

**Vysoká škola ekonomická v Praze**

**Fakulta financí a účetnictví**

Katedra veřejných financí

Zdanění a daňová politika

# **Režim DPH u elektronických rozhraní**

Diplomová práce

Autor diplomové práce: Mgr. Bc. Pavel-Michal Rambousek

Vedoucí diplomové práce: Ing. Pavla Polanská

Rok obhajoby: 2022

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Režim DPH u elektronických rozhraní“ vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v příloženém seznamu.

V Praze dne 31. 5. 2022

Pavel-Michal Rambousek

Podpis:

## Poděkování

Rád bych poděkoval své vedoucí, Ing. Pavle Polanské, za odborné vedení práce, cenné rady a zejména za její ochotu a vstřícnost. Dále bych rád poděkoval své rodině a svým blízkým za jejich podporu.

## Abstrakt

V oblasti DPH byly pozorovány nedostatky ve výběru DPH z online obchodů uzavíraných přes elektronická rozhraní. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) v reakci na to vydala v roce 2019 zprávu mapující teoretické možnosti zahrnutí elektronických rozhraní do výběru DPH. V EU byla nejprve přijata úprava zahrnující elektronická rozhraní do výběru DPH u poskytnutí služeb a následně i u dodání zboží. Předmětem této práce je tento nový unijní režim DPH u elektronických rozhraní s cílem objasnit výklad jeho pravidel, zhodnotit je a nalézt způsoby pro použití režimu v praxi u ekonomických subjektů. Ve druhé kapitole byla zjištěna nejednotnost mezi režimem domnělého dodání zboží a domnělého poskytnutí služby v oblasti osobní a věcné působnosti. Detailnější a více propracovanou úpravu představuje domnělé dodání zboží oproti stručné úpravě domnělého poskytnutí služby. Ve třetí kapitole práce bylo názorně ilustrováno použití pravidel na fiktivní subjekt, Rozhraní s.r.o., který provozuje elektronické tržiště, kde se obchoduje se zbožím a službami. Závěrem bylo zhodnoceno, že se výrazně setřely rozdíly v pravidlech DPH mezi prodejem vlastního zboží a vlastních služeb a umožněním prodeje zboží a služeb třetích osob přes elektronická rozhraní (s výjimkou několika málo druhů plnění).

## Klíčová slova:

elektronická rozhraní, digitální platformy, DPH, EU

## Abstract

In the domain of VAT, defects in collection of VAT from online sales on electronic interfaces were noticed. The Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) reacted by publishing a document mapping the theoretical options to include electronic interfaces in VAT collection. In the EU, there was firstly the legislation including electronic interfaces in VAT collection in supply of services and, subsequently, in supply of goods as well. The object of this thesis was the new EU VAT scheme for electronic interfaces with the goal of clarifying the interpretation of its rules, evaluating them, and finding ways to apply the scheme in practice of economic actors. The second chapter discovered an inconsistency between the supply-of-goods and supply-of-services schemes with regards to personal and subject scope of effect. The deemed supply-of-goods scheme represents a more detailed and sophisticated legislation compared to the brief legislation on the supply-of-services scheme. In the third chapter, the application of the rules was demonstrated on a fictitious subject, Rozhraní s.r.o., which runs an electronic market where goods and services are bought and sold. The conclusion of the chapter was that the differences in VAT rules have significantly diminished between selling one's own goods and services and enabling others to sell goods and services via an electronic interface (except for a few types of transactions).

## Key words:

electronic interfaces, digital platforms, VAT, the EU

# Obsah

Seznam zkratk a zkratkových slov .....	8
Úvod.....	9
1 Teoretické pojetí digitálních platforem z hlediska DPH .....	11
1.1 Význam digitálních platforem a jejich režimu DPH .....	11
1.1.1 Význam digitální ekonomiky a digitálních platforem.....	11
1.1.2 Regulace digitální ekonomiky a platforem z hlediska DPH .....	12
1.2 Definice digitální platformy .....	16
1.3 Ekonomická činnost digitálních platforem .....	17
1.3.1 Obchodní modely digitálních platforem .....	17
1.3.2 Základní činnost digitální platformy – elektronického tržiště.....	18
1.4 Zdanitelná plnění zprostředkovaná digitální platformou z hlediska DPH .....	19
1.4.1 Dodání zboží .....	19
1.4.2 Dovoz zboží nízké hodnoty a poskytování digitálního obsahu online.....	19
1.5 Modely režimu DPH u digitálních platforem (podle OECD) .....	21
1.5.1 Režim plné odpovědnosti za výběr DPH .....	21
1.5.2 Zavádění režimu odpovědnosti digitálních platforem za výběr DPH .....	25
2 Právní analýza režimu DPH elektronických rozhraní v EU a v ČR.....	26
2.1 Unijní prameny práva režimu DPH.....	27
2.1.1 Směrnice o DPH.....	27
2.1.2 Nařízení.....	28
2.2 Osobní působnost .....	29
2.2.1 Dodání zboží .....	29
2.2.2 Poskytnutí služby .....	33
2.2.3 Územní omezení osobní působnosti.....	37
2.2.4 Zhodnocení a shrnutí úpravy osobní působnosti.....	38
2.3 Věcná působnost .....	40
2.3.1 Dodání zboží .....	40
2.3.2 Poskytnutí služby .....	41
2.3.3 Zhodnocení věcné působnosti .....	42

2.4 Právní dopady režimu domnělého plnění.....	44
2.4.1 Domnělé obdržení a poskytnutí plnění (právní fikce).....	44
2.4.2 Domnělé dodání zboží.....	45
2.4.3 Zhodnocení právních dopadů režimu domnělého dodavatele/poskytovatele.....	47
2.5 Domnělá plnění elektronických rozhraní .....	48
2.5.1 Domácí dodání zboží a prodej zboží na dálku (dodání zboží v EU B2C).....	48
2.5.2 Dovoz zboží a prodej dovezeného zboží na dálku (dodání zboží z území mimo EU)51	
2.5.3 Poskytnutí služby .....	57
2.6 Česká úprava režimu elektronických rozhraní a její specifika.....	60
2.6.1 Osvobození prvního dodání zboží při dodání zboží v EU.....	60
2.6.2 Změna odpovědnosti a ručení u dodání zboží.....	60
3 Použití režimu DPH – případ elektronického tržiště (Rozhraní s.r.o.).....	62
3.1 Základní charakteristika .....	63
3.1.1 Ekonomický subjekt.....	63
3.1.2 Osoba povinná k dani a (provozovatel) rozhraní .....	63
3.2 Statky a zdanitelná plnění .....	65
3.2.1 Prodej statků.....	65
3.2.2 Kvalifikace prodávaných statků z pohledu DPH .....	65
3.3 Vztahy mezi Rozhraním a ostatními ekonomickými subjekty.....	67
3.3.1 Činnost Rozhraní a ostatních ekonomických subjektů .....	67
3.3.2 Vztahy ekonomických subjektů s Rozhraním z pohledu DPH .....	67
3.4 Hlavní činnost Rozhraní.....	69
3.4.1 Sdružování prodejců a kupujících zboží a služeb .....	69
3.4.2 Usnadňování dodání zboží a podílení se na poskytnutí služby .....	69
3.5 Činnost prodejců zboží a služeb prostřednictvím Rozhraní.....	72
3.5.1 Prodeje zboží a služeb třetích osob, prodejci a zákazníci .....	72
3.5.2 Zdanitelná plnění a podmínky použití režimu domnělého poskytnutí .....	72
3.6 Místo plnění domnělých plnění.....	74
3.6.1 Domnělé dodání zboží.....	74
3.6.2 Domnělé poskytnutí služby.....	74

3.7 Procesní režim DPH.....	75
3.7.1 Použití zvláštních režimů jednoho správního místa.....	75
3.7.2 Dopady DPH použití režimů.....	75
3.8. Změny pro Rozhraní oproti původnímu režimu DPH.....	77
Závěr .....	78
Seznam použité literatury a pramenů.....	81
Odborné zdroje.....	81
Právní předpisy .....	82
Internetové zdroje.....	82
Ostatní zdroje .....	83
Seznam schémat.....	84

## Seznam zkratek a zkratkových slov

<i>Business to business</i>	B2B
<i>Business to consumer</i>	B2C
<i>Consumer to consumer</i>	C2C
daň z přidané hodnoty	DPH
daňové identifikační číslo	DIČ
dovozní režim v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa	dovozní režim, IOSS
Evropská unie	EU
Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj	OECD
prodej na dálku u zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí	prodej dovezeného zboží na dálku
prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011	Nařízení
směrnice Rady 2006/112/ES	Směrnice, Směrnice o DPH
Vysvětlivky k pravidlům pro DPH v oblasti elektronického obchodování	Vysvětlivky (2020)
Vysvětlivky ke změnám místa poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb v souvislosti s DPH v EU, jež vstoupí v platnost v roce 2015	Vysvětlivky (2014)
zvláštní režim jednoho správního místa	OSS

# Úvod

Elektronická rozhraní jsou v pozornosti zákonodárců již delší dobu. Podobně tomu je i v oblasti právní úpravy daně z přidané hodnoty (DPH) na unijní úrovni, které se věnuje tato práce. S přerodem běžné ekonomiky do moderní digitální ekonomiky 21. století dochází k takovým změnám, které již stará pravidla nejsou schopna pojmout a úspěšně regulovat. Cíl účinnějšího výběru DPH byl hlavním motorem pro teoretické a zákonodárné počiny v oblasti elektronických rozhraní. Na unijní úrovni byly postupně přijaty změny ve vztahu k výběru DPH u poskytnutí služeb s účastí elektronických rozhraní a v poslední fázi od 1. 7. 2021 rovněž pro účast elektronických rozhraní na dodání zboží.

Předmětem práce je zejména účinná právní úprava DPH v Evropské unii (EU). Konkrétně jde o nová pravidla určující povinnosti a práva v oblasti DPH pro elektronická rozhraní, zejména pro výběr DPH. Souhrnně tato pravidla upravující postavení elektronických rozhraní v oblasti DPH lze nazývat režim DPH u elektronických rozhraní. Zároveň jsou předmětem práce i teoretická východiska (zejména z dílny Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj neboli OECD). Teorie říká, proč jsou elektronická rozhraní ekonomicky významná, jaké modely regulace v oblasti DPH se nabízejí a jaké jsou jejich modalities. Teoretický pohled zahrnuje i rozbor obchodních modelů elektronických rozhraní pro pochopení jejich ekonomické podstaty. Na druhou stranu se práce zabývá i tím, jak by konkrétní elektronické rozhraní mělo úpravu DPH používat, které otázky by si mělo klást a jaké odpovědi se nabízejí s jakými dopady.

Motivací pro výběr tématu byl zájem o DPH ve vztahu k moderním technologiím a částečně i snaha navázat na moji diplomovou práci na PF UK na téma režimu DPH při poskytování elektronických služeb<sup>1</sup>. Při rešerších na poskytování elektronických služeb jsem se setkal se zvláštními pravidly pro elektronická rozhraní. Usoudil jsem, že je to komplexní oblast, která by si zasloužila samostatné zpracování. Ze své dříve obhájené diplomové práce jsem čerpal znalosti o fungování elektronických služeb a obecné povědomí o práci se zdroji v této oblasti DPH.

Práce má za cíl doplnit mezeru ve stavu poznání úpravy DPH. Téma již bylo částečně rozebíráno v české a zahraniční literatuře. Avšak byly buď zpracovány pouze základní informace o nové právní úpravě, které byly málo analytické a detailní, nebo bylo zaměření pouze na dílčí oblast pravidel, nikoliv komplexně na režim DPH elektronických rozhraní.

Práce se dělí na úvod, stať a závěr. Stať práce obsahuje tři kapitoly. První kapitola je teoretická a zabývá se ekonomickým, sociálním a regulačním kontextem elektronických rozhraní. Dále se první kapitola týká i obchodních modelů elektronických rozhraní. Druhá a třetí kapitola jsou prakticky zaměřené. Zabývají se výkladem a použitím režimu DPH elektronických rozhraní. Druhá kapitola se týká účinné právní úpravy DPH v EU a možností výkladu nových pravidel. Třetí kapitola zkoumá

---

<sup>1</sup> RAMBOUSEK, Pavel Michal. *Poskytování elektronických služeb z hlediska DPH*. Praha, 2021. Diplomová práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce Boháč, Radim.

základní otázky DPH, které si musí konkrétní elektronické rozhraní ve vztahu k novým pravidlům položit a nastiňuje jejich možná řešení v návaznosti na výklad provedený v druhé kapitole.

Z výše uvedeného vyplývá hlavní cíl této práce. Cílem je zjistit problematické oblasti výkladu režimu DPH elektronických rozhraní v EU a nalézt způsoby, jak aplikovat režim v praxi ekonomických subjektů.

Každá kapitola má svůj dílčí cíl, který směřuje k naplnění hlavního cíle. První kapitola má za cíl prozkoumat teoretické pozadí zvláštního režimu DPH elektronických rozhraní – ekonomické, sociální a regulatorní aspekty elektronických rozhraní, které zdůvodňují existenci zvláštního režimu DPH pro elektronická rozhraní. Druhá kapitola má za cíl rozebrat účinnou úpravu DPH elektronických rozhraní v EU, prozkoumat její dílčí prvky (zejména působnost a důsledky režimu), najít výkladové nejasnosti pravidel a zhodnotit pravidla. Třetí kapitola má za cíl použití režimu DPH na smyšlený ekonomický subjekt za účelem odhalení možných řešení u základních otázek DPH ohledně režimu DPH elektronických rozhraní.

Ke splnění cílů je potřeba užít vhodné metody na relevantní zdroje. Hlavní metodou je obecná a právní analýza. V první kapitole bude analyzována odborná literatura včetně dokumentů OECD k získání teoretických znalostí o elektronických rozhraních. Druhá kapitola bude analyzovat právní úpravu (zejména relevantní směrnici a prováděcí nařízení za pomoci vysvětlivek Evropské komise). V třetí kapitole budou použita vyložená pravidla na situaci konkrétního ekonomického subjektu (metoda subsumpce). V určité míře bude použita i metoda popisu. Dále bude použita i metoda srovnání – v rámci právní analýzy mezi režimem domnělého dodání zboží a režimem domnělého poskytnutí služby.

# 1 Teoretické pojetí digitálních platforem z hlediska DPH

## 1.1 Význam digitálních platforem a jejich režimu DPH

Úvodem této kapitoly je třeba zmínit ekonomickou stránku problematiky, která zdůvodní teoretický a praktický význam zájmu o oblast digitálních platforem<sup>2</sup>. Zároveň tato část kapitoly osvětlí, proč má smysl zabývat se regulací digitálních platforem, výkladem a aplikací konkrétních pravidel a proč je důležité to zkoumat z hlediska DPH.

### 1.1.1 Význam digitální ekonomiky a digitálních platforem

Nejprve je třeba se zmínit o proměně ekonomiky jako takové. Hovoříme o tzv. digitalizaci ekonomiky<sup>3</sup>, která proměňuje ekonomické a společenské prostředí. Digitalizovaná ekonomika je velmi odlišná od tradiční (běžné) ekonomiky. Na tomto místě je třeba zejména zdůraznit odlišné spotřební vzorce – pro zákazníky<sup>4</sup> bylo dříve běžné nakupovat v místním kamenném obchodě (ať již od místních výrobců či prodejců dovezeného zboží). Nyní je pro pořízení zboží běžným způsobem online nákup přímo přes webovou stránku prodejce (e-shop) nebo prostřednictvím digitální platformy (jakožto zprostředkovatele), která hostuje prodejce. Se změnou chování zákazníků souvisí i změna obchodního modelu podnikatelů<sup>5</sup> (dodavatelů zboží a poskytovatelů služeb). Podnikatelé využili toho, co jim umožnily nové technologie, což lze shrnout jako možnost propojit se bez ohledu na čas a místo kdekoliv na světě mezi podnikatelem a spotřebitelem za nízké náklady.<sup>6</sup> S tím souvisí i změna toho, s čím se obchoduje – zboží a služby se rovněž částečně digitalizovaly a online obchod se týká z části právě digitálního obsahu.<sup>7</sup> I tam, kde technologie neumožňují přímé poskytnutí služby či dodání zboží (tedy neumožňují spotřebu plnění bez dopravy ve fyzickém světě), je jejich role umožnění dálkové objednávky dodání zboží či poskytnutí služby neméně významná.

Rostoucí význam online obchodu (*e-commerce*) lze doložit i kvantitativně. Odhady Evropské komise z roku 2016 posouvají online nákupy zboží dokonce na 2 biliony dolarů ročně s odhady růstu na 4,5 bilionů dolarů ročně v roce 2021. Odhady počtu spotřebitelů, kteří nakupují zboží online, se pohybují okolo 1,6 miliardy lidí s odhadem růstu na 2,2 miliardy lidí do roku 2022.<sup>8</sup> Velký růst zaznamenává online obchod obecně, ale největší význam má prodej *business to consumer* (B2C).

---

<sup>2</sup> Digitální platforma je teoretický pojem (viz OECD. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [online], In: Paris: OECD, 2019, s. 6 [cit. 2021-11-23]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>), zatímco v předpisech EU se používá pojem elektronické rozhraní (viz Evropská komise. *Vysvětlivky k pravidlům pro DPH v oblasti elektronického obchodování*. 2020).

<sup>3</sup> OECD. op. cit. s. 13.

<sup>4</sup> Zákazníci neboli příjemci plnění. Tam, kde to bude nezbytné, bude specifikováno, zda jde o spotřebitele – osoby nepovinné k dani, či o podnikatele – osoby povinné k dani.

<sup>5</sup> Podnikatelů, poskytovatelů plnění, obchodníků či prodejců – v této části budou používány tyto pojmy jako synonyma pro osoby povinné k dani. Tam, kde to bude nezbytné, bude specifikováno, zda jde o osoby povinné k dani oproti osobám nepovinným k dani.

<sup>6</sup> LAMENSCH, Marie a Edoardo TRAVERSA. Plateformes numériques : développements récents en matière fiscale. *Revue internationale de droit économique* [online]. 2019, t. XXXIII (3), s. 330 [cit. 2021-11-23]. ISSN 1010-8831. Dostupné z: doi:10.3917/ride.333.0329.330.

<sup>7</sup> FUCHI, Keigo. Digital Platforms and Their Role in the Collection of VAT/GST and RST. *Japanese Yearbook of International Law* [online]. 1. 6. 2021, (64), s. 7-8 [cit. 2021-11-23]. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3855899>. s. 7.

<sup>8</sup> OECD. op. cit. s. 13.

V digitální ekonomice obecně a zvláště významně poté v oblasti prodeje spotřebitelům hrají důležitou roli digitální platformy.<sup>9</sup> Digitální platformy lze označit za nový typ zprostředkovatelů působících na internetu (detailní definice viz níže). Další pojem, který se v tomto kontextu vyskytuje je tzv. putativní zprostředkovatel pro situace, ve kterých platforma je sama stranou transakce, spíše než aby transakci pouze zprostředkovala.

Vzestup digitálních platform v prostředí internetu by se mohl zdát paradoxní.<sup>10</sup> Internet teoreticky umožňuje neomezený počet propojení mezi jakýmkoliv podnikatelem a spotřebitelem. V této hypotéze by mohlo postavení platform upadat, jelikož každý spotřebitel má možnost přes internet kontaktovat přímo podnikatele – prodejce. Z opačného pohledu se podnikatelé mohou i bez pomoci platform obracet přes internet na neomezené množství spotřebitelů. To by v souhrnu mohlo vést k **poklesu zprostředkování** (dezintermediaci). Ve skutečnosti však dochází k **růstu zprostředkování** ve všech oblastech online prodeje, a to bez ohledu na typ zboží nebo služby. Dokonce dochází k soustředění platform do útvarů, které lze nazývat **megaplatformy** (jako např. Amazon).

Význam platform lze opět doložit kvantitativně – odhaduje se, že přibližně dva ze tří prodejů zboží formou online obchodu se uskutečňují prostřednictvím digitální platformy.<sup>11</sup> Nad to je třeba zmínit, že cca 57 % přeshraničních dodání zboží se uskuteční přes **tři největší z digitálních platform**.

### 1.1.2 Regulace digitální ekonomiky a platform z hlediska DPH

Digitalizace ekonomiky, příchod platform a významná ekonomická váha tohoto sektoru samy o sobě však nezdůvodňují přijetí nové právní úpravy. Pouze svědčí o tom, že jde o novou (moderní) součást ekonomiky, kde je v sázce velké množství vybratelné DPH.<sup>12</sup>

Právní úprava musí vždy naplňovat svůj účel – účelem právní úpravy DPH je výběr DPH, a to za splnění určitých podmínek. Tyto podmínky přehledně stanoví tzv. rámec z Ottawy (*Ottawa framework*).<sup>13</sup>

Zprv jde o daňovou neutralitu, která se týká rovnosti dopadu zdanění (např. mezi nedigitální a digitální spotřebou). V důsledku by měla neutralita zajistit, aby se podnikatelé rozhodovali čistě na základě ekonomických, nikoliv daňových kritérií. Zadruhé je to účinnost DPH, která se vyjadřuje jako minimalizace nákladů *compliance* pro podnikatele a zároveň minimalizace administrativních nákladů pro finanční úřady v souvislosti se správou DPH. Dále je důležitá (zejména u zdanění digitální ekonomiky) flexibilita regulace, která by se měla odrážet v možnosti právní úpravy DPH pružně reagovat na technologický, hospodářský a obchodní vývoj. Významné jsou i podmínky jistoty a jednoduchosti a efektivita společně s férovostí daně, které spočívají v produkci správné výše daně ve

<sup>9</sup> LAMENSCH (2019). op. cit. s. 330.

<sup>10</sup> Tamtéž.

<sup>11</sup> OECD. op. cit. s. 14. Taktéž PAPIS-ALMANSA, Marta. VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?. *ERA Forum* [online]. 2019, 4.9.2019, 2019 (20), s. 201-223 [cit. 2021-06-28]. Dostupné z: <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs12027-019-00575-9>. s. 216.

<sup>12</sup> OECD. op. cit. s. 14.

<sup>13</sup> Ottawský rámec – viz OECD. op. cit. s. 18.

správný čas. Tyto podmínky lze chápat současně jako kritéria kvality, kterým lze podrobit jakoukoliv právní úpravu DPH – tím se práce bude zabývat zejména ve druhé kapitole.

Ústřední otázkou celé této práce je, jak zajistit výběr DPH u online obchodů. Proto je na místě učinit teoretický exkurz do problematiky výběru DPH.

Výběrem DPH lze pověřit jeden z několika možných subjektů. Možnosti jsou v zásadě tři – povinnost lze uložit buď poskytovateli plnění (prodejci), zákazníkovi (je-li osobou povinnou k dani) nebo třetí osobě (nestranné na transakci).<sup>14</sup> Uložení povinnosti výběru daně je praktické rozhodnutí. Toto rozhodnutí je proto dle mého názoru založené na vhodnosti z hlediska minimalizace nákladů a maximalizace vymahatelnosti. Odborná skupina *Technology Advisory Group* (TAG) vypracovala pro OECD zprávu o tom, který z možných subjektů je nejvhodnější pro výběr a odvod daně.<sup>15</sup> Pro výběr daně měl TAG za to, že nejsou vhodné metody samovyměření (*reverse charge*) ani povinnosti registrovat se v zemi zdanění. Naopak upřednostnil model, kde se poskytovatel plnění registruje v jedné zemi a zde plní veškeré své daňové povinnosti ve vztahu k jednomu správci daně, případně model, ve kterém daň vybírá a odvádí důvěrná třetí strana (např. finanční instituce).

Dostáváme se k otázce, proč by měla na skutečnosti zmíněné v úvodní části práce reagovat právní úprava daně z přidané hodnoty. Přesouváme se tedy od problematiky výběru DPH obecně k oblasti výběru DPH specificky v kontextu digitální ekonomiky. Hlavním důvodem je, že právní řešení přijatá pro běžnou ekonomiku nejsou vždy vhodná pro použití na digitální ekonomiku, a tedy i na digitální platformy. Na jedné straně online obchody mezi podnikateli (*business to business* neboli B2B) jsou dobře řešitelné i s tradičními metodami výběru DPH, například metodou *reverse charge*<sup>16</sup> u poskytnutí služby přeshraničně B2B. Tento přístup však nelze použít u operací se spotřebiteli – nelze spotřebitelům jakožto osobám nepovinným k dani uložit obecnou povinnost vybírat DPH.<sup>17</sup> Hlavním důvodem přijetí nové úpravy je tedy již zmíněná skutečnost, že internet a další technologie umožnily prodej mezi podnikatelem a spotřebitelem bez nutnosti fyzické přítomnosti obou ve stejném státě.<sup>18</sup> V důsledku toho při přeshraničních online prodejkách prodávají netuzemské společnosti bez fyzické přítomnosti v zemi zdanění přímo domácím spotřebitelům. Pro státy je velmi těžké přimět netuzemské (zejména neunijní) podnikatele, kteří působí na území státu bez fyzické přítomnosti, fakturovat DPH, vybírat ji od spotřebitelů a odvádět ji státu. I následná kontrola plnění povinností a vymáhání povinností ze strany státu jsou velmi omezené. Z pohledu hospodářské soutěže mezi podnikateli je problematické, že domácí podnikatelé musí správně vybírat a odvádět DPH, jelikož stát má vůči nim účinnou pravomoc kontroly a vynucení, zatímco vůči netuzemským podnikatelům nikoliv.

---

<sup>14</sup> MERKX, Madeleine. The wizard of OSS: effective collection of VAT in cross-border e-commerce [online]. In: Amsterdam: Stichting NLFiscaal, 2020, 7.2.2020, s. 63 [cit. 2021-7-6]. Dostupné z:

[https://www.nlfiscaal.nl/fiscanet/pf.nsf/files/oratie\\_merkx.pdf/\\$file/oratie\\_merkx.pdf?openelement](https://www.nlfiscaal.nl/fiscanet/pf.nsf/files/oratie_merkx.pdf/$file/oratie_merkx.pdf?openelement).

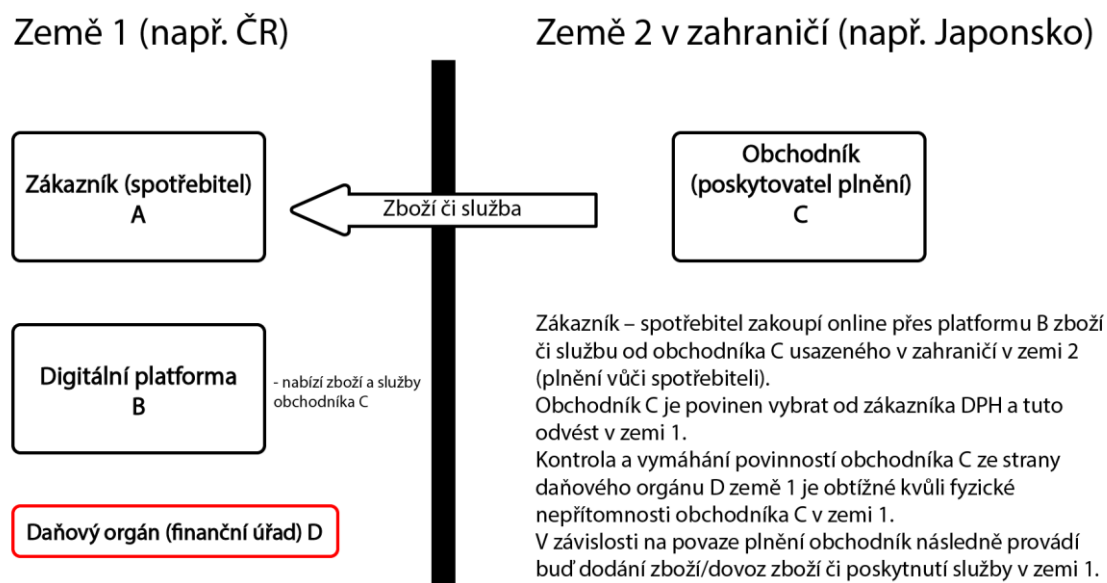
<sup>15</sup> FUCHI, op. cit. s. 9.

<sup>16</sup> Daň přízná a odvede zákazník – osoba povinná k dani.

<sup>17</sup> OECD, op. cit. s. 14.

<sup>18</sup> Tamtéž. Taktéž ve FUCHI, op. cit. s. 7-8.

Schéma, které ukazuje problematičnost zdanění v případě přeshraničního plnění poskytnutého online prostřednictvím platformy:



*Schéma 1 Základní problém (vlastní tvorba)*

Problematičnost situace si lze obdobně také ukázat na příkladu: kupující ze země 1 (ať již spotřebitel či podnikatel) zakoupí online zboží nebo službu od obchodníka, osoby povinné k dani, ze země 2, a to prostřednictvím digitální platformy (např. v zemi 1, 2 či 3).<sup>19</sup> Je těžké požadovat od prodejce ze země 2 výběr DPH a jeho odvedení finančnímu úřadu země 1 (zvláště těžké je to u služeb a nehmotných statků, poněkud snazší u zboží s ohledem na možnost relativní kontroly pohybu zboží). V této situaci se zdá snazší uložit povinnost výběru DPH zákazníkovi, který se nachází v zemi 1 – pokud je však tento zákazník spotřebitel, tak to není možné.

Po zodpovězení otázky, proč se zabývat digitální ekonomikou a jejím zdaněním obecně je třeba specifikovat, v čem konkrétně jsou významné digitální platformy a jejich zapojení do výběru DPH. Za tím účelem je třeba zkoumat, jakou roli hrají platformy v dodávkovém řetězci ke spotřebiteli. S tím souvisí podmínka daňové neutrality, konkrétně neutrality kanálů prodeje – je nezbytné, aby nebyl rozdíl v tom, jak zachází právní úprava DPH s prodejem přes digitální platformu, s přímým prodejem od obchodníka a s prodejem v kamenném obchodě.<sup>20</sup> Změna právní úpravy by se neměla dotknout ani hodnotových řetězců a neměla by stanovit velké bariéry vstupu pro malé a střední podniky.

Vzhledem k výše uvedené kvantifikaci ekonomického významu digitální ekonomiky je ekonomická váha digitálních platforem rovněž velmi významná.

<sup>19</sup> Viz např. FUCHI, op. cit. s. 3.

<sup>20</sup> OECD, op. cit. s. 18.

Je proto důležité zajistit, aby u těchto obchodů byla řádně vybrána a odvedena DPH. To však v běžném (tradičním) scénáři není jednoduché, protože platformy jsou většinou pouhým zprostředkovatelem (třetí stranou) transakce a samy nejsou ani prodejcem ani kupujícím.<sup>21</sup>

Pozornost se proto upřela směrem k možnosti **zahrnutí digitálních platforem do výběru DPH**, jelikož přes ně spotřebitelé ze země zdanění zakupují zboží a služby z jiných členských států a z území mimo EU.<sup>22</sup> Současné politické snahy směřující k zahrnutí digitálních platforem do výběru DPH tedy plynou ze skutečnosti, že podle států není jiná možnost efektivního výběru DPH. Efektivní výběr DPH nemohou v oblasti online obchodů dostatečně dobře zajistit jiné subjekty než digitální platformy.<sup>23</sup>

V obecné rovině je třeba vnímat rozdíly v roli digitálních platforem v případě dodání zboží na jedné straně a v případě poskytování služeb (a nehmotných statků) na druhé straně. Daňové orgány států mohou zvažovat různé role, které by mohly platformy hrát při výběru DPH z online prodeje.<sup>24</sup> Taková role může být naprosto klíčová v případě stanovení odpovědnosti platforem za stanovení, výběr a odvod DPH. Na druhou stranu může být tato role spíše pomocná např. formou dobrovolného výběru DPH, sdílením informací s finančními úřady nebo spojováním finančních úřadů s hostovanými prodejci.

Na závěr je třeba poznamenat k logice zahrnutí platforem do výběru DPH i skutečnost, že tím dochází ke zefektivnění (tzv. *streamlining*) výběru DPH od milionů potenciálních subjektů (prodejců) na mnohem menší množství platforem, z nichž ti největší pokrývají velkou část trhu. To usnadňuje vymáhání a efektivní výběr DPH<sup>25</sup> a dle mého názoru též teoreticky snižuje celkové administrativní náklady spojené se správou DPH.

Problematicnost regulace digitálních platforem z hlediska výběru DPH se tedy netýká všech jejích myslitelných aspektů a je možné s ohledem na výše uvedené konstatovat, že zásadním problémem zůstávají hlavně přeshraniční online transakce B2C. Tento fakt je třeba mít na paměti pro druhou kapitolu, jelikož se projevil v tom, jaká byla přijata právní úprava v EU.

---

<sup>21</sup> FUCHI. op. cit. s. 3-4.

<sup>22</sup> FUCHI. op. cit. s. 3.

<sup>23</sup> FUCHI. op. cit. s. 4.

<sup>24</sup> OECD. op. cit. s. 20.

<sup>25</sup> PAPIS-ALMANSA. op. cit. s. 216.

## 1.2 Definice digitální platformy

Důležitá je také samotná definice digitálních platforem, kterou se zabývá jak teorie, tak platná legislativa.

Uvedme zde pouze to, že dle teorie je to obecně jednotka, která elektronickými prostředky (informační technologií) umožňuje přímou interakci mezi dvěma a více stranami, přičemž každá strana je zákazníkem téže platformy, a umožňuje jim spolu jednat.<sup>26</sup> Neméně důležité je i schopnost této jednotky plnit povinnosti spojené s výběrem DPH.<sup>27</sup> Platforma může tyto povinnosti plnit za splnění dvou podmínek - zaprvé pokud má dostatečné informace pro stanovení DPH, případně k nim má možnost získat přístup. Druhou podmínkou je schopnost provést výběr DPH.

---

<sup>26</sup> OECD. op. cit. s. 6 a 26.

<sup>27</sup> OECD. op. cit. s. 26.

## 1.3 Ekonomická činnost digitálních platforem

### 1.3.1 Obchodní modely digitálních platforem

Obchodní modely digitálních platforem jsou různé.<sup>28</sup> Jedním z možných hledisek dělení je účel platformy. Dělení platformy podle účelu může být např. na: sdružující, sociální, mobilizační a vzdělávací typy platformy. Sdružující platformy se zaměřují na propojení uživatelů pro uzavření transakce či dokončení úkolu (např.: Ebay, Aliexpress). Sociální platformy také sdružují uživatele, ale primárně za účelem komunikace (Facebook nebo Twitter). Mobilizační platformy propojují uživatele za účelem naplnění nějakého dlouhodobějšího cíle, např. hospodářská či obchodní spolupráce (např. Kickstarter). Vzdělávací platformy slouží k propojování uživatelů za účelem vzdělávání a učení (Skillshare, Moodle a další).

Tato práce (a zejména její třetí kapitola) se zaměří na **sdružující typ platformy** – konkrétně na podtyp nazývaný **elektronické tržiště** (*marketplace*).<sup>29</sup> Elektronická tržiště jsou ekonomicky velmi významná a jsou nejvíce napojená na nový režim DPH. Navíc je na nich možné ilustrovat jak dodání zboží, tak poskytnutí služby. Tržiště je v podstatě velkým sdružovatelem (agregátorem) kupujících a prodávajících zboží a služeb.<sup>30</sup> Dále bude věnována pozornost i souvisejícím digitálním platformám (např. inzerentům, platebním bránám apod.).

Na druhou stranu je nutné uvést i digitální platformy, kterým se tato práce nevěnuje. Na prvním místě se práce nevěnuje digitálním platformám sdílené ekonomiky. Platformy sdílené ekonomiky by si zasloužily vlastní rozbor a vzhledem k připravované změně právní úpravy na úrovni EU je na jejich analýzu patrně příliš brzo.<sup>31</sup> Další faktor pro jejich vyloučení je to, že z části na nich dochází ke *consumer-to-consumer* (C2C) transakcím (prodej starých a použitých věcí) – tato práce se však zaměřuje na režim DPH v B2C a B2B transakcích. Tato práce se nebude zabývat ani sociálními, mobilizačními a vzdělávacími platformami.<sup>32</sup>

Na obchodní model digitálních platforem má vliv několik faktorů<sup>33</sup>:

- a) vlastnictví prodávaného statku – prodej vlastního zboží či umožnění prodeje zboží prodejců,
- b) zákazník – podnikatelé či spotřebitelé (velkoobchod či maloobchod),
- c) území – vnitrostátní či přeshraniční; uvnitř EU či mimo EU a
- d) distribuce zboží – prodejce sám či rozhraní.

<sup>28</sup> HAGEL, John. *The power of platforms*. Deloitte University Press [online]. 15 [cit. 2022-05-20]. Dostupné z: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/strategy/za\\_The\\_power\\_of\\_platforms.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/strategy/za_The_power_of_platforms.pdf).

<sup>29</sup> SÁDOVSKÝ, Martin. *DPH u prodeje zboží přes elektronické obchody*. Praha: Grada Publishing, 2020. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-1690-4. s. 10.

<sup>30</sup> Tamtéž.

<sup>31</sup> VAT in the digital age. *European Commission* [online]. Brusel, 2022 [cit. 2022-04-22]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-VAT-in-the-digital-age/public-consultation\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-VAT-in-the-digital-age/public-consultation_en).

<sup>32</sup> Přesto však např. mohou být součástí naší analýzy domněle poskytovaných služeb i vzdělávací služby.

<sup>33</sup> SÁDOVSKÝ. op. cit. s. 11.

Dále bych doplnil, že roli hraje i faktor, zda půjde o prodej fyzického zboží či o jiný typ statku (např. digitální obsah).

### 1.3.2 Základní činnost digitální platformy – elektronického tržiště

Platforma fungující na modelu elektronického tržiště uskutečňuje několik typů činností při svém podnikání. Ve vztahu ke koncovým spotřebitelům je to zaprvé prodej vlastního zboží či vlastních služeb a zadruhé prodej zboží a služeb třetích stran (hostovaných prodejců). Ve vztahu k prodejcem je to poskytnutí prostoru k prodeji a dalších doplňkových služeb (reklamní a distribuční služby, zákaznická podpora atd.)<sup>34</sup>

Prodej vlastního zboží znamená, že platforma sama zboží vyrábí či jej nakoupí a dále přeprodává.<sup>35</sup> Naopak při prodeji cizího zboží platforma zboží nevyrábí ani nenakupuje, ale pouze umožňuje jeho prodej tím, že se jejím prostřednictvím setkávají prodávající a kupující.<sup>36</sup> Rozdílem je tedy právní hledisko – vlastnictví daného statku. Z tohoto pohledu se platformou stane každý podnikatel, který umožní kromě prodeje svého vlastního zboží i prodej cizího zboží.

Primárním zaměřením platform typu elektronického tržiště je maloobchodní prodej. Spotřebitelům lze prodávat, jak je uvedeno výše, vlastní zboží či zboží jiných prodejců.

Na jednu stranu může platforma zboží sama vyrobit či jej koupit.

Na druhou stranu se mohou skuteční dodavatelé zboží rozhodnout, že své zboží budou nabízet k prodeji na platformě třetí osobě. Postup je většinou následující:<sup>37</sup>

1. Dodavatel umístí zboží do elektronického seznamu zboží v tržišti platformy,
2. Dodavatel přemístí a uskladní zboží do skladu (distribučního centra) platformy,
3. Dodavatel prodá zboží prostřednictvím platformy (elektronicky uzavře smlouvy o koupi zboží),
4. Platforma přepraví zboží kupujícímu (příp. dodavatel si zařídí přepravu sám)
5. Platforma zařizuje zákaznickou podporu, vyřizování reklamací apod. k danému zboží.

Rozhraní mohou umožňovat i prodej zboží mezi podnikateli, ať už sloužící k dalšímu přeprodeji či ke spotřebě ve vlastní podnikatelské činnosti.<sup>38</sup>

---

<sup>34</sup> SÁDOVSKÝ. op. cit. s. 10-18.

<sup>35</sup> Tamtéž.

<sup>36</sup> OECD. op. cit. s. 6 a 26.

<sup>37</sup> SÁDOVSKÝ. op. cit. s. 19.

<sup>38</sup> SÁDOVSKÝ. op. cit. s. 14.

## 1.4 Zdanitelná plnění zprostředkovaná digitální platformou z hlediska DPH

### 1.4.1 Dodání zboží

Přesuňme se od nutnosti zahrnout platformy do výběru DPH obecně ke konkrétní problematice dodání zboží. Nejčastěji se zde uvádí situace B2C, ale pravidla mohou platit i pro dodání B2B. Ohledně online prodeje zboží přes platformy existují dva legislativní přístupy čili dvě teoretické koncepce.<sup>39</sup>

Zaprvé je to **přístup povinné kontroly obchodníků** – platformy jsou povinny ověřovat u svých obchodníků platnost daňového identifikačního čísla (DIČ) a shromažďovat údaje o uskutečněných obchodech. Na druhou stranu jsou povinny zakázat u sebe obchodníky v případech nejistoty ohledně jejich DIČ či při žádosti od finančního úřadu. Při nedodržení těchto požadavků jsou platformy solidárně zavázány s obchodníky zaplatit státu dlužnou DPH. Tento teoretický přístup byl zakotven v právní úpravě ve Spojeném království a byl dříve (před přijetím unijní úpravy) uplatňován i v Německu.

Zadruhé je to přístup, který je založen na **přímé povinnosti platformy vybrat a odvést DPH (tzv. plná odpovědnost)**. Tento přístup vytváří fikci, že obchodník nejprve poskytl plnění platformě a ta jej poté dále poskytla zákazníkovi. Fikcí se z platformy stává poskytovatel plnění v dané transakci, stává se součástí řetězce a není pouhou třetí stranou jako při tradičním pohledu. Tento přístup byl implementován v EU pro dodání zboží osobě nepovinné k dani od osoby povinné k dani neusazené v EU prostřednictvím platformy a pro dovoz zboží osobou povinnou k dani do EU prostřednictvím platformy za účelem dodání tohoto zboží zákazníkovi.<sup>40</sup>

### 1.4.2 Dovozy zboží nízké hodnoty a poskytování digitálního obsahu online

Větší pozornost si zaslouží kromě obecné problematiky, kterou je např. běžné dodání zboží, i dvě klíčové oblasti. Jednak jde o dovoz zboží nízké hodnoty z online nákupů, jednak jde o online prodej služeb a nehmotných věcí (zejména spotřebitelům).

#### *1.4.2.1 Dovozy zboží nízké hodnoty zakoupeného online*

Dovoz zboží zakoupeného online je problematický – často na něj bývá stanoveno osvobození od DPH u zboží nízké hodnoty (většinou v korelaci s minimální hodnotou pro clo).<sup>41</sup> Tento model můžeme označit za tradiční model výběru DPH u dovozu zboží. Dříve zboží, které spadalo do režimu osvobození, představovalo velmi malý podíl dovezeného zboží. Postupem času však došlo k obrovskému nárůstu zboží, které v každoročním objemu spadalo do této výjimky, a byl tak významně snižován celkový výnos z DPH.<sup>42</sup> Dalším problémem je narušení rovných podmínek soutěžitelů, jelikož domácí prodejci musí i na zboží nízké hodnoty uplatňovat DPH na rozdíl od dovozců zboží nízké hodnoty ze třetích zemí.<sup>43</sup> Technicky nejjednodušší řešení by bylo prosté odstranění osvobození pro zboží nízké hodnoty

---

<sup>39</sup> LAMENSCH (2019). op. cit. s. 337.

<sup>40</sup> PAPIS-ALMANSA. op. cit. s. 215.

<sup>41</sup> OECD. op. cit. s. 15.

<sup>42</sup> OECD. op. cit. s. 15-16.

<sup>43</sup> FUCHI. op. cit. s. 10.

a uložení povinnosti výběru DPH celním orgánům.<sup>44</sup> To lze označit za model odstranění výjimky. Na druhou stranu je třeba počítat i s vyššími administrativními náklady takového řešení. Proto se jako lepší řešení jeví např. model zahrnutí digitálních platforem do výběru DPH při dovozu zboží zakoupeného online jejich prostřednictvím. Tento model by se dal označit za model výběru DPH zprostředkovatelem (platformou).<sup>45</sup> Digitální platformy by využívaly zjednodušeného režimu registrace a *compliance* a při dovozu by uváděly své registrační číslo pro oprávnění k osvobození plnění od DPH. Právo na osvobození by měly platformy, které by za toto zboží odvedly DPH z prodeje již před dovozem. Kromě toho by se nabízel i model výběru neusazeným prodejcem, který by měl registrační povinnost v zemi dovozu.<sup>46</sup>

#### 1.4.2.2 Elektronické služby a nehmotné statky (digitální obsah):

Digitální platformy mohou hrát roli i při zprostředkování poskytnutí elektronických služeb a nehmotných statků.<sup>47</sup> Internet umožnil poskytnutí elektronických služeb či dodání nehmotných statků (digitálních produktů) spotřebitelům a podnikatelům po celém světě.<sup>48</sup> Legislativy států většinou řadí digitální produkty a služby do kategorie služeb, případně do složené kategorie služeb a nehmotných statků<sup>49</sup>. Protikladem této kategorie je (hmotné) zboží včetně nemovitých věcí.<sup>50</sup> Oddělení elektronických služeb a digitálních produktů od ostatních typů plnění přináší velkou výhodu v možnosti nastavení odlišných pravidel pro jednotlivé konstrukční prvky daně.

Nejčastěji se doporučuje obecné rozdělení na kategorii nehmotných plnění (digitální produkty, běžné a elektronické služby) a na kategorii hmotných plnění (hmotné zboží a nemovité věci).<sup>51</sup> Ve zvláštní subkategorii by poté mohla být zařazena nehmotná plnění, která lze v úplnosti poskytnout přes internet či jinou elektronickou síť (elektronické služby).<sup>52</sup> Další podrobnější rozdělení nehmotných plnění např. na subkategorii elektronických služeb na jedné straně a subkategorii digitálního obsahu na druhé straně umožňuje opět odlišně nastavit jejich režim DPH.

---

<sup>44</sup> OECD. op. cit. s. 16.

<sup>45</sup> FUCHI. op. cit. s. 11.

<sup>46</sup> FUCHI. op. cit. s. 11.

<sup>47</sup> Viz rozbor platné právní úpravy v druhé kapitole.

<sup>48</sup> LAMENSCH, Marie, ed. The Treatment of 'Digital Products' and Other 'E-Services' under VAT. LANG, Michael a Ine LEJEUNE. *VAT/GST in a Global Digital Economy*. Wolters Kluwer, 2015, ISBN 978-90-411-5952-6. s. 15.

<sup>49</sup> *Anglicky services and intangibles*.

<sup>50</sup> LAMENSCH (2015). op. cit. s. 16.

<sup>51</sup> LAMENSCH (2015). op. cit. s. 17.

<sup>52</sup> LAMENSCH (2015). op. cit. s. 18.

## 1.5 Modely režimu DPH u digitálních platform (podle OECD)

Státy čelí výzvě, jak zajistit řádný výběr a odvod DPH u online prodeje.<sup>53</sup> Některé státy či uskupení států již schválily režim či zvažují schválení režimu, který by uložil v souvislosti s výběrem a odvodem DPH z online prodeje digitálním platformám nějaké povinnosti. Tyto povinnosti se pohybují na škále od učinění platformou výlučně odpovědných za výběr DPH při těchto prodejkách až ke spíše podpůrným rolím, jakými jsou různé informační povinnosti vůči daňovým orgánům. V této podkapitole je užitečné zvážit teoretické koncepty, které nám různým způsobem stanovují režim DPH u platform a jeho nastavení zdůvodňují. Zaprvé je to z důvodu pochopení právní úpravy DPH ve vztahu k platformám po celém světě. Zadruhé je to užitečné vzhledem k tomu, že se druhá a třetí kapitola zabývají platnou právní úpravou v EU a v ČR a pro její lepší pochopení je vhodné nejprve vyložit a analyzovat teoretické přístupy, ze kterých vycházela.

Tato podkapitola se převážně opírá o teoretické rozbor OECD o možnostech režimu DPH u platform ve **Zprávě OECD z roku 2019 „Digital Platforms and Their Role in the Collection of VAT/GST and RST“**<sup>54</sup>.

Typy režimu DPH pro digitální platformy jsou v základu tři. Zaprvé je to režim plné odpovědnosti za výběr DPH, kde má platforma jako výlučný subjekt povinnost odvést DPH z online prodeje. Zadruhé je to režim, ve kterém má platforma usnadňovat výběr a odvod DPH, ale odpovědnost za výběr DPH je ponechána u obchodníka. Zatřetí je to režim společné (solidární) odpovědnosti platformy za výběr DPH, kde jsou společně odpovědné platforma s obchodníkem. Ostatní režimy nestanovují přímo odpovědnost platformy za výběr DPH, ale stanovují platformám v souvislosti s online prodeji např. informační a jiné povinnosti vůči daňovým orgánům.

### 1.5.1 Režim plné odpovědnosti za výběr DPH

Režim plné odpovědnosti za výběr DPH je založen na tom, že se digitální platforma považuje za poskytovatele plnění ve vztahu k zákazníkovi.<sup>55</sup> Je to režim založený na tom, že za všechny prodeje, které uskuteční obchodníci prostřednictvím platformy je výlučně odpovědná platforma ve vztahu k povinnostem DPH (a pouze k těmto povinnostem – právní režim zůstává v ostatních oblastech nezměněn). Na druhou stranu obchodníci hostovaní na platformě jsou tímto zbaveni povinností stanovení, výběru a odvodu DPH z tohoto prodeje. Povinnost vybrat DPH je uložena třetí straně – dochází k odchýlení se od zásady výběru DPH subjektem, který je součástí hodnotového řetězce plnění.<sup>56</sup>

Z těchto prvků lze dovodit, že je to režim založený na fikci a současně režim výlučné odpovědnosti platformy za výběr DPH.

---

<sup>53</sup> OECD, op. cit. s. 22.

<sup>54</sup> OECD, op. cit.

<sup>55</sup> OECD, op. cit. s. 23.

<sup>56</sup> FUCHI, op. cit. s. 13.

Takto navržený model je považován za velmi pokrokový ve srovnání s tím, jak funguje konvenční model výběru DPH.<sup>57</sup>

### Režim neodpovědnosti digitální platformy za výběr DPH



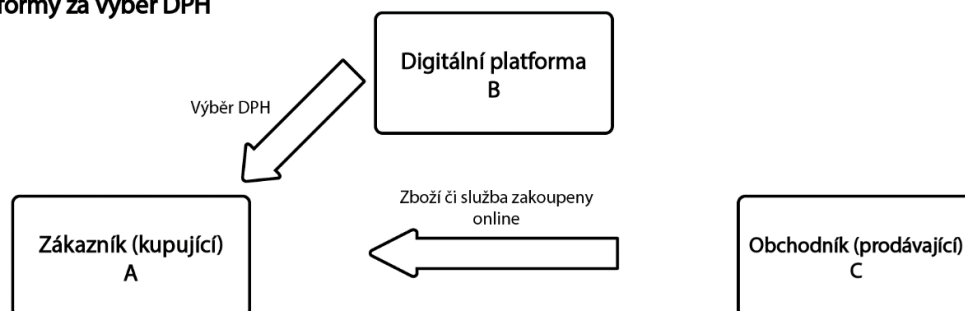
Režim DPH:

Obchodník je **odpovědný** za výběr DPH od spotřebitele  
Digitální platforma **nemá povinnosti ohledně DPH**, přestože se fakticky podílí na prodeji zboží/služby

*Schéma 2 Režim neodpovědnosti digitální platformy za výběr DPH (vlastní tvorba)*

V obou případech hostovaný prodejce uskuteční online prodej zboží prostřednictvím digitální platformy vůči zákazníkovi v zemi zdanění. Ve druhém případě se však v režimu DPH tato skutečnost projeví tak, že platforma se stává odpovědná za výběr DPH z tohoto prodeje.<sup>58</sup> Toto tvoří samotnou podstatu režimu.

### Režim plné odpovědnosti digitální platformy za výběr DPH



Režim DPH:

Obchodník C **není odpovědný** za výběr DPH od zákazníka, přestože mu poskytuje zboží či službu zakoupeny online přes digitální platformu.  
Digitální platforma B je **plně odpovědná** za výběr DPH od zákazníka.

*Schéma 3 Režim plné odpovědnosti digitální platformy za výběr DPH (vlastní tvorba)*

<sup>57</sup> FUCHI. op. cit. s. 13.

<sup>58</sup> OECD. op. cit. s. 23.

### 1.5.1.1 Modality režimu

Zbylé otázky nastavení režimu již mohou být závislé např. na tom, jaké platformy jsou zahrnuty do tohoto režimu a mohou se teoreticky lišit v různých právních řádech zemí, které zavedly režim plné odpovědnosti platformem.<sup>59</sup>

Jde například o stanovení omezení odpovědnosti platformy v případě jednání v dobré víře a s rozumným úsilím zajistit soulad s právními požadavky.<sup>60</sup> Jinými slovy platforma by nebyla za každé situace odpovědná za nevybrání správné výše DPH, pokud by její jednání bylo v dobré víře a učiněno s rozumným úsilím. Na druhou stranu je možné si ponechat zadní vrátka u hostovaného prodejce – ten je zpravidla zcela zbaven odpovědnosti za výběr DPH, ale bylo by možné od něj vymáhat dlužnou DPH v případech podvodného jednání.

Další modalitou je zavedení fiktivního plnění od hostovaného prodejce směrem k digitální platformě, aby nedocházelo k přerušení řetězce na sebe navazujících plnění.<sup>61</sup> V tomto případě by režim považoval hostovaného prodejce za poskytovatele plnění vůči platformě a platformu za příjemce tohoto plnění. Tento přístup má výhodu, že by řetězec plnění nebyl přerušen a hostovaní prodejci i platformy by měli nárok na odpočet z plnění od hostovaných prodejců.

### 1.5.1.2 Osobní a věcná působnost režimu

Při teoretických úvahách o režimu plné odpovědnosti je důležité zvážit nejenom základní pilíře režimu a možné modality jeho fungování, ale také jeho osobní a věcnou působnost. Proto je důležité zkoumat, zda režim bude zahrnovat tuzemské platformy či jiné unijní platformy, případně i ty z třetích zemí – u netuzemských by mohlo být obtížnější zajistit *soulad* s uloženými povinnostmi.<sup>62</sup> Dále je to otázka zahrnutí unijních či neunijních obchodníků, kteří platformy využívají.<sup>63</sup> Vzhledem k výše uvedené základní motivaci zavedení režimu, která je z velké části založená na prodejcích neusazených v EU (kteří neplní své povinnosti DPH), tak je zcela zásadní, aby režim zahrnoval i neunijní prodejce hostované na digitálních platformách. Na druhou stranu právní řády, které by zahrnuly do režimu plné odpovědnosti pouze neunijní hostované prodejce mohou způsobit vyšší náklady *compliance* a případné náklady kontroly (auditu) ze strany finančních úřadů. Je tomu tak proto, že tím právní řád *de facto* ukládá povinnost platformám rozlišovat mezi online prodeji učiněnými na jednu stranu unijními a na druhou stranu neunijními hostovanými prodejci.

V rámci věcné působnosti je možné uvažovat nad zahrnutím služeb a nehmotných statků a nad zahrnutím (hmotného) zboží.<sup>64</sup> Některé státy se rozhodly zahrnout do režimu plné odpovědnosti platformem za výběr DPH pouze služby a nehmotné statky, jelikož tyto transakce považovaly za typově nejrizikovější z hlediska ztráty DPH a také nejméně náročné na implementaci ve způsobech výběru DPH.

---

<sup>59</sup> OECD. op. cit. s. 24.

<sup>60</sup> OECD. op. cit. s. 24.

<sup>61</sup> OECD. op. cit. s. 24.

<sup>62</sup> OECD. op. cit. s. 29.

<sup>63</sup> OECD. op. cit. s. 30.

<sup>64</sup> OECD. op. cit. s. 30.

Zásadní otázkou je určení plnění jako B2B či B2C, jelikož pravidla např. pro určení místa plnění se liší mezi plněními B2B a B2C. Proto je důležité správně zjistit status příjemce plnění – zákazníka. Stanovení právní domněnky by mohlo být užitečné pro fungování tohoto režimu – např. že jde o zákazníka – osobu nepovinnou k dani v případě, kdy zákazník neuvede své DIČ.

Digitální platforma fungující v režimu plné odpovědnosti za výběr DPH musí stanovit, vybrat a odvést DPH. Pro splnění těchto povinností je potřeba správně určit datum uskutečnění zdanitelného plnění (DUZP neboli *taxing point*).<sup>65</sup> Je pravděpodobné, že bude nutné stanovit zvláštní úpravu data uskutečnění zdanitelného plnění pro tento režim vzhledem ke skutečnosti, že platformy budou mít ve srovnání s běžnou situací nedostatek informací pro aplikaci běžných pravidel pro stanovení DUZP. Datum uskutečnění zdanitelného plnění je v těchto případech možné určit jako okamžik přijetí potvrzení o platbě obchodníkem.

Další otázkou je praktické fungování při výběru a odvodu DPH, jelikož *cashflow* neprobíhá běžným způsobem, zejména v důsledku stanovení právní fikce, že plnění poskytuje sama platforma. V běžné situaci je poskytovatel povinen přiznat DPH a v této době také obdrží platbu od zákazníka. Zvláštní situace, kterou představuje fikce platformy jakožto příjemce a zároveň poskytovatele plnění, by mohla být komplikována odlišným cashflow. Zpráva OECD nabízí dva typy řešení.<sup>66</sup> V situaci typu A zákazník zaplatí platformě, která odvede DPH a zbylou částku odešle obchodníkovi. V situaci typu B zákazník zaplatí přímo hostovanému prodejci. V tomto druhém případě bude platforma povinna získat přiznanou DPH od obchodníka, který obdržel platbu (případně teprve obdrží platbu). Zpráva však již neřeší, jak by se měla platforma zachovat v případě, že není schopna získat DPH od obchodníka, kterému přišla od zákazníka platba.

Je nutné si uvědomit, že digitální platformy často vystupují ve dvojitěm postavení.<sup>67</sup> Zaprvé je to role zprostředkovatele mezi hostovanými prodejci a zákazníky, jejíž specifika a regulaci rozebírá celá tato kapitola a diplomová práce vůbec. Zadruhé je to role prodejce jako takového, kde je digitální platforma poskytovatelem plnění přímo vůči zákazníkovi (i bez stanovení právní fikce). V této situaci je to tzv. putativní zprostředkování a půjde např. o prodej vlastního zboží, případně přeprodej zboží, nikoliv však zprostředkování. Zpráva navrhuje, aby byla těmto platformám umožněna registrace k DPH pro obě role zvlášť.

V souvislosti s tímto režimem je vhodné zmínit i procesní doplněk ve formě zjednodušeného odvodu daně. Zjednodušený odvod daně představuje např. zvláštní režim jednoho správního místa (*One Stop Shop*), který umožňuje (i platformám) registraci v jedné zemi, ve které následně plní veškeré povinnosti DPH. Poté dochází k převodu DPH od finančních úřadů země registrace k finančním úřadům země zdanění (místa zdanitelného plnění). Tato procesní problematika je sama o sobě velmi komplexní,

---

<sup>65</sup> OECD. op. cit. s. 34.

<sup>66</sup> OECD. op. cit. s. 35.

<sup>67</sup> OECD. op. cit. s. 36.

a proto její rozbor nebude součástí této práce s výjimkou částí, kde bude její zmínění nezbytné pro rozbor režimu DPH digitálních platforem.

### 1.5.2 Zavádění režimu odpovědnosti digitálních platforem za výběr DPH

Samotné vydání zprávy OECD ohledně možnosti zahrnutí digitálních platforem do výběru DPH je činěno ve snaze zajistit mezinárodní soulad v přijatých opatřeních.<sup>68</sup> Tento přístup by měl vést k nižším nákladům *compliance*, než v případě, kdy by země nevycházely ze společných teoretických předpokladů.

Některé státy zvažují zavedení opatření či je již zavedly.<sup>69</sup> Mezi první země, které režim DPH pro platformy zavedly, patří Austrálie, Spojené království a členský stát EU – Německo.<sup>70</sup> Následně byl režim zaveden v EU.

Ve Spojeném království v oblasti dodání zboží platformami byl přijat výše zmíněný přístup povinné kontroly ze strany platforem – nejprve v roce 2016 pro neusazené hostované prodejce a od roku 2018 pro všechny prodejce hostované na platformě. Podobný přístup byl od ledna 2019 zaveden v Německu, kde byla stanovena prodejcům povinnost získat certifikát pro dodání zboží německým zákazníkům přes platformu. V obou případech šlo o přístup, který nestanovoval platformám přímou odpovědnost za výběr DPH namísto prodejců a šlo tedy spíše o podpůrná opatření, která měla podpořit výběr DPH u tohoto typu transakcí.

V EU bylo v roce 2015 zavedeno opatření o zahrnutí platforem do výběru DPH při poskytování elektronických<sup>71</sup> a internetových telefonních<sup>72</sup> služeb spotřebitelům prostřednictvím platforem a od roku 2021 byly platformy zahrnuty i do výběru DPH pro některá dodání zboží prodejci, kteří jsou hostováni na platformách.<sup>73</sup> V obou případech je však úprava vcelku komplexní a nelze tedy shrnout, že se zahrnutí platforem do výběru DPH uplatní v každém případě poskytnutí elektronické nebo internetové telefonní služby či dodání zboží prostřednictvím platformy. Kdy se úprava neuplatní, kdy ano a dalším detailům se věnuje druhá kapitola.

---

<sup>68</sup> OECD. op. cit. s. 7.

<sup>69</sup> OECD. op. cit. s. 15.

<sup>70</sup> PAPIS-ALMANSA. op. cit. s. 217.

<sup>71</sup> Platná právní úprava v EU používá pojem „elektronicky poskytované služby“ (*electronically supplied services*), tato práce dále používá výraz „elektronické služby“ jako zkrácené vyjádření téhož.

<sup>72</sup> Platná právní úprava v EU používá pojem „telefonní služby poskytované přes internet“, tato práce dále používá výraz „internetové telefonní služby“ jako zkrácené vyjádření téhož.

<sup>73</sup> LAMENSCH (2019). op. cit. s. 336-337.

## 2 Právní analýza režimu DPH elektronických rozhraní v EU a v ČR

Režim DPH týkající se digitálních platforem se slovy platné unijní úpravy vztahuje na elektronická rozhraní u domnělého dodání zboží, případně na telekomunikační síť, rozhraní nebo portál u domnělého poskytnutí elektronických (a internetových telefonních) služeb.<sup>74</sup> Jeho podstatou je zahrnutí dalších subjektů do výběru DPH pomocí právní fikce.<sup>75</sup> Tím vzniká plná odpovědnost platforem za výběr DPH u některých transakcí.

Vzhledem k tomu, že platná právní úprava používá nejčastěji pojem **elektronické rozhraní**, bude jej tato práce používat jako základní pojem při pojednávání o platné právní úpravě oproti obecnému teoretickému pojmu **digitální platforma** užívanému v první kapitole.

Nejprve došlo k zahrnutí elektronických rozhraní do výběru DPH pro poskytnutí služby (zejména těch podílejících se na poskytování elektronických služeb a internetových telefonních služeb) v roce 2015.<sup>76</sup> V roce 2021 došlo k zahrnutí online obchodů se zbožím přes elektronická rozhraní – za určitých podmínek u dodání zboží spotřebitelům v EU a u prodeje dovezeného zboží na dálku u malých zásilek (do hodnoty 150 EUR včetně).<sup>77</sup>

Následovat bude podrobná právní analýza pramenů práva, osobní působnosti, věcné působnosti a samotného fungování režimu DPH. Analýza bude tedy postupně zkoumat osobní působnost (na které osoby provozující rozhraní se pravidla vztahují), věcnou působnost (který typ plnění podléhá pravidlům) a nakonec fungování režimu samotného (jaká pravidla se budou vztahovat na dané osoby a daná plnění v souvislosti s výběrem DPH). Jinými slovy, základní otázkou je, na koho se tento režim vztahuje, pro která jeho plnění a s jakými důsledky pro jeho povinnosti v oblasti DPH. Přesné určení osobní a věcné působnosti umožňuje lépe odpovědět na otázku, zda se na konkrétní plnění osoby povinné k dani vztahuje režim domnělého poskytovatele plnění či nikoliv.

---

<sup>74</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1–118*. Viz čl. 14a Směrnice, respektive Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úř. věst. L 77, 23.3.2011, s. 1–22*. Viz čl. 9a nařízení.

<sup>75</sup> HRŮŠOVÁ, Růžena. Role online platforem při výběru DPH. *Bulletin KDP ČR* [online]. 2019, 2019 (2), s. 26-31 [cit. 2022-03-03]. Dostupné z: [https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019\\_s.28](https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019_s.28). K vysvětlení rozdílů mezi významy fikce a domněnky viz níže v části 2.4.1.

<sup>76</sup> LAMENSCH (2019). op. cit. s. 336. Zvláštní úprava pro elektronická rozhraní byla zavedena od prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 s účinností od roku 2015.

<sup>77</sup> HRŮŠOVÁ. op. cit. s. 27.

## 2.1 Unijní prameny práva režimu DPH

První bude věnována pozornost unijním pramenům práva, které obsahují nový režim rozhraní v oblasti DPH. Na případné zvláštnosti české právní úpravy DPH bude upozorněno na konci kapitoly.

Nejprve bude uvedena právně závazná úprava. Platné a účinné znění **směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty**<sup>78</sup> (dále „Směrnice“ či „Směrnice o DPH“) je založeno na **směrnici Rady (EU) 2017/2455**<sup>79</sup>, která významným způsobem pozměňuje režim DPH pro elektronická rozhraní od 1. 7. 2021. Dále jsou relevantní prováděcí nařízení – **prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011**<sup>80</sup> (ve znění **prováděcího nařízení Rady (EU) 2019/2026**<sup>81</sup>, dále „Nařízení“) a prováděcí nařízení Komise (EU) 2020/194<sup>82</sup>.

### 2.1.1 Směrnice o DPH

V samotné Směrnici o DPH se základní úprava nachází v článku 14a ohledně dodání zboží a v článku 28 ohledně poskytnutí služby. Dále je třeba přihlídnout i ke čl. 14, odst. 4, který uvádí legislativní definici prodeje zboží na dálku a prodeje na dálku u zboží dovezeného ze třetích území nebo třetích zemí (dále „prodej dovezeného zboží na dálku“).

Článek 14a zavádí pro dva podtypy dodání zboží elektronickými rozhraními režim plné odpovědnosti za výběr DPH, a to pomocí stanovení domněnek. V prvním případě jde o prodej dovezeného zboží v hodnotě nepřesahující 150 EUR na dálku. V druhém případě je to dodání zboží v rámci EU neusazenou osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani. Pouze druhý případ se tedy omezuje na dodání zboží B2C.

Základním předpokladem pro aplikaci domněnek je skutečnost, že **rozhraní usnadňuje dané plnění**.

Článek 28 se týká domněnky poskytnutí služby osobou jednající vlastním jménem, ale na účet jiné osoby („komisionářem“).<sup>83</sup> Směrnice explicitně nezmiňuje platformy či rozhraní, ale obecně osoby jednající vlastním jménem, ale na účet jiné osoby („komisionáře“).

Zde je předpokladem pro aplikaci domněnky skutečnost, že **osoba se podílí na poskytnutí služby a zároveň jedná vlastním jménem, ale na účet jiné osoby**.

<sup>78</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1–118*.

<sup>79</sup> 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. In: *Úř. věst. L 348, 29.12.2017, s. 7–22*.

<sup>80</sup> Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úř. věst. L 77, 23.3.2011, s. 1–22*.

<sup>81</sup> Prováděcí Nařízení Rady (EU) 2019/2026 ze dne 21. listopadu 2019, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o dodání zboží nebo poskytnutí služeb usnadněná elektronickými rozhraními a zvláštní režimy pro osoby povinné k dani poskytující služby osobám nepovinným k dani a uskutečňující prodej zboží na dálku a určitá domácí dodání zboží. In: *Úř. věst. L 313, 4.12.2019, s. 14–27*.

<sup>82</sup> Prováděcí nařízení Komise (EU) 2020/194 ze dne 12. února 2020, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (EU) č. 904/2010, pokud jde o zvláštní režimy pro osoby povinné k dani poskytující služby osobám nepovinným k dani a uskutečňující prodej zboží na dálku a určitá domácí dodání zboží. In: *Úř. věst. L 40, 13.2.2020, s. 114–124*.

<sup>83</sup> Práce bude používat pojmy osoba jednající vlastním jménem, ale na účet jiné osoby a komisionář jako synonyma.

K celkovému pochopení nového režimu DPH napomáhají i recitály Směrnice. Recitály na rozdíl od samotných ustanovení Směrnice nemají normativní obsah, ale jsou cenným výkladovým vodítkem pro nová pravidla. Zpravidla obsahují důvody přijetí nové úpravy. Základní zdůvodnění nové úpravy je v recitálu 7.<sup>84</sup> Nová úprava podle něj vychází z toho, že velká část prodeje na dálku, ať už u zboží dodávaného v rámci EU či dovezeného do EU, je usnadňována pomocí používání elektronického rozhraní (tržiště, platforma, portál či podobný prostředek). Dosavadní úprava umožňující členským státům použít ručení další osoby za odvod (nevybrané) daně údajně nestačí k účinnému výběru DPH. Pro dosažení cíle účinného a efektivního výběru DPH a současně snížení administrativní zátěže pro všechny zúčastněné (správce daně, prodávající i spotřebitele) je nezbytné zahrnout do výběru osoby povinné k dani usnadňující prodej na dálku prostřednictvím elektronických rozhraní stanovením domněnky uskutečnění prodeje těmito osobami. Při dovozu zboží do EU je nutné omezit tento režim na zásilky o hodnotě nepřesahující 150 EUR. Recitál 8 na druhou stranu vysvětluje zavedení povinnosti rozhraní ukládat záznamy o usnadněných plněních, a to v délce 10 let. Podstatné jsou však i další recitály, které se týkají prodeje zboží na dálku, jelikož rozhraní budou pro tato plnění domnělými dodavateli.

### 2.1.2 Nařízení<sup>85</sup>

Nařízení navazuje na stručné znění Směrnice o DPH a v mnohém jej dovysvětluje a dále rozvádí. Z hlediska osobní působnosti režimu je zásadní čl. 5b Nařízení, který vysvětluje pojem „usnadňování“ použitý v čl. 14a Směrnice. Obsahuje základní definici usnadňování (a tím pádem i podstatu fungování rozhraní). Na druhou stranu jsou zde vymezeny dvě typové situace, při kterých se nejedná o usnadňování dodání zboží. Těmi se práce bude zabývat později v části o osobní působnosti nového režimu.

I Nařízení obsahuje recitály. Klíčový je zde recitál 4, který zdůvodňuje podrobnější úpravu obsaženou v Nařízení potřebou jednotného uplatňování nových ustanovení a zvýšením úrovně právní jistoty.<sup>86</sup> Dále stanoví, že je nutné pozitivně vymezit, kdy jde o „usnadňování“ a naopak negativně vymezit, kdy nejde o případy „usnadňování“. Recitál 5 poté stanoví potřebu přesnějšího vymezení okamžiku přijetí platby od příjemce pro stanovení zdaňovacího období. Recitál 7 zavádí, plně v duchu zprávy OECD, zbavení odpovědnosti rozhraní v případě, kdy jednalo na základě chybných informací od dodavatele, ale může prokázat, že to nevědělo ani nemohlo vědět. Zároveň recitál 8 stanoví, že Nařízení usnadňuje prokazování statusu skutečného dodavatele a konečného příjemce zboží tím, že stanoví vyvratitelné domněnky o jejich statusu.

---

<sup>84</sup> Recitál 7 Směrnice Rady (EU) 2017/2455.

<sup>85</sup> Prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011 ke směrnici o DPH.

<sup>86</sup> Recitál 4 Prováděcího Nařízení Rady (EU) 2019/2026.

## 2.2 Osobní působnost

V této části jsou rozebrány podmínky pro to, aby daná osoba spadala do působnosti nových pravidel. Je to klíčová otázka, protože adresátům právní úpravy specifikuje, jestli jakékoliv elektronické rozhraní odpovídá za výběr DPH u určitých plnění, nebo je-li to pouze rozhraní s určitými funkcemi, vlastnostmi či vlivem na transakci.<sup>87</sup>

Přihlédnutí k teoretickému modelu OECD nabízí 2 podmínky, při jejichž splnění je vhodné zahrnutí elektronického rozhraní do osobní působnosti plné odpovědnosti za výběr DPH. Rozhraní musí mít dostatečné informace pro stanovení DPH, případně možnost přístupu k nim, a současně mít schopnost provést výběr DPH.

### 2.2.1 Dodání zboží

Osobní působnost je podle čl. 14a Směrnice dána třemi podmínkami:

- 1) status osoby povinné k dani,
- 2) působení **prostřednictvím elektronického rozhraní** (tržiště, platforma, portál nebo podobný prostředek) a
- 3) **usnadňování** dodání zboží.

Podmínkou osoby povinné k dani se práce nebude zabývat, jelikož jde o obecnou problematiku DPH.

Pojem elektronického rozhraní je velmi široký a velmi obtížně by se hledal podobný pojem s širším záběrem. K širokému pojetí tohoto pojmu přispívá i demonstrativní výčet příkladů takovýchto rozhraní, který podle Směrnice zahrnuje „tržiště, platformu, portál“ a dovětek „nebo podobný prostředek“. Skutečný rozsah osobní působnosti a jeho případné omezení nakonec skrývá pojem „usnadňování“. Není bez zajímavosti, že se unijní zákonodárce rozhodl použít pro domnělé dodání zboží pojem usnadňování na rozdíl od pojmu „podílení se“ (na poskytnutí služby)<sup>88</sup>, který použil u domnělého poskytnutí služby zprostředkovatelem. Někteří autoři jsou názoru, že pojem „usnadňování“ byl zvolen pro zboží, aby byl svým záběrem širší než „podílení se“ u služeb.<sup>89</sup>

**Usnadňování** znamená „použití elektronického rozhraní, aby příjemce a dodavatel [...] nabízející zboží na prodej prostřednictvím elektronického rozhraní mohli navázat kontakt vedoucí k dodání zboží prostřednictvím tohoto elektronického rozhraní [...]“<sup>90</sup>. To znamená, že v podstatě jakékoliv použití elektronického rozhraní osobou povinnou k dani způsobem, který umožní navázání kontaktu mezi

---

<sup>87</sup> LAMENSCH, Marie. Adoption of the e-commerce VAT package: The road ahead is still a rocky one. *EC Tax Review* [online]. 2018, s. 186-195 [cit. 2022-03-03]. Dostupné z:

[https://www.researchgate.net/publication/329544893\\_Adoption\\_of\\_the\\_e-commerce\\_VAT\\_package\\_The\\_road\\_ahead\\_is\\_still\\_a\\_rocky\\_one](https://www.researchgate.net/publication/329544893_Adoption_of_the_e-commerce_VAT_package_The_road_ahead_is_still_a_rocky_one). s. 191.

<sup>88</sup> Čl. 28 Směrnice.

<sup>89</sup> Marta. op. cit. s. 217.

<sup>90</sup> Čl. 5b Nařízení.

příjemcem a dodavatelem zboží prostřednictvím rozhraní je usnadňováním. Je to typicky situace, ve které příjemce zahájí nákup zboží přes elektronické rozhraní a tamtéž dodavatel nabídku koupě přijme.<sup>91</sup> Proces objednání nebo úhrady se uskutečňuje prostřednictvím elektronického rozhraní či s jeho pomocí. Transakce (resp. smlouva) je tedy uzavřena na elektronickém rozhraní. Na druhou stranu fyzické doručení zboží nemusí nutně zajišťovat provozovatel elektronického rozhraní. Usnadňováním tedy je, pokud elektronické rozhraní bylo použito někdy v procesu od objednání (např. při zaplacení). Je to tedy velmi široké pojetí usnadňování, které v důsledku znamená větší možnost aplikace ustanovení o domnělém dodavateli na provozovatele elektronických rozhraní.

Na druhou stranu druhý a třetí odstavec článku 5b vymezují negativním výčtem dva typy situací, kdy se nejedná o usnadňování dodání zboží. Vzhledem k tomu, jak je pojem usnadňování téměř všezahrnující, tak se vymezení **vynětí z usnadňování** („neusnadňování“) stává o to podstatnější.

**Za prvé provozovatel rozhraní neusnadňuje dodání zboží, pokud kumulativně splní tři podmínky:**

„a) daná osoba povinná k dani nestanoví přímo či nepřímo žádnou z podmínek, za nichž se dodání zboží uskutečňuje;

b) daná osoba povinná k dani se s ohledem na provedenou platbu přímo nebo nepřímo nepodílí na schvalování účtování poplatku příjemci;

c) daná osoba povinná k dani se nepodílí přímo nebo nepřímo na objednání či doručení zboží.“<sup>92</sup>

Jinými slovy, první podmínkou je, že provozovatel nestanoví podmínky dodání zboží. Za druhé je to nepodílení se na fakturaci poplatku příjemci a za třetí nepodílení se na objednání či doručení zboží. Opět jde o velmi široké pojmy a opět jsou v něm použity abstraktní výrazy, jako je např. „stanovení podmínek dodání zboží“. Je zřejmé, že i u pojmů, které by nám měly pomoci s výkladem pojmu „usnadňování“ je znovu dán prostor pro různý výklad v důsledku jejich abstraktnosti.

Nyní bude pozornost věnována pojmu „**nestanovení podmínek dodání zboží**“, které je první podmínkou pro to, aby provozovatel rozhraní nespadal do režimu usnadňování dodání. Jelikož jde o ještě detailnější a hlubší rozbor právní úpravy, tak je třeba z velké části nahlédnout do vysvětlivek Evropské komise z roku 2020 (dále „Vysvětlivky (2020)“), které tyto a další pojmy vykládají a ilustrují jejich použití na příkladech.<sup>93</sup> Podle Vysvětlivek (2020) je třeba vykládat podmínky dodání zboží velmi široce. Podmínky se mohou týkat druhu či povahy zboží, ceny, dodání a dalšího a zahrnují také podmínky používání internetových stránek elektronického rozhraní, jakým jsou např. podmínky vedení účtu zákazníka. Obecně jde o jakékoliv stanovení práv a povinností dodavatele či pořizovatele v souvislosti s dodáním zboží. Rovněž pojmy „nepřímo“ a „některé“ je třeba chápat tak, že je kvůli nim obtížné obejít tuto podmínku. Nepřímo znamená, že např. smluvní vztahy mezi provozovatelem rozhraní

<sup>91</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 17.

<sup>92</sup> Čl. 5b, odst. 2 Nařízení.

<sup>93</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 17-19.

a dodavatelem by sice např. nezahrnovaly příjemce zboží, ale i tak by působily na podmínky dodání zboží, což by vedlo k nesplnění této podmínky. Podobně takto například nelze splnit podmínku „nestanovení podmínek dodání zboží“ smluvním ujednáním, že veškerou odpovědnost za dodání zboží nese dodavatel či že smlouva se uzavírá výhradně mezi dodavatelem a pořizovatelem zboží.

Lze dospět k závěru, že splnění či nesplnění podmínky nestanovení podmínek dodání zboží závisí na zhodnocení ekonomické reality, která se může lišit od smluvního vztahu stran transakce. Přihlížet by se mělo přednostně k ekonomické realitě – skutečnému vlivu provozovatelů elektronických rozhraní na dodání zboží. Situace je ideální, když se právní, zejména smluvní, režim překrývá s ekonomickou realitou. Pokud tomu však tak není, tak musí režim DPH přihlídnout k ekonomické realitě, i když tomu smluvní vztahy neodpovídají. Z toho lze dovodit, že pokud v rámci smluv (vč. obchodních podmínek) elektronické rozhraní vystupuje jako nezávislý subjekt, který však fakticky (v ekonomické realitě) do transakce vstupuje a stanovuje podmínky dodání zboží, bude nutné ignorovat formální stránku – smluvní režim – a bude nezbytné přihlídnout k materiální stránce – faktické situaci.

Mezi příklady stanovení podmínek dodání zboží patří např.:

a) rozhraní zajišťuje technické řešení přijímání objednávek či zahájení nákupu (např. fungování nákupního košíku),

b) rozhraní má právo stanovit prodejní cenu, ovládá cenotvorbu či má na ni vliv (např. nabídkou slevy z věrnostního programu)

a podobné situace stanovení podmínek dodání zboží.

Druhou podmínkou vynětí z usnadňování je **nepodílení se na schvalování účtování poplatku příjemci**. Pokud elektronické rozhraní může ovlivnit, zda, kdy a za jakých podmínek příjemce provede platbu, pak se rozhraní podílí na fakturaci poplatku příjemci.<sup>94</sup> Typicky půjde o rozhraní, které rozhoduje o tom, že se použitím platebního prostředku odečte/naúčtuje platba za dodání zboží; dále také rozhraní, které přijímá zprávu o schválení platby či závazku k jejímu provedení. Není nutné, aby rozhraní skutečně platbu vybíralo či aby se účastnilo celého platebního procesu. Tudiž i jen částečné zapojení do platebního procesu znamená podílení se na schvalování účtování poplatku příjemci. Na druhou stranu, rozhraní provádějící pouze zpracování platby může být z pojmu usnadňování vyňato (viz článek 5b, odst. 3 Nařízení a text níže).

Příklady podílení se na schvalování účtování poplatku příjemci jsou:

a) rozhraní sděluje příjemci cenu k zaplacení a její složky či platební lhůtu,

b) rozhraní propojuje příjemce se třetí stranou, která zpracovává platbu dle pokynů rozhraní.

---

<sup>94</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 19.

Třetí podmínkou je, že se rozhraní **nepodílí na objednání či doručení zboží**. Podílení se na objednání nemusí znamenat pouze to, že rozhraní přímo vytvoří objednávku.<sup>95</sup> Podle stejné logiky pojem doručení zboží v sobě nezahrnuje pouze zajištění fyzického doručení zboží.

Příklady podílení se na objednání či doručení zboží jsou:

- a) rozhraní poskytuje technický nástroj pro přijetí objednávky – např. nákupní košík/pokladnu,
- b) rozhraní předává potvrzení či podrobnosti o objednávce příjemci/dodavateli,
- c) rozhraní organizuje doručení zboží příjemci nebo
- d) rozhraní sděluje podrobnosti o doručení zboží příjemci.

**Druhá výjimka, kdy nedochází k „usnadňování“** (a tedy ani k použití režimu domnělého dodání zboží) **se týká provozovatelů elektronických rozhraní, kteří zajišťují výhradně jednu až všechny z následujících činností<sup>96</sup>:**

- a) zpracování plateb v souvislosti s dodáním zboží;
- b) tvorba prodejního seznamu nebo inzerování zboží;
- c) přesměrování příjemců na jiná elektronická rozhraní, kde je nabízeno zboží na prodej, bez dalšího zásahu do dodání.“

Tento model provozovatelů elektronických rozhraní můžeme nazvat **rozhraní s podpůrnou (doplňkovou) činností či podpůrná rozhraní**. Jejich role je natolik okrajová v rámci dodání zboží, že nemají povinnost účastnit se výběru DPH jakožto domnělí dodavatelé. Logika jejich vyloučení spočívá ve skutečnosti, že se tato elektronická rozhraní nepodílí na dodání zboží, a to ani nepřímou. K uzavření transakce a dodání zboží dochází nezávisle na podpůrném rozhraní – mezi dodavatelem zboží, případně i jiným (nepodpůrným) rozhraním a příjemcem zboží. Praktickým zdůvodněním je zejména to, že takové rozhraní nemá informace o tom, zda a kdy došlo ke transakci (uzavření smlouvy), ani o pohybu dodávaného zboží. Proto je praktické a plně v duchu doporučení OECD vyjmout z výběru DPH elektronická rozhraní, která v rámci dané transakce plní pouze podpůrnou roli.<sup>97</sup>

Zajímavá je otázka vztahu mezi těmito dvěma ustanoveními o vynětí z režimu usnadňování. Pokud vyjdeme z logiky racionálního zákonodárce, tak je druhá typová situace (vynětí pro podpůrná rozhraní) uvedena proto, aby mohla být vyňata z režimu i rozhraní, která nesplní současně všechny tři podmínky první typové (obecné) situace. Na druhou stranu je možné vykládat úpravu i tak, že pokud nejsou současně splněny všechny tři podmínky obecného vynětí rozhraní z usnadňování, pak není možné vyhnout se aplikaci režimu splněním podmínek podpůrného rozhraní. V tomto druhém případě by tedy

---

<sup>95</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 20.

<sup>96</sup> Čl. 5b, odst. 3 Nařízení.

<sup>97</sup> SCARCELLA, Luisa. E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role?. *Computer Law & Security Review* [online]. 2020, 2020(36), 1-15 [cit. 2022-03-11]. Dostupné z: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4013021](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4013021). s. 13.

muselo rozhraní vždy nejprve splnit současně tři podmínky obecného vynětí z usnadňování pro možnost aplikace vynětí z důvodu role podpůrného rozhraní. Zavedení ustanovení o podpůrných rozhraních by tak mělo funkci posílení právní jistoty u subjektů, které by váhaly, jestli splňují podmínky vynětí či nikoliv.

Přikláním se k druhému možnému výkladu – je vždy nezbytné splnit současně tři podmínky obecného vynětí z usnadňování dodání zboží, jelikož tři možné situace podpůrných rozhraní nám pouze uvádí typové případy, při kterých je rozhraní v pozici, že pravděpodobně splňuje podmínky vynětí z usnadňování. Pokud by nebyly tyto situace uvedeny, tak by bylo obtížné (a nevhodné z hlediska právní jistoty) dovozovat, na která rozhraní se režim nevztahuje. Při této nápovědě je možné vycházet z toho, že rozhraní, které zajišťuje pouze zpracování platby, inzerci zboží či přesměrování zákazníků, *a priori* nepodléhá režimu. Další situace, kdy rozhraní nebude usnadňovat dodání zboží kromě výslovně zmíněných rolí podpůrného rozhraní, jsou možné. Už k nim však nejsou tak jasná vodítka, jako tomu je u výslovně zmíněných podpůrných rozhraní podle čl. 5b, odst. 3 Nařízení.

## 2.2.2 Poskytnutí služby

V EU musí elektronická rozhraní již od roku 2015 vybírat a odvádět DPH pro domnělé poskytnutí (zejména elektronické) služby.<sup>98</sup> Vychází to z čl. 28 Směrnice, který upravuje **domnělé poskytnutí pro komisionáře služeb**.<sup>99</sup>

Celý problém této úpravy spočívá v odlišném nastavení obecného pravidla v čl. 28 Směrnice a zvláštního pravidla v čl. 9a Nařízení.

### 2.2.2.1 Poskytnutí služby podle čl. 28 Směrnice

Konstrukce osobní působnosti domnělého poskytnutí služby v čl. 28 Směrnice je následující:

- a) osoba povinná k dani,
- b) **podílení se** na poskytnutí služby a
- c) jednání **vlastním jménem, ale na účet jiné osoby**.

Je zjevné, že zde není výslovná zmínka o elektronických rozhraních ani o platformách. Úprava cílí obecně na osobu jednající vlastním jménem na účet třetího, která se podílí na poskytnutí služby. S přihlédnutím k Nařízení<sup>100</sup> lze však dospět k názoru, že tato úprava cílí i na elektronická rozhraní.

Pokud jde o jednání vlastním jménem, avšak na účet třetího, je to unijní pojem, který je třeba vykládat nezávisle na českém právu.<sup>101</sup> V českém právu se pro tento vztah mezi subjekty používá pojem komisionářská smlouva či komise. Bez ohledu na právní řád je klíčové, aby osoba jednala vlastním

<sup>98</sup> LAMENSCH (2019). op. cit. s. 336. Domnělé poskytnutí služby „komisionářem“ bylo upraveno již dříve, ale od roku 2015 jej Nařízení zavedlo v čl. 9a výslovně pro elektronické služby zprostředkované elektronickými rozhraními.

<sup>99</sup> Článek 28 Směrnice.

<sup>100</sup> Článek 9a Nařízení.

<sup>101</sup> V podobném duchu Čapek a Kryl o zprostředkování: viz ČAPEK, Jan a Stanislav KRYL. *Služby poskytované osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby: Koordinační výbor* [online]. 13. 12. 2006 [cit. 2022-05-20]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/sluzby-poskytovane-osobou-ktera-jedna-jmenem-a-na-ucet-jine-osoby-181-v.html>.

jménem se zákazník, ale s (ekonomickým a právním) dopadem na třetí osobu. Jednoznačná by byla situace, ve které by bylo výslovně označeno, že rozhraní jedná za třetí osobu, ale svým vlastním jménem, ale není to nezbytné. V anglickém jazyce se pro tento typ vztahu používá pojem *undisclosed agent*.<sup>102</sup>

Tyto situace je třeba odlišit od jednání vlastním jménem na vlastní účet (poskytnutí vlastních služeb) a jednání jménem a na účet třetího (zprostředkování, *disclosed agent*).<sup>103</sup> V těchto případech by nebylo možné použití pravidla v čl. 28 Směrnice.

Podobně jako u výkladu pojmu usnadňování je nakonec rozhodující faktický stav (ekonomická realita).<sup>104</sup>

Obecné pravidlo o domnělém poskytnutí služby podle čl. 28 se může použít i na elektronické rozhraní, které splní podmínky osobní působnosti. Elektronické rozhraní se musí podílet na poskytnutí služby (výklad tohoto unijního pojmu viz níže v 2.2.2.2) a jednat vlastním jménem, ale na účet třetího (jako komisionář). Jde o případy, kdy elektronické rozhraní domněle poskytuje jiné než elektronické nebo internetové telefonní služby.

#### 2.2.2.2 Poskytnutí elektronické a internetové telefonní služby podle čl. 9a Nařízení

Nařízení odděleně reguluje specifický typ domnělého poskytnutí služby, a to konkrétně **pro elektronické a internetové telefonní služby**.<sup>105</sup> V celé práci bude následně pojednáváno **pouze o elektronických službách** pro zjednodušení, ale pravidlo podle čl. 9a Nařízení se vztahuje vždy současně na internetové telefonní služby.

Pokud jsou elektronické služby „**poskytnuty prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací**“<sup>106</sup>, tak je stanovena domněnka. Má se za to, že osoba povinná k dani, která se na jejich poskytnutí podílí, jedná vlastním jménem, ale na účet poskytovatele služeb. Vymezení domnělého poskytovatele elektronické služby se zde liší od vymezení u dodání zboží, ale opět je vidět snaha, aby mělo co nejširší záběr díky své abstraktnosti. Pro účely této práce vymezení technického prostředku u elektronických služeb (jako telekomunikační síť, rozhraní nebo portál) lze i přes drobné rozdíly považovat za pojetí odpovídající elektronickému rozhraní u dodání zboží.

Unijní zákonodárce zde vytvořil **domněnku uvnitř domněnky**. U elektronických služeb poskytovaných např. přes rozhraní, kterým je třeba platforma pro stahování aplikací, se má za to, že osoba povinná k dani podílející se na poskytnutí elektronické služby (provozovatel rozhraní) jedná vlastním jménem, ale na cizí účet. První domněnka vtahuje rozhraní pod pojem osoby jednající vlastním

<sup>102</sup> Viz MATESANZ, Fernando. VAT and digital platforms facilitating supplies of services: Act in own name?. *International tax review* [online]. listopad 2021 [cit. 2022-03-11]. Dostupné z: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1vcwcqgjk63p/vat-and-digital-platforms-facilitating-supplies-of-services-act-in-own-name>).

<sup>103</sup> ČAPEK a KRYL. op. cit.

<sup>104</sup> Viz části 2.2.1 a 2.2.2 této práce. Dále viz i závěr článku Čapka a Kryla (pozn. pod čarou č. 100).

<sup>105</sup> Článek 9a, odst. 1 a 2 Nařízení. Pokud je rozebíráno pravidlo ohledně domnělého poskytnutí elektronické služby, vždy platí to samé i pro internetové telefonní služby i bez výslovné zmínky v textu práce.

<sup>106</sup> Tamtéž.

jménem na cizí účet (komisionáře). Druhá domněnka se týká domnělého poskytnutí služby u komisionáře. Tím pádem, pokud se provozovatel rozhraní podílí na poskytnutí elektronické služby, tak jedná vlastním jménem a na cizí účet, a je tedy v důsledku právní fikce považován za příjemce a poskytovatele služby. Můžeme shrnout, že **rozhraní, které se podílí na poskytnutí elektronické služby, se považuje za domnělého poskytovatele této služby.**

Nyní je nutné si blíže vymežit pojem „**podílení se**“, který je určující pro osobní působnost domnělého poskytnutí služby podle čl. 28 Směrnice i čl. 9a Nařízení.

Podle vysvětlivek Evropské komise z roku 2014 (dále „Vysvětlivky (2014)“) je třeba pro posouzení, zda byl naplněn pojem podílení se, přihlídnout k faktické stránce, ale i k povaze smluvních vztahů. Při rozporu mezi nimi má přednost faktická stránka (ekonomická realita).<sup>107</sup> Celkově je třeba zhodnotit obě stránky, ale stanoví-li např. smluvní vztahy vynětí rozhraní z řetězce dodavatelů, přestože tomu faktický stav neodpovídá, nelze ke smluvním ujednáním přihlídnout.<sup>108</sup> Tento přístup je v souladu s přístupem, který stanovily Vysvětlivky (2020) pro dodání zboží. V obou případech je tedy nutné zkoumat i faktický stav (ekonomickou realitu) transakce.

Podle Vysvětlivek (2014) půjde zpravidla o podílení se, pokud je smluvně či jinak právně závazně stanoveno, že elektronické rozhraní jedná svým jménem, ale na účet poskytovatele služeb. To je však z mého pohledu definice kruhem, jelikož výše bylo uvedeno, že u elektronického rozhraní, které se podílí na poskytnutí služby, se má za to, že jedná vlastním jménem, ale na účet jiného. Není možné definovat A pomocí B a následně se snažit B vymežit pomocí A. Zároveň nejsem přesvědčen, že výslovné ujednání ve smyslu, že „elektronické rozhraní jedná svým jménem, ale na účet poskytovatele služeb“ bude často přítomné ve smluvních ujednáních. Pokud nejsou smluvní ujednání jednoznačná, je třeba analyzovat jednotlivé prvky daného plnění.

Existují jednotlivé ukazatele pro zhodnocení, zda jde o podílení se na poskytnutí služby či nikoliv. Z části se překrývají s vymezením vynětí z usnadňování u domnělého dodání zboží. **Pokud elektronické rozhraní schvaluje účtování poplatku příjemci, schvaluje provedení služby či stanoví obecné podmínky poskytnutí služby, tak se podílí na poskytnutí služby.**

Pojetí schvalování účtování poplatku příjemci je zde totožné jako u usnadňování dodání zboží. Situace zahrnuje osoby, které mohou ovlivnit zda, kdy či za jakých podmínek příjemce zaplatí.<sup>109</sup>

Podmínka schválení provedení služby má být úmyslně širší než pouhé provedení služby.<sup>110</sup> Schválení provedení služby označuje situaci, kdy může osoba ovlivnit, zda, kdy nebo za jakých podmínek se služba poskytne. Pokud osoba sama provede danou službu, případně odešle za tím účelem souhlas či dá třetí osobě pokyn k provedení služby, poté tato osoba schvaluje provedení služby.

---

<sup>107</sup> Evropská komise. *Vysvětlivky ke změnám místa poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb v souvislosti s DPH v EU, jež vstoupí v platnost v roce 2015*. 2014. s. 27-28.

<sup>108</sup> Vysvětlivky (2014). op. cit. s. 28.

<sup>109</sup> Vysvětlivky (2014). op. cit. s. 34.

<sup>110</sup> Tamtéž.

V praxi bude schvalovat účtování poplatku příjemci, respektive schvalovat provedení služby osoba, která ovládá technickou platformu, jejímž prostřednictvím se služby nabízí či poskytují.<sup>111</sup>

Třetí ukazatel podílení se se týká stanovení obecných podmínek poskytnutí služby. Řadí se mezi ně např. obecné podmínky, které stanoví tržiště či internetové stránky (např. pro vytvoření a používání uživatelského účtu) a dále také podmínky, se kterými musí zákazník souhlasit pro přístup k aplikaci nebo obsahu. Opět je to podmínka totožná s usnadňováním u domnělého dodání zboží.

Konkrétní příklady ukazatelů svědčících o podílení se mohou být například:

- a) vlastnictví či řízení technické platformy, jejímž prostřednictvím se služby poskytují,
- b) odpovědnost za výběr plateb, ledaže je zapojení osoby povinné k dani omezeno jen na zpracování platby, nebo
- c) právní povinnosti nebo závazky ve vztahu k poskytované službě.<sup>112</sup>

Podle Vysvětlivek (2014) by měl být unijní pojem „podílení se“ vykládán jednotně pro čl. 28 Směrnice a pro čl. 9a Nařízení.<sup>113</sup> Proto lze výše uvedené závěry vztáhnout jak na (obecné) domnělé poskytnutí služby, tak i na (zvláštní) domnělé poskytnutí elektronické služby.

Existují dvě výjimky z režimu domnělého poskytnutí elektronické služby.

První výjimkou z režimu domnělého poskytnutí elektronické služby je situace, kdy tato „osoba povinná k dani výslovně označí jiného poskytovatele za osobu poskytující dotyčné služby a tato skutečnost je zohledněna ve smluvních ujednáních mezi oběma stranami.“ Je to případ, kdy je **odhalena osoba poskytující tyto služby prostřednictvím podílejícího se elektronického rozhraní**.

Pro odhalení musí být splněny následující podmínky:

- a) na faktuře vystavené nebo zpřístupněné každou osobou povinnou k dani, která se podílí na poskytnutí elektronicky poskytované služby, musí být specifikovány tyto služby a jejich poskytovatel;
- b) na účtence vystavené nebo zpřístupněné příjemci musí být specifikovány elektronicky poskytované služby a jejich poskytovatel.

Pro účely tohoto odstavce osobě povinné k dani není povoleno výslovně označit za poskytovatele těchto služeb jinou osobu, pokud rozhraní v souvislosti s poskytnutím elektronických služeb schvaluje účtování poplatku příjemci, schvaluje provedení služby nebo stanoví obecné podmínky poskytnutí služby.<sup>114</sup> Tyto skutečnosti je tak možné chápat jako předpoklady pro uplatnění odhalení osoby skutečně poskytující elektronické služby a byly blíže vysvětleny výše jakožto ukazatele podílení se na poskytnutí

---

<sup>111</sup> Vysvětlivky (2014). op. cit. s. 34-45.

<sup>112</sup> Vysvětlivky (2014). op. cit. s. 28-29.

<sup>113</sup> Vysvětlivky (2014). op. cit. s. 27-28.

<sup>114</sup> Čl. 9a, odst. 1 in fine Nařízení.

služby. Logikou je zde zakázat vynětí z režimu formou odhalení skutečného poskytovatele služby pro rozhraní, která se výrazněji podílejí na poskytnutí služby.

Existují osoby, které jsou zapojeny do poskytnutí služby, ale jejich zapojení nedosahuje kvality, aby bylo možné je považovat za podílení se na poskytnutí služby.<sup>115</sup> Typicky půjde o poskytovatele platebních služeb, který pouze zpracovává platbu (např. společnost vydávající platební karty). Dále jsou to podle Vysvětlivek (2014) poskytovatelé internetových či mobilních služeb, pokud pouze umožňují, aby docházelo k přenosu obsahu nebo výběru plateb.

Z toho důvodu Nařízení stanoví druhý typ výjimky. Je to situace, kdy **provozovatel rozhraní pouze poskytuje zpracování plateb** ve vztahu k elektronickým službám, ale na jejich poskytnutí se jiným způsobem nepodílí.<sup>116</sup>

Schéma 4 shrnuje ustanovení pro určení osobní působnosti režimu.

## Osobní působnost

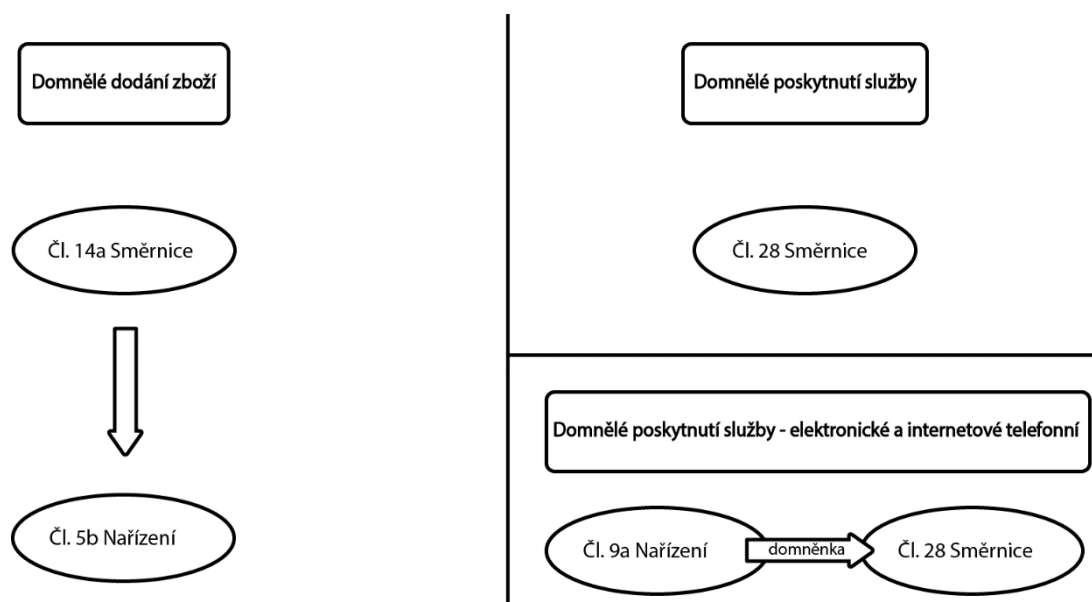


Schéma 4 Osobní působnost režimu (vlastní tvorba)

### 2.2.3 Územní omezení osobní působnosti

Pokud jde o otázku omezení osobní působnosti na osoby povinné k dani usazené či neusazené v tuzemsku či jiném členském státě, platí, že se režim domnělého dodání zboží a poskytnutí služby vztahují na **všechny osoby povinné k dani provozující elektronická rozhraní**. Zkráceně řečeno, režim se vztahuje na osoby povinné k dani, ať už jsou usazené kdekoliv v EU či mimo EU.

S ohledem na kritérium daňové neutrality považují tento přístup za vhodný.

<sup>115</sup> Vysvětlivky (2014). op. cit. s. 29.

<sup>116</sup> Čl. 9a, odst. 3 Nařízení.

## 2.2.4 Zhodnocení a shrnutí úpravy osobní působnosti

Následuje stručné zhodnocení osobní působnosti režimu DPH elektronických rozhraní. Zejména se lze ptát, jestli úprava ob stojí z hlediska daňové neutrality, flexibility a dále jednoduchosti a právní jistoty.

Z hlediska flexibility je třeba konstatovat, že ustanovení o osobní působnosti používají velmi obecné a pružné pojmy ve vztahu k samotným osobám (elektronické rozhraní, telekomunikační síť, portál) a také k jejich činnosti či například k vyloučení této činnosti z režimu (umožnění kontaktu mezi dvěma osobami, stanovování podmínek dodání zboží).

Na druhou stranu je třeba pro pochopení režimu vždy číst i Nařízení, které stanovuje např. odchýlení se od běžného režimu, což nnesvědčí o jednoduchosti dané úpravy. Právní jistotě nepomáhá ani používání pružných, ale velmi obecných pojmů i v rámci Nařízení, které by jinak mělo právě tyto pojmy upřesňovat. Často bohužel nestačí k dobrání se smyslu pravidel ani Nařízení a je třeba odpověď hledat dále, např. ve Vysvětlivkách (2014, 2020).

V souvislosti s kritériem jednoduchosti, právní jistoty a kvality legislativní techniky je třeba zmínit nesoulady mezi režimem domnělého dodání zboží a poskytnutí služby, a to na úrovni pojmů i na úrovni pravidel. Z mého pohledu působí zbytečné výkladové potíže skutečnost, že úprava je takto koncepčně nesladěna. Proč se na jedné straně používá u dodání zboží pojem elektronické rozhraní a usnadňování plnění a na druhé straně u poskytnutí elektronické či internetové telefonní služby telekomunikační síť, rozhraní či portál a podílení se na plnění? Proč je na jedné straně úprava podrobnější i co se týká vymezení usnadňování a výjimek z něj, kdežto na druhé straně pojem podílení se je definován až ve Vysvětlivkách (2014, 2020). Důvody pro vyloučení režimu se sice překrývají, ale pouze částečně, jak bylo vyloženo výše.

Adresáti právních norem, nejčastěji osoba povinná k dani v pozici provozovatele rozhraní, ale i správce daně, jsou tak nuceni skládat si nepřehledně roztříštěná pravidla dohromady a k tomu navíc uvažovat nad možnými rozdíly pravidel mezi oběma režimy domnělého poskytnutí plnění. Příčina je dle mého názoru zejména v odlišné době přijetí úpravy. Z hlediska právního výkladu je sporné používání odlišných pojmů i proto, že tam kde (unijní) zákonodárce použije odlišné pojmy, tam je *a priori* třeba předpokládat, že chtěl vyjádřit něco odlišného.<sup>117</sup> Praxe (ať už osob povinných k dani, správců daně či soudů) si s výkladem bude muset poradit, ale kvůli nekonceptnímu přístupu zákonodárce s většími obtížemi, než by bylo jinak nutné.

Daňovou neutralitu lze spatřovat např. v tom, že hypotéza týkající se domnělého poskytnutí služby je vymezena naprosto obecně a týká se jakéhokoliv zprostředkování (elektronického či běžného). Jednotnost tohoto zacházení však narušuje odlišný režim stanovený Nařízením speciálně pro rozhraní, které se podílí na poskytování elektronických služeb. Domnělé poskytnutí služby tak může platit pro běžného zprostředkovatele a v podobné situaci nebude platit pro digitální platformu, která např. odhalí

---

<sup>117</sup> WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2019. s. 64-65.

skutečného poskytovatele služby ve smyslu Nařízení, což však pravidla neumožňují běžnému zprostředkovateli.

Na druhou stranu daňově neutrální není zavedení domnělého dodání zboží pouze pro elektronická rozhraní, jelikož neexistuje podobná konstrukce např. pro nákupní centra jakožto běžné platformy (neelektronická rozhraní). Stanovení zvláštního režimu u dodání zboží pouze pro elektronická rozhraní má však i tak určitou logiku, jelikož jejich obdoba v reálném světě (nákupní centra apod.) podle mě není natolik problematická z pohledu výběru DPH, aby zasluhovala nové právní instituty, které by změnily jejich režim DPH.

Osobní působnost režimu lze shrnout tak, že její záběr je velmi široký. Obchodní modely založené na elektronických rozhraních by musely splnit úzce vymezené podmínky pro to, aby se na ně režim nepoužil.

Pouze některé typy rozhraní plní z pohledu tohoto režimu natolik podpůrnou (okrajovou) funkci, že nejsou zahrnuty do výběru DPH:

1) U zboží nejsou zahrnuta rozhraní:

V obecné rovině pokud nestanoví podmínky dodání zboží, nepodílejí se na fakturaci poplatku příjemci ani se nepodílejí na objednání či doručení zboží.

Typově jsou to podpůrná rozhraní – rozhraní založená výlučně na zpracování platby, inzerci zboží či přesměrování zákazníka u zboží.

2) U elektronických služeb nejsou zahrnuta rozhraní:

V obecné rovině pokud neschvalují účtování poplatku příjemci, neschvalují provedení služby ani nestanoví obecné podmínky poskytnutí služby.

Typově jsou to rozhraní, která jsou založena výlučně na zpracování platby či pokud rozhraní splnila podmínky pro odhalení skutečného poskytovatele služeb.

## 2.3 Věcná působnost

Vymezení osobní působnosti je základ a předpoklad pro aplikaci režimu domnělého poskytnutí plnění. Je nezbytné navázat na ni věcnou působností režimu, neboť režim nevytváří domnělé poskytnutí u všech plnění, ale pouze u některých typů. Nejprve bude věnován prostor dodání zboží, poté poskytnutí služby.

### 2.3.1 Dodání zboží

U usnadňování dodání zboží rozlišujeme z hlediska věcné působnosti **dva typy plnění**.

#### 2.3.1.1 Dodání zboží v EU

**Dodání zboží v EU osobou povinnou k dani neusazenou v EU osobě nepovinné k dani** je prvním typem plnění, kde nastává fikce dodání zboží rozhraním. Jsou zde zahrnuta domácí dodání zboží i prodej zboží na dálku.

Je možné zde identifikovat následující prvky:

- 1) dodání zboží,
- 2) **zboží se nachází v EU**,
- 3) dodáno osobou povinnou k dani **osobě nepovinné k dani** (transakce B2C),
- 4) osoba povinná k dani, která dodává zboží přes rozhraní, (skutečný dodavatel) není usazena v EU.

Tento režim tedy zahrnuje jak dodání zboží v rámci tuzemska, tak přeshraniční – z jiného členského státu.<sup>118</sup>

Z toho je možné dovodit *a contrario*, že **režim fikce dodání zboží rozhraním je vyloučen, pokud u tohoto typu plnění je zboží dodáno osobou povinnou k dani usazenou v EU. Dále se režim neaplikuje ani u transakcí B2B.**

#### 2.3.1.2 Prodej dovezeného zboží na dálku

**Prodej dovezeného zboží na dálku** je druhým typem plnění, kde nastává fikce dodání zboží.<sup>119</sup>

Je to dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo na jeho účet ze třetí země nebo třetího území pořizovateli v členském státě, a to i pokud do jeho přepravy či odeslání dodavatel zasahuje nepřímo.

Prvky tohoto typu plnění jsou následující:

- 1) dodání zboží,
- 2) **zboží se nachází mimo EU**,
- 3) dodáváno osobou povinnou k dani a

---

<sup>118</sup> LAMENSCH (2018). op. cit. s. 191.

<sup>119</sup> Čl. 14a, odst. 1 Směrnice.

4) odeslání či přeprava dodavatelem či na jeho účet (i nepřímě).

Základní podmínkou je tedy fyzické odeslání zboží z území mimo EU.<sup>120</sup> Naopak se netýká dodání zboží, které se již nachází v celním skladu na území EU. V tomto případě je oproti první situaci nerozhodné, zda je dodavatel osoba usazená v EU či nikoliv. Rozhodující je zde pohyb zboží ze třetích zemí (území).

Oproti první situaci se domněnka týká kromě dodání zboží osobám nepovinným k dani i určitých osob povinných k dani a právnických osob nepovinných k dani (podle čl. 3, odst. 1 Směrnice).<sup>121</sup>

### 2.3.2 Poskytnutí služby

Poskytnutí se podle čl. 28 Směrnice týká všech služeb poskytnutých vlastním jménem, ale na účet jiného, na kterém se osoba podílí.

**Elektronicky poskytované služby** zmíněné v čl. 9a Nařízení je třeba si blíže vymezit.<sup>122</sup> Pojmovými znaky jsou: 1) poskytnutí přes internet či elektronickou síť, 2) jejich poskytování je v podstatě automatizované a vyžaduje minimální lidský zásah a 3) jsou neuskutečnitelné bez informačních technologií.<sup>123</sup> Minimální lidský zásah je třeba chápat jako činnost poskytovatele, která se vztahuje nanejvýše k prostředí systému pro poskytování služby. Nad rámec tohoto minimálního zásahu by však již bylo vyhovění konkrétní žádosti zákazníka o poskytnutí služby – v tomto případě by nemohlo jít o automatizovanou čili elektronickou službu.<sup>124</sup> Poskytovatel by měl pro kvalifikaci použít test, kterým ověří, zda jeho služby lze považovat za elektronické či nikoliv. Test spočívá v určení, zda služba splňuje pojmové znaky definice elektronických služeb a jestli se konkrétní služba vyskytuje ve výčtu elektronických služeb v Nařízení, či ve výčtu služeb, které za elektronické nelze považovat. Orientační výčet elektronicky poskytovaných služeb se nachází v příloze II Směrnice, více podrobnějších příkladů poskytuje Nařízení v příloze I. Elektronickou službou budou např. digitalizované produkty, které jsou poskytované automatizovaně – např. programy, publikace. Na druhou stranu, kdyby digitalizovaný produkt byl neautomatizovaně upraven pro potřeby zákazníka, nešlo by o elektronickou službu v důsledku porušení limitu minimálního lidského zásahu.

Mimo zvláštní úpravu domnělého poskytnutí elektronických služeb rozhraním je třeba zmínit i ostatní typy služeb, které může rozhraní domněle poskytnout. I v těchto situacích je představitelná fikce poskytnutí služby rozhraním – mohlo by jít např. o vzdělávací služby, služby zdravotní péče či finanční služby<sup>125</sup>. Jsou to teoreticky i ty služby, které nesplňují jednu z podmínek elektronických služeb (např. automatizovanost poskytnutí a minimální lidský zásah), ale jsou přesto poskytovány přes rozhraní. Ve

<sup>120</sup> LAMENSCH (2019). op. cit. s. 338.

<sup>121</sup> Čl. 14, odst. 4, bod 2), písm. a) Směrnice.

<sup>122</sup> Pojmu elektronických služeb se mimo jiné věnuje má diplomová práce na PF UK – pro detailnější rozbor pojmu elektronických služeb z hlediska DPH viz RAMBOUSEK. op. cit. kapitola 2.

<sup>123</sup> Čl. 7 Nařízení. Podrobněji viz RAMBOUSEK. op. cit. s. 17.

<sup>124</sup> RAMBOUSEK. op. cit. s. 24.

<sup>125</sup> MATESANZ. op. cit.

všech těchto případech se aplikuje fikce dodání rozhraním, pokud provozovatel rozhraní jedná vlastním jménem na účet třetího a podílí se na jejich poskytnutí.

Poskytnutí služby, na kterém se podílí osoba povinná k dani (pro naše účely zejména provozovatel elektronického rozhraní), není věcně omezeno, pokud se místo plnění nachází v EU. Proto je možné použít pravidla na tuzemské a intraunijní transakce i na příchozí poskytnutí služby z území mimo EU. Nehraje roli, kde je usazen provozovatel elektronického rozhraní. Rozhodující není ani skutečnost, kde je usazen skutečný poskytovatel služby (na rozdíl od domnělého dodání zboží).

Schéma 5 ukazuje, že některá plnění u dodání zboží zůstávají mimo věcnou působnost.

## Věcná působnost

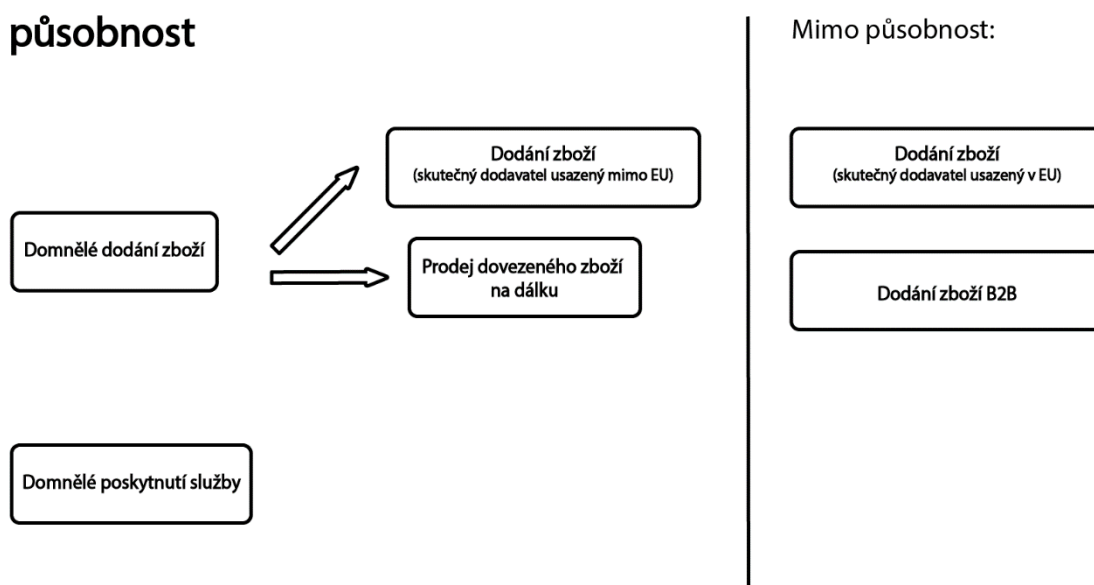


Schéma 5 Věcná působnost režimu (vlastní tvorba)

### 2.3.3 Zhodnocení věcné působnosti

Na prvním místě je třeba zhodnotit věcnou působnost režimu rozhraní ve vztahu k dodání zboží. Z hlediska daňové neutrality a jednoduchosti úpravy není nastavení věcné působnosti příliš vhodné. V případě dodání zboží v EU se unijní zákonodárce rozhodl zahrnout pouze plnění B2C, a to pouze pro skutečné dodavatele neusazené v EU. Na druhou stranu prodej dovezeného zboží na dálku se týká i některých plnění B2B a na usazení skutečného dodavatele v EU nezáleží. Tato volba má zajisté svoje daňově politické odůvodnění. Pro tuto práci je však klíčový pohled legislativní techniky a jejích důsledků. Takovéto pojetí věcné působnosti je podle mě v rozporu s daňovou neutralitou a přehledností pravidel. Pro prve zmíněnou situaci není koncepční, aby skuteční dodavatelé (osoby povinné k dani usazené v EU) byli i nadále výhradně odpovědní za výběr daně, zatímco to samé neplatí pro jejich protějšky neusazené v EU. Zároveň není vhodné stanovit režim částečně pouze pro dodání zboží B2C a částečně i pro B2B. Vhodným řešením by tak podle mě bylo zahrnout *de lege ferenda* do věcné působnosti jak usazené, tak neusazené (skutečné) dodavatele zboží. Dále by bylo vhodné rozhodnout o stanovení režimu buď pouze pro dodání zboží B2C, nebo B2C i B2B – podle vybraného směru

sjednocení. Argumenty daňové neutrality, jednoduchosti a další legislativně technické argumenty pro tyto změny existují. Otázkou je, jestli převyšují nad daňově politickými argumenty.

Na druhém místě je věcná působnost ve vztahu k poskytnutí služby. Domnělé poskytnutí služby je jednotně stanoveno ve Směrnici, ale Nařízení zavádí zvláštní pravidla pro elektronické a internetové telefonní služby. Z hlediska daňové neutrality podle mě nejsou důvody pro rozlišování vzdělávací služby, kterou spotřebují ve fyzickém světě a tou v elektronické formě (ať už automatizované či nikoliv). Přesto se právní úprava DPH pokouší o rozlišení těchto situací a stanovuje různé předpoklady<sup>126</sup> a různá pravidla – např. umožňuje vynětí z režimu domnělého poskytnutí služby při odhalení skutečného poskytovatele elektronické a internetové telefonní služby. Je otázkou, jestli je další větvení právní úpravy a zhoršování její přehlednosti dostatečně vyváženo tím, co zvláštní pravidla umožňují.

Druhý problém se nachází na úrovni výrazů, které používá institut domnělého poskytnutí služby. Konkrétně jde o rozlišování pojetí „jednání vlastním jménem, ale na účet jiného“ (v českém prostředí – komise), podílení se a zprostředkování. Článek 28 Směrnice používá pojem „jednání vlastním jménem, na účet jiného“. Článek 9a Nařízení stanoví domněnku, že při podílení se na poskytnutí služby se má za to, že je tato činnost jednáním vlastním jménem, na účet (skutečného) poskytovatele služeb. Vysvětlivky (2014) používají pojem zprostředkování (zprostředkovatel) jako protiklad k poskytování služeb přímo.<sup>127</sup> Dle výkladu Vysvětlivek (2014) lze dojít k závěru, že používají pojem „zprostředkování“ pro označení podílení se na poskytnutí služby různými subjekty (např. agregátor obsahu, poskytovatel telekomunikační služby).<sup>128</sup> Proto lze dojít k závěru, že mezi pojmy jednání vlastním jménem, ale na účet jiného (komise) v čl. 28 Směrnice a pojmem „podílení se“ je rozdíl – podílení se je podle Nařízení činnost, u které se má za to, že je jednáním vlastním jménem, ale na účet jiného. Proto jsem názoru, že u čl. 9a Nařízení není třeba uzavření smlouvy o komisi. Jde o komisi ze zákona (*ex lege*) pro účely DPH vznikající již podílením se na poskytnutí služby. Co se týká pojmu zprostředkování, ten používají Vysvětlivky pro označení podílení se různých subjektů na poskytnutí služby v dodavatelském řetězci.

Vždy je tedy pouze třeba stanovit, zda jde o „běžnou“ komisi podle čl. 28 Směrnice, anebo o podílení se, které je domnělou komisí, podle čl. 9a Nařízení.

---

<sup>126</sup> Srov. znění čl. 28 Směrnice a čl. 9a Nařízení.

<sup>127</sup> Vysvětlivky (2014). op. cit. s. 22.

<sup>128</sup> Vysvětlivky (2014). op. cit. s. 23.

## 2.4 Právní dopady režimu domnělého plnění

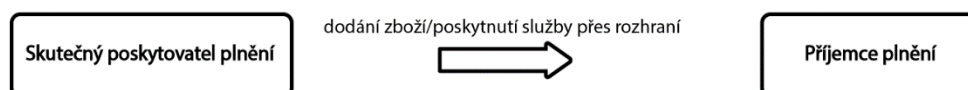
Pokud transakce (prodej zboží či služby) splní požadavky na osobní a věcnou působnost, použije se režim domnělého dodavatele/poskytovatele na rozhraní se všemi důsledky.

### 2.4.1 Domnělé obdržení a poskytnutí plnění (právní fikce)

Základním důsledkem použití režimu DPH je fikce, že rozhraní obdrží plnění od dodavatele zboží/poskytovatele služby a toto plnění dále poskytne konečnému zákazníkovi.<sup>129</sup> Fakticky se může jevit, že transakce je uzavřena a plnění uskutečněno přímo mezi dodavatelem a konečným zákazníkem jakožto pořizovatelem plnění. Daňový režim však vklíní provozovatele elektronického rozhraní do dodavatelského řetězce mezi dodavatele a zákazníka a současně rozděluje jedno plnění na dvě oddělená plnění, kterých se rozhraní účastní. Oproti ekonomické skutečnosti tedy pro účely DPH dochází k rozvojení transakce na dvě dílčí – viz schéma 6.<sup>130</sup>

## Dopady režimu domnělého plnění

Dříve:



Nově podle čl. 14a/28 Směrnice:

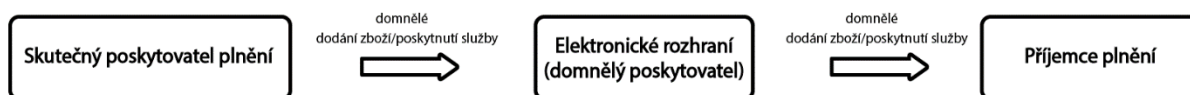


Schéma 6 Dopady režimu (vlastní tvorba)

O první ze dvou zmíněných dílčích plnění nebyla zatím větší zmínka. Zavedené pravidlo je projevem řešení navrhovaného ve Zprávě OECD (viz 1.4.1.1). První část fiktivního plnění, kde rozhraní obdrží plnění od dodavatele/poskytovatele, je zásadní pro zachování celistvosti dodavatelského řetězce.

Pojmy používané v kontextu nového režimu DPH naznačují, že je režim založen na domněnce. Ustanovení čl. 14a Směrnice, respektive i čl. 28 včetně výkladových materiálů jako např. Vysvětlivek (2020), hovoří o režimu domnělého dodavatele. Také ve Směrnici se používají pojmy jako „má se za to, že“. Striktně právně vzato je ale nutné dojít k závěru, že režim „domnělého dodavatele“ je právní fikcí. Domněnka (ať již vyvratitelná či nikoliv) by totiž znamenala, že je daná situace založena na skutečnosti, alespoň s určitou mírou pravděpodobnosti. Přitom ekonomická skutečnost je, že dodání zboží probíhá přímo mezi skutečným dodavatelem/poskytovatelem a zákazníkem. Výraz „má se za to“ spojujeme

<sup>129</sup> HRŮŠOVÁ. op. cit. s. 28.

<sup>130</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 14.

konkrétně s vyvratitelnou právní domněnkou, což by navíc mohlo znamenat, že rozhraní může tuto domněnku vyvrátit tvrzením opaku. Tomu však režim domnělého dodavatele neodpovídá. K možnostem omezení odpovědnosti rozhraní za výběr DPH se dostaneme níže, ale možnosti úplného vyvrácení domněnky neexistují. Jedinou možností je úplně vyloučit použití právní fikce tím, že rozhraní nenaplní výše uvedené předpoklady osobní a věcné působnosti – např. její činnost nebude usnadňováním, jelikož naplní podmínky vynětí v čl. 5b Nařízení, respektive splní podmínky pro nepodílení se na poskytnutí služby v čl. 9a Nařízení. Režim právní fikce se tedy nepoužije pouze v případě nesplnění předpokladů osobní a věcné působnosti. Lze shrnout, že **režim je právní fikcí**<sup>131</sup>.

Dále se režim DPH u elektronických rozhraní větví, jelikož některá pravidla se použijí pouze na domnělé dodání zboží, nikoliv však i na domnělé poskytnutí služby.

#### 2.4.2 Domnělé dodání zboží

Existuje specifické pravidlo ohledně **prokazování statusu osoby dodavatele zboží a příjemce** (pořizovatele) **zboží** v souvislosti s domnělým obdržáním a dodáním zboží.<sup>132</sup> Prokazování statusu osoby povinné k dani, resp. nepovinné k dani by bez tohoto pravidla mohlo způsobit nadměrnou administrativní zátěž pro provozovatele elektronických rozhraní. Proto je stanovena právní domněnka, že (skutečný) dodavatel jakožto osoba prodávající zboží přes rozhraní je osobou povinnou k dani a zákazník jakožto osoba pořizující toto zboží je osobou nepovinnou k dani. Domněnka se však vyvrátí, pokud má rozhraní informace o opaku. V tomto případě je pravidlo založeno na **skutečné právní domněnce** s možností jejího vyvrácení – na rozdíl od „domnělého plnění“ ad 2.4.1, které je právní fikcí.

Podstatné je i určení data uskutečnění zdanitelného plnění v případech domnělého dodání. Je stanoveno zvláštní pravidlo, které určuje, že dodání se uskutečňuje a povinnost přiznat daň vzniká okamžikem přijetí platby.<sup>133</sup> Okamžikem přijetí platby se rozumí „okamžik, kdy byly potvrzeny platby, zpráva o povolení platby nebo závazek příjemce týkající se platby obdrženy dodavatelem“.<sup>134</sup>

##### *Omezení odpovědnosti za neodvedenou DPH*

Elektronické rozhraní jakožto domnělý dodavatel zboží nese odpovědnost za výběr DPH namísto skutečného dodavatele zboží.<sup>135</sup> Toto je základní důsledek použití režimu.

Situace je však specifická v tom, že elektronické rozhraní často spoléhá na informace poskytnuté skutečným dodavatelem.<sup>136</sup> Přitom již před okamžikem učinění platby zákazníkem musí rozhraní určit své povinnosti ve vztahu k DPH. Avšak často rozhraní samo nemá potřebné informace o povaze zboží a jeho umístění pro řádné určení místa plnění. Tyto informace musí získat od skutečného dodavatele zboží, který převádí své vlastnické právo ke zboží na pořizovatele. Zpráva OECD z tohoto důvodu

<sup>131</sup> Přesto bude i dále text práce používat pojem domnělý, protože je to označení (název) režimu dle platné právní úpravy. Ve skutečnosti však režim vždy funguje jako právní fikce.

<sup>132</sup> Článek 5d Nařízení.

<sup>133</sup> Čl. 66a Směrnice.

<sup>134</sup> Čl. 41a Nařízení.

<sup>135</sup> K článku 5c Nařízení. Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 26.

<sup>136</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 22.

doporučila zavést v právní úpravě možnost omezení odpovědnosti rozhraní za výběr DPH. Unijní právo omezení odpovědnosti zavedlo.

**Elektronické rozhraní, u kterého existuje domněnka obdržení zboží a jeho dodání zákazníkovi, se nepokládá za odpovědné za úhradu částky daně, která převyšuje přiznanou a odvedenou DPH, jsou-li pro to splněny tyto podmínky:**

- 1) elektronické rozhraní je závislé na informacích od dodavatelů či třetích osob,**
- 2) poskytnuté informace jsou chybné,**
- 3) elektronické rozhraní může prokázat, že nevědělo ani nemohlo vědět, že obdržené informace nejsou správné.<sup>137</sup>**

Ochranu prostřednictvím omezení odpovědnosti je možné poskytnout pouze elektronickým rozhraním, která splňují určité požadavky.<sup>138</sup> Cílem je zabránit tomu, aby ochrany požívala i rozhraní, která nevyvinula potřebnou míru úsilí pro zjištění informací relevantních pro určení DPH či jednala ve zlé víře (např. účasti na podvodu).

První podmínkou je, že si rozhraní zjistilo nezbytné informace tak, že jednalo s obchodně přiměřeným a pečlivým úsilím.<sup>139</sup> Mezi informace důležité pro stanovení a výběr DPH lze řadit zejména: místo usazení dodavatele, popis zboží, základ daně (podle konečné ceny) a místo odeslání zboží. Na nutnost a důležitost poskytnutí těchto informací by měl být dodavatel upozorněn. Vysvětlivky nedávají jasnou odpověď na to, jak by mělo rozhraní postupovat v situaci, kdy skutečný dodavatel zboží neposkytuje rozhraní tyto informace.<sup>140</sup>

Druhou podmínkou je, že rozhraní jedná v dobré víře a s odbornou péčí.<sup>141</sup> Splnění této podmínky bude posuzováno s ohledem na konkrétní okolnosti případu, vnitřní organizaci rozhraní a informace, které jsou v rámci rozhraní k dispozici.

U obou podmínek je třeba zdůraznit jejich přiměřenost s ohledem na velikost a další atributy rozhraní.<sup>142</sup> Jinými slovy, požadavky na úsilí a odbornou péči budou přiměřené možnostem rozhraní. Tudíž větší rozhraní bude mít např. větší možnost zavést podrobnější či automatizovanější interní procesy získávání a ověřování informací než menší rozhraní. Splnění podmínek bude tedy vždy třeba posuzovat nejen s ohledem na konkrétní podmínky onoho dodání zboží, ale i na možnosti rozhraní jakožto domnělého dodavatele. Menší rozhraní by tak neměla být znevýhodněna z důvodu nižších kapacit pro splnění podmínek omezení odpovědnosti.

---

<sup>137</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 22-23.

<sup>138</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 24.

<sup>139</sup> Tamtéž.

<sup>140</sup> Vysvětlivky konstatují: „ (...) měl by domnělý dodavatel (elektronické rozhraní) přijmout vhodná opatření.“ – viz Vysvětlivky (2020) s. 24.

<sup>141</sup> Tamtéž.

<sup>142</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 24-25.

Jako důkaz náležitě odborné péče lze uvést například, že:

- a) elektronické rozhraní sdělilo dodavatelům, jaké informace je třeba poskytnout a jak zásadní mají význam pro stanovení a výběr DPH,
- b) elektronické rozhraní požaduje řádně sdělování všech potřebných informací a poskytuje k tomu dodavatelům součinnost,
- c) elektronické rozhraní zavedlo přiměřené postupy ověřování obdržených informací.<sup>143</sup>

#### 2.4.3 Zhodnocení právních dopadů režimu domnělého dodavatele/poskytovatele

Nejprve je nutné zhodnotit institut domnělého dodání zboží elektronickým rozhraním. Základní princip je vklínění rozhraní do řetězce plnění. Z pohledu jasnosti úpravy je základní fungování jednoduché. Právní úprava však musí řešit i některé důsledky principu plné odpovědnosti rozhraní. Proto jsou upraveny např. následující: přiřazení dopravy k dodání zboží, datum uskutečnění zdanitelného plnění a omezení odpovědnosti rozhraní za neodvedenou DPH. Navíc pravidla usnadňují prokazování statusu skutečného dodavatele a konečného zákazníka domněnkami. Situace, která není nijak regulována, je však nedodržení povinnosti platby DPH od skutečného dodavatele elektronickému rozhraní. Zavedená pravidla lze jedině přivítat, protože posilují právní jistotu adresátů DPH. Tyto otázky by jinak eventuelně musel řešit Soudní dvůr EU. Podrobnost a přehlednost základního fungování domnělého dodání zboží je z mého pohledu přiměřená tomu, že některé důsledky režimu domnělého dodání zboží musí být právně regulovány.

Za druhé je třeba zhodnotit domnělé poskytnutí služby elektronickým rozhraním. Základní princip je opět ten stejný – vklínění rozhraní do řetězce plnění. Problematické je však, že oproti režimu domnělého dodání zboží se institut domnělého poskytnutí služby vůbec nevypořádává s možnými důsledky. Tudíž zde nejsou zvláštní pravidla pro omezení odpovědnosti rozhraní ani pro usnadnění prokazování statusu skutečného poskytovatele služby a konečného zákazníka domněnkami. Zajisté je díky tomu právní úprava velmi jednoduchá a přehledná, ale je tomu tak možná na úkor vynechání regulace některých důležitých souvisejících otázek.

---

<sup>143</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 25.

## 2.5 Domnělá plnění elektronických rozhraní

Dosavadní analýza se týkala nových pravidel pro elektronická rozhraní. Pro úplnost obrazu o fungování režimu DPH rozhraní je třeba přistoupit k analýze současného fungování plnění, u kterých může být rozhraní domnělým dodavatelem. Zprv jde o **domáci (vnitrostátní) dodání zboží a prodej zboží na dálku, dále je to prodej dovezeného zboží na dálku, a nakonec i poskytnutí služby**.

Budeme postupovat od jednodušších situací dodání zboží ke složitějším, následně k poskytnutí služby.

Před rozebráním jednotlivých typů dodání zboží je nutné zmínit zvláštní pravidlo přiřazení přepravy (čl. 36b Směrnice). Pokud se použije domněnka dodání zboží elektronickým rozhraním „(...) jsou odeslání nebo přeprava zboží přičteny dodání uskutečněnému touto osobou povinnou k dani“ (elektronickým rozhraním).<sup>144</sup> Přeprava se tedy nepřičítá prvnímu dodání, kde rozhraní domněle obdrží zboží, ale až druhému dodání, kde rozhraní domněle dodává zboží zákazníkovi.

### 2.5.1 Domáci dodání zboží a prodej zboží na dálku (dodání zboží v EU B2C)

Nejdříve bude analyzován první typ domnělého dodání zboží – domáci dodání zboží a prodej zboží na dálku uvnitř EU (čl. 14a, odst. 2 Směrnice). U tohoto typu domnělého dodání se na rozdíl od ostatních plnění v čl. 14a, odst. 1 a v čl. 28 Směrnice jedná pouze o **plnění B2C**.<sup>145</sup>

Pro účely DPH se dodáním zboží rozumí „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.<sup>146</sup>

Je vhodné připomenout, že z hlediska působnosti režimu je tento typ domnělého dodání omezen na skutečné dodavatele neusazené v EU. Pokud by elektronické rozhraní usnadňovalo ta samá dodání zboží pro skutečné dodavatele, avšak usazené v EU, tak by se režim domnělého dodání nepoužil.

#### 2.5.1.1 Domáci (vnitrostátní) dodání zboží (B2C)

Nejjednodušší je situace v případě domácího dodání zboží osobě nepovinné k dani (zboží zůstává na území členského státu). Je to zpravidla dodání zboží s přepravou (ke konečnému spotřebiteli).<sup>147</sup>

**Místo plnění je v místě, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení odeslání/přepravy spotřebiteli** neboli ve stejném členském státě.

#### 2.5.1.2 Prodej zboží na dálku (B2C)

Oproti tomu prodej zboží na dálku se týká dodání zboží, které bylo odesláno/přepraveno z jednoho členského státu do druhého členského státu pro pořizovatele.<sup>148</sup> Podle definice Směrnice se prodej zboží na dálku týká nákupu ze strany více typů příjemců (určitých osob povinných k dani a

<sup>144</sup> Čl. 36b Směrnice.

<sup>145</sup> Čl. 14a, odst. 2 Směrnice: „Pokud osoba povinná k dani prostřednictvím elektronického rozhraní (...) usnadňuje dodání zboží ve Společenství osobou povinnou k dani neusazenou ve Společenství **osobě nepovinné k dani**, má se za to, že toto zboží sama obdržela a dodala sama.“

<sup>146</sup> Čl. 14, odst. 1 Směrnice.

<sup>147</sup> Čl. 32, odst. 1 Směrnice.

<sup>148</sup> Dle dřívější terminologie tzv. zasilání.

právnických osob nepovinných k dani (podle čl. 3, odst. 1 Směrnice)) než jen osob nepovinných k dani. Pro účely režimu DPH rozhraní nás však zajímá pouze **prodej zboží na dálku B2C**, neboť pouze zde se domnělé dodání použije. Prodej zboží na dálku je tedy zvláštním případem dodání zboží, kde je navíc přítomný pohyb zboží z jiného členského státu.

Pro prodej zboží na dálku platí zvláštní pravidla pro určení místa plnění. **Za místo plnění se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání/přepravy.**<sup>149</sup> Toto pravidlo je projevem zásady zdanění v zemi spotřeby.

Podstatnou výjimkou z prodeje zboží na dálku je **pravidlo tzv. prahové hodnoty**. Prahová hodnota je limit, který nám pozměňuje pravidlo pro určení místa plnění.<sup>150</sup> Prahová hodnota stanovuje pro plnění do výše limitu místo plnění tak, že se nepoužije výše uvedené pravidlo místa plnění pro prodej zboží na dálku.<sup>151</sup> Je však možné se z uplatňování prahové hodnoty odhlásit (*opt-out*), a zvolit si tak jako místo plnění členský stát podle základního pravidla. Prahová hodnota má určité prvky: výši limitu, typy plnění, které do ní spadají, a osoby, které toto pravidlo mohou využít. Výše je stanovena na 10.000 EUR pro plnění kamkoliv v EU. Plnění do ní spadající jsou přeshraniční telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání nebo elektronické služby (neboli všechny služby souhrnně označované jako digitální služby) a prodeje zboží na dálku.<sup>152</sup> Limit nemohou využít osoby neusazené v EU. Osoby usazené v EU mohou limit využít, pouze pokud jsou usazeny jen v jednom členském státě. Navíc je nutné, aby zboží bylo odesíláno z členského státu, kde je dodavatel usazen.<sup>153</sup>

Na tomto místě je vhodné zmínit i **tzv. režim Unie**, který je zvláštním procesním režimem pro přiznávání a odvádění DPH v EU.<sup>154</sup> Režim Unie je jeden z dílčích režimů (podtypů) zvláštního režimu jednoho správního místa (*One Stop Shop* neboli OSS). Základní logikou tohoto režimu je poskytnout alternativu k povinnosti registrace k DPH v mnoha členských státech (a plnění daňových povinností v každém státě zvlášť).<sup>155</sup> Zvláštní režim umožňuje registraci v jediném členském státě – státě identifikace. V tomto státě poté osoba povinná k dani plní veškeré své daňové povinnosti k plněním, které lze podrobit tomuto režimu.

### 2.5.1.3 Domnělá dodání zboží v EU elektronickým rozhraním (čl. 14a, odst. 2 Směrnice)

Je nutné rozdělit si transakci na dvě domnělá dodání:

- 1) dodání zboží mezi skutečným dodavatelem a elektronickým rozhraním (bez přepravy) a

<sup>149</sup> Čl. 33, odst. a) Směrnice.

<sup>150</sup> Čl. 59c Směrnice. Více viz Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 39.

<sup>151</sup> LAMENSCH (2018). op. cit. s. 190.

<sup>152</sup> LAMENSCH (2018). op. cit. s. 191.

<sup>153</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 41 a 43.

<sup>154</sup> Viz One Stop Shop (OSS). Finanční správa [online]. [cit. 2022-03-11]. Dostupné z:

<https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/one-stop-shop-oss>.

Případně viz RAMBOUSEK. op. cit. Kapitola 4.

<sup>155</sup> RAMBOUSEK. op. cit. Kapitola 4. s. 44.

- 2) dodání zboží mezi elektronickým rozhraním a pořizovatelem zboží – osobou nepovinnou k dani (s přepravou).

Ad 1) Dodání zboží mezi skutečným dodavatelem a elektronickým rozhraním má **místo plnění v členském státě, kde se nachází zboží** (čl. 31 Směrnice), jelikož přeprava je přiřazena až k druhému plnění (čl. 36b Směrnice).

Dodání zboží mezi skutečným dodavatelem a elektronickým rozhraním je však podle čl. 136a Směrnice osvobozeno.

Ad 2) Dodání zboží mezi elektronickým rozhraním a pořizovatelem zboží – osobou nepovinnou k dani bude mít místo plnění:

a) podle základního pravidla pro dodání zboží s přepravou v místě zahájení přepravy (čl. 32, odst. 1 Směrnice),

b) podle pravidla pro prodej zboží na dálku v místě ukončení přepravy (čl. 33, odst. a) Směrnice). Při domácím dodání i při prodeji zboží na dálku je naplněna zásada zdanění v zemi spotřeby.

c) při uplatnění výjimky použitím pravidla prahové hodnoty, které by vedlo ke zdanění v místě zahájení přepravy (čl. 59c Směrnice), tedy k naplnění zásady zdanění v zemi původu.

Pro odvod daně mohou elektronická rozhraní použít režim Unie v roli domnělých dodavatelů.<sup>156</sup> Režim Unie je pro rozhraní jakožto domnělé dodavatele použitelný na některá domácí dodání zboží a prodej zboží na dálku v EU. Použití režimu Unie i na některá domácí dodání zboží je sice trochu neobvyklé, jelikož bude použit zvláštní režim na domácí plnění, kde to již nepomáhá se situací výše zmíněné povinnosti registrovat se v jiném členském státě k DPH. Je to však zdůvodnitelné požadavkem jednotnosti úpravy. Pokud by byla část domnělých dodání vyňata z režimu Unie, tak by se elektronické rozhraní muselo registrovat k DPH zvlášť pro domácí dodání zboží v rámci členského státu a zvlášť pro prodej zboží na dálku do režimu Unie.

Jak již bylo naznačeno výše, pokud elektronické rozhraní v roli domnělého dodavatele zboží nevyužije režim Unie, bude povinno registrovat se k DPH ve všech členských státech, kde bude mít domnělé dodání zboží místo plnění.

---

<sup>156</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 37.

## 2.5.2 Dovozy zboží a prodej dovezeného zboží na dálku (dodání zboží z území mimo EU)

Druhý typ plnění, kde je elektronické rozhraní domnělým dodavatelem je **prodej dovezeného zboží na dálku** (čl. 14a, odst. 1 Směrnice).<sup>157</sup> Prodej dovezeného zboží na dálku je zvláštním typem dodání zboží, kde je klíčovým prvkem pohyb zboží z území mimo EU.<sup>158</sup> Proto s prodejem dovezeného zboží na dálku úzce souvisí **dovoz zboží**.

Oproti výše zmíněným situacím, kde se zboží nacházelo a přesouvalo v rámci území EU, dochází u prodeje zboží do EU obvykle ke **dvěma zdanitelným plněním**.<sup>159</sup> Jedním plněním je dovoz zboží do EU a druhým je prodej dovezeného zboží na dálku. Z jiného pohledu je možné říci, že je to jedno složené zdanitelné plnění, které má však dvě místa plnění, respektive dva okamžiky vzniku zdanitelného plnění.

Do analýzy v této části tedy přibývá **pohyb zboží do EU ze třetích zemí (území)** neboli dovoz zboží. Dovozy je typ zdanitelného plnění, kterým se rozumí v zásadě „vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu ve smyslu článku 24 Smlouvy, do Společenství.“ Kromě toho je dovozem i „vstup zboží, které se nachází ve volném oběhu, do Společenství z třetího území, které je součástí celního území Společenství“.<sup>160</sup> Do tohoto typu plnění tak nespadá dodání zboží, které se již nachází na území EU např. v celním skladu v EU.

Celá tato část (2.5.2) se týká pouze dovozu **zboží, jehož skutečná hodnota nepřesahuje 150 EUR**, jelikož pouze v těchto případech se použije pravidlo o domnělém dodání elektronickým rozhraním.<sup>161</sup> Zboží této hodnoty je i nadále osvobozeno od cla.<sup>162</sup>

Mezi významné změny, které přispěly k současnému fungování dovozu zboží, je třeba řadit odstranění osvobození od DPH u dovozu zásilek s hodnotou do 22 EUR.<sup>163</sup> Dále je to zavedení zvláštního režimu dovozu zboží (*Import One Stop Shop* neboli IOSS). V neposlední řadě je to zavedení pojmu „prodej dovezeného zboží na dálku“.<sup>164</sup>

V některých situacích bude pro určení použitelných pravidel hrát roli, zda se používá IOSS. Také záleží na tom, zda se zboží dále přesouvá z členského státu A, kde zboží vstoupilo do EU, do členského státu konečného určení B.

---

<sup>157</sup> Definováno v čl. 14, odst. 4, bod 2 Směrnice.

<sup>158</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 52.

<sup>159</sup> Tamtéž.

<sup>160</sup> Čl. 30 Směrnice. Na současné fungování dovozního režimu by samo o sobě bylo možné napsat rozsáhlé pojednání. Tato práce se s ohledem na hlavní téma, kterým je režim DPH elektronických rozhraní, zaměřuje na základní fungování režimu dovozu zboží v souvislosti s domnělým dodáním elektronickými rozhraním.

<sup>161</sup> Čl. 14a, odst. 1 Směrnice.

<sup>162</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 51.

<sup>163</sup> MERKX, Madeleine. New VAT Rules for E-Commerce: The Final Countdown Has Begun. *EC Tax Review* [online]. 2020 (4) [cit. 2022-03-11]. s. 199.

<sup>164</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 51.

### 2.5.2.1 Dovožní režim v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa neboli jedno správní místo pro dovoz (Import One Stop Shop)

Dovožní režim lze využít při prodeji dovezeného zboží na dálku pro usnadnění plnění daňových povinností. Jeho použití umožňuje přiznání a odvod DPH spojené s prodejem dovezeného zboží na dálku v jediném členském státě a zároveň osvobozuje toto zboží od DPH z dovozu zboží.

Dovožní režim je možné použít, pokud:<sup>165</sup>

1. zboží je přepravováno ze třetí země nebo třetího území do EU,
2. zboží má skutečnou hodnotu nepřesahující 150 EUR,
3. zboží je přepravováno dodavatelem či na jeho účet a
4. zboží nepodléhá spotřebním daním (harmonizovaným v EU).

Dále je třeba zmínit subjekty, které mohou režim využít.<sup>166</sup> Jsou to buď skuteční dodavatelé (usazení v EU či mimo EU) nebo elektronická rozhraní jakožto domnělí dodavatelé (usazení v EU či mimo EU).

### 2.5.2.2 Dovož zboží bez použití a s použitím zvláštního režimu

Dovoz zboží má místo plnění v členském státě, **kde zboží vstupuje do EU**, nebo **kde je propuštěno do volného oběhu**.<sup>167</sup> Podle čl. 61 Směrnice je místem dovozu členský stát, na jehož území se na toto zboží přestanou vztahovat určité režimy a situace (např. režim vnějšího tranzitu, dočasného použití s úplným osvobozením od daní a situace podle čl. 156 Směrnice).

**Bez použití dovožního režimu** je DPH splatná při dovozu.<sup>168</sup> **Při použití dovožního režimu** je dovoz zboží od DPH **osvobozen**.<sup>169</sup> Je tomu tak proto, že od pořizovatele již vybírá DPH při prodeji dovezeného zboží na dálku skutečný dodavatel nebo elektronické rozhraní (viz následující část 2.5.2.3).

V situaci, kdy se sejdou tři okolnosti – zaprvé zboží po vstupu do EU nezůstává v členském státě A, ale je přepravováno dále do **členského státu konečného určení B**, zadruhé **není použit dovožní režim** a zatřetí **skutečná hodnota zboží nepřesahuje 150 EUR** – pak platí pravidlo, že není možné takové zboží v členském státě A propustit do volného oběhu. DPH z dovozu bude proto uhrazena až v členském státě B, do kterého bude zboží převezeno v tranzitním režimu. Platí tedy, že mimo dovožní režim není možné propustit zboží do volného oběhu již v členském státě A.<sup>170</sup>

---

<sup>165</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 55.

<sup>166</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 56-57.

<sup>167</sup> Čl. 60 a 61 Směrnice.

<sup>168</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 53-54.

<sup>169</sup> Čl. 143, odst. 1, písm. ca) Směrnice.

<sup>170</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 54. Pravidlo vyplývá z čl. 221, odst. 4 Prováděcího 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. In: *Úř. věst. L 343, 29.12.2015, s. 558–893.*

### 2.5.2.3 Prodej dovezeného zboží na dálku

#### 2.5.2.3.1 Prodej dovezeného zboží na dálku bez použití dovozního režimu

Při nepoužití dovozního režimu existují čtyři možné typové situace (I.-IV.).<sup>171</sup>

#### **I. Členský stát, kde zboží vstoupí do EU, je totožný s členským státem konečného určení**

První možná situace je dovoz zboží do stejného členského státu, jako je stát konečného určení.

I. a) Pokud bude mít povinnost odvést DPH z dovozu  **dodavatel**, bude  **místo plnění prodeje dovezeného zboží na dálku v členském státě dovozu v EU** (čl. 32, odst. 2 Směrnice).<sup>172</sup> V případě podle čl. 32, odst. 2 Směrnice je místo plnění v členském státě dovozu v EU vázáno na podmínku, že je dovozce určen jako osoba povinná odvést daň z dovozu podle čl. 201 Směrnice. Podle čl. 201 je při dovozu povinná odvést daň osoba, kterou určí členský stát dovozu. Z toho plyne, že pro uplatnění tohoto pravidla musí být dodavatel zároveň dovozcem. V tomto případě bude prodej dovezeného zboží na dálku podléhat dani v EU.

I. b) Pokud bude mít povinnost odvést DPH z dovozu  **pořizovatel**, pak se uplatní  **základní pravidlo místa dodání zboží s přepravou** (čl. 32, odst. 1 Směrnice). Podle základního pravidla bude  **dodání zboží mít místo plnění v třetí zemi**. Prodej dovezeného zboží na dálku nebude tedy vůbec podléhat dani v EU.

Zde vidíme, že pravidla pro určení místa plnění pro prodej dovezeného zboží na dálku jsou velmi komplexní a provázaná nejen se samotným dovozem zboží, ale i s povinností odvést daň z dovozu. Proto je obtížné stanovit, kde se nachází místo plnění.

Někteří autoři se přiklání k uplatnění základního pravidla v čl. 32, odst. 1 Směrnice.<sup>173</sup> Pro uplatnění pravidla v čl. 33, odst. b) Směrnice zde není prostor, jelikož zboží není přepravováno do dalšího členského státu. Autorka podle mě však nevysvětluje, proč není možné uplatnit čl. 32, odst. 2 místo základního pravidla podle čl. 32, odst. 1 Směrnice. Její výklad v rozporu s Vysvětlivkami vůbec neuvádí rozlišování mezi povinností odvést DPH pořizovatele na jedné straně a dodavatele/domnělého dodavatele na druhé straně.

Vysvětlivky (2020) ve většině scénářů pro prodej dovezeného zboží na dálku počítají s tím, že členské státy stanoví pořizovatele jako osobu povinnou odvést DPH z dovozu.<sup>174</sup> Současně však přiznávají, že v době vydání Vysvětlivek (2020) se již jeden členský stát rozhodl stanovit elektronické rozhraní jako osobu povinnou odvést DPH z dovozu.<sup>175</sup>

<sup>171</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 53-54. MERKX. op. cit. s. 200.

<sup>172</sup> Vysvětlivky uvádí, že bez IOSS se místo plnění u prodeje zboží na dálku může nacházet buď ve třetí zemi, pokud je osobou povinnou odvést DPH pořizovatel, nebo v zemi dovozu v EU, pokud je dodavatel povinen (nebo elektronické rozhraní povinnou) odvést DPH (s odkazem na čl. 32, odst. 1 a čl. 32, odst. 2 Směrnice) - viz Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 53.

<sup>173</sup> MERKX. New VAT Rules for E-Commerce. op. cit. s. 200.

<sup>174</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 91-100.

<sup>175</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 100.

## **II. Členský stát, kde zboží vstoupí do EU, je odlišný od členského státu konečného určení zboží (scénář dvou členských států)**

Pokud je zboží dovezeno do členského státu A a následně odesláno/přepraveno do členského státu konečného určení B, pak se použije zvláštní pravidlo pro prodej **dovezeného zboží na dálku** (čl. 33, odst. b Směrnice)). **Místo plnění tak bude** v místě, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli – v členském státě konečného určení B.<sup>176</sup>

### **III. a IV. Dodavatel zboží si nejprve doveze zboží do EU**

#### **III. Členský stát, kde zboží vstoupí do EU, je totožný s členským státem konečného určení a dodavatel zboží nejprve pro sebe doveze zboží do EU**

Další situace je odlišná tím, že zboží je nejprve dovezeno pro dodavatele (či domnělého dodavatele). **Dodavatel si tedy pořídí zboží do EU** – tímto se zboží fyzicky přesune do EU. V době uzavření transakce není znám koncový pořizovatel zboží (na rozdíl od situací I. a II.).

Dodavatel následně dodá zboží v rámci stejného členského státu pořizovateli. Toto druhé dodání lze kvalifikovat jako **domácí dodání zboží navazující na dovoz** (zboží zůstává uvnitř členského státu, kam bylo dovezeno). Vůbec zde nejde o prodej dovezeného zboží na dálku, ale o dodání zboží s přepravou (čl. 32, odst. 1 Směrnice). **Místo plnění je tedy v členském státě, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení přepravy k pořizovateli – v členském státě dovozu.**

#### **IV. Členský stát, kde zboží vstoupí do EU, je odlišný od členského státu konečného určení zboží (scénář dvou členských států) a dodavatel zboží nejprve pro sebe doveze zboží do EU**

V poslední možné situaci dodavatel nejprve pořídí zboží pro sebe do členského státu dovozu A a až poté zboží odešle/přepraví do členského státu konečného určení B. V době uzavření transakce není znám koncový pořizovatel zboží.

Použije se zvláštní pravidlo pro **prodej zboží na dálku** (čl. 33, odst. a Směrnice)). Proto bude **místo plnění v členském státě konečného určení B, kde končí přeprava zboží.**

Pořizovatel bude povinen zaplatit dodavateli místní DPH (DPH členského státu konečného určení B).

Výjimkou z místa plnění v členském státě konečného určení zboží by bylo uplatnění **pravidla prahové hodnoty**, pokud by dodavatel splňoval předpoklady pro jeho použití.<sup>177</sup> Jeho použití by znamenalo použití základní pravidla, a tedy **místo plnění v členském státě A**, kde se zboží nachází při zahájení přepravy.

<sup>176</sup> MERKX. New VAT Rules for E-Commerce. op. cit. s. 200.

<sup>177</sup> Čl. 59c Směrnice.

#### 2.5.2.3.2 Prodej dovezeného zboží na dálku s použitím dovozního režimu

Výše uvedené použití pravidel místa plnění pro dovoz zboží a prodej dovezeného zboží na dálku vyvolává potřebu zdanit daní z přidané hodnoty dovoz zboží a také povinnost registrovat se k DPH v každém členském státě konečného určení zboží. Tuto situaci řeší dovozní režim (*Import One Stop Shop*).

Pokud dodavatel použije dovozní režim (IOSS), tak mizí rozlišování mezi tím, kdo má povinnost odvést daň z dovozu – pořizovatel či dodavatel. **Místo plnění je poté vždy v členském státě, ve kterém končí odeslání nebo přeprava zboží k pořizovatelům (čl. 33 písm. c) Směrnice).**<sup>178</sup>

V procesní rovině jsou další významné důsledky použití dovozního režimu – **přiznání a odvod DPH v jediném členském státě (státě identifikace).**

Kvůli možnosti osvobodit od DPH dovoz zboží a možnosti plnit daňové povinnosti spojené s prodejem dovezeného zboží na dálku v rámci jednoho členského státu je pravděpodobné, že velká část dovozců (vč. elektronických rozhraní) bude dovozní režim využívat.

---

<sup>178</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 53.

#### 2.5.2.4 Domnělý prodej dovezeného zboží na dálku elektronickým rozhraním (podle čl. 14a, odst. 1 Směrnice)

Je nutné rozdělit si transakci na dvě domnělá dodání:

- 1) dodání zboží mezi skutečným dodavatelem a elektronickým rozhraním (bez přepravy) a
- 2) dodání zboží mezi elektronickým rozhraním a pořizovatelem zboží (s přepravou).<sup>179</sup>

Ad 1) Co se týká dodání zboží mezi dodavatelem zboží a rozhraním, tak platí, že je zvláštním pravidlem (čl. 36b Směrnice) **přřazena přeprava k druhému dodání zboží**. Proto má první dodání bez přepravy **místo plnění ve třetí zemi**, kde se nachází zboží (čl. 31 Směrnice). Toto plnění není předmětem DPH v EU.

Ad 2) Druhé dodání zboží **je prodejem dovezeného zboží na dálku** za předpokladu, že dovoz do EU je činěn elektronickým rozhraním jakožto domnělým dodavatelem či jeho jménem pro pořizovatele.<sup>180</sup> Respektive dalo by se říci, že druhé plnění **musí být prodejem dovezeného zboží na dálku**, jelikož pouze v tomto případě se v souladu s čl. 14a, odst. 1 Směrnice použije domněnka dodání zboží elektronickým rozhraním.

Místo plnění bude dle složitých pravidel (rozebraných v 2.5.2.3):

- 1) v místě dovozu, 2) v místě zahájení přepravy – třetí zemi, nebo 3) v místě ukončení přepravy.

**Elektronické rozhraní jakožto domnělý dodavatel**, ať již usazený v EU či nikoliv, může využít dovozní režim, který byl zmíněn výše. Elektronické rozhraní usazené v EU se může registrovat v členském státě svého sídla, zatímco elektronické rozhraní neusazené v EU se může registrovat v členském státě, který si zvolí. Elektronická rozhraní se sídlem mimo EU mají v určitých případech povinnost stanovit si zprostředkovatele usazeného v EU. Posledně uvedená elektronická rozhraní se poté registrují v členském státě, kde je usazen jejich zprostředkovatel.

Zároveň vstupem zboží do EU dochází k druhému zdanitelnému plnění – **dovozu zboží**. V případě, že není použit dovozní režim, tak je povinnost zaplatit DPH z dovozu zboží. Dovoz zboží je však osvobozen od daně v případě použití dovozního režimu.<sup>181</sup>

Je však možné, že nepůjde o prodej dovezeného zboží na dálku, protože by např. rozhraní neuskutečňovalo přepravu zboží, a to ani nepřímou. Článek 5a Nařízení *in fine* přímo předvídá tuto situaci: „V případě, že příjemce přepravuje zboží sám nebo zajistí doručení zboží u třetí osoby a dodavatel nezasahuje přímo či nepřímou do zajištění odeslání nebo přepravy (...)“. **Pak by patrně nemohlo ani dojít k domněnce prodeje dovezeného zboží na dálku rozhraním podle čl. 14a, odst. 1 Směrnice, protože by již nešlo o usnadňování prodeje dovezeného zboží na dálku.**

<sup>179</sup> MERKX. New VAT Rules for E-Commerce. op. cit. s. 200-201.

<sup>180</sup> Čl. 14, odst. 4, bod 2) Směrnice.

<sup>181</sup> Čl. 143, odst. 1, písm. ca) Směrnice.

## 2.5.3 Poskytnutí služby

### 2.5.3.1 Poskytnutí služby obecně

Elektronické rozhraní může být i domnělým poskytovatelem služeb, jak bylo nastíněno v části o osobní a věcné působnosti. Domněnka obdržení a následného poskytnutí služby se obecně týká jakýchkoliv služeb, ale zvláštní úprava se týká domnělého poskytnutí elektronických služeb a internetových telefonních služeb elektronickými rozhraními.

Nejprve je třeba si vymezit poskytnutí služby obecně. Poskytnutí služby se pro účely DPH definuje zbytkově jako „každé plnění, které není dodáním zboží.“<sup>182</sup>

S ohledem na hmotněprávní pravidla, zejména na místo plnění, sazbu daně apod., je možné si vymezit několik typů služeb, které může elektronické rozhraní domněle poskytovat.

Kromě elektronických služeb a internetových telefonních služeb by mohlo jít např. o vzdělávací služby, služby zdravotní péče či finanční služby.<sup>183</sup> Nespadá-li domněle poskytovaná služba do některého ze zvláštních pravidel, uplatní se obecná pravidla pro poskytnutí služby.

Zásadní roli hrají opět pravidla pro **určení místa plnění**. Obecné pravidlo pro poskytnutí služby B2B stanoví místo plnění jako místo, kde má osoba, která přijímá službu, sídlo ekonomické činnosti (čl. 44 Směrnice). Obecné pravidlo pro poskytnutí služby B2C je projevem zásady zdanění v zemi původu, a tak stanoví jako místo plnění „místo, kde má poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti.“ (čl. 45 Směrnice). Zvláštních pravidel je celá řada. Lze uvést např. nemovitostní služby, kde je místem plnění místo, kde se nemovitost nachází. Pro elektronické a ostatní digitální služby je místem plnění (zjednodušeně řečeno) bydliště příjemce (osoby nepovinné k dani).<sup>184</sup> Pravidla místa plnění jsou komplexní problematikou sama o sobě – zde jsou uvedena pouze některá pravidla, k jejichž použití se může elektronické rozhraní dostat domnělým poskytováním služeb. Od 1. 7. 2021 zde hraje roli i výšeuvedené **pravidlo prahové hodnoty**. Jeho limit je totiž stanoven **společně pro prodej zboží na dálku a poskytnutí digitální služby**.

Další hmotněprávní pravidla, která se mohou lišit podle typu domněle poskytované služby, jsou pravidla pro stanovení **sazby daně** (snížené sazby daně – příloha III Směrnice), dále i možnosti **osvobození od daně** s nárokem na odpočet či bez něj.

Dále je třeba se zaměřit na procesní otázku – **použití režimu Unie**. Od 1. 7. 2021 se zvláštní režim jednoho správního místa rozšířil z digitálních služeb na všechna poskytnutí služby B2C mající místo plnění v členském státě, kde není poskytovatel usazen. Tím je umožněno poskytovatelům plnit všechny své daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutím služby B2C s místem plnění mimo svůj členský stát pomocí jednoho správního místa (jednoho finančního úřadu).

---

<sup>182</sup> Čl. 24 Směrnice.

<sup>183</sup> MATESANZ. op. cit.

<sup>184</sup> Podle čl. 58 Směrnice je místem příjemce (osoby nepovinné k dani) místo, kde je tato osoba usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Tyto pojmy dále rozvádí a stanovuje pro usnadnění domněnky Nařízení v čl. 20 a následujících.

Vysvětlivky (2020) k tomu výslovně uvádí, že režim může využít pouze osoba usazená v EU, „která není domnělým dodavatelem“.<sup>185</sup> Vysvětlivky (2020) tímto podle mě pouze naznačují, že elektronická rozhraní v roli domnělých dodavatelů zboží, zcela logicky, nemohou využít režimu EU pro poskytnutí služeb B2C. Přikláním se k závěru, že elektronická rozhraní obecně mohou využít režimu Unie, podobně jako každá jiná osoba povinná k dani poskytující služby B2C mimo členský stát svého usazení. V tomto případě totiž nejsou v roli domnělého dodavatele, ale v roli domnělého poskytovatele služby.

Kromě unijního režimu dále existuje i **neunijní zvláštní režim** – pro poskytování služeb do EU od osob neusazených v EU.<sup>186</sup>

#### 2.5.3.2 Domnělé poskytnutí služby elektronickým rozhraním (podle čl. 28 Směrnice a čl. 9a Nařízení)

Podobně jako výše u domnělého dodání zboží je i zde u domnělého poskytnutí služby nutné si transakci rozdělit na dvě domnělá poskytnutí služby:

- 1) poskytnutí služby mezi skutečným poskytovatelem a elektronickým rozhraním a
- 2) poskytnutí služby mezi elektronickým rozhraním a příjemcem služby – osobou nepovinnou k dani.<sup>187</sup>

Ad 1) Místo plnění u domnělého poskytnutí služby B2B bude určeno podle základního pravidla B2B (čl. 44 Směrnice), nebo podle zvláštních pravidel (čl. 47 an. Směrnice).

Poskytnutí služby B2B může předcházet i více než jedno, než se uskuteční poskytnutí služby B2C ke konečnému příjemci služby.

Na rozdíl od dodání zboží se domnělé poskytnutí služby poskytované skutečným poskytovatelem služby elektronickému rozhraní neosvobozuje od DPH.

Ad 2) Místo plnění u domnělého poskytnutí služby B2C se určí buď na základě základního pravidla B2C (čl. 45 Směrnice), podle zvláštních pravidel (čl. 47 an. Směrnice), nebo podle zvláštních pravidel B2C (čl. 58 a 59 Směrnice). Největší význam má pro elektronická rozhraní ustanovení čl. 58 Směrnice, které upravuje místo plnění pro digitální služby jako místo příjemce služby – osoby nepovinné k dani (zjednodušeně je to bydliště osoby nepovinné k dani).

Výše bylo zmíněn institut prahové hodnoty. Tento institut, který umožňuje použití základního pravidla místa plnění, je stanoven pro prodej zboží na dálku a pro poskytnutí digitálních služeb. Je tedy primárně určen pro dodavatele zboží a poskytovatele služeb. Podle mého názoru dospějeme rozšiřujícím

---

<sup>185</sup> Vysvětlivky (2020). op. cit. s. 36.

<sup>186</sup> OSS. *European Commission* [online]. [cit. 2022-05-06]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-e-commerce/oss\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce/oss_en)

<sup>187</sup> Čl. 28 Směrnice.

výkladem čl. 59c Směrnice k tomu, že prahovou hodnotu lze použít i na domnělé poskytovatele služeb, nejenom na „běžné“ poskytovatele služeb.

Podobně je možné zkoumat i možnost použití režimu Unie na domnělé poskytovatele služeb. Mezi osobami vymezenými v čl. 369b c) Směrnice není výslovně uvedeno rozhraní jakožto domnělý poskytovatel služby. Přesto pokud je splněno, že rozhraní je osoba povinná k dani neusazená v členském státě spotřeby, kam poskytuje služby osobě nepovinné k dani, je logické umožnit použití režimu Unie i rozhraní – domnělému poskytovateli.

## 2.6 Česká úprava režimu elektronických rozhraní a její specifika

Česká úprava domnělého dodání zboží elektronickým rozhraním je výslovně upravena v § 13a zákona o DPH<sup>188</sup>. Ustanovení neobsahuje podstatné rozdíly oproti unijní úpravě – jde zejména o terminologické upřesnění. Provozovatelem elektronického rozhraní je podle legislativní definice „osoba povinná k dani, která za použití elektronického rozhraní, zejména elektronického tržiště, platformy, portálu nebo obdobného prostředku, usnadňuje dodání zboží nebo poskytnutí služby“.<sup>189</sup> Tato legislativní definice odkazuje na Nařízení.

Na druhou stranu není nikde v zákoně o DPH výslovná zmínka o situaci domnělého poskytnutí služby. Z mého pohledu je to nedostatek legislativní techniky. Vhodnější by bylo např. vytvoření nového ustanovení § 14a v zákoně, kde by byla tato situace výslovně předvídána. Tento nedostatek je třeba překlenout systematickým výkladem a uplatňovat právní fikci na elektronická rozhraní i pro poskytnutí služby v souladu s úpravou ve Směrnici a Nařízení.

Za transpozici čl. 28 Směrnice o domnělém poskytnutí služby se považuje ustanovení § 14, odst. 2, písm. b) zákona o DPH, které pojednává o komisi. Podle Komentáře však toto ustanovení zákona transponuje čl. 14, odst. 2, písm. c) Směrnice a nikoliv čl. 28 Směrnice.<sup>190</sup>

I když se dá pod situaci komise zahrnout i domnělé poskytnutí služby, tak by se vzhledem k výslovné úpravě domnělého dodání zboží v § 13a zákona o DPH zdálo systematičtější a přehlednější zavést podobné ustanovení i pro režim domnělého poskytnutí služby elektronických rozhraní. Současné znění úpravy totiž naznačuje, že se pravidlo použije jen při uzavření komisionářské smlouvy.

Při nejmenším by bylo vhodné v zákoně naznačit, že existuje režim domnělého poskytnutí služby, resp. elektronických a internetových telefonních služeb, který pro rozhraní předvídá čl. 9a Nařízení, a to i přestože je Nařízení přímo aplikovatelné.

### 2.6.1 Osvobození prvního dodání zboží při dodání zboží v EU

Dále je upraveno i pravidlo pro osvobození s nárokem na odpočet daně. Osvobození se týká dodání zboží v EU od dodavatele neusazeného v EU (§ 13a, odst. 2 zákona o DPH). Osvobozeno je **první ze dvou fiktivních plnění – od skutečného dodavatele zboží neusazeného v EU vůči elektronickému rozhraní**. V takovém případě je první ze dvou plnění osvobozeno od daně a přiznán nárok na odpočet daně (§ 71h zákona o DPH).

### 2.6.2 Změna odpovědnosti a ručení u dodání zboží

Česká úprava obsahuje i dva instituty, které mají na jednu stranu zajistit výběr DPH ve správné výši a na druhou stranu zabránit účasti na podvodech u skutečných dodavatelů zboží a provozovatelů elektronických rozhraní (§ 109aa a § 109ab zákona o DPH).

<sup>188</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., ze dne 1. dubna 2004, o dani z přidané hodnoty.

<sup>189</sup> § 4, odst. 1, písm. n) zákona o DPH.

<sup>190</sup> BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-436-4. s. 221.

Zaprvé český zákon o DPH obsahuje pravidlo o změně odpovědnosti za výběr DPH u fikce domnělého dodání zboží. Tato úprava navazuje na možnost omezení odpovědnosti rozhraní za chybějící DPH v důsledku chybných informací od skutečného dodavatele zboží<sup>191</sup>. V řízení o změně odpovědnosti může správce daně stanovit, že za část daně, která nebyla uhrazena, odpovídá skutečný dodavatel zboží místo elektronického rozhraní.<sup>192</sup>

Druhým případem je institut ručení skutečného dodavatele zboží za odvedení daně provozovatelem elektronického rozhraní.<sup>193</sup> Ručení se aktivuje v případě, kdy skutečný dodavatel zboží věděl či z nedbalosti nevěděl, že provozovatel elektronického rozhraní nezaplatí DPH.

---

<sup>191</sup> Článek 5c Nařízení.

<sup>192</sup> § 109ab zákona o DPH.

<sup>193</sup> § 109aa. zákona o DPH.

### 3 Použití režimu DPH – případ elektronického tržiště (Rozhraní s.r.o.)

Tato kapitola si klade za cíl propojit teoretické a právní výklady v předchozích dvou kapitolách s hospodářskou, obchodní a podnikatelskou realitou elektronických rozhraní. Přidanou hodnotou může být zejména přehled o základních otázkách v oblasti DPH u elektronických rozhraní i návrhy odpovědí a řešení, které vycházejí z výkladu pravidel v druhé kapitole.

Pro praktickou část práce bude velkou inspirací obchodní model elektronického rozhraní typu elektronického tržiště (jako např. Amazon)<sup>194</sup>. Na základě této inspirace je vytvořen případ fiktivní společnosti, na kterou bude použit režim DPH elektronických rozhraní.

Obchodní model elektronického rozhraní tohoto typu se dá dělit dle několika kritérií. Za prvé jde o činnost vůči jiným osobám povinným k dani (B2B) nebo k osobám nepovinným k dani (B2C). Za druhé se tato činnost může týkat zboží nebo služeb. Za třetí může jít o zboží a služby vlastní či cizí.

---

<sup>194</sup> Obchodní model typu Amazon značí, že půjde o obchodní model, který je založen na fungování Amazonu. Přesto nejde přímo o DPH analýzu obchodního modelu Amazonu, protože to zůstává do velké části jednak skryto a jednak proměnlivé v čase. Přesto mám za to, že mnohé závěry o režimu DPH tohoto typu jsou použitelné jako základ pro jakékoliv elektronické rozhraní fungující jako elektronické tržiště.

## 3.1 Základní charakteristika

### 3.1.1 Ekonomický subjekt

V České republice sídlí a podniká fiktivní Rozhraní s.r.o. (dále i jen „Rozhraní“). Rozhraní je společností s ručením omezeným, která provozuje elektronické rozhraní. Jeho obchodní model tvoří primárně elektronické tržiště (*marketplace*). Typově odpovídá rozhraním, kterými jsou v zahraničí např. Amazon, Aliexpress apod.

Věcný záběr činnosti Rozhraní je široký – zaměřuje se na prodej vlastních statků, dále umožňuje prodeje statků hostovaným prodejčům (těm také poskytuje další doplňkové služby).

Co se týká územního záběru, fyzické zboží Rozhraní i hostovaných prodejčů je z části přepravováno v rámci EU a z části je dováženo z třetích zemí (např. Spojené státy americké, Čína apod.). Koneční spotřebitelé jsou z České republiky, ale i z dalších členských států (Německo, Francie atd.).

Co se týká konkrétní podoby rozhraní, jde o standardní elektronické tržiště s internetovými stránkami pod českou doménou. Tržiště je přístupné z jakéhokoliv zařízení s připojením k internetu. Prodejci mohou používat tržiště po registraci, spotřebitelé mohou nakupovat i bez registrace.

### 3.1.2 Osoba povinná k dani a (provozovatel) rozhraní

Úvodem je potřeba udělat jednu poznámku k pojmu elektronické rozhraní. V celé teoretické části jsme používali pojem (elektronické) rozhraní jak pro elektronické rozhraní, tak pro označení provozovatele elektronického rozhraní. Pokud se bavíme o osobě povinné k dani, je to právě provozovatel rozhraní jakožto subjekt s právní osobností, kterého máme na mysli. Elektronické rozhraní samo je pouhým technologickým nástrojem a prostředím, díky kterému podniká jeho provozovatel – osoba povinná k dani. I v našem případě je tedy význam Rozhraní dvojí – jednak osoba povinná k dani (společnost s ručením omezeným), jednak technologický nástroj, který používá.

První důležitou otázkou je **status osoby povinné k dani** Rozhraní. Rozhraní splňuje předpoklady v čl. 9, odst. 1 Směrnice. Jeho činnost je ekonomická, jelikož jde o činnost obchodníků (prodej vlastního zboží a služeb) a činnost osoby poskytující služby. Jelikož Rozhraní vykonává samostatně ekonomickou činnost, je to osoba povinná k dani.

Dále je třeba pro účely dodání zboží určit, jestli Rozhraní provozuje elektronické rozhraní, jakým je elektronické tržiště, platforma, portál nebo podobný prostředek podle čl. 14a Směrnice. Vzhledem k výše uvedené činnosti Rozhraní, která spočívá ve sdružování prodávajících a kupujících na tržišti, lze dospět k názoru, že Rozhraní je elektronickým rozhraním, konkrétně elektronickým tržištěm, ve smyslu čl. 14a Směrnice.

Současně je třeba zjistit, jestli je Rozhraní pro účely poskytnutí elektronické či internetové telefonní služby telekomunikační sítí, rozhraním nebo portálem (jako je platforma pro stahování aplikací) podle čl. 9a Nařízení. Vzhledem k tomu, že provozuje elektronické tržiště, je zřejmé, že společnost Rozhraní spadá pod rozhraní ve smyslu čl. 9a Nařízení. Případně pokud Rozhraní domněle

poskytuje i jiné než elektronické a internetové telefonní služby, tak je třeba zjistit a ověřit, zda je osobou jednající vlastním jménem, ale na účet třetího (je komisionářem) podílející se na těchto službách.

## 3.2 Statky a zdanitelná plnění

### 3.2.1 Prodej statků

Rozhraní poskytuje širokou paletu různých statků, zejména spotřební zboží. Ekonomickou činnost Rozhraní, respektive její režim DPH, si lze ilustrovat na příkladu učebnic jako prodávaného statku. Rozhraní prodává tištěné učebnice (v hodnotě nepřevyšující 150 EUR), elektronické učebnice (e-knihy) a dále i personalizovaná vzdělávací videa.

### 3.2.2 Kvalifikace prodávaných statků z pohledu DPH

U povahy statků (produktů), které Rozhraní prodává, je zásadní si uvědomit dvě věci:

1. Označení v obecném či ekonomickém jazyce nemusí odpovídat pojmům DPH.
2. Určení (kvalifikace) statku jako zboží či služby, případně podtypu elektronické či internetové telefonní služby, může mít různé daňověprávní dopady.

#### 3.2.2.1 Zboží, služby a elektronické služby ve smyslu DPH

Je nutné si vždy přesně určit, jaký typ plnění zahrnuje určitý statek. V běžné či ekonomické řeči bychom mohli dojít k závěru, že Rozhraní prodává zboží, kterým jsou například učebnice v tištěné či elektronické formě. Dále Rozhraní prodává elektronické služby, kterými jsou personalizovaná vzdělávací videa. Takovéto chápání prodávaných statků Rozhraní však neodpovídá kvalifikaci podle právní úpravy DPH.

Směrnice vykládá pojem **zboží** jako hmotný majetek v rámci definice pojmu dodání zboží v čl. 14, odst. 1. Dále Směrnice rozšiřuje pojetí dodání zboží v čl. 14, odst. 2 a 3 a pojem zboží zejména v čl. 15. Ani po tomto rozšíření však nelze dospět k závěru, že elektronická učebnice je zboží. Čistě z toho důvodu, že jí chybí hmotný prvek a nespadá pod žádnou z výjimek. Elektronická kniha je pouze jedním z příkladů statků, které označujeme v teorii jako tzv. digitální obsah. Digitální obsah nelze řadit pod zboží ve smyslu Směrnice. Ze stejných důvodů není zbožím ani personalizované vzdělávací video.

Zadruhé je nutné si vyložit pojem **služba** ve smyslu DPH pro správnou kvalifikaci elektronické učebnice a personalizovaného vzdělávacího videa. Na první pohled by se opět mohlo zdát, že pokud není elektronická kniha a personalizované video zbožím, pak platí, že jde o elektronické služby. Je možné souhlasit s tím, že v obou případech jde o službu ve smyslu čl. 24 Směrnice. Je tomu tak proto, že díky negativnímu pojetí služby v DPH stačí, aby nešlo o zboží. Služba je tedy oproti zboží definována jako zbytková kategorie.

Na druhou stranu definice **elektronické služby** obsahuje vícero podmínek, které je třeba splnit, aby šlo o elektronickou službu ve smyslu DPH podle čl. 7 Nařízení. Jak bylo uvedeno v druhé kapitole (viz část 2.3.2), elektronickou službou ve smyslu DPH se rozumí v zásadě automatizovaná služba vyžadující minimální lidský zásah. Podmínkou je vždy i poskytnutí služby přes internet či elektronickou síť a uskutečnitelnost služby výhradně s informačními technologiemi. To však znamená, že část

elektronických služeb nesplní definici kvůli nedostatku automatizovanosti. Dělicí linie mezi službou a elektronickou službou je tedy často právě automatizovanost a minimální lidský zásah.

Pokud by byla činnost ze strany poskytovatele služby u vzdělávacího videa omezena na minimální lidský zásah, mohlo by jít o elektronickou službu. Automatizované vzdělávací video by se dalo v takovém případě řadit např. pod Přílohu I, odst. 5, písm. a) Nařízení: „automatizovaná výuka na dálku, která je pro svůj provoz závislá na internetu nebo podobné elektronické síti a **jejíž poskytování vyžaduje omezený lidský zásah nebo nevyžaduje žádný lidský zásah** včetně virtuálních tříd, s výjimkou případů, kdy je internet nebo podobná elektronická síť používána jako nástroj pouze pro komunikaci mezi učitelem a studentem.“ Naopak pokud by vzdělávací video bylo poskytnuto v personalizované podobě (ušito na míru), např. vzhledem k požadavkům nebo dotazům žáka, nepůjde o elektronickou službu.

Proto musíme dospět k závěru, že **personalizovaná vzdělávací videa**, která poskytuje Rozhraní, nejsou poskytnutím elektronické služby, ale pouze poskytnutím služby obecně (ve smyslu čl. 24 Směrnice).

Na druhou stranu **učebnice ve formě elektronické knihy** bude zpravidla splňovat požadavky na elektronickou službu. Její poskytnutí bude automatizované s minimálním lidským zásahem. Tomu nasvědčuje i její zahrnutí do Přílohy I Nařízení – odst. 3, písm. c): „digitalizovaný obsah knih a jiných elektronických publikací“.

Lze shrnout, že Rozhraní poskytuje elektronickou učebnici jakožto elektronickou službu ve smyslu DPH, zatímco personalizované vzdělávací video poskytuje jako běžnou (neelektronickou) službu.

### *3.2.2.2 Dopady DPH při kvalifikaci statku jako zboží, služby či elektronické služby*

Kvalifikace statků, s kterými Rozhraní obchoduje, je důležitá v několika oblastech pravidel DPH, např.: místo plnění, osvobození od daně, sazba daně, procesní režimy a další.

Na prvním místě je nutné zmínit vzhledem k tématu této práce dopad na použití odlišných pravidel pro režim domnělého plnění. Při kvalifikaci statku jako zboží by bylo nutné postupovat podle čl. 14a Směrnice, zatímco při kvalifikaci statku jako služby, respektive elektronické služby, by bylo nutné postupovat podle čl. 28 Směrnice, respektive čl. 9a Nařízení.

V oblasti místa zdanitelného plnění může kvalifikace statku jako zboží znamenat použití pravidel o místě dodání zboží v čl. 31–33 a následujících člancích Směrnice. Na druhou stranu kvalifikace statku jako služby by vedla k použití pravidel v čl. 44 a následujících člancích Směrnice. Kvalifikace služby jako elektronické by navíc vedla k použití čl. 58 Směrnice.

Dualismus zboží a služby se samozřejmě projeví i v dalších oblastech DPH (osvobození od daně, sazba daně), které jsou rovněž významné pro Rozhraní, ale nejsou přímým předmětem zkoumání této práce.

## 3.3 Vztahy mezi Rozhraním a ostatními ekonomickými subjekty

### 3.3.1 Činnost Rozhraní a ostatních ekonomických subjektů

Činnost Rozhraní je výše vymezena jednak jako prodej vlastního zboží a vlastních služeb a jednak jako umožnění prodejů třetích osob. Z ostatních ekonomických subjektů, které se podílejí na výsledné činnosti Rozhraní, je třeba zmínit zejména hostované prodejce zboží a služeb, kteří chtějí využít elektronické tržiště Rozhraní jako místo k uzavírání obchodů se zákazníky.

Rozhraní vystupuje zároveň v roli poskytovatele elektronického tržiště. Elektronické tržiště může posloužit prodejcům několika způsoby. Základní službou je samotná přítomnost zboží na daném tržišti – tedy možnost, aby si zákazníci (kupující) zboží daného prodejce na tržišti vyhledali a objednali si jej přes tržiště (uzavřeli kupní smlouvu s prodávajícím). Rozhraní poskytuje tuto službu pro hostované prodejce za poplatek, který je stanoven jako provize z ceny prodávaného zboží.<sup>195</sup> Dále Rozhraní poskytuje prodejcům i doplňkové služby. Může jít např. o marketingové služby, balící služby, logistické a doručovací služby. To vše má dopad na to, jak moc se Rozhraní fakticky účastní prodeje zboží mezi hostovanými prodejci a zákazníky.

Prodejci, kteří mají zájem prodávat na elektronickém tržišti Rozhraní, se zde musí zaregistrovat. Součástí registrace je sdělení osobních údajů (vč. IČO).

### 3.3.2 Vztahy ekonomických subjektů s Rozhraním z pohledu DPH

Rozhraní jsme si výše určili jako osobu povinnou k dani (*business* neboli B). To samé je nyní potřeba určit u ostatních ekonomických subjektů, které se účastní činnosti Rozhraní – ať už jsou to prodejci zboží a služeb či zákazníci (buď spotřebitelé neboli *consumers* (C), nebo podnikatelé (B)). Dále bude nutné dospět k závěru, jaká plnění mezi sebou tyto osoby uskutečňují.

Za prvé vstupuje Rozhraní do vztahů B2C. Jde o prodej vlastního zboží nebo vlastních služeb osobám nepovinným k dani neboli situace, kdy je Rozhraní v roli běžného elektronického prodejce (nikoliv osoby umožňující prodeje mezi subjekty).

Za druhé vystupuje Rozhraní v roli poskytovatele tržiště pro potenciální prodejce – osoby povinné k dani. Služby, které Rozhraní poskytuje prodejcům zboží a služeb na tržišti, je nutné kvalifikovat jako poskytnutí služby B2B. Zároveň je vztahem B2B i prodej vlastního zboží či vlastních služeb, pokud je nakupuje osoba povinná k dani.

Za třetí máme i domnělé vztahy – domnělé vztahy B2C či B2B, do kterých se dostává Rozhraní v režimu domnělého poskytovatele plnění. Zde jde o prodej cizího zboží a cizích služeb.

Ve všech případech je nezbytné správně určit, jaké subjekty v dané situaci vystupují a do jakých vztahů tím pádem vstupují: B2B, B2C či C2C.

---

<sup>195</sup> Viz např. 9 důvodů, proč prodávat na Marketplace [online]. 2021 [cit. 2022-05-20]. Dostupné z: <https://www.alza.cz/vyhody-marketplace#investice>.

Obecně pro určování statusu osoby povinné či nepovinné k dani platí, že je třeba zkoumat, jestli osoba splňuje podmínky osoby povinné k dani v čl. 9 až 13 Směrnice. Z logiky negativní definice je osobou nepovinnou k dani osoba, která nesplňuje tyto podmínky.

Pro případ, kdy je Rozhraní domnělým dodavatelem zboží (viz část 3.4.1 níže), platí zvláštní pravidlo podle čl. 5d Nařízení. Zvláštní pravidlo stanoví, že pokud Rozhraní nemá informace o opaku, pak platí domněnka, že prodejce zboží na elektronickém tržišti je osobou povinnou k dani a kupující zboží je osobou nepovinnou k dani. Použije se zde tedy domněnka, že prodejce zboží přes elektronické tržiště se mají za dodání zboží B2C, ledaže má Rozhraní informace, že tomu tak není.

Typicky tedy v situaci, kdy kupující zaškrtně kolonku „*Nakupuji na firmu*“, následně zadá IČO společnosti apod., tím předává informaci o tom, že nenakupuje jakožto spotřebitel. Toto sdělení je informací o opaku ohledně statusu osoby kupující zboží (ve smyslu čl. 5d Nařízení). V opačném případě může Rozhraní považovat kupujícího za osobu nepovinnou k dani.

Pro případy skutečného a domnělého poskytnutí služby platí pravidla v čl. 17 až 19 Nařízení. Podle těchto ustanovení platí, že se status příjemce služby posoudí obecně na základě čl. 9 až 13 a 43 Směrnice (viz čl. 17 Nařízení). Dále platí pravidla pro určení statusu a postavení příjemce služby v čl. 18 a 19 Nařízení. Tato pravidla je nutné vykládat jako možnost (nikoliv povinnost) osoby povinné k dani považovat příjemce služby za osobu povinnou k dani, respektive osobu nepovinnou k dani. Požadavky se liší podle usazení příjemce služby v EU a podle toho, zda jde o digitální službu či nikoliv. Systém pravidel v čl. 18 Nařízení je možné shrnout tak, že příjemce služby usazený v EU, který sdělil své DIČ (slovy Směrnice „osobní identifikační číslo pro DPH“), je považován za osobu povinnou k dani. Ten, kdo DIČ nesdělil, je považován za osobu nepovinnou k dani. Tuto domněnku je možné učinit, jenom pokud nemá poskytovatel informace o opaku. Avšak pro účely poskytnutí služby se osoba povinná k dani (B), která je příjemcem služby výlučně pro svou soukromou potřebu, považuje za osobu nepovinnou k dani (C) (čl. 19 Nařízení). Pro elektronické a jiné digitální služby platí navíc zvláštní pravidlo v čl. 18, odst. 2 in fine Nařízení, které umožňuje považovat příjemce digitální služby (usazeného v EU) za osobu nepovinnou k dani bez ohledu na informace o opaku, dokud příjemce nesdělí (domnělému) poskytovateli služby své DIČ.

Proto Rozhraní může považovat příjemce služby z EU za osobu nepovinnou k dani, ledaže mu sdělí své DIČ.

## 3.4 Hlavní činnost Rozhraní

### 3.4.1 Sdružování prodejců a kupujících zboží a služeb

Činností Rozhraní je zejména provoz **elektronického tržiště pro B2C plnění** (elektronický maloobchod). Právě online prodeje B2C jsou tzv. *core business* Rozhraní a jeho hlavní katalyzátor zisku. Rozhraní sdružuje velké množství prodávajících z různých zemí EU i mimo EU a kupujících (spotřebitelů) z EU. Přidanou hodnotou pro obě strany je možnost rychlého vyhledání zboží/služby a následného propojení nabídky s poptávkou čili uzavření kupní smlouvy.

Činnost Rozhraní v roli elektronického tržiště pro B2C plnění je komplexní. Komplexita spočívá v tom, že obsahuje širokou škálu činností, které se více či méně odlišují, a také různé typy statků, kterých se tato činnost týká. Na jedné straně škály jsou prodeje, kterých se Rozhraní účastní ve velmi omezené míře – např. poskytuje reklamu a inzerci pro partnerské prodejce či pro ně zajišťuje srovnání nabídek. Jinými slovy, některé zboží a služby Rozhraní pouze doporučuje a umožňuje si je zakoupit prostřednictvím jiného prodejce/rozhraní.<sup>196</sup> Na druhé straně škály jsou to prodeje, kterých se Rozhraní účastní velkou měrou. Rozhraní např. poskytuje uživateli zákaznický účet, umožňuje mu objednávku, přijímá informace o způsobu placení, dopravě (u zboží) a tyto informace následně zpětně zákazníkovi potvrzuje. V této situaci může být někdy jediným rozdílem oproti běžnému prodeji vlastního zboží/služby právě skutečnost, že Rozhraní není smluvní stranou kupní smlouvy. Do této činnosti Rozhraní zasahují i další rozhraní, která se podílejí např. na reklamních službách či na umožnění platby za objednané plnění (služba platební brány).

Vrátíme-li se ke skutkovému stavu výše, je možné uvést příklady zboží a služeb, kterých se činnost Rozhraní týká. Rozhraní poskytuje službu elektronického tržiště například pro tištěné učebnice, elektronické učebnice a personalizovaná vzdělávací videa. S tím souvisí i služby, které Rozhraní následně poskytuje zákazníkům – u tištěných učebnic dopravu, zatímco u e-knih a videí (čili u nehmotných statků) k nim stačí umožnit online přístup.

### 3.4.2 Usnadňování dodání zboží a podílení se na poskytnutí služby

Režimy pro domnělé dodání zboží a domnělé poskytnutí služby, respektive elektronické a internetové telefonní služby nejsou totožné. Liší se nejen samotná pravidla režimů, ale i předpoklady jejich použití. Proto je přehlednější uvést použití pravidel DPH na činnost Rozhraní odděleně – nejprve na zboží (tištěné učebnice) a poté na služby (elektronické učebnice a personalizovaná vzdělávací videa).

#### 3.4.2.1 Usnadňování dodání zboží

U tištěných učebnic se zkoumá, jestli Rozhraní usnadňuje dodání zboží (čl. 14a Směrnice). Usnadnění ve smyslu Směrnice znamená činnost rozhraní, která umožní navázání kontaktu mezi stranami prodeje zboží (čl. 5b Nařízení). Typově jsou to činnosti stanovování podmínek dodání zboží, podílení se na schvalování účtování ceny či podílení se na objednávce či doručení zboží. Příkladem

---

<sup>196</sup> V českém prostředí typicky např. hlavní činnost elektronického rozhraní Heureka.

usnadnění dodání zboží je tedy typicky umožnění objednání nebo úhrady přes rozhraní. Rozhraní usnadňuje (ve smyslu DPH) dodání tištěných učebnic, u kterých Rozhraní výše uvedeným způsobem zasahuje. Proto bude u některých z těchto prodejtů tištěných učebnic Rozhraní domnělým dodavatelem zboží (viz část 3.5.2.1).

Na druhou stranu u prodejtů tištěných učebnic, kde Rozhraní hraje roli podpůrného rozhraní – toliko inzeruje učebnice či odkazuje uživatele tržiště na jiná elektronická rozhraní, bude Rozhraní vyňato z usnadňování ve smyslu DPH (čl. 5b in fine Nařízení). Proto by se na něj v těchto případech neměl vztahovat režim domnělého dodání zboží.

Rozhraní by si mohlo klást otázku, jestli je právě ono domnělým dodavatelem tištěné učebnice vůči zákazníkovi, nebo má-li tuto povinnost až některé z dalších elektronických rozhraní účastnících se prodeje tištěné učebnice. Jiné rozhraní, které se bude často podílet na dodání jakéhokoliv zboží, bude platební brána pro zaplacení kupní ceny (*payment gateway*). Tento typ rozhraní by mohl často splňovat výjimku – zpracování plateb v souvislosti s dodáním zboží (čl. 5b in fine Nařízení). Tato činnost není podle Nařízení usnadňováním. Proto například v situaci, kde by vystupovala pouze dvě elektronická rozhraní – Rozhraní v roli elektronického tržiště a jiné rozhraní v roli platební brány, pak by domnělým dodavatelem tištěné učebnice bylo Rozhraní, nikoliv platební brána.

#### *3.4.2.2 Podílení se na poskytnutí služby*

Rozhraní se dále účastní prodeje elektronických učebnic a personalizovaných vzdělávacích videí. Výše bylo konstatováno, že ve smyslu DPH jde o služby. Dále tyto služby můžeme dělit na elektronické služby (elektronické učebnice) a běžné (nikoliv elektronické) služby (personalizovaná vzdělávací videa).

##### *3.4.2.2.1 Elektronické učebnice jako elektronické služby*

U elektronické učebnice je nutné zkoumat, zda dochází k podílení se Rozhraní na jejím poskytnutí ve smyslu Nařízení. Obecnou definici podílení se nemá, proto je nutné zkoumat, zda jsou naplněny dílčí ukazatele podílení se na poskytnutí elektronické nebo internetové telefonní služby. Ukazateli podílení se je schvalování účtování ceny příjemci, schválení provedení služby či stanovení obecných podmínek poskytnutí služby. Jelikož se elektronické učebnice nachází na elektronickém tržišti jakožto technické platformě, která prodej umožňuje, Rozhraní se bude zpravidla podílet na jejich poskytnutí. Je tomu tak proto, že technická platforma Rozhraní má často vliv na to, že je schváleno zaúčtování ceny příjemci či že je mu poskytnuta služba. Rozhraní také zpravidla používá technickou platformu pro stanovení obecných podmínek poskytnutí elektronické učebnice.

Pokud se Rozhraní tímto způsobem podílí na poskytnutí elektronické učebnice, má se za to, že jedná vlastním jménem, ale na účet třetího (čl. 9a, odst. 1 Nařízení). Z důvodu této domněnky se Rozhraní stává domnělým poskytovatelem služby ve smyslu čl. 28 Směrnice.

Rozhraní se však vyhne podílení se ve smyslu Nařízení u elektronických učebnic, ke kterým Rozhraní pouze odkazuje např. pomocí reklamy či odkazů k přesměrování (podobně jako v případě tištěných učebnic). Tuto propagační činnost nelze vykládat jako podílení se.

Opět platí, že se poskytnutí služby mohou účastnit i další rozhraní, portály apod. Typickým případem tohoto dalšího rozhraní bude platební brána či vydavatel platebních karet. Toto rozhraní zpravidla splňuje výjimku z podílení se díky tomu, že pouze zpracovává platby (čl. 9a, odst. 3 Nařízení).

#### *3.4.2.2.2 Personalizovaná vzdělávací videa jako běžné služby*

U personalizovaného vzdělávacího videa jakožto běžné služby se nepoužije zvláštní úprava v čl. 9a Nařízení.

Zatímco u prodeje elektronické učebnice stačilo zkoumat, zda je poskytována prostřednictvím rozhraní a toto rozhraní se na poskytnutí podílí, u běžných služeb zní otázka odlišně: „1) Podílí se osoba povinná k dani na poskytnutí služby a zároveň 2) jedná vlastním jménem, ale na účet třetího?“.

Pro podílení se u personalizovaného vzdělávacího videa je možné dospět pomocí analogie k podobnému závěru jako výše. Pro podílení se ve smyslu unijního práva je charakteristické několik prvků: schvalování účtování ceny příjemci, schválení provedení služby či stanovení obecných podmínek poskytnutí služby.

Pokud jde o jednání vlastní jménem, avšak na účet třetího, je důležité zkoumat, jestli Rozhraní nabízí služby vlastní jménem, ale s ekonomickými a právními dopady pro skutečného poskytovatele služby (např. tvůrce či distributor personalizovaného vzdělávacího videa). Například pokud budou příjmy z prodejů těchto služeb (zmenšeny o provizi Rozhraní) zasílány skutečnému poskytovateli služeb, je to silný indikátor toho, že jedná vlastní jménem, ale na účet třetího. Smluvním odrazem jednání vlastní jménem, ale na účet třetího, je většinou komisionářská či podobná smlouva.

Kdyby však Rozhraní jednalo vlastní jménem na vlastní účet či cizím jménem na cizí účet (zprostředkování), nebyla by splněna podmínka pro to, aby Rozhraní bylo domnělým poskytovatelem personalizovaných vzdělávacích videí.

Lze uzavřít, že Rozhraní, které se na svém tržišti podílí na poskytnutí personalizovaných vzdělávacích videí na účet třetí osoby, ale vlastní jménem, by bylo domnělým poskytovatelem této služby.

## 3.5 Činnost prodejců zboží a služeb prostřednictvím Rozhraní

### 3.5.1 Prodeje zboží a služeb třetích osob, prodejci a zákazníci

Výše bylo zmíněno, že činnost ekonomických subjektů na elektronickém tržišti Rozhraní je velmi komplexní. Je to dáno tím, že jednak jsou prodejci i zákazníci často usazeni v různých členských státech, ale rovněž se obchodů účastní i prodejci z území mimo EU. Zároveň se prodeje týkají nejen služeb, ale i zboží, které se někdy dováží z území mimo EU.

Co se týká zboží (např. tištěné učebnice), Rozhraní se účastní jejich prodeje od prodejců usazených i neusazených v Unii směrem k zákazníkům v EU. V některých případech jsou v okamžiku prodeje tištěné učebnice fyzicky v EU, v jiných případech jsou tištěné učebnice ve třetí zemi.

Co se týká služeb (např. elektronické učebnice či personalizovaná vzdělávací videa), Rozhraní se účastní jejich prodeje. Opět jde o prodejce usazené i neusazené v EU. Příjemci služeb jsou zákazníci v EU.

### 3.5.2 Zdanitelná plnění a podmínky použití režimu domnělého poskytnutí

#### 3.5.2.1 *Domnělé dodání zboží*

U dodání zboží je nutné zkoumat, jakých podtypů dodání zboží se Rozhraní účastní. Režim domnělého dodavatele zboží se použije, pouze když Rozhraní usnadňuje:

- 1) dodání zboží od osoby povinné k dani neusazené v EU vůči kupujícímu – osobě nepovinné k dani.
- 2) prodej dovezeného zboží na dálku v hodnotě nepřesahující 150 EUR.

Je nutné určit status kupujícího, protože v případě dodání zboží v EU je pro aktivaci režimu domnělého dodání rozhraním nutné, aby byl kupující osobou nepovinnou k dani. V části 3.3.2 jsme zmínili, že existuje právní domněnka ohledně statusu prodávajících a kupujících – má se za to, že prodávající je osoba povinná k dani a kupující (pořizovatel) je osoba nepovinná k dani (čl. 5d Nařízení). Rozhraní může tuto domněnku použít a usnadnit si tím prokazování statusu osob kupujících a prodávajících.

Dále musí Rozhraní zkoumat, jestli tištěné učebnice (uskladněné v EU) prodávají osobám nepovinným k dani osoby usazené či neusazené v EU. V případě Rozhraní by totiž dodání tištěných učebnic v EU podléhalo režimu domnělého dodání pouze u skutečných prodejců neusazených v EU (např. u amerických a čínských prodejců), nikoliv však u prodejců učebnic usazených v EU.

Zároveň musí Rozhraní zkoumat, zda je uskutečňován prodej dovezeného zboží na dálku u tištěných učebnic (uskladněných mimo EU).

Proto je vhodné, aby Rozhraní nad rámec správného určení použitelných pravidel DPH současně zavedlo systém ověření statusu skutečných dodavatelů zboží (usazení v EU či nikoliv), statusu pořizovatelů zboží a přítomnosti zboží v EU či nikoliv.

### 3.5.2.2 *Domnělé poskytnutí služby*

U služeb je záběr režimu domnělého poskytnutí pro Rozhraní širší. Není z hlediska režimu nutné rozlišovat mezi příjemci plnění osoby povinné k dani a osoby nepovinné k dani, protože se režim týká všech. Není ani nutné zkoumat, zda je skutečný poskytovatel služby osoba usazená v EU či nikoliv, protože režim se týká všech skutečných poskytovatelů služby (osob povinných k dani) bez ohledu na usazení v EU či mimo EU.

Na druhou stranu bude stále nutné zjišťování statusu a usazení kvůli jiným pravidlům, než je domnělé poskytnutí služby. To nejenom kvůli uplatnění správného pravidla místa plnění, ale také například kvůli možnosti použití režimu Unie, který nelze použít pro poskytnutí služby B2B (čl. 369b, písm. c) Směrnice).

Rozhraní ověřuje status příjemce služby následovně – pokud může prokázat, že mu nesdělil příjemce služby (usazený v EU) své DIČ, tak jej může považovat za osobu nepovinnou k dani. Pro elektronické služby (např. elektronické učebnice) a jiné digitální služby může Rozhraní dokonce považovat příjemce služby (usazeného v EU) za osobu nepovinnou k dani, dokud mu nesdělí své DIČ i v případě informací o opačném statusu.

## 3.6 Místo plnění domnělých plnění

Předem je nutné stanovit, že **Rozhraní používá dovozní režim (IOSS)**. Tato skutečnost má vliv na určení místa plnění u prodeje dovezených tištěných učebnic na dálku a umožňuje osvobození dovozu tištěných učebnic.

Dále Rozhraní musí dojít k závěru ohledně místa plnění u jednotlivých typů domnělých plnění.

### 3.6.1 Domnělé dodání zboží

U domnělého domácího dodání tištěné učebnice osobě nepovinné k dani je místo plnění v domácím členském státě. Tak například pro tištěné učebnice, které se při dodání s přepravou nachází v ČR, bude místo plnění v ČR. Podobně by to bylo např. kdyby tištěná učebnice byla (ve skladu) v Německu či ve Francii. Místo plnění by bylo v Německu, respektive ve Francii. Místo plnění splňuje princip zdanění v zemi spotřeby.

U domnělého prodeje tištěné učebnice na dálku je místo plnění v jiném členském státě – tam, kde přeprava učebnice končí (např. Německo či Francie). Místo plnění opět splňuje princip zdanění v zemi spotřeby.

Pouze v situaci využití pravidla prahové hodnoty by Rozhraní mělo při prodeji tištěných učebnic na dálku do limitu (10.000 EUR souhrnně pro všechna plnění v EU) místo plnění v členském státě sídla Rozhraní (v ČR). Tím by se naplnil princip zdanění v zemi původu.

U domnělého prodeje dovezené tištěné učebnice na dálku za použití dovozního režimu je místo plnění v zemi, kde přeprava učebnice končí (např. Německo či Francie). Místo plnění opět splňuje princip zdanění v zemi spotřeby.

### 3.6.2 Domnělé poskytnutí služby

U domnělého poskytnutí elektronické učebnice osobě nepovinné k dani je místo plnění (čl. 58 Směrnice) v zemi, kde je místo příjemce. Místo příjemce je tam, kde je osoba povinná k dani usazena, má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Na základě právních domněnek (v čl. 24a an. Nařízení) to může být např. místo plnění v zemi určené na základě fakturační adresy, kterou uvedl, a IP adresy zařízení, které použil (čl. 24f Nařízení). Proto bude s velkou pravděpodobností místo plnění v zemích, kde jsou příjemci služeb – osoby nepovinné k dani usazeny, tj. v Německu a ve Francii.

U domnělého poskytnutí personalizovaného vzdělávacího videa je místo plnění (čl. 45 Směrnice) v zemi, kde má Rozhraní jako domnělý poskytovatel služby sídlo ekonomické činnosti – tedy v ČR.

Kdyby byl výjimečně status příjemce služby vyhodnocen jako status osoby povinné k dani, tak by se použilo základní pravidlo pro místo plnění (čl. 44 Směrnice). Místo plnění by bylo v místě, kde má příjemce služby – osoba povinná k dani sídlo ekonomické činnosti, resp. stálou provozovnu, které byla služba poskytnuta.

## 3.7 Procesní režim DPH

Rozhraní má sídlo ekonomické činnosti v ČR, je usazeno v EU. Cílem je maximalizovat zisk, a proto využívá možných cest pro snížení nákladů spojených s daňovými povinnostmi.

Například při účasti na prodeji učebnic a videí do Německa či do Francie mohou Rozhraní vznikat v daných zemích s tím spojené daňové povinnosti v oblasti DPH (povinnost odvést DPH). Rozhraní má samozřejmě zájem prodávat do co nejvíce zemí co nejvíce zákazníkům, ale s minimalizací daňových povinností.

### 3.7.1 Použití zvláštních režimů jednoho správního místa

Při domnělém poskytování zboží a služeb může Rozhraní často mít povinnost registrovat se k DPH v jiném státě. K usnadnění plnění svých daňových povinností může Rozhraní využít dílčí režimy v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa – režim Unie (podle čl. 369a an. Směrnice) a dovozní režim (podle čl. 369l an. Směrnice).

Režim Unie by Rozhraní mohlo využít ve dvojí roli – jednak jakožto domnělý dodavatel tištěných učebnic, zároveň jakožto domnělý poskytovatel elektronických učebnic.

Rozhraní má právo použít režim Unie pro dodání tištěných učebnic (čl. 369b, písm. a) a b) Směrnice). Rozhraní by používalo režim Unie i pro prodej tištěných učebnic na dálku s místem plnění v jiném členském státě (Německo, Francie) – zde režim Unie pomáhá zabránit tomu, aby Rozhraní muselo plnit daňové povinnosti mimo svůj členský stát sídla (ČR). Zároveň by však Rozhraní používalo režim Unie i pro domácí dodání zboží (v ČR) – režim Unie totiž zahrnuje i tato domácí plnění (čl. 369b, písm. b) Směrnice).

Rozhraní má právo použít režim Unie i pro poskytnutí personalizovaných vzdělávacích videí (čl. 369b, písm. c) Směrnice). Rozhraní by proto používalo režim Unie i v roli domnělého poskytovatele personalizovaných vzdělávacích videí.

Dále má Rozhraní právo používat i dovozní režim pro dovoz a prodej dovezených tištěných učebnic na dálku. Rozhraní dovozní režim používá (viz výše).

### 3.7.2 Dopady DPH použití režimů

Použití zvláštních režimů by mělo významné dopady na režim DPH Rozhraní.

Při prodeji učebnic skladovaných v EU od skutečných dodavatelů např. ze Spojených států amerických by v některých případech vznikala Rozhraní povinnost registrovat se k DPH např. v Německu a ve Francii kvůli německým a francouzským spotřebitelům. Proto Rozhraní používá režim Unie, který umožňuje plnit související daňové povinnosti v rámci jediného státu – členského státu identifikace (ČR).

Zároveň Rozhraní používá dovozní režim při dodání učebnic skladovaných mimo EU směrem k zákazníkům v EU. Tímto se opět Rozhraní vyhne plnění daňových povinností s prodejem dovezených

tištěných učebnic na dálku v členském státě spotřeby a daňové povinnosti bude řešit v členském státě identifikace, v ČR. Druhou výhodou je zde osvobození dané zásilky od DPH z dovozu.

### 3.8. Změny pro Rozhraní oproti původnímu režimu DPH

Režim DPH Rozhraní a dalších podobných rozhraní se v důsledku přijetí nových pravidel výrazně změnil.

Novou unijní úpravou došlo k zahrnutí Rozhraní do výběru DPH pro účast na některých prodejkách zboží a na všech prodejkách služeb. Zanikl tím dřívější dualismus prodeje vlastního zboží/vlastních služeb, který vyvolával povinnosti DPH, na jedné straně a umožnění prodeje zboží a služeb třetích osob, který nevyvolával povinnosti DPH, na druhé straně. Daňové rozdíly mezi těmito situacemi se výrazně zmenšily.

Výjimkou zůstává situace, při které Rozhraní usnadňuje prodej zboží od osob povinných k dani usazených v EU osobám nepovinným k dani. V této situaci má Rozhraní i nadále výhodné postavení subjektu bez povinnosti výběru daně z plnění, přestože se plnění smluvně/fakticky účastní. Podobnou výjimkou zůstává i usnadnění dodání zboží v EU ve vztazích B2B, které režimu rovněž nepodléhá.

V oblasti dovozu zboží bylo významné odstranění osvobození do 22 EUR u dovozu zásilek v hodnotě nepřesahující 150 EUR. Na významu díky tomu získal nově zavedený dovozní režim (IOSS). Režim umožňuje osvobození zásilek (v hodnotě nepřesahující 150 EUR) od DPH z dovozu a DPH podléhá pouze prodej dovezeného zboží na dálku.

U prodeje služeb má Rozhraní povinnost výběru DPH, jako kdyby prodávalo vlastní služby. Je otázkou, jestli je nutné zachovat jako podmínku aktivace režimu, že osoba jedná vlastním jménem, ale na cizí účet. Možná by přehlednosti a jednotnosti úpravy DPH pomohlo, kdyby se celkově sjednotilo znění režimu domnělého plnění podle čl. 14a a čl. 28 Směrnice.

V procesní rovině se projevila snaha usnadnit plnění daňových povinností, a tak může Rozhraní plnit některé své daňové povinnosti v tuzemsku prostřednictvím zvláštního režimu jednoho správního místa. Tento procesní způsob jde ruku v ruce s postupným zaváděním pravidel, která určují jako místo plnění zemi spotřeby. Při nezměnění procesního režimu by jinak došlo k povinnosti Rozhraní registrovat se k DPH v mnoha členských státech, což by mohlo odrazovat Rozhraní a podobné podnikatele od obchodování na jednotném vnitřním trhu EU.

## Závěr

První kapitola se zabývala teoretickým pozadím elektronických rozhraní a jejich režimu DPH. Byly zde prozkoumány důvody pro zavedení zvláštního režimu DPH u elektronických rozhraní.

Nejprve bylo zjištěno, že se ekonomika významně proměnila směrem k digitálnímu světu a digitální platformy v ní získaly značný vliv. Se změnou ekonomiky vznikly i nové problémy výběru DPH, zejména při přeshraničních transakcích B2C. Kvůli nedostatečné účinnosti a vymahatelnosti dosavadních pravidel DPH byla přesměrována pozornost k digitálním platformám jakožto potenciálním výběřčím DPH.

V další části byl vyložen pojem „digitální platforma“ jako (elektronická) jednotka umožňující kontakt mezi dvěma a více stranami. Zároveň byl věnován prostor fungování obchodních modelů elektronických rozhraní s důrazem na podtyp elektronického tržiště.

Poté byly rozebrány hlavní oblasti, kde digitální platformy hrají roli – dodání zboží zakoupeného online, zejména pak dovoz zboží nízké hodnoty zakoupeného online a poskytnutí elektronických služeb a nehmotných statků.

Následně byly zkoumány různé teoretické modely zahrnutí platformem do výběru DPH. Nejvýznamnějším posunem by byl model plné (výlučné) odpovědnosti platformem za výběr DPH, menší roli by představovalo spolupodílení se platformy na výběru DPH, její spoluodpovědnost či informační povinnosti. Modely výběru DPH platformami se časem posunuly z teorie do legislativní praxe v zemích, jako je Spojené království, Austrálie či Německo. Poté byl režim zaveden i v EU – místo digitální platformy byl vybrán pojem „elektronická rozhraní“.

V druhé kapitole byla provedena právní analýza unijního režimu DPH elektronických rozhraní.

V první části této kapitoly byla zkoumána osobní působnost režimu. Pro domnělé dodání zboží je osobní působnost nastavena velice široce za pomoci pojmu „usnadňování“, který zahrnuje téměř všechna rozhraní s výjimkou rozhraní plnicích čistě podpůrnou roli (provedení platby, inzerce či přesměrování zákazníka). Pro domnělé poskytnutí služby není pojem „podílení se“ legislativně nadefinován, ale jeho jednotlivé ukazatele svědčí o podobně širokém záběru jako u „usnadňování“. Zároveň je vždy při výkladu kladen důraz na přednost faktického stavu před smluvními ujednáními. Důležité je rozlišovat obecné pravidlo pro domnělé poskytnutí služby a zvláštní pravidlo pro domnělé poskytnutí elektronické a internetové telefonní služby. Celkově je osobní působnost flexibilní a přiměřeně daňově neutrální, avšak trpí přílišnou složitostí a nesouladem pravidel mezi domnělým dodáním zboží a domnělým poskytnutím služeb.

V následující části byla rozebrána věcná působnost režimu. Pro domnělé dodání zboží se režim vztahuje na dva typy dodání zboží – dodání zboží skutečným dodavatelem zboží neusazeným v EU (B2C) a prodej dovezeného zboží na dálku (v hodnotě nepřevyšující 150 EUR). Pro domnělé poskytnutí

služby platí již zmíněné obecné pravidlo pro domnělé poskytnutí služby a zvláštní pravidlo pro domnělé poskytnutí elektronické a internetové telefonní služby. Nejednotnost tedy existuje nejen v rámci dodání zboží a v rámci poskytnutí služby, ale i mezi nimi vzájemně. Tato nejednotnost není vhodná z hledisek daňové neutrality, jednoduchosti a přehlednosti právní úpravy.

Dále byla věnována pozornost samotnému režimu domnělého poskytnutí plnění a jeho dopadům pro rozhraní. Fungování je založeno na fiktivním rozdělení jedné ekonomické transakce na dvě domnělá plnění (vklínění elektronického rozhraní mezi skutečného poskytovatele a příjemce plnění). Pro domnělé dodání zboží jsou upraveny i některé související otázky – datum uskutečnění zdanitelného plnění, omezení odpovědnosti elektronického rozhraní a stanovení domněnek pro status prodejců a nakupujících. Tyto otázky nejsou nijak upraveny pro domnělé poskytnutí služby, což není vhodné z pohledu jednotnosti a přehlednosti právní úpravy.

Další část se věnovala samotným domnělým plněním – obecně a také specificky pro elektronická rozhraní. U domnělého dodání zboží je přeprava vždy přiřazena druhému ze dvou domnělých plnění. Domnělé dodání zboží mezi skutečným dodavatelem a elektronickým rozhraním je tedy bez přepravy. První situace dodání zboží je domnělé dodání zboží v EU elektronickým rozhraním – první část plnění (B2B) je osvobozena a druhá část plnění (B2C) má místo plnění v místě zahájení/ukončení přepravy zboží. Dále je důležitá i možnost použití režimu Unie, který rozhraní umožní vyhnout se registraci k DPH v různých členských státech. Druhá situace dodání zboží je domnělý prodej dovezeného zboží na dálku. Určení místa plnění je u prodeje dovezeného zboží na dálku velmi komplexní. První část plnění (B2B) bude mít místo plnění ve třetí zemi a druhá část plnění (B2C/B2B) bude mít místo plnění buď v místě ukončení přepravy zboží, nebo v místě dovozu, či v třetí zemi (v místě zahájení přepravy) na základě různých kritérií. Avšak v případě použití dovozního režimu (IOSS) pro prodej dovezeného zboží na dálku bude vždy místo plnění v místě ukončení přepravy zboží. U domnělého poskytnutí služby je pro obě domnělá plnění (B2B i B2C) nutné správně určit použitelné pravidlo místa plnění (základní pravidlo či zvláštní pravidlo např. pro elektronické služby). Na základě analogie s běžnými poskytovateli služeb je třeba dojít k závěru, že pravidlo prahové hodnoty i režim Unie může použít i domnělý poskytovatel služby.

Česká úprava režimu DPH rozhraní je odrazem unijní úpravy. Zvláštností zákona je chybějící zmínka o režimu domnělého poskytnutí služby, upravena je pouze komise služby. Otázkou zůstává, jestli je to dostatečnou transpozicí čl. 28 Směrnice. Navíc je v zákoně upraveno ručení skutečného dodavatele zboží za daň neodvedenou rozhraním jakožto domnělým dodavatelem zboží.

Třetí kapitola se zabývala případem fiktivního Rozhraní (s.r.o.), elektronického rozhraní typu elektronického tržiště.

Existuje řada otázek, které si musí Rozhraní položit ve vztahu k DPH – část z nich se týká spíše obecné problematiky DPH (status osoby povinné k dani, kvalifikace předmětu transakce jako zboží či služby, vztahy s ostatními subjekty), část se týká přímo režimu DPH elektronických rozhraní.

Hlavní otázkou je, jestli se v důsledku činnosti Rozhraní použije režim domnělého dodání zboží či domnělého poskytnutí služby. Základním kritériem je, jestli se činnost Rozhraní jakkoliv týká dodání zboží/poskytnutí služby či je jeho role čistě podpůrná a okrajová. U poskytnutí služby je navíc nutné v případě běžné služby jednat vlastním jménem, ale na účet třetího. Navazující otázkou je, u jakých plnění je Rozhraní tedy domnělým poskytovatelem – proto je nutné zkoumat např. status příjemce plnění a také místo usazení skutečného dodavatele zboží. Dále je třeba určit i místo plnění u domnělých plnění, aby mohlo Rozhraní v době uzavření smlouvy správně určit výši DPH. V neposlední řadě hraje roli pro plnění daňových povinností i případné využití zvláštních režimů jednoho správního místa. Rozhraní takto může usnadnit plnění svých daňových povinností použitím režimu Unie pro dodání zboží, prodej zboží na dálku a poskytnutí služby a použitím dovozního režimu pro prodej dovezeného zboží na dálku, kde navíc vzniká právo na osvobození dovezeného zboží od DPH z dovozu.

Závěrem kapitoly bylo zhodnocení, že rozdíly DPH mezi prodejem vlastního zboží a vlastních služeb a cizího zboží a cizích služeb se výrazně zmenšily. Stranou zůstaly pouze situace dodání zboží B2B nebo dodání zboží od skutečných dodavatelů zboží usazených v EU – pro ty není Rozhraní domnělým dodavatelem zboží. Procesní režimy umožňující plnění povinností DPH v jediném členském státě získaly na významu i kvůli zavedení pravidel, která stanoví jako místo plnění zemi spotřeby. Použití těchto zvláštních režimů odstraňuje nutnost plnění povinností DPH v různých členských státech.

Hlavní cíl práce byl naplněn, neboť byly v práci detailně rozebrány a zhodnoceny klíčové oblasti výkladu režimu DPH elektronických rozhraní. Zároveň byla tato pravidla aplikována na fiktivní elektronické rozhraní (Rozhraní s.r.o.). Tím byly odhaleny základní otázky DPH, které si v praxi musí položit Rozhraní a jemu podobné subjekty, a byly naznačeny možná řešení podle unijních pravidel DPH.

V dalším výzkumu DPH se nabízí několik oblastí. Na jednu stranu zůstává prostor pro detailnější rozbor pravidel pro dovoz zboží a prodej dovezeného zboží na dálku nebo otázky spojené s použitím zvláštních režimů jednoho správního místa. Na druhou stranu se v blízké budoucnosti zvažuje na úrovni EU další modernizace pravidel DPH. Po jejich přijetí se tato pravidla stanou dalším možným předmětem zkoumání, mimo jiné např. plánovaný režim DPH platformou sdílené ekonomiky. Zároveň bude v příštích letech zajímavé sledovat, jakým způsobem bude ve svých rozhodnutích Soudní dvůr EU vykládat režim DPH elektronických rozhraní.

## Seznam použité literatury a pramenů

### Odborné zdroje

BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-436-4.

FUCHI, Keigo. Digital Platforms and Their Role in the Collection of VAT/GST and RST. *Japanese Yearbook of International Law* [online]. 1. 6. 2021, (64), 29 [cit. 2021-11-23]. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3855899>

HRŮŠOVÁ, Růžena. Role online platform při výběru DPH. *Bulletin KDP ČR* [online]. 2019, 2019(2), s. 26-31 [cit. 2022-03-03]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019>

LAMENSCH, Marie a Edoardo TRAVERSA. Plateformes numériques : développements récents en matière fiscale. *Revue internationale de droit économique* [online]. 2019, t.XXXIII(3) [cit. 2021-11-23]. ISSN 1010-8831. Dostupné z: doi:10.3917/ride.333.0329.

LAMENSCH, Marie, ed. The Treatment of 'Digital Products' and Other 'E-Services' under VAT. LANG, Michael a Ine LEJEUNE. *VAT/GST in a Global Digital Economy*. Wolters Kluwer, 2015, s. 15-39. ISBN 978-90-411-5952-6.

LAMENSCH, Marie. Adoption of the e-commerce VAT package: The road ahead is still a rocky one. *EC Tax Review* [online]. 2018, s. 186-195 [cit. 2022-03-03]. Dostupné z:

[https://www.researchgate.net/publication/329544893\\_Adoption\\_of\\_the\\_e-commerce\\_VAT\\_package\\_The\\_road\\_ahead\\_is\\_still\\_a\\_rocky\\_one](https://www.researchgate.net/publication/329544893_Adoption_of_the_e-commerce_VAT_package_The_road_ahead_is_still_a_rocky_one)

MERKX, Madeleine. New VAT Rules for E-Commerce: The Final Countdown Has Begun. *EC Tax Review* [online]. 2020 (4) [cit. 2022-03-11].

MERKX, Madeleine. The wizard of OSS: effective collection of VAT in cross-border e-commerce [online]. In: Amsterdam: Stichting NLFiscaal, 2020, 7.2.2020, s. 1-83 [cit. 2021-7-6]. Dostupné z: [https://www.nlfiscaal.nl/fiscanet/pf.nsf/files/oratie\\_merkx.pdf/\\$file/oratie\\_merkx.pdf?openelement](https://www.nlfiscaal.nl/fiscanet/pf.nsf/files/oratie_merkx.pdf/$file/oratie_merkx.pdf?openelement).

OECD. *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales* [online]. In: Paris: OECD, 2019 [cit. 2021-11-23]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>

SÁDOVSKÝ, Martin. *DPH u prodeje zboží přes elektronické obchody*. Praha: Grada Publishing, 2020. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-1690-4.

SCARCELLA, Luisa. E-commerce and effective VAT/GST enforcement: Can online platforms play a valuable role?. *Computer Law & Security Review* [online]. 2020, 2020(36), s. 1-15 [cit. 2022-03-11]. Dostupné z: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4013021](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4013021)

WINTR, Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. 2. vydání. Praha: Auditorium, 2019, ISBN 978-80-87284-75-9.

## Právní předpisy<sup>197</sup>

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1—118.*

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úř. věst. L 77, 23.3.2011, s. 1—22.*

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. In: *Úř. věst. L 343, 29.12.2015, s. 558—893.*

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. In: *Úř. věst. L 348, 29.12.2017, s. 7—22.*

Prováděcí Nařízení Rady (EU) 2019/2026 ze dne 21. listopadu 2019, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o dodání zboží nebo poskytnutí služeb usnadněná elektronickými rozhraními a zvláštní režimy pro osoby povinné k dani poskytující služby osobám nepovinným k dani a uskutečňující prodej zboží na dálku a určitá domácí dodání zboží. In: *Úř. věst. L 313, 4.12.2019, s. 14—27.*

Prováděcí nařízení Komise (EU) 2020/194 ze dne 12. února 2020, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (EU) č. 904/2010, pokud jde o zvláštní režimy pro osoby povinné k dani poskytující služby osobám nepovinným k dani a uskutečňující prodej zboží na dálku a určitá domácí dodání zboží. In: *Úř. věst. L 40, 13.2.2020, s. 114—124.*

## Internetové zdroje

9 důvodů, proč prodávat na Marketplace [online]. 2021 [cit. 2022-05-20]. Dostupné z: <https://www.alza.cz/vyhody-marketplace#investice>

ČAPEK, Jan a Stanislav KRYL. *Služby poskytované osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby: Koordináční výbor* [online]. 13. 12. 2006 [cit. 2022-05-20]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/sluzby-poskytovane-osobou-ktera-jedna-jmenem-a-na-ucet-jine-osoby-181-v.html>

HAGEL, John. The power of platforms. *Deloitte University Press* [online]. 2015, 15 [cit. 2022-05-20]. Dostupné z:

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/strategy/za\\_The\\_power\\_of\\_platforms.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/strategy/za_The_power_of_platforms.pdf)

---

<sup>197</sup> Řazeno chronologicky dle data vydání.

MATESANZ, Fernando. VAT and digital platforms facilitating supplies of services: Act in own name?. *International tax review* [online]. listopad 2021 [cit. 2022-03-11]. Dostupné z: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1vcwcqgikm63p/vat-and-digital-platforms-facilitating-supplies-of-services-act-in-own-name>

One Stop Shop (OSS). Finanční správa [online]. [cit. 2022-03-11]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-spoluprace-a-dph/one-stop-shop-oss>

OSS. *European Commission* [online]. [cit. 2022-05-06]. Dostupné z:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-e-commerce/oss\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce/oss_en)

VAT in the digital age. *European Commission* [online]. Brusel, 2022 [cit. 2022-04-22]. Dostupné z:

[https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-VAT-in-the-digital-age/public-consultation\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-VAT-in-the-digital-age/public-consultation_en)

## Ostatní zdroje

EVROPSKÁ KOMISE. Vysvětlivky ke změnám místa poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb v souvislosti s DPH v EU, jež vstoupí v platnost v roce 2015. 2014.

EVROPSKÁ KOMISE. Vysvětlivky k pravidlům pro DPH v oblasti elektronického obchodování. 2020.

## Seznam schémat

Schéma 1 Základní problém (vlastní tvorba)

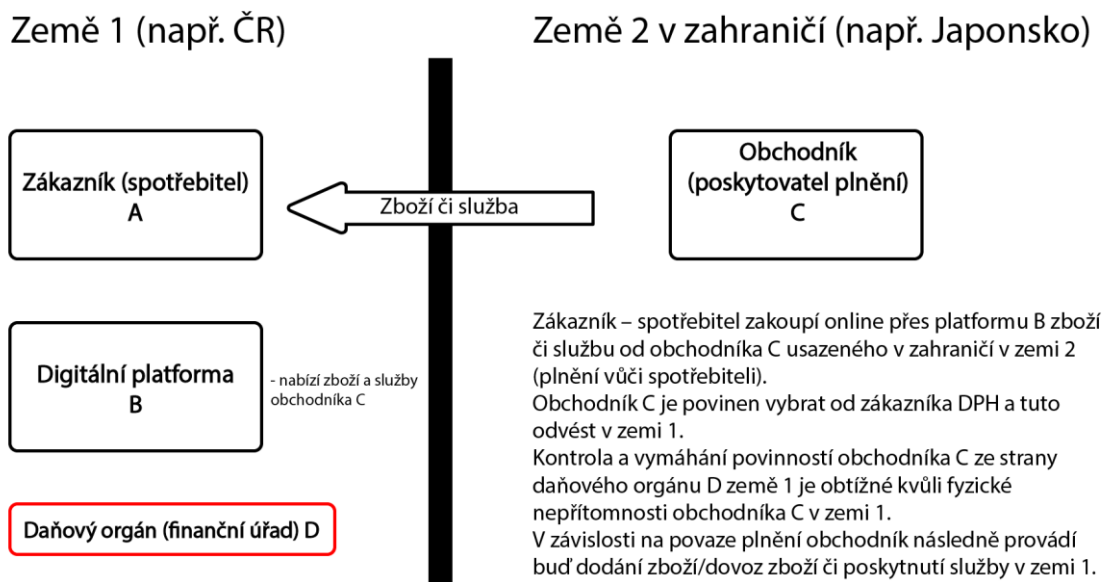


Schéma 2 Režim neodpovědnosti digitální platformy za výběr DPH (vlastní tvorba)

### Režim neodpovědnosti digitální platformy za výběr DPH

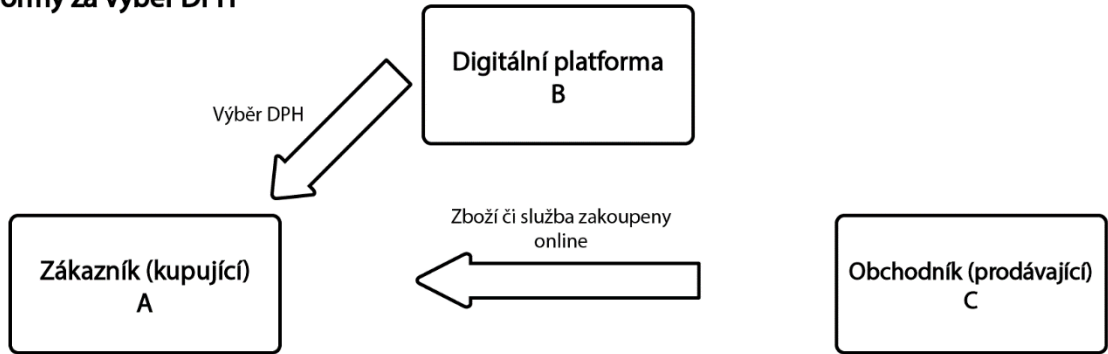


Režim DPH:

Obchodník je **odpovědný** za výběr DPH od spotřebitele  
 Digitální platforma **nemá povinnosti ohledně DPH**, přestože se fakticky podílí na prodeji zboží/služby

Schéma 3 Režim plné odpovědnosti digitální platformy za výběr DPH (vlastní tvorba)

**Režim plné odpovědnosti digitální platformy za výběr DPH**



**Režim DPH:**

Obchodník C **není odpovědný** za výběr DPH od zákazníka, přestože mu poskytuje zboží či službu zakoupeny online přes digitální platformu.  
Digitální platforma B **je plně odpovědná** za výběr DPH od zákazníka.

Schéma 4 Osobní působnost režimu (vlastní tvorba)

**Osobní působnost**

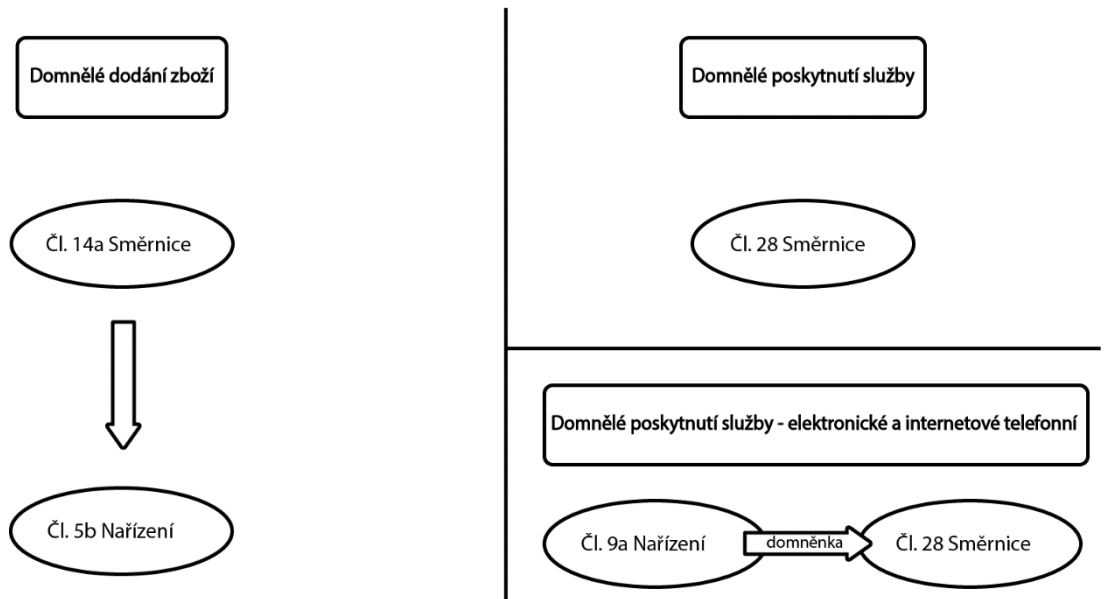


Schéma 5 Věcná působnost režimu (vlastní tvorba)

## Věcná působnost

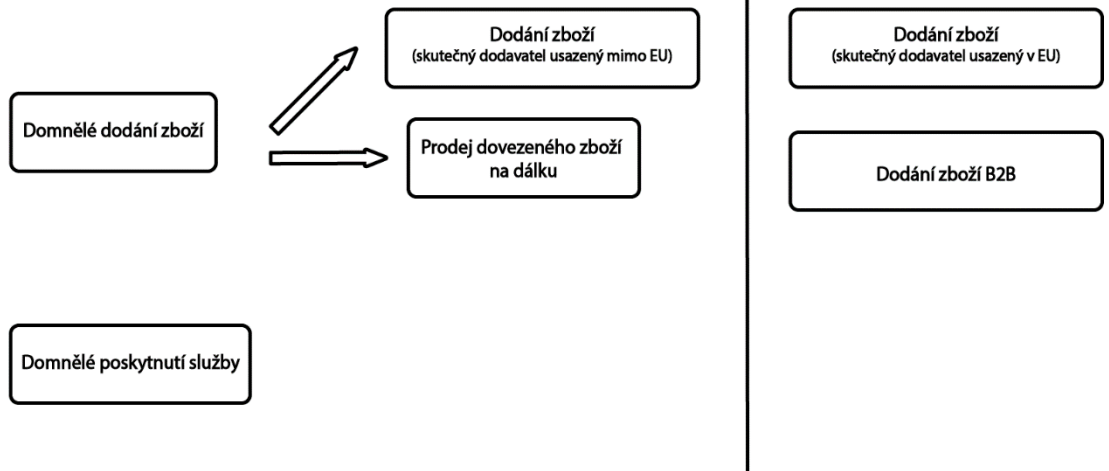
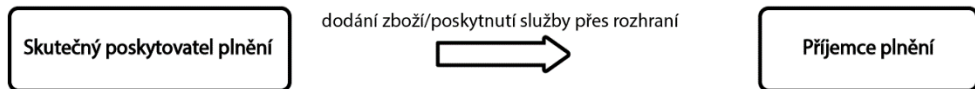


Schéma 6 Dopady režimu (vlastní tvorba)

## Dopady režimu domnělého plnění

Dříve:



Nově podle čl. 14a/28 Směrnice:

