně na základě geolokačního softwaru), je automaticky přesměrován na EU stránku, kde jsou závazky DPH součástí běžných transakčních postupů. V naprosté většině případů to funguje bez problémů a má to výhodu, že je zajištěno, aby se s prodeji pro zákazníka z EU nakládalo správným způsobem pro DPH, neboť tyto zákazníci jsou odděleni od ostatních obchodů.

Obejít tyto systémy není příliš jednoduché, ale s určitou dávkou odhodlání a znalostí to je možné. Motivací může být větší výběr, lepší ceny (což nemusí být nutně přičítáno DPH) nebo prostě zvrhlost. Ať už je důvod jakýkoli, výsledkem je, že spotřebitel z EU získá zdanitelnou službu ze zdroje, který není vybaven pro zpracovávání transakcí pro EU. Neexistuje důkaz, že se jedná o rozšířený jev, ale může způsobovat problémy jinak poctivému plátcu daní.

Absence prahové hodnoty ve směrnici znamená, že daňová povinnost může vzniknout na základě jediné transakce. Pro provozovatele je obtížné v reálném čase identifikovat takovéto transakce a následně mohou zjistit, že podléhají dani. Tento výsledek je z těch, které se nedaly v době tvorby směrnice rozumně předvídat, a tudíž pro něj není vhodné ustanovení.

Z praktických důvodů by správce daně měl být vyzván, aby tyto příležitostné či neúmyslné transakce chápal jako to, čím jsou, a pokud zůstanou příležitostnými, aby s nimi nakládal v souvislosti jejich závažností a proporcionalitou. Pokud je to považováno za nezbytné pro zajištění konformity a soudržnosti, je možné, aby správné zacházení bylo zváženo Výborem pro DPH, popřípadě potvrzeno použitím článku 29a.

3.5. Daňový status zákazníka

Ověření daňového statusu zákazníka je pro jakékoli daňové rozhodnutí klíčové, ale směrnice neuvádí žádné pokyny, jak by to měl provozovatel provést. V tomto smyslu není poskytování elektronických služeb odlišné od jiných zdanitelných transakcí a prodejce musí provést volbu na základě všech dostupných informací. Jediným aspektem, kterým jsou tyto služby jedinečné, je téměř okamžitá povaha většiny transakcí elektronických služeb, kdy je jen velmi málo času na úvahu o rozhodnutí nebo na jeho zpětnou změnu.

Někteří provozovatelé vyjádřili názor, že by měli mít svolení učinit rozlišení pouze na základě informací, které lze v reálném čase ověřit v databázi systému VIES. Ačkoli se to může na první pohled zdát rozumné, existuje zde několik nedostatků. Ačkoli VIES je on-line služba, která umožňuje okamžité ověření platnosti zákaznickova daňového identifikačního čísla pro účely DPH, nelze od ní očekávat, že

bude fungovat jako definitivní průvodce daňovým statutem. Je to pouze jeden prvek v širším procesu. V současnosti však VIES poskytuje nástroj pro identifikaci obchodníka a absence ověřitelného DIČ pro účely DPH je ve většině případů zřejmým důkazem, že dodavatel nejedná s provozovatelem, který je plátcem daně. Komise bude nadále pracovat na zlepšení kvality a funkčnosti VIES. V nedávné době byl v reakci na žádosti zástupců obchodu rozšířen pro zpracování žádostí na ověřování šarží.

Nicméně, může být zapotřebí určitého vyjasnění a soudržnosti co se týče úrovně ověření, která je obecně přijatelná pro on-line transakce. Některé členské státy již přijímají skutečnost, že pro transakce v reálném čase, které mají nízkou hodnotu, dostačuje prosté prohlášení zákazníka; to však nemusí být přijatelné pro všechny správce daně.

Toto je záležitost, která potřebuje další úvahy, zvláště pokud lze poskytnout důkaz, že pro elektronicky poskytované služby vyvstávají zvláštní ohledy.

3.6. Otázky ekvivalence

Jak již bylo řečeno, došlo k expanzi obchodních činností, které směrnice upravuje. V některých případech k tomu došlo přirozeným růstem, v rámci něhož jsou nové aplikace ochotně přijímány trhem. V jiných případech byl důvodem přechod z tradičních na digitální média. Pro obor vydavatelství to bude mít významné a dlouhodobé účinky.

Tento obor těžil z ustanovení o snížené sazbě DPH pro tištěné materiály, jak je uvedeno v příloze H šesté směrnice. Přínosy tohoto opatření jsou široce oceňovány a obecně chápány jako udržitelný příspěvek k cílům širší veřejné politiky. Když se diskutovalo o směrnici z roku 2002, často byla kladena otázka, zda by bylo možné podobné opatření uplatnit na on-line vydavatelství na základě neutrality mezi různými distribučními kanály. Samotná podstata posunu směrem k digitalizaci by však představovala početné překážky. Elektronické publikování otevírá dveře řadě funkcí, které vedou ke službám stále vzdálenějším tradičnímu tisku a jsou spíše začleněny do obecné elektronické komunikace a distribuce. Proto by bylo zbytečné pokoušet se pro zvláštní daňový režim určit a izolovat kategorii on-line obsahu, která by byla přímým ekvivalentem tištěných materiálů.

Digitalizace bude pokračovat a tento obor čelí období přechodu. S rozvojem on-line zdrojů se zmenšuje čtenářská obec novin a dokonce stagnují výnosy z inzerce. Obsahy knih jsou snadno (přinejmenším technicky) a hojně digitalizovány. Spotřebitelé se často zaměřují na digitální obsah, který byl vytvořen pouze s cílem distribuce on-line. Iniciativa Komise o digitálních knihovnách¹⁰ si uvědomuje realitu tohoto procesu a potřebu zaměřit se na úkoly týkající se evropského kulturního dědictví a vědeckého poznání.

¹⁰ KOM (2005) 465 v konečném znění ze dne 30.9.2005 – Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů s názvem „i2010 : Digitální knihovny“

Zdá se obtížné předvídat způsob, kterým by zde mohla být užitečně umístěna daňová opatření. Výhoda snížené sazby v příloze H není pro digitální prostředí přímo přenositelná. Na cestě k digitalizaci však nestojí nic, co by zpochybnilo pokračování snížené DPH pro tištěné materiály. Skutečnost však zvyšuje nevratnou DPH nesenou institucemi jako např. vysoké školy a knihovny. I když si je Komise tohoto problému vědoma, je toho názoru, že zde není místo pro jeho řešení.

3.7. Loterie a hazardní hry.

Významnou oblastí růstu po roce 2003 byla oblast on-line hazardních her, her a sázek.

V mnoha případech to zahrnuje on-line elektronickou hru nebo elektronickou platformu, kde účastníci mezi sebou uzavírají sázky nebo hrají o podíl ze společných peněz. Poskytovatel služby často neplní roli „domu“ ani neposkytuje sázkové služby, ale spíše vydělává na výnosech z poplatků založených na vstupu nebo používání. To, co je nabízeno, je zřejmou zdanitelnou elektronicky poskytovanou službou podle směrnice, na niž by měla být uvalena DPH.

Sázkové služby a hazardní hry jsou vyňaty z DPH podle čl. 13 odst. B písm. f) šesté směrnice, ale pouze za předpokladu, že se řídí podmínkami a omezeními, která stanoví každý členský stát. To umožňuje členským státům, aby si vybraly činnosti, které chtějí z daně vyjmout, s tím následkem, že sázky a hazardní hry, které nejsou výslovně vyňaty, jsou předmětem DPH. Rozsah volnosti jednání je však omezen principem neutrality, jak jej stanoví ESD v několika rozsudcích¹¹.

Místem zdanění pro sázky a hazardní hry elektronicky dodávané provozovateli usazenými mimo EU je místo, kde je usazen spotřebitel služby, a zdanění je určeno způsobem, jímž byla určena výjimka v členském státě usazení spotřebitele. Pokud službu poskytuje provozovatel usazený v členském státě, je místem zdanění zároveň místo usazení provozovatele a režim zdanění je určen způsobem, jakým daný stát uplatňuje výjimku.

Tam, kde transakce z hazardních her nejsou vyňaty, upravuje způsob účtování DPH Evropský soudní dvůr ve věci C-38/93¹², který stanovuje zdanitelnou částku jako čisté příjmy z provozu spíše než jako celkovou vsazenou částku. Tato interpretace je však založena na konkrétních prvcích této věci a v jiných věcech¹³ Soudní dvůr vyjádřil jiné stanovisko s ohledem na některé činnosti heren.

Správný výklad těchto soudních rozhodnutí může, pokud bude použit na on-line hazardní hry a sázky, vyžadovat upřesnění, zvláště pokud se zdá, že různý režim na úrovni členských států nepřiměřeně zatěžuje provozovatele řádně platícího daně. To může vést k dalšímu přezkoumání, zvláště pokud se změní existující předpisy o místě zdanění pro on-line služby poskytované provozovatelem usazeným v EU.

¹¹ Např. spojené věci C453/02 a 462/02 5linneweber) a věc C-283/95 (Fischer).

¹² Glawe v Finanzamt Hamburg-Barmburg-Uhlenhorst – věc C-38/93.

¹³ Town and Country Factors Limited v Commissioners of Customs and Excise – věc C-498/99.

3.8. Uchovávání a zpřístupňování záznamů

Pro provozovatele neusazené v EU čl. 26c odst. B bod 9 šesté směrnice o uchovávání záznamů a přístupu k nim odráží skutečnost, že nejsou usazeni ve EU. Běžné postupy ověřování a auditu přestanou být relevantní, pokud obchod funguje ze vzdáleného místa. Tato vzdálenost je sama o sobě příčinou problémů a směrnice se s nimi vypořádává poměrně přímým způsobem – jednoduše požaduje, aby provozovatelé uchovávali záznamy podrobné natolik, aby podložily daňová přiznání. Tyto záznamy by měly být na vyžádání k dispozici správci daně a měly by se uchovávat po dobu 10 let.

Na straně provozovatelů nejsou při plnění těchto požadavků zjevné žádné známky těžkostí. Ani správci daně neuvedli žádné problémy při ověřování správnosti přiznání DPH podaných podle zvláštního režimu. Obdobné ustanovení v článku 22a šesté směrnice umožňuje správcům daně provádět audity záznamů na dálku. Absence oznámených problémů ze strany správců daně by měla být patrně chápána v kontextu skutečnosti, že zatím neexistuje důkaz, že by členské státy tato opatření používaly systematicky.

4. ZÁVĚRY

Při sledování praktického provádění směrnice od roku 2003 docházelo k důslednému a rozsáhlému kontaktu jak s členskými státy, tak s mnoha dotčenými provozovateli. To Komisi umožnilo identifikovat jakékoli otázky, které by mohly vyvolat znepokojení, a sledovat jejich vývoj v čase. Z větší části se ukázalo, že tyto otázky jsou poměrně malého významu nebo že jejich řešení bude nalezeno jinde. Kde je třeba, bude Komise sledovat tyto problémy, aby se ujistila, že se jim dostane uspokojivého řešení.

Lze však s jistotou tvrdit, že pokud účinnost směrnice nebude prodloužena, bude to mít významné negativní dopady na všechny zainteresované strany. Zkušenosti posledních tří let nás nemohou dovést k jinému úsudku. Navrhované prodloužení umožní uspořádat zvláštní režim pro neusazené provozovatele s obecnějším systémem „jedno správní místo“. Některé z výše uvedených problémů jsou horizontální povahy a jsou lépe řešitelné v širším kontextu.

Na cestě k úplnému provádění systému „jednoho správního místa“ bude proto Komise při provádění režimu elektronických služeb i nadále brát v potaz zkušenosti správců daně i komerčních provozovatelů.