Úřední věstník
Evropské unie

CS
Řada L

2023/2493

16.11.2023

PROVÁDĚCÍ NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2023/2493

ze dne 15. listopadu 2023

o nakládání s nevybranou DPH v důsledku podvodů v oblasti DPH a platební neschopnosti (rozdíl mezi teoretickými příjmy z DPH a skutečnými příjmy z DPH) v národních účtech pro účely uplatňování nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/516 o harmonizaci hrubého národního důchodu v tržních cenách

(Text s významem pro EHP)

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie,

s ohledem na nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/516 ze dne 19. března 2019 o harmonizaci hrubého národního důchodu v tržních cenách a o zrušení směrnice Rady 89/130/EHS, Euratom a nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1287/2003 (nařízení o HND) ([1]), a zejména na čl. 5 odst. 3 uvedeného nařízení,

vzhledem k těmto důvodům:

(1) Nakládání s nevybranou daní z přidané hodnoty (DPH) je jednou z otázek obsažených v nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2020/2147 ([2]), které vymezuje seznam prvků, kterými je třeba se v každém cyklu ověřování zabývat, aby byla zajištěna spolehlivost, úplnost a srovnatelnost údajů o hrubém národním důchodu v tržních cenách (dále jen „HND“).

(2) Aby byly údaje o HND spolehlivé, úplné a srovnatelné, je třeba vyjasnit, jak se v národních účtech nakládá s nevybranou DPH v důsledku podvodů v oblasti DPH a platební neschopnosti.

(3) Takové nakládání může vyžadovat úpravu týkající se složky rozdílu mezi teoretickými příjmy z DPH a skutečnými příjmy z DPH, kterou lze přičítat daňovému úniku bez srozumění kupujícího (dále jen „bez srozumění“) a DPH nevybrané z důvodu platební neschopnosti.

(4) Souhrnné ukazatele HND a jejich složky by měly být srovnatelné napříč členskými státy a měly by být v souladu s příslušnými definicemi a účetními pravidly evropského systému účtů 2010 (ESA 2010), jak je stanoveno v příloze A nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 549/2013 ([3]).

(5) Postup stanovený v rozhodnutí Komise 98/527/ES, Euratom ([4]) by měl být nahrazen postupem uvedeným v tomto prováděcím nařízení s přihlédnutím k výsledkům práce vykonané v této oblasti v rámci ověřování HND.

(6) Rozhodnutí 98/527/ES, Euratom by proto mělo být zrušeno.

(7) Opatření stanovená tímto prováděcím nařízením jsou v souladu se stanoviskem Výboru pro Evropský statistický systém, uvedeného v článku 8 nařízení (EU) 2019/516,

([1]) Úř. věst. L 91, 29.3.2019, s. 19.
([2]) Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2020/2147 ze dne 8. října 2020, kterým se doplňuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2019/516 vymezením seznamu prvků, kterými je třeba se v každém cyklu ověřování zabývat (Úř. věst. L 428, 18.12.2020, s. 9).
([3]) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 549/2013 ze dne 21. května 2013 o Evropském systému národních a regionálních účtů v Evropské unii (Úř. věst. L 174, 26.6.2013, s. 1).
([4]) Rozhodnutí Komise 98/527/ES, Euratom ze dne 24. července 1998 o zohlednění neodvedené DPH (rozdílu mezi teoretickým a skutečným příjmem z DPH) v národních účtech (Úř. věst. L 234, 21.8.1998, s. 39).

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

Článek 1

1. Členské státy vypočítají hodnotu nevybrané DPH za použití metod stanovených v příloze tohoto prováděcího nařízení. Hodnota nevybrané DPH zahrnuje DPH nevybranou z důvodu daňového úniku „bez srozumění“ a případně DPH nevybranou z důvodu platební neschopnosti.

2. Pro účely výpočtu uvedeného v odstavci 1 určí členské státy teoretické příjmy z DPH a skutečné příjmy z DPH a vypočítají rozdíl mezi oběma částkami pomocí následujícího obecného vzorce:

Nevybraná DPH = teoretické příjmy z DPH *minus* skutečné příjmy z DPH *minus* chybějící příjmy (z důvodu daňových úniků „se srozuměním“)

3. Skutečné příjmy z DPH se zaznamenávají jako daně D.211 podle odstavců 4.26–4.28 ESA 2010. V závislosti na zdroji, z něhož jsou odvozeny skutečné příjmy z DPH (částky doložené výměry a přiznáními nebo pokladními příjmy), existují v rámci výše uvedeného obecného vzorce tyto tři možnosti odhadu nevybrané DPH:

a) Možnost 1a (na základě ESA 2010, odstavce 4.27 písm. a) – D.211 odvozené z výměrů a přiznání upravených koeficientem odrážejícím vyměřené a přiznané, ale nikdy nevybrané částky);

   Nevybraná DPH (z důvodu daňových úniků bez srozumění a z důvodu platební neschopnosti) = teoretické příjmy z DPH *minus* skutečné příjmy z DPH doložené výměry a přiznáními upravenými koeficientem *minus* chybějící příjmy (z důvodu daňového úniku „se srozuměním“)

b) Možnost 1b (na základě ESA 2010, odstavce 4.27 písm. a) – D.211 odvozené z výměrů a přiznání; kapitálový transfer D.995 zaznamenaný do příslušných sektorů odrážející vyměřené a přiznané, ale nikdy nevybrané částky);

   Nevybraná DPH (z důvodu daňových úniků bez srozumění) = teoretické příjmy z DPH *minus* skutečné příjmy z DPH doložené výměry a přiznáními *minus* chybějící příjmy (z důvodu daňových úniků „se srozuměním“)

c) Možnost 2 (na základě ESA 2010, odstavce 4.27 písm. b) – D.211 odvozené z pokladních příjmů s časovým rozlišením):

   Nevybraná DPH (z důvodu daňových úniků bez srozumění a z důvodu platební neschopnosti) = teoretické příjmy z DPH *minus* skutečné příjmy z DPH na základě pokladních příjmů s časovým rozlišením *minus* chybějící příjmy (z důvodu daňových úniků „se srozuměním“)

4. Členské státy v případě potřeby upraví odhady přidané hodnoty a provozního přebytku zahrnuté do jejich odhadů hrubého národního důchodu v tržních cenách a hrubého domácího produktu v tržních cenách vypracovaných v souladu s nařízením (EU) 2019/516 tak, že k nim přičtou hodnotu nevybrané DPH vypočítanou podle vzorce uvedeného v odstavci 2. Tato úprava v rámci přidané hodnoty (a v důsledku toho v rámci provozního přebytku) se provede úpravou produkce a/nebo mezispotřeby.

Článek 2

Za účelem provedení úpravy popsané v článku 1 mohou členské státy použít metodu, která je rovnocenná metodě stanovené v článku 1 a která vede ke srovnatelným výsledkům.

Článek 3

Členské státy zahrnou do svého příslušného soupisu zdrojů a metod použitých k sestavení souhrnných ukazatelů HND a jejich složek v souladu s ESA 2010 (dále jen „soupis k HND“) popis použitých zdrojů a metod a uvedou hodnotu provedených úprav.

Článek 4

Pokud členský stát může Komisi prokázat, že rovnocenné nakládání s nevybranou DPH je již implicitně v jeho účtech obsaženo, článek 1 se na tento členský stát nevztahuje. Každý členský stát, který chce prokázat, že rovnocenné nakládání s nevybranou DPH je již implicitně obsaženo v jeho účtech, poskytne příslušný popis v soupisu k HND.

Článek 5

Bez ohledu na to, zda členský stát používá metodu popsanou v článku 1, nebo metodu popsanou v článku 2, nebo uplatňuje rovnocenné nakládání, které zajišťuje implicitní zahrnutí nevybrané DPH do jeho účtů, jak je stanoveno v článku 4, každý členský stát alespoň každých pět let porovná teoretické příjmy z DPH a skutečné příjmy z DPH, provede analýzu rozdílu a výsledky této analýzy zahrne do soupisu k HND, počínaje soupisem k HND pro ověřovací cyklus 2025–2029.

Článek 6

Rozhodnutí 98/527/ES, Euratom se zrušuje.

Článek 7

Toto nařízení vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.

Toto nařízení je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech.

V Bruselu dne 15. listopadu 2023.

Za Komisi
předsedkyně
Ursula VON DER LEYEN

PŘÍLOHA

Hodnota nevybrané DPH (z důvodu daňového úniku bez srozumění kupujícího („bez srozumění“) a případně z důvodu platební neschopnosti) se vypočítá pomocí těchto dvou proměnných:

1) hodnota teoretických příjmů z DPH;

2) rozdíl mezi teoretickými příjmy z DPH a příjmy z DPH skutečně vybranými.

Výpočet teoretických příjmů z DPH

Teoretické příjmy z DPH jsou částkou DPH, která by byla vybrána, kdyby všechny osoby povinné k DPH odvedly daň podle platných právních předpisů.

Teoretická DPH není ani pojmem, ani souhrnným ukazatelem ESA 2010. Teoretickou DPH lze odhadnout v *ad hoc* výpočetním modelu, který izoluje neodpočitatelnou DPH implicitně zahrnutou na výdajové straně účetní závěrky (tj. zahrnutou, ale nevykazovanou ve výdajích oceněných v kupních cenách).

Zejména je k výpočtu teoretického příjmu z DPH nejprve třeba stanovit základ DPH, na který se vztahuje DPH podle stávajících právních předpisů, jinými slovy identifikovat všechna zdanitelná plnění bez možnosti odpočtu DPH. Při tomto výpočtu se použijí co nejpodrobněji rozčleněné dostupné údaje národních účtů. Při výpočtu základu DPH se přihlédne k veškerým platným právním předpisům týkajícím se DPH.

Druhým krokem je uplatnění odpovídající sazby DPH na každé plnění zahrnuté v základu DPH, jak je vymezeno v předchozím pododstavci. Použijí se sazby DPH platné v průběhu roku, pro který byl vypočten základ DPH (s náležitým přihlédnutím ke změnám, k nimž dojde v průběhu roku). Při výpočtu teoretických příjmů z DPH se přihlédne k veškerým platným právním předpisům týkajícím se DPH.

Identifikace všech plnění v hospodářství, kde by měla být účtována neodpočitatelná DPH, vyžaduje velmi podrobnou analýzu výdajů (konečná spotřeba, mezispotřeba, tvorba hrubého fixního kapitálu), aby bylo možné vyčlenit, která plnění jsou zdanitelná a kteří kupující nemohou DPH odpočíst (což zase závisí na kombinaci faktorů, jako je institucionální sektor, hospodářská činnost a velikost). Při výpočtu teoretické DPH by měly být zohledněny tyto kategorie plnění (pro část, která podléhá neodpočitatelné DPH):

— výdaje na konečnou spotřebu domácností (domácí pojetí, tj. výdaje na domácím území),

— mezispotřeba sektoru S.13 (po uplatnění poměrné neodpočitatelnosti pro daný sektor),

— mezispotřeba sektoru S.15 (po uplatnění poměrné neodpočitatelnosti pro daný sektor),

— mezispotřeba sektorů S.11, S.12 a S.14 (po uplatnění poměrné neodpočitatelnosti pro jednotlivé činnosti),

— naturální sociální transfery nakoupené sektorem S.13,

— naturální sociální transfery nakoupené sektorem S.15,

— tvorba hrubého fixního kapitálu sektoru S.13 (po uplatnění poměrné neodpočitatelnosti pro daný sektor),

— tvorba hrubého fixního kapitálu sektoru S.15 (po uplatnění poměrné neodpočitatelnosti pro daný sektor),

— tvorba hrubého fixního kapitálu sektorů S.11, S.12 a S.14 (po uplatnění poměrné neodpočitatelnosti pro jednotlivé činnosti) a

— čisté pořízení cenností.

U některých druhů plnění je nezbytné použít „poměrnou neodpočitatelnost“, aby se zohlednila skutečnost, že neodpočitatelné DPH podléhají pouze části příslušných výdajů daného institucionálního sektoru nebo činnosti. V těchto případech musí být tato poměrná neodpočitatelnost použita na základě podílu produkce osvobozené od daně na celkové produkci daného odvětví/činnosti.

Kromě toho by výdaje na některé produkty, které podléhají vnitrostátním omezením, pokud jde o nárok na odpočet DPH na vstupu (např. služební automobily a související výdaje, „náklady na reprezentaci“ atd.), měly být posuzovány plošně, bez ohledu na poměrnou neodpočitatelnost u činností nebo (případně) sektorů.

Model by měl v co největší možné míře zohlednit některé další zvláštnosti, jako jsou např.:

— existence zvláštních režimů DPH pro malé podniky pod určitou prahovou hodnotou pro registraci,

— existence jiných zvláštních režimů DPH: daňový paušál pro zemědělce, režim ziskové přirážky pro cestovní kanceláře atd.,

— správné vyloučení spotřeby zboží vyrobeného ve vlastní režii,

— správné vyloučení bezcelních nákupů v prodejnách bezcelního zboží,

— zahrnutí plnění, která nejsou na účtu výrobků a služeb, ale mohou podléhat neodpočitatelné DPH, např. nákup stavebních pozemků.

Odhad daně u každého z výše uvedených plnění tvořících základ DPH se provádí uplatněním příslušné sazby DPH: např. pokud se na plnění s kupní cenou 150 použije sazba 20 %, implicitní DPH za ní by se odhadla jako 150/1,2×0,2 = 25).

Tento výpočet se možná bude muset doladit, pokud je dané plnění předmětem podvodu v oblasti DPH se srozuměním zákazníka, vzhledem k tomu, že v národních účtech by kupní cena za plnění, která jsou předmětem takového podvodu, neměla zahrnovat takto ušlou DPH. Pokud je tedy v tomto případě známo, že hodnota zboží/služby, které jsou předmětem podvodu v oblasti DPH se srozuměním, začleněná do kupní ceny je 30 (a je známo, že související ušlá DPH není zahrnuta do celkové částky 150), hodnota DPH začleněná do kupní ceny by se vypočítávala takto: (150 − 30)/1,2 × 0,2 = 20. Čistá hodnota „pravidelných“ plnění a plnění, která jsou předmětem podvodu v oblasti DPH bez srozumění, u nichž byla DPH zachycena v kupní ceně, by byla 100, související DPH zahrnutá do kupní ceny by byla 20, hodnota plnění, která jsou předmětem podvodu v oblasti DPH se srozuměním, by byla 30 a DPH se srozuměním zahrnutá do kupní ceny by byla 0. Ušlá DPH se srozuměním by činila 30 × 0,2 = 6. Konečná hodnota teoretické DPH by činila 20 + 6 = 26.

Vzhledem k míře podrobnosti požadované pro výpočet teoretické DPH by měl být tento výpočet založen na co nejpodrobněji rozčleněných dostupných údajích národních účtů podle produktů. Tabulky dodávek a užití nabízejí pro takový výpočet vhodný rámec. Ani nejpodrobnější údaje z tabulek dodávek a užití však neposkytnou takové členění, které by plně odpovídalo výběru DPH na jednotlivé produkty, činnosti nebo odvětví ve všech podrobnostech. Proto musí být nevyhnutelně prozkoumány doplňující informace z jiných zdrojů, aby přesně odrážely platné právní předpisy v oblasti DPH. Tyto zdroje zahrnují podrobné fiskální a/nebo administrativní záznamy nebo statistická zjišťování. V některých případech je třeba se za účelem stanovení nezbytných rozdělení uchýlit k jednorázovým studiím, různým způsobům vážení, odborným odhadům nebo předpokladům.

Výpočet rozdílu mezi teoretickými příjmy z DPH a příjmy z DPH skutečně vybranými a jeho analýza

Rozdíl mezi teoretickými příjmy z DPH (vypočtenými s přihlédnutím k veškerým platným právním předpisům a pravidlům) a příjmy z DPH skutečně vybranými lze rozčlenit na dvě složky:

1) daňový únik na DPH se srozuměním kupujícího (kupující nezaplatil DPH prodávajícímu, to znamená, že DPH nebyla fakturována);

2) daňový únik na DPH bez srozumění kupujícího (kupující zaplatil DPH prodávajícímu, ale ten ji neodvedl správci daně, včetně případů platební neschopnosti prodávajícího, to znamená, že DPH byla fakturována, a proto by zde měly být zohledněny i případy podvodů v oblasti DPH na bázi chybějícího obchodníka).

V důsledku toho je hodnota nevybrané DPH (z důvodu daňových úniků „bez srozumění“ a případně z důvodu platební neschopnosti) stanovena odečtením DPH ušlé „se srozuměním“ od rozdílu mezi teoretickými a skutečnými příjmy z DPH.

Nevybraná DPH = teoretické příjmy z DPH *minus* skutečné příjmy z DPH *minus* chybějící příjmy (z důvodu daňových úniků „se srozuměním“)

Skutečné příjmy z DPH jsou částkou skutečně vybranou správci daně za období, k němuž se vztahuje výpočet teoretických příjmů z DPH. Skutečné příjmy z DPH se zaznamenávají jako daně D.211, jak je stanoveno v odstavcích 4.27–4.28 ESA 2010. Tyto daně D.211 se zaznamenávají na základě časového rozlišení v souladu s odstavcem 4.26 ESA 2010. Skutečné příjmy z DPH lze odvodit z částek doložených výměry a přiznáními upravenými koeficientem vyjadřujícím podíl vyměřených a přiznaných částek, které se nikdy nevyberou (možnost 1a), z výměrů a přiznání za použití kapitálového transferu (D.995) u nikdy nevybraných částek (možnost 1b), nebo z pokladních příjmů s časovým rozlišením (možnost 2).

Je možné, že stávající právní předpisy v některých případech opravňují správce daně odepsat pohledávky DPH v případech platební neschopnosti. V takových případech by byly částky DPH nevybrané z důvodu platební neschopnosti zahrnuty do D.211, pokud by D.211 byly odvozeny z výměrů a přiznání s kapitálovým transferem D.995 odrážejícím odpisy (možnost 1b), a nebyly by zahrnuty do D.211 v případě použití pokladních příjmů s časovým rozlišením nebo výměrů a přiznání s koeficientem pro D.211 (možnost 1a a možnost 2).

Hodnota ušlé DPH „se srozuměním“ může být vypočtena konvenčně s přihlédnutím k činnostem, u nichž byla provedena oprava z důvodu nehlášené práce.

Při použití této metody, po provedení úprav z důvodu nehlášené práce učiněných u výsledků odvětví hospodářské činnosti a po vynásobení odpovídajících částek nehlášeného prodeje příslušnými sazbami DPH, je možné odhadnout hodnotu „chybějících“ příjmů z DPH, o které správci daně přišli v důsledku daňových úniků v oblasti DPH „se srozuměním“.

Například: pokud se po úpravě z důvodu „nehlášené práce“ zvýší odhad spotřeby daného výrobku domácnostmi bez DPH o 15 % a pokud se na prodej tohoto výrobku vztahuje sazba DPH 20 %, vypočte se částka dlužná správcům daně takto:

chybějící příjmy z DPH z důvodu daňových úniků „se srozuměním“ = hodnota prodeje výrobku před úpravou × 15 % × 20 %.

Mezi další možné přístupy k rozlišování mezi podvody v oblasti DPH se srozuměním a bez srozumění patří např. použití fiskálních údajů nebo odborných předpokladů o tom, které činnosti jsou spojeny s různými druhy podvodů.

Zaznamenávání nevybrané DPH v národních účtech

Za předpokladu, že plnění, která nejsou vykázána správcům daně, nejsou hlášena ani statistickým úřadům, a pokud nejsou hodnoty nevybrané DPH (z důvodu daňových úniků bez srozumění a z důvodu platební neschopnosti) již implicitně zahrnuty do účtů, měly by být v národních účtech případně provedeny následující úpravy s cílem zohlednit nevybranou DPH vypočítanou podle výše popsané (nebo rovnocenné) metody:

1) Na straně produkce: hodnota nevybrané DPH se zahrne do přidané hodnoty prodávajícího.

2) Na straně příjmů: hodnota nevybrané DPH se zahrne do provozního přebytku prodávajícího.

3) Na straně výdajů: hodnota nevybrané DPH se zahrne do kupní ceny zboží nebo služby. Hodnota nevybrané DPH by proto měla být zahrnuta do konečné spotřeby domácností a tvorby hrubého fixního kapitálu. V závislosti na zdrojích a metodách použitých k odhadu kategorií výdajů mohou být příslušné částky již zahrnuty do zdrojových údajů (např. pokud se použije šetření rodinných účtů) nebo by měly být výslovně přidány (např. pokud jsou použity nepřímé metody, jako je metoda toku komodity nebo metoda množství × ceny).

DPH ušlá při podvodu se srozuměním se v účtech nevykazuje, protože ji kupující nehradí. DPH uhrazená kupujícím, ale nevybraná v důsledku úniku bez srozumění a/nebo platební neschopnosti, se vykazuje v příslušných kategoriích uvedených v bodech 1–3 výše.