

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**

**Právnická fakulta**

Katedra finančního práva a finanční vědy

**Harmonizace nepřímých daní v Evropské  
unii**

Diplomová práce

**Tereza Vlčková**

Vedoucí diplomové práce:

Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

Praha, březen 2009

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracovala samostatně a že jsem v ní vyznačila všechny prameny, z nichž jsem čerpala, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

V Praze 20. 3. 2009

Tereza Vlčková

## **Poděkování**

Děkuji panu prof. JUDr. Milanovi Bakešovi, vedoucímu mé diplomové práce, za cenné připomínky a účinnou pomoc při zpracování.

V Praze 20. 3. 2009

Tereza Vlčková

## Obsah:

Obsah.....	4
Úvod.....	7
1. Daně, jejich funkce a klasifikace.....	9
1.1 Charakteristika daní a jejich funkce.....	9
1.2 Základní prvky právní konstrukce daní.....	10
1.3 Klasifikace daní.....	11
1.4 Nepřímé daně.....	12
1.4.1 Daň z přidané hodnoty.....	13
1.4.2 Spotřební daně.....	14
1.5 Daňová soustava České republiky.....	15
2. Daňová konkurence, koordinace a harmonizace.....	17
2.1 Daňová konkurence.....	17
2.2 Daňová koordinace.....	18
2.3 Daňová harmonizace.....	18
2.4 Přínosy a negativa daňové harmonizace a daňové konkurence.....	20
3. Daňová politika v Evropské unii.....	23
3.1 Vývoj harmonizačního procesu v EU.....	23
3.2 Cíle daňové harmonizace v EU a postup v jednotlivých oblastech.....	25
3.3 Daňová koordinace v rámci OECD.....	26
4. Nástroje daňové harmonizace v Evropské unii.....	28
4.1 Aplikace práva ES v členských státech.....	28
4.2 Primární prameny práva.....	29
4.2.1 Základní daňová ustanovení ve Smlouvě o založení ES.....	29
4.2.2 Vztah daňových ustanovení a základních svobod.....	31
4.3 Sekundární prameny práva.....	33
4.3.1 Směrnice.....	33
4.3.2 Nařízení.....	34
4.3.3 Rozhodnutí, stanoviska a doporučení.....	35
4.4 Judikatura Evropského soudního dvora.....	35

4.5 Další nástroje používané ke sblížení daňových systémů.....	36
5. Harmonizace DPH v Evropské unii.....	37
5.1 Zavedení DPH jako jednotného systému zdanění.....	37
5.2 Princip země určení versus princip země původu.....	39
5.3 Harmonizace daňových sazeb.....	40
5.4 Směrnice Rady 2006/112/ES jako základní dokument harmonizace DPH.....	41
5.4.1 Předmět DPH a osoby povinné k dani.....	42
5.4.2 Místo a uskutečnění zdanitelného plnění.....	43
5.4.3 Základ a sazba daně.....	44
5.4.4 Osvobození od daně.....	45
5.4.5 Odpočet daně.....	45
5.4.6 Zvláštní režimy, odchylky.....	46
5.5 Zhodnocení harmonizace a perspektivy DPH v daňových systémech členských států EU.....	46
5.6 Promítnutí harmonizace DPH do právního řádu České republiky.....	48
5.6.1 Intrakomunitární plnění a předmět daně.....	49
5.6.2 Daňové subjekty.....	50
5.6.3 Daňové sazby ..	51
5.6.4 Vztah zákona o DPH a směrnice upravujících DPH.....	52
6. Harmonizace akcízů v Evropské unii.....	54
6.1 Horizontální směrnice č. 92/12/EHS.....	55
6.2 Strukturální směrnice a směrnice o sazbách akcízů.....	56
6.2.1 Tabák a tabákové výrobky.....	56
6.2.2 Alkohol a alkoholické nápoje.....	57
6.2.3 Energetické produkty a elektrická energie.....	59
6.3 Zhodnocení harmonizace akcízů a současný vývoj.....	61
6.4 Promítnutí harmonizace akcízů do právního řádu ČR.....	62
7. Daňová správa a spolupráce členských států v boji proti daňovým podvodům.....	64
7.1 Počátky spolupráce členských států v oblasti správy daní.....	64
7.2 Spolupráce v oblasti daně z přidané hodnoty.....	65
7.3 Spolupráce v oblasti spotřebních daní.....	68
7.4 Program Fiscalis.....	69

Závěr .....	71
Seznam zkratk.....	744
Použitá literatura.....	75
Seznam příloh.....	78
Příloha č. 1: Přehled základních směrnic a nařízení upravujících harmonizaci nepřímých daní .....	81
Příloha č. 2 : Přejchod členských států na systém daně z přidané hodnoty.....	83
Příloha č. 3 : Sazby daně z přidané hodnoty k 1.1. 2009.....	84
Resumé/ Summary .....	85
Klíčová slova / Keywords .....	87

## Úvod

Pro svou diplomovou práci jsem si zvolila téma harmonizace nepřímých daní v Evropské unii<sup>1</sup>, neboť toto téma považuji za velmi aktuální, zejména po vstupu České republiky do Evropské unie. Již staré přísloví, že pouze daň a smrt je jistá, potvrzuje skutečnost, že daně se dotýkají života každého z nás. Stanovení daňové politiky patří k základům suverenity jednotlivých států, v současné době však v rámci globalizace a integrace jednotlivých ekonomik dochází k určitému omezení tohoto suverénního práva ve prospěch integračních seskupení.

Jedním z nejvýznamnějších integračních celků je Evropská unie. Členským státem Evropské unie je od roku 2004 i Česká republika, což s sebou přináší řadu výhod, ale i mnoho povinností. Daňová politika nemůže být nadále prováděna zcela libovolně, jednou z povinností členských států je povinnost harmonizace vnitřního zákonodárství s právním řádem Společenství. Opatření přijímaná na úrovni evropských institucí se promítají do vnitrostátních právních řádů členských států a přináší tak změny do života každého z nás.

Cílem této práce je popsat a analyzovat spolupráci členských států a harmonizační proces v daňové oblasti v rámci Evropské unie. Zaměřuji se především na oblast nepřímých daní, které mají největší význam pro fungování společného trhu, z nich bude největší pozornost věnována dani z přidané hodnoty. Mou snahou bylo poskytnout celkový pohled na harmonizační aktivity v této oblasti v Evropské unii, včetně zhodnocení přínosů a negativ harmonizace daní, popisu jednotlivých nástrojů, východisek k harmonizaci používaných a zhodnocení stavu, který byl prozatím dosažen. Z pohledu občana členského státu jsem se zaměřila i na promítnutí harmonizačních ustanovení do právních řádů členských států, zejména České republiky. Mým cílem

---

<sup>1</sup> Pojmy Evropská unie a Evropská společenství nejsou naprostá synonyma. Jako Evropská společenství označujeme souhrnně tři nadstátní organizace založené na základě mezinárodních smluv – Evropské společenství uhlí a oceli, Evropské hospodářské společenství a Evropské společenství pro atomovou energii.

Evropská unie je označení pro celek vytvořený členskými státy Evropských společenství, zavedený Maastrichtskou smlouvou. Evropská unie není mezinárodní organizací, neboť na rozdíl od Evropských společenství nedisponuje právní subjektivitou. Evropská unie nenahrazuje Evropská společenství, oba celky existují paralelně. Působnost Evropské unie je stanovena širěji, neboť kromě působnosti Evropských společenství zahrnuje další dva pilíře – zahraniční politiku a vnější bezpečnost a vnitřní bezpečnost a justici.

Vzhledem k tomu, že Evropská společenství i Evropská unie mají totožnou členskou základnu a budu se zde pohybovat v rámci společného prvního pilíře, používám oba termíny zástupně.

naopak není věnovat se příliš podrobnému popisu jednotlivých harmonizačních ustanovení a jejich souladu či nesouladu s českou právní úpravou.

V úvodní kapitole vymezuji základní pojmy používané v této diplomové práci – daně, jejich charakteristiku, funkce a klasifikaci. Největší pozornost je věnována daním nepřímým. V kapitole následující jsem se pokusila vymezit obsah pojmů harmonizace a konkurence a porovnat jejich působení, výhody a nevýhody v daňové oblasti. Postupně přecházím k popisu daňové politiky Evropské unie a jejím aktivitám ve společné úpravě daní, včetně rozboru nástrojů používaných evropskými institucemi a jejich aplikací v členských státech.

Podrobněji se potom zaměřuji na harmonizační proces v oblasti daně z přidané hodnoty, spotřebních daní, daňové administrativy a spolupráce členských států v boji proti daňovým únikům a podvodům, tedy oblastí, kde se harmonizační proces uplatnil nejvýrazněji. U většiny z těchto okruhů se snažím vždy alespoň v hrubých rysech nastínit, jak se úprava přijatá na úrovni nadnárodní promítla do právního řádu České republiky.



# 1. Daně, jejich funkce a klasifikace

Základním pojmem, který ve své práci používám, je daň, proto bych se na začátku chtěla pokusit o jeho stručné vymezení a charakteristiku.

## 1.1 Charakteristika daní a jejich funkce

Daně patří spolu s poplatky a cly k významným příjmům veřejných rozpočtů. Daň může být definována jako povinná, zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu. Mezi charakteristické znaky daní patří neúčelovost, nenávratnost a neekvivalentnost – zdaňovaným subjektům není poskytováno žádné ekvivalentní protiplnění.<sup>2</sup> Daně jsou zpravidla platby pravidelně se opakující v časových intervalech nebo při stejných okolnostech. Právě svou periodicitou a neekvivalentností se odlišují od poplatků, které můžeme chápat jako částečnou úhradu nákladů spojených s činností státních orgánů nebo s poskytnutím určitého oprávnění poplatníkovi.

K základním a historicky nejstarším funkcím daní patří především funkce fiskální. Daně slouží k získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, které jsou následně používány k úhradě celospolečenských potřeb. Fiskální funkce svou povahou prolíná všechny funkce uvedené níže. Daně dále plní i funkci alokační, která se uplatňuje v okamžiku, kdy trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Redistribuční funkce je důležitá proto, že lidé nepovažují rozdělení důchodů a bohatství, vzniklých fungováním trhu, za spravedlivé. Její podstatou je přesun části důchodů a bohatství od bohatších jedinců k chudším.

Stabilizační a stimulační funkci daní lze využít při zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability.<sup>3</sup> Na tuto funkci daní se mohou samozřejmě objevovat odlišné názory podle toho, zda se kloníme na stranu zastánců tržního mechanismu či státních zásahů. Odpůrci této role fiskální politiky mluví dokonce o tom, že právě snaha po stabilizaci je příčinou, která vyvolává nestabilitu.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Kubátová, K. Vítek, L. Daňová politika-Teorie a praxe. Praha: CODEX Bohemia, s.r.o. 1997, str. 2  
Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, str. 188

<sup>3</sup> Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s., 2005, str. 16-17

<sup>4</sup> Tamtéž

*Právě stabilizační a stimulační funkce daní má, podle mého názoru, vliv na přístup států k harmonizačnímu procesu daňových systémů, neboť je pochopitelné, že se státy nechtějí ani v zájmu integrace vzdát svého nástroje k vyrovnávání výkyvů a podpoře růstu národní ekonomiky. Vzhledem k tomu, že se ekonomika v různých státech vyvíjí v odlišných cyklech, je samozřejmě složité využít stabilizační funkci daní v rámci celé Evropské unie. Zachování možnosti použít tento fiskální nástroj je pro státy důležité o to více, že po přijetí společné měny ztrácí možnost zasahovat do vývoje ekonomického cyklu prostředky monetární politiky.*

## **1.2 Základní prvky právní konstrukce daní**

K základním prvkům daňově právního vztahu řadíme subjekty daně, objekt daně, daňový základ, daňovou sazbu a někdy též splatnost daně.<sup>5</sup>

Zavázanými subjekty daně jsou poplatník daně, což je osoba, která je povinna daň platit; plátcé daně, který pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí daň vybranou od poplatníků nebo poplatníkům sraženou; a popřípadě daňový ručitel. Oprávněným subjektem je příslušný správce daně.

Objektem (předmětem) daně je hospodářská skutečnost, na jejímž základě je možné uložit poplatníkovi daňovou povinnost. Předmětem daně může být určitá věc, úkon, příjem nebo majetek, který je východiskem pro stanovení daňového základu.

Základ daně představuje určitým způsobem specifikovaný předmět daně, který slouží k vyměření konkrétní daně. Podle toho, zda je základ daně vyjádřen v peněžních či nepeněžních jednotkách rozlišujeme daně specifické a valorické.

Daňová sazba je měřítko, pomocí něhož se daň z daňového základu stanoví. Sazby daně lze rozdělit na pevné a poměrné. Pevná daňová sazba je určena pevnou částkou bez ohledu na hodnotové vyjádření daňového základu. Poměrná sazba je zpravidla stanovena jako určité procento vyjadřující poměr daně k daňovému základu. Je-li daň vyměřována z různě vysokých základů stejnou procentní částkou, hovoříme o sazbě lineární. Zvyšují-li se procenta sazby se zvýšením daňového základu, jedná se o sazbu progresivní, a to buď progresivně klouzavou či progresivně stupňovitou.

*Osobně se ztotožňuji s názorem, že k základním prvkům daňově právního vztahu patří i splatnost daně, tj. okamžik, ke kterému je poplatník podle právního předpisu*

---

<sup>5</sup> Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, str. 193

*povinen splnit příslušnou daňovou povinnost. Daňová povinnost poplatníků musí být formulována určitě co do způsobu určení, výše i doby vymezené k jejímu splnění, aby bylo možné objektivně posoudit její případné porušení a vyvodit z něj právní následky v podobě sankcí.*

Kromě základních prvků mohou daňově právní vztahy obsahovat i další náležitosti, jako zvýšení a snížení daně či daňového základu, osvobození od daně, daněproště minimum či minimální daň.<sup>6</sup>

### **1.3 Klasifikace daní**

Daně lze třídit z několika různých hledisek a klasifikace se často liší podle autorů. K jednomu z nejzákladnějších a obecně přijímaných patří třídění na daně přímé a nepřímé, které je stěžejní i pro mou diplomovou práci.

Daně přímé platí poplatník na úkor vlastního důchodu a postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku. Daňová povinnost v případě přímých daní nelze přenést na jiný subjekt. K přímým daním patří především daně z důchodu, daně majetkové a případně též daně paušální.

Nepřímé daně postihují příjem při jeho upotřebení a plátce daně je zpravidla osobou odlišnou od subjektu, jehož příjem je daní skutečně zatížen. Jedná se především o daně uvalované na spotřebu, které hradí výrobce nebo prodejce z objemu své produkce či svých prodejů. Daň je přenášena prostřednictvím zvýšení ceny z výrobce či prodejce na spotřebitele.<sup>7</sup> Mezi daně nepřímé řadíme daně ze spotřeby a obratu, daň z přidané hodnoty a podle některých autorů také cla.<sup>8</sup>

*Tento způsob třídění se zdá jako vyhovující k rozřazení daní z příjmů a daní spotřebních. Může se však stát problematickým v okamžiku, kdy bychom ho chtěli použít na další kategorie, které jsou k daním někdy přiřazované, např. na příspěvky na sociální a zdravotní pojištění. Ty by potom bylo možné považovat za přímé i nepřímé podle toho, zda je platí zaměstnanec či zaměstnavatel. Pro účely mé diplomové práce, kde používám pojem daň v užším smyslu, lze toto dělení považovat za vyhovující a pojem nepřímé daně budu dále používat pro daň z přidané hodnoty a daně spotřební.*

---

<sup>6</sup> Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, str. 193

<sup>7</sup> Tamtéž, str. 191

<sup>8</sup> Kubátová, K. Vítek, L. Daňová politika-Teorie a praxe. Praha: CODEX Bohemia, s.r.o. 1997, str. 2

Podle vztahu k platební schopnosti poplatníka lze třídit daně na osobní, mající vztah ke konkrétnímu poplatníkovi a zohledňující jeho platební schopnost; a daně in rem, které se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka.<sup>9</sup>

Podle dopadu daní můžeme rozdělit daně na proporcionální, progresivní a regresivní. U daní proporcionálních se míra zdanění s růstem důchodu daňového poplatníka nemění. U daně progresivní s růstem důchodu míra zdanění roste, u daní regresivních s růstem důchodu míra zdanění naopak klesá.

S ohledem na vztah mezi velikostí daně a velikostí daňového základu dělíme daně na paušální, stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu; daně specifické stanovené podle množství naturálních jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu; a daně ad valorem vycházející z ceny zdaňovaného základu.<sup>10</sup>

K dalším tříděním patří rozlišení daní z hlediska předmětu na daně majetkového typu a daně důchodového typu, podle techniky ukládání daňových povinností na daně katastrové a daně tarifní nebo podle vzájemné kombinace na daně analytické a syntetické. Podle periodicity vzniku lze daně dělit na daně pravidelně se opakující a daně případové, podle daňového určení pak na daně celostátní (republikové) a komunální (místní).<sup>11</sup>

Vzhledem k tomu, že klasifikace daní je důležitá pro sjednocení metodiky, statistické účely a umožnění komparace daňového zatížení v jednotlivých státech, zabývají se klasifikací daní i některé mezinárodní organizace jako OECD, OSN či Mezinárodní měnový fond. Daňová klasifikace OECD rozděluje daně do šesti hlavních skupin a dalších podskupin. Šest hlavních skupin představují daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů, příspěvky na sociální zabezpečení, daně z mezd a pracovních sil, daně majetkové, daně ze zboží a služeb a daně ostatní.

## ***1.4 Nepřímé daně***

Jak jsem již krátce uvedla výše, nepřímé daně jsou charakteristické tím, že se spojují s příjmem až při jeho upotřebení. Do veřejného rozpočtu odvádí daň výrobce či obchodník, ale prostřednictvím zvýšení ceny výrobku přenáší daňovou zátěž na spotřebitele. V rámci nepřímých daní rozlišujeme dvě základní skupiny – daně

---

<sup>9</sup> Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s., 2005, str. 31

<sup>10</sup> Tamtéž, str. 32

<sup>11</sup> Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, str. 191-192

všeobecné neboli daně z prodejů (obratů), včetně daně z přidané hodnoty, a daně selektivní neboli vlastní spotřební daně, někdy nazývané též akcízy.

Všeobecné spotřební daně (daně z prodejů) mají až na stanovené výjimky postihovat všechny výdaje spotřebitelů. Jejich všeobecný charakter spočívá v tom, že se vztahují na všechny druhy prodeje. V rámci klasifikace daní spadají do kategorie daní in rem, neboť jsou uvalovány na zboží bez ohledu na majetkové a jiné poměry poplatníků. Jedná se o daně ad valorem, neboť jsou stanoveny procentní částí z ceny prodávaného zboží. V rámci daní z prodeje rozlišujeme daně jednorázové (jednofázové) a daně vícerázové (vícefázové).<sup>12</sup>

Jednorázové daně se odvádí z každého výrobku pouze jednou na určeném stupni zpracování. Podle stupně zpracování, na kterém se platí, rozdělujeme daně z maloobchodního obratu, z velkoobchodního obratu a daň výrobkovou, uloženou na převod zboží mezi výrobcem a velkoobchodem.

Daně z prodejů ukládané na každém stupni zpracování mohou být duplicitní (kaskádovité) či neduplicitní. U daní duplicitních dochází ke zdaňování výrobku u každého ze zpracovatelů a tito zpracovatelé nemají možnost odečíst si od daňového základu hodnotu inputů (materiálů, polotovarů, investic, použitých služeb). V rámci tohoto zdanění tak dochází k mnohonásobnému zdanění každého produktu. Daňové zatížení v kumulativním kaskádovém systému roste přímo úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce, výrobci a distributoři proto vytvářejí integrace, jejichž prostřednictvím mohou ovlivnit výšku daňového zatížení a celý systém pak vede k deformaci tržního prostředí. Ve snaze odstranit tento nedostatek kaskádovitých daní dochází k zavádění daně vícerázové, tzv. daně z přidané hodnoty, která je charakteristická svou neutralitou, tedy rovnoměrným zatížením všech výrobků a služeb.

#### **1.4.1 Daň z přidané hodnoty**

Nejvýznamnější nepřímou daní je daň z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty odstraňuje duplicitu zdanění tím, že zdanění podléhá pouze tzv. přidaná hodnota, tedy přínos subjektu na daném stupni zpracování k hodnotě zboží či služeb. Plátce daně má nárok odečíst si od své daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatil svým dodavatelům na vstupu. K určení přidané hodnoty používají státy nepřímou rozdílovou

---

<sup>12</sup> Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI Publishing, s.r.o. 2003, str. 216-218

metodu, která identifikuje přidanou hodnotu jako rozdíl mezi outputy a inputy a daň je následně určena odečtením daně z celkových inputů od daně z celkových outputů za určité období.<sup>13</sup> Plátce daně si může odpočítat daň zaplacenou na vstupu při nákupu zboží a do veřejného rozpočtu se odvádí pouze saldo daně zaplacené na vstupu a daně uplatněné na výstupu.

Daň z přidané hodnoty je daní neutrální, neboť podíl daně v konečné spotřebitelské ceně je shodný ve všech výrobcích a službách a nediskriminuje tak výrobky s vyšším počtem stupňů zpracování jako daně kaskádovité. Výhodou daně z přidané hodnoty je i poskytování lepší ochrany proti vzniku daňových úniků, neboť všechny zúčastněné subjekty mají zájem na vystavení daňového dokladu, který je podkladem pro odvod nebo odpočet daně. DPH zároveň umožňuje i lepší zdanění služeb a zpravidla umožňuje státům dosáhnout vyšších výnosů ze zdanění spotřeby.

Daň z přidané hodnoty má však samozřejmě i své stinné stránky. Nejčastějším argumentem proti jejímu zavedení bývá administrativní náročnost přechodu na její systém, ale i jejího fungování.<sup>14</sup> Subjekty daně musí být registrovány, množství plátců je u DPH vyšší než u jednorázových obrátových daní. DPH zároveň vyžaduje náročnější systém účetnictví, umožňující započtení inputů. Problém při zavádění DPH samozřejmě vyvstává se započtením dříve zakoupených výrobních zařízení. Někdy je DPH spojována i s nebezpečím zvýšení inflace. Inflační efekt DPH však nelze brát za empiricky prokázaný.<sup>15</sup>

Ve většině zemí jsou používány dvě či více různě vysokých sazeb DPH. Důvodem pro zavádění snížených sazeb DPH je především omezení regresivního dopadu daně u výrobců a služeb základní potřeby. Zároveň je praktické zatížit nižší sazbou služby, které se dani z přidané hodnoty často vymykají, neboť se tím snižuje touha jejich poskytovatelů po daňovém úniku.

#### **1.4.2 Spotřební daně**

Vlastní spotřební daně neboli akcízy se vyznačují svým selektivním charakterem. Stát jimi zatěžuje pouze úzkou skupinu vybraných výrobců. Předmětem spotřebních daní je typicky tabák, alkoholické nápoje a uhlovodíková paliva a maziva.

---

<sup>13</sup> Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI Publishing, s.r.o. 2003, str. 217

<sup>14</sup> Tamtéž, str. 225

<sup>15</sup> Podrobně tamtéž, str. 226

Někdy však zatěžují i netradiční zboží jako cukr, cement, barviva, kosmetiku atd. V rozvojových zemích bývají uvalovány často na zboží považované za luxusní.

Na rozdíl od daně z přidané hodnoty jsou akcízy vybírány jednorázově u výrobce či dovozce. Patří mezi daně specifické, neboť jsou zpravidla stanoveny pevnou částkou na jednotku množství vyjádřenou v kusech či jiných fyzických jednotkách.

K hlavním důvodům pro zdanění vybraných druhů zboží a služeb patří především přínos spotřebních daní pro státní rozpočet. Spotřební daně představují významný výnos veřejných rozpočtů, díky poměrně nízké pružnosti poptávky po jimi zatěžovaných výrobcích jde o velmi dobře odhadnutelný a stabilní zdroj příjmů. Dalším úkolem spotřebních daní je omezit spotřebu výrobků, které jsou na základě společenského konsensu považovány za škodlivé a jejichž spotřeba negativně ovlivňuje zdravotní stav obyvatelstva nebo poškozují životní prostředí.<sup>16</sup>

*Tyto dva úkoly se však na první pohled vylučují – pokud totiž spotřební daně naplní své očekávání a dojde v důsledku jejich zavedení ke snížení spotřeby zdaněného zboží, dojde samozřejmě na druhé straně i ke snížení příjmů státního rozpočtu plynoucího z těchto daní. Osobně v odhadu nakolik spotřební daň skutečně odradí uživatele od koupě těchto „škodlivých výrobků“ zůstávám spíše skeptická. Tento efekt se podle mého názoru dostaví až při výrazně vyšších daňových sazbách, které mají za následek nižší spotřebu a menší daňový výnos.*

## **1.5 Daňová soustava České republiky**

Daňovou soustavu státu tvoří souhrn daní platných v příslušném státě. Daňová soustava České republiky vychází ze zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, který byl zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Přímé daně představují v soustavě ČR jednak daně z příjmů, a to daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob. Tyto daně řadíme k přímým daním důchodového typu a jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. K přímým daním majetkového typu v daňové soustavě ČR patří daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací, a daň z převodu nemovitostí. Jejich

---

<sup>16</sup> Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI Publishing, s.r.o. 2003, str. 232

úprava je obsažena v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zvláštní postavení má daň silniční zavedená zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

Nepřímé daně jsou v naší daňové soustavě reprezentovány daní z přidané hodnoty a daněmi spotřebními. Úpravu daně z přidané hodnoty zakotvuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Selektivní spotřební daně z minerálních olejů, z lihu, z piva, z vína a meziproductů, a z tabákových výrobků jsou souhrnně upraveny v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.

Od 1. ledna 2008 byly do daňové soustavy ČR zákonem č. 261/2007 Sb. zavedeny také tzv. ekologické daně,<sup>17</sup> které představuje daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. *Vzhledem k tomu, že jde o nový typ daní, zavedených do naší daňové soustavy, zdá se mi nevhodné, aby tyto daně byly upraveny v rámci novelizačního zákona mezi mnoha různorodými ustanoveními. Systematičtější by podle mého názoru bylo upravit tyto daně samostatným zákonem, popřípadě zapracovat jejich úpravu do zákona o daních spotřebních, ke kterým mají svou povahou nejblíže.*

Obecným předpisem, který stanoví práva a povinnosti daňových subjektů a upravuje proces daňového řízení, je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

---

<sup>17</sup> Někdy nazývané též energetické daně



## 2. Daňová konkurence, koordinace a harmonizace

V současné době dochází ke globálnímu propojování trhů, ekonomik a tím i daňových systémů. Vztahy daňových systémů jednotlivých států či jejich uskupení mohou fungovat na různých principech od vzájemné daňové konkurence přes daňovou koordinaci až po harmonizaci daňových systémů a jednotlivých daní. Tato kapitola má za úkol definovat a popsat jednotlivé formy vzájemného působení a zhodnotit přínosy i negativa jednotlivých z nich.

### 2.1 Daňová konkurence

Daňovou konkurenci lze definovat jako snahu států přilákat mobilní daňové základy zvyšováním atraktivity daňového systému země formou výhodnějších daňových režimů, založených na snižování sazeb nebo různých formách preferencí.<sup>18</sup> K soutěži mezi daňovými systémy dochází především v oblasti mobilních základů daně, kterými jsou příjmy z finančního kapitálu, zisky společností, osobní důchody jednotlivců, základ daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Konkurence se naopak příliš netýká zdanění majetkových daní.

Evropský komisař pro daně a celní unii László Kovács rozlišuje daňovou konkurenci na „správnou“ a „škodlivou“.<sup>19</sup> Za „správnou“ či „prospěšnou“ označuje daňovou konkurenci v rámci celkové úrovně daňového zatížení v členských státech, v jejímž rámci schvaluje možnost národních vlád navrhnout daňový systém tak, aby vyhovoval preferenci jejich voličů a přitahoval zahraniční investory. Jako „škodlivou“ a tudíž nepřijatelnou označuje daňovou soutěž, která se soustředí na přetahování zahraničních daňových základů a chrání přitom národní trh. Mezi správnou a škodlivou daňovou soutěží vymezuje ještě jakousi „šedou“ či „spornou“ oblast, kde by měla Evropská unie věnovat pozornost především úpravě bankovního tajemství při předávání daní se týkajících informací.

---

<sup>18</sup> Láchová, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s. 2007, str. 10

<sup>19</sup> László Kovács. Tax harmonisation versus tax competition in Europe. Conference „Tax harmonisation and legal uncertainty in Central and Eastern Europe“, Vienna, October 20, 2005 (vlastní překlad) [http://ec.europa.eu/commission\\_barroso/kovacs/speeches/tax\\_harmonisation-competition.pdf](http://ec.europa.eu/commission_barroso/kovacs/speeches/tax_harmonisation-competition.pdf) - citováno dne 12. 1. 2009

Daňovou konkurenci obecně nelze tedy jednoznačně označit za prospěšnou či škodlivou. Jako taková má mezi odborníky mnoho zastánců i odpůrců, jejichž argumenty si mnohdy protirečí. O jejich kladech i záporech pojednávám níže v rámci porovnání s harmonizací v daňové oblasti.

## **2.2 Daňová koordinace**

Mezinárodní spolupráce v daňové oblasti lze podle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů rozdělit na daňovou koordinaci, daňovou aproximaci a daňovou harmonizaci.<sup>20</sup>

Prvním stupněm sblížení daňových systémů je daňová koordinace. Jedná se především o vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů.<sup>21</sup> Daňová koordinace obecně zahrnuje jakékoliv přizpůsobení daňového systému jednoho státu daňovému systému státu druhého, a v jejím rámci dochází především k doporučování novelizací daňových zákonů a zajišťování výměny dat daňových rezidentů jednotlivých států. Podle D. Nerudové dělíme daňovou koordinaci na smluvní a spontánní.<sup>22</sup>

Smluvní daňová koordinace označuje smluvní vyjednávání států, při kterém dochází k uzavírání smluv zavazujících státy k určitému způsobu chování. Jedním z příkladů je například uzavírání mezinárodních dohod o zamezení dvojího zdanění.

Ke spontánní daňové koordinaci dochází naopak jednostranně v důsledku daňové soutěže. V rámci Evropské unie lze za spontánní koordinaci považovat snižování nominálních národních sazeb daně z korporátních příjmů.

Pro mezistupeň mezi daňovou koordinací a harmonizací je někdy používán termín aproximace daňových systémů, symbolizující jejich vzájemné přiblížení.

## **2.3 Daňová harmonizace**

Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladění národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup> Široký, J. Daně v Evropské unii. 2. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s. 2007, str. 26

<sup>21</sup> Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI Publishing, s.r.o. 2003, str. 155

<sup>22</sup> Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, str. 19

<sup>23</sup> Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s. 2005, str. 87

Harmonizaci lze třídit dle různých kritérií na určité druhy. Z hlediska toho, do jaké míry dochází k harmonizaci daňového systému jako celku, rozlišujeme harmonizaci celkovou, při které jsou harmonizována všechna ustanovení daňového systému, naopak při harmonizaci dílčí dochází k harmonizaci pouze vybraných ustanovení. Harmonizovat lze jak konstrukci daní, tak jejich správu.

V procesu harmonizace daně můžeme rozlišovat tři fáze: v první fázi dochází k výběru daně, která má být harmonizována. V druhé fázi dochází k harmonizaci daňového základu a ve fázi závěrečné k harmonizaci daňové sazby. Není ovšem podmínkou, aby v rámci harmonizace určité daně došlo vždy k naplnění všech tří fází. Dokud se tak ale nestane, nelze oblast příslušné daně označit za plně harmonizovanou.

Z hlediska teritoriálního rozlišuje D. Nerudová harmonizaci vertikální a horizontální.<sup>24</sup> O vertikální harmonizaci se jedná v případě harmonizace daňových systémů v rámci různých stupňů státní samosprávy, například harmonizaci národního daňového systému s federálním daňovým systémem. V případě harmonizace systémů členských států Evropské unie jde o harmonizaci horizontální, neboť dochází k harmonizaci národních daňových systémů navzájem.

V rámci Evropské unie hovoříme o harmonizaci především ve spojitosti se zavedením a fungováním jednotného trhu. S ohledem na prostředky, jimiž lze jednotného trhu dosáhnout, rozlišujeme harmonizaci pozitivní a negativní.<sup>25</sup> Při pozitivní harmonizaci dochází k přibližování národních daňových systémů států prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů. K negativní harmonizaci dochází v souvislosti s činností Evropského soudního dvora, kdy na základě daňové judikatury Evropského soudního dvora dochází k přijímání určitých opatření v národních daňových systémech. Vzhledem k tomu, že v rozhodnutích ESD není stanoven postup pro změnu daňových ustanovení a nedochází tak k vytváření stejných pravidel ve všech členských státech, nelze však tento postup považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu.

Daňovou harmonizaci lze dále rozlišit na harmonizaci přímou, kterou se rozumí klasický harmonizační proces sbližující daňová ustanovení přímo prostřednictvím daňových směrnic, a harmonizaci nepřímou, kterou chápeme jako snahu o dosažení

---

<sup>24</sup> Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, str. 18

<sup>25</sup> Tamtéž, str. 17

harmonizace daňových ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva, např. obchodního práva a účetnictví.<sup>26</sup>

## **2.4 Přínosy a negativa daňové harmonizace a daňové konkurence**

Daňovou konkurenci nelze chápat jako pouhý protipól daňové harmonizace. Jak jsem popsala výše, daňová konkurence i daňová spolupráce se mohou vyskytovat v několika různých stupních a formách. Nelze tedy jednoznačně označit jednu z nich za správnou či špatnou, koordinace i harmonizace daní s sebou přináší různá pozitiva i negativa a argumenty ve prospěch jedné většinou figurují jako protiargumenty u druhé a naopak.

Konkurence je obecně přijímána kladně na trhu zboží a služeb, neboť nutí prodávající nabízet kvalitnější a levnější výrobky a spotřebitelům poskytuje možnost volby. Tržní mechanismus přirovnává Adam Smith k jakési „neviditelné ruce trhu“, díky které jednotlivec sledující vlastní prospěch přispívá k výsledkům prospěšným pro společnost jako celek.<sup>27</sup> Podle některých autorů funguje podobný tržní mechanismus i v oblasti daní a konkurence mezi státy je analogií konkurenci mezi výrobky, pracuje ve prospěch daňových poplatníků a nutí státy k větší efektivnosti vlády.<sup>28</sup>

*Podle mého názoru určitý lze určité aspekty tržního mechanismus v oblasti veřejných financí skutečně rozeznat. Z pohledu daňového poplatníka přináší konkurence jednoznačnou výhodu možnosti vybrat si zemi s nejvýhodnějšími podmínkami pro jeho podnikání. Stát má možnost zvolit si svou daňovou politiku, chce-li čelit daňové konkurenci, má možnost příliš vysoké daňové sazby odrazující podnikatele snížit. Daňová konkurence tak vytváří tlak na globální snižování daní. Nejsem však zcela přesvědčena o opodstatněnosti námítky některých autorů, že toto snižování může zajít až pod únosnou mez a nebezpečně omezit veřejné výdaje, neboť situace, že by státy snižovaly daňovou zátěž až na nulovou nebo pro ně výrazně nevýnosnou úroveň, se mi jeví nereálná. Ohledně vlivu konkurence na snižování vládních výdajů jsem tedy spíše toho názoru, že daňová konkurence vede vlády k zodpovědné politice a podporuje ekonomický růst.*

---

<sup>26</sup> Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, str. 16

<sup>27</sup> Smith, A. Pojednání o podstatě a původu a bohatství národů. Praha: Liberální institut, 2001, str. 389

<sup>28</sup> Mach, P. Daňová konkurence musí být zachována. CEP 29/2004, publikováno 8. 9. 2004

<http://cepin.cz/cze/clanek.php?ID=518> – citováno dne 2. 2. 2009

Podle odpůrců daňové konkurence naopak trh v oblasti veřejných financí selhává. Daňový poplatník nedostává za své plnění ekvivalentní protihodnotu, nemá proto zvláštní zájem platit v určité zemi daně, i když tam využívá veřejných služeb. Konkurence v daňové oblasti pak, namísto snižování celkových výdajů na výběr daní a poskytování veřejných služeb a optimalizace jejich množství a struktury, vede k neúměrné restrikci veřejného sektoru a poddimenzování funkce státu.<sup>29</sup>

Mezi dalšími negativy daňové soutěže lze uvést, že daňová soutěž zvyšuje daňové zatížení nemobilních faktorů a vede k přesunu daňového zatížení z kapitálu na práci, k nevhodné struktuře vládních výdajů a neefektivnímu poskytování veřejných služeb.<sup>30</sup>

Zastánci daňové harmonizace vychází z přesvědčení, že tato umožňuje lepší možnost využití jednotného trhu a usnadňuje volný pohyb zboží. Přínos harmonizace v oblasti daní je spatřován v omezení daňových úniků.<sup>31</sup> *Podle mého mínění je skutečně v případě odmítnutí harmonizace možnost daňových úniků v rámci jednotného trhu větší. Na základě tohoto argumentu lze tedy jednoznačně podporovat harmonizaci v oblasti spolupráce daňových správ.*

Harmonizace vede ke stanovení vyšších daňových sazeb, neboť zde nedochází ke konkurenčnímu tlaku jednotlivých států. To může mít hned několik nepříjemných dopadů. Zaprvé může v důsledku vyšších daňových sazeb dojít ke snížení výnosů harmonizované daně, čímž mohou být ohroženy rozpočtové příjmy členských států. Za druhé mohou příliš vysoké sazby ohrozit konkurenceschopnost Evropské unie jako celku, neboť povedou k přesunu produkce a služeb mimo území členských států. Vyšší daňové sazby zároveň zpomalují ekonomický růst.

Z pohledu členských států s sebou daňová harmonizace přináší jako negativum ztrátu jejich fiskální autonomie. Vlády členských států se v rámci „Eurozóny“ vzdaly kontroly nad měnou a kontroly nad inflací, tedy dvou ze tří hlavních nástrojů regulace hospodářství, role národních centrálních bank je omezena pravomocemi Evropské centrální banky. Možnost stanovit daňové sazby je tedy jediným nástrojem, jenž

---

<sup>29</sup> Láchová, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s. 2007, str. 11

<sup>30</sup> Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, str. 22-25

<sup>31</sup> Kubátová, Květa. Daně – konkurence nebo harmonizace? Seminář „Daňová harmonizace vs. Daňová konkurence, 13. 1. 2004, Autoklub, publikováno 28. 2. 2005 <http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466> – citováno dne 22. 2. 2009

členským státům zbyl a jenž mohou využít ke zmírnění cyklických výkyvů. Jednotně stanovené sazby nemohou zohlednit specifika a potřeby všech jednotlivých členských států. Zákonitě tedy dochází k poškozování některých z nich.

Se ztrátou možnosti členských států určovat samostatně svou daňovou politiku a stanovit daňové sazby vyvstává i otázka, zda je v tomto ohledu zachována dostatečná míra demokracie z pohledu jednotlivých voličů. Podle britského premiéra Tony Blaira by daňová politika měla být věcí státní suverenity. Pokud by bylo zdaňování předepisováno centrálně, ztratil by politický život v členských zemích smysl, zdaňování by již nemohlo odrážet voličské preference.<sup>32</sup>

*Podle mého názoru nelze jednoznačně obecně rozhodnout, zda je správné daně harmonizovat či ponechat systémy daňové konkurenci. Při hledání odpovědi na tuto otázku je nezbytné vždy zkoumat dopad jedné či druhé alternativy v konkrétních oblastech zdanění. Harmonizace daní může členským státům a fungování jednotného trhu přinést určitá pozitiva, nelze však přehlížet její negativní aspekty a vždy je velmi důležité stanovit její správnou míru, tedy do jakých podrobností má být legislativa jednotlivých členských států harmonizována.*

---

<sup>32</sup> Tony Blair. Hospodářské noviny 7. 11. 2003. Citováno z Mach, P. Daňová konkurence musí být zachována. CEP 29/2004, publikováno 8. 9. 2004  
<http://cepin.cz/cze/clanek.php?ID=518> – citováno dne 2. 2. 2009

### **3. Daňová politika v Evropské unii**

Daňová politika patří v Evropské unii k velmi citlivým oblastem, neboť ovlivňuje výši příjmů státních rozpočtů i kupní sílu obyvatelstva členských států. Pravomoc stanovit a vybírat daně patří k nejdůležitějším pravomocem států a daňová politika tak náleží k základům státní suverenity. Tato autonomie je zachována i v Evropské unii a daňové a rozpočtové právo zůstává výsadou národních parlamentů. Harmonizace daní nepatří k hlavním a samostatným cílům a úkolům Evropských společenství, jak jsou vypočteny v člancích 2 a 3 Smlouvy o založení ES.

Daňová politika je však spojena s ostatními politikami Společenství, především s politikou hospodářskou, a s fungováním vnitřního trhu. S ohledem na skutečnost, že daně jsou faktorem způsobilým být překážkou základních svobod a tím zasahovat do fungování jednotného trhu, vyžaduje se od členských států spolupráce i v této oblasti, ať už formou nutné výměny informací, koordinace či harmonizace daňových systémů.

V otázce daní hraje důležitou roli zásada subsidiarity. Podle článku 5 SES Společenství jedná v mezích pravomocí svěřených mu smlouvou a cílů v ní stanovených. V oblastech, které nespádají do výlučné pravomoci, Společenství vyvíjí činnost jen potud, pokud cílů zamýšlené činnosti nemůže být uspokojivě dosaženo členskými státy, avšak může jich být co do rozsahu či účinků navrhované činnosti lépe dosaženo Společenstvím. Činnost Společenství tedy nemá překročit rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cílů Smlouvy o založení ES. V daňové oblasti jsou tak harmonizační opatření oprávněna pouze tehdy, pokud jsou nutná pro fungování vnitřního trhu. Zda a nakolik je však sjednocení daní pro fungování vnitřního trhu nezbytné je podle mého mínění otázka diskutabilní, odpověď na ní se pokouším nalézt v průběhu této práce.

#### ***3.1 Vývoj harmonizačního procesu v EU***

Základy evropské integrace byly položeny uzavřením třech základních smluv – Smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli podepsané šesti zakládajícími státy roku 1951 v Paříži a Smlouvy o založení Evropského společenství pro atomovou energii spolu se Smlouvou o založení Evropského hospodářského společenství uzavřenými v Římě o 6 let později. Všechny tyto smlouvy byly uzavřeny pomocí

ústavních mechanismů členských států a jedná se o smlouvy mezinárodního práva veřejného. Původní smlouvy byly později pozměněny prostřednictvím Jednotného evropského aktu v roce 1986, Maastrichtské smlouvy z roku 1992, Amsterodamské smlouvy z roku 1997 a Smlouvy z Nice z roku 2001. Zároveň došlo k přejmenování Evropského hospodářského společenství s účinností na Evropské společenství.

Spolupráce v oblasti daní byla zakotvena již v zakládajících smlouvách Evropského společenství a s prohlubováním integrace vnitřního trhu můžeme pozorovat tendence k jejímu rozšiřování. Rozdílné systémy zdanění tedy prokazatelně ovlivňují efektivní fungování vnitřního trhu. Daňové překážky lze identifikovat zejména u nepřímých daních, které se jako dávky vztahující se k produktu či službě mohou bezprostředně promítnout do ceny, čímž mohou negativně ovlivňovat volný pohyb zboží a služeb. Většina harmonizačních snah proto od počátku směřuje do oblasti daní z obratu a spotřebních daní.

V roce 1985 došlo k přijetí Bílé knihy dokončení vnitřního trhu,<sup>33</sup> která měla sloužit jako vodítko k odstranění fyzických, technických a daňových překážek, které bránily dovršení jednoty trhu mezi členskými státy. V daňové oblasti bylo jako cíl vymezeno, aby daňové systémy členských zemí zajistily podnikatelům prosperitu a výhody plynoucí z členství, podporovaly vnitřní investice a zaměstnanost. Zároveň však bylo nutné čelit nelegálním daňovým transakcím, vyhýbání se placení daní a daňovým podvodům.<sup>34</sup> Daňové překážky obchodu mezi členskými státy byly spatřovány především v nepřímém zdanění.

Bílá kniha nebyla závazným právním aktem, ale úkoly v ní stanovené dostaly právní podobu přijetím Jednotného evropského aktu v roce 1987. Vnitřní trh zde byl definován jako prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu<sup>35</sup> a podle Jednotného evropského aktu měl být přijat do 31. 12. 1992.

Přesto, že v té době byla již ve většině států zavedena daň z přidané hodnoty, sazby této daně v jednotlivých státech se velmi rozcházely. Bylo tudíž vhodné, pokusit se o jejich sblížení, ale tato snaha už narážela na odpor členských států. Počáteční snahy o celkovou harmonizaci daní se však brzy ukázaly být nemožnými, proto daňová

---

<sup>33</sup> COM/85/0310 Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council

<sup>34</sup> Široký, J. Daně v Evropské unii. 2. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s. 2007, str. 23

<sup>35</sup> Článek 14 SES



harmonizace přestala být cílem a nadále by měla sloužit spíše jako nástroj k dosažení fungujícího jednotného trhu.

### ***3.2 Cíle daňové harmonizace v EU a postup v jednotlivých oblastech***

V současné době má harmonizace a koordinace daní v Evropské unii za úkol umožnit volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb a zaměřuje se zejména na stabilitu daňové kapacity členských zemí, bezproblémové fungování jednotného trhu a podporu růstu zaměstnanosti.<sup>36</sup> Harmonizace daní členských států Evropské unie nemá tedy za cíl sjednotit daňové soustavy napříč členskými státy, nýbrž zajistit jejich fungování a vývoj tak, aby neodporovaly zásadám jednotného vnitřního trhu. Daňová politika EU se tak soustřeďuje na odstraňování veškerých překážek ekonomických aktivit mezi členskými státy v rámci jednotného trhu a podporu hospodářské soutěže. Má být v souladu s ostatními politikami Evropské unie a podporovat širší cíle vytyčené v rámci tohoto společenství, v současné době zejména cíle stanovené v Lisabonské strategii.<sup>37</sup>

Největší pozornost byla od počátku věnována nepřímým daním, které rozhodným způsobem ovlivňují volný pohyb zboží a služeb. Cílem harmonizace je zde především zajistit co největší míru daňové neutrality v komunitárním měřítku a odstranit diskriminaci dovozů a vývozů zboží mezi členskými státy a ze států nečlenských. V členských státech došlo k zavedení společného systému daně z přidané hodnoty, došlo k harmonizaci daňových základů spotřebních daní a stanovení minimálních sazeb. O konkrétních aktivitách v této oblasti bude podrobně pojednáno níže.

Ukládání přímých daní však může také ovlivňovat intrakomunitární pohyb osob, služeb a kapitálu, proto Evropská unie nepomáhá při svých harmonizačních snahách ani tuto oblast. Aby mohly společnosti plně využívat všechny výhody spojené s podnikáním na jednotném trhu, bylo třeba zajistit alespoň částečnou harmonizaci i ohledně daní přímých. V této oblasti však došlo pouze k minimálním úspěchům a harmonizační

---

<sup>36</sup> COM/2001/0260 Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead

<sup>37</sup> Lisabonská strategie byla přijata v březnu 2000 během zasedání Evropské rady v Lisabonu pro období do roku 2010. Dokument měl být základem pro hospodářskou a sociální obnovu Evropské unie a pro obnovu životního prostředí. Cílem této strategie je učinit z EU nejdynamičtější a nejvíce konkurenceschopnou ekonomiku světa. Podle této strategie povede silnější hospodářská výkonnost k vytvoření nových pracovních míst společně se sociálními a ekologickými politikami, které zajistí trvale udržitelný rozvoj a sociálního začlenění.

proces zde dlouhodobě stagnuje, neboť zásahy do úpravy přímých daní chápou členské státy často jako pokusy o omezení jejich fiskální suverenity. Došlo k přijetí několika směrnic týkajících se přímého zdanění podniků, upravujících zejména zdanění kapitálových výnosů z fúzí společností s původním sídlem v různých členských státech a zdanění mateřských a dceřiných společností působících přes hranice států. Harmonizace zasáhla i do zdanění úroků a vkladů. V současné době je velmi diskutovaným tématem zavedení společného konsolidovaného základu daně korporací. Vzhledem k tomu, že přijímání směrnic v této oblasti je často zmařeno podmínkou jednomyslného souhlasu všech členských států, nabývá zde na významu negativní harmonizace prostřednictvím rozsudků Evropského soudního dvora.

Evropská komise vyvíjí činnost i k podpoře vzájemné spolupráce členských států v oblasti spolupráce daní a potírání daňových úniků, a to u daní přímých i nepřímých. Dochází především k přijímání opatření pro zjednodušení systematické výměny informací mezi členskými státy. Tomuto tématu věnuji závěrečnou kapitolu práce.

### ***3.3 Daňová koordinace v rámci OECD***

Daňová koordinace a harmonizace probíhá kromě Evropské unie a dalších světových zón volného obchodu i na bázi některých mezinárodních organizací, jako je například Mezinárodní měnový fond a OECD. Činnost OECD je významná i z pohledu Evropské unie, neboť v řadě případů slouží jako inspirace či návod k úpravě určitých oblastí.

Jednou z hlavních aktivit OECD v rámci daňové koordinace bylo přijetí Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku<sup>38</sup> v roce 1963 a její průběžné novelizace. Tato vzorová smlouva představuje návod pro uzavírání mezinárodních dohod o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, a to jak mezi členskými zeměmi navzájem, tak vůči třetím zemím. Důvodem uzavírání těchto smluv je snaha zamezit situacím, kdy dochází ke zdanění téhož předmětu daně ve dvou či více státech, ale i zamezení dvojímu nezdanění a snížení možnosti daňových úniků.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> OECD Model Tax Convention

<sup>39</sup> Obdobná modelová konvence pro uzavírání smluv o zamezení dvojímu zdanění byla přijata na úrovni OSN

OECD se zabývá i zdaněním nadnárodních společností a úpravou vztahů v různých státech působících mateřských a dceřiných společností. V rámci OECD došlo k přijetí mnoha konvencí a doporučení týkajících se spolupráce v oblasti daňové administrativy, výměny informací, potírání škodlivé daňové konkurence a boje proti daňovým rájům.

## 4. Nástroje daňové harmonizace v Evropské unii

Za nástroje používané ke sblížení předpisů členských států v daňové oblasti lze považovat především ustanovení primárního práva, právo sekundární, ze kterého jsou nejčastěji využívány směrnice a nařízení, ale i judikaturu Evropského soudního dvora a některé další postupy. V této kapitole bych chtěla stručně popsat charakter jednotlivých prostředků, které jsou k harmonizačnímu procesu uplatňovány.

### 4.1 Aplikace práva ES v členských státech

Stanovené unijní orgány vytváří ve vymezených oblastech vlastní právní řád – komunitární právo. Soubor všech právních norem Společenství bývá někdy nazýván *acquis communautaire*<sup>40</sup> a působí v členských státech vedle příslušných vnitrostátních právních řádů. Všechna tato pravidla se stávají okamžikem přijetí za člena Společenství pro nový stát závazná se všemi důsledky, směrnice vyžadující vnitrostátní implementaci, musí být v požadované lhůtě implementovány.

Aplikace práva Společenství v členských státech vychází především ze zásady nadřazenosti či přednosti norem práva Společenství a zásady přímého účinku komunitárních právních aktů, které byly formulovány v judikatuře ESD.<sup>41</sup> V případě konfliktu mezi ustanoveními vnitrostátního právního řádu a práva Společenství má přednost právo Společenství. Je-li tedy norma národního práva v rozporu s právem komunitárním, aplikujeme přednostně ustanovení komunitárního práva.

Podle zásady přímého účinku ustanovení komunitárního práva za podmínky, že jsou dostatečně určitá, nepodmíněná a nebyla členským státem transformována do vnitrostátního právního řádu ve stanovené lhůtě, udělují práva přímo vnitrostátním subjektům a národní soudy jsou povinny bez dalšího tyto normy aplikovat.<sup>42</sup> Princip přímého účinku se použije odlišně u jednotlivých pramenů práva, o čemž pojednávám v rámci jejich popisu.

---

<sup>40</sup> Brejcha Petr. DPH v Evropském společenství – Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. CENTURY CZ, s.r.o. 2004, str. 9

<sup>41</sup> Týč Vladimír. Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 5. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s. 2006, str. 89

<sup>42</sup> Rozhodnutí ESD C-26/62 Van Gend en Loos

V případě, kdy členský stát poruší své povinnosti z práva Společenství, nastupuje jeho odpovědnost a možnost řízení pro porušení Smlouvy o ES upraveného v článku 226 SES.

## **4.2 Primární prameny práva**

Prameny práva Evropských společenství můžeme rozdělit podle jejich síly na primární a sekundární.

Primární právo vystupuje v Evropských společenstvích v obdobné roli jako ústavní právo v národních právních řádech. Zakotvuje základní institucionální strukturu Společenství, stanoví kompetence jednotlivých orgánů a určuje pravidla a postupy pro vydávání sekundárního práva. Mezi primární prameny práva patří především všechny zakládací smlouvy a smlouvy o přistoupení jednotlivých států.

### **4.2.1 Základní daňová ustanovení ve Smlouvě o založení ES**

Za prvotní ustanovení výslovně upravující spolupráci členských států v daňové oblasti můžeme považovat články 95-98 původního změní Smlouvy o založení Evropského společenství doplněné o článek 99 zapracovaný do původního textu Jednotným evropským aktem. Amsterodamskou smlouvou následně došlo k přečíslování těchto ustanovení a vypuštění původního článku 97. V konsolidovaném znění Smlouvy o založení Evropských společenství mají články označení 90-93 a formují kapitolu 2 s názvem Daňová ustanovení, zařazenou v hlavě VI – Společná pravidla pro hospodářskou soutěž, daně a sbližování právních předpisů.

Článek 90 (dříve 95) představuje konkretizaci obecné zásady zákazu diskriminace deklarované v článku 12 SES. Zakazuje členským státům zatěžovat dovážené výrobky vyšší daní, než je uplatňována na výrobky domácí, nebo podrobovat výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiných výrobků. Na vztah tohoto článku s ustanoveními upravujícími volný pohyb zboží se zaměřím podrobněji v následující podkapitole.

Článek 91 (dříve 96) stanoví, že v případě vývozu výrobků do jiných členských států nesmí refundace daně převýšit hodnotu daně, která byla původně vybrána. Rozdíl mezi skutečnou výší daně a refundovanou částkou by totiž představoval exportní subvenci.

Původní článek 97 upravoval problematiku vybírání daně z obratu podle vícefázového kumulativního systému. Vzhledem k tomu, že víceúrovňový kumulativní systém daní z obratu byl nahrazen daní z přidané hodnoty, článek 97 postupně ztratil své opodstatnění a byl Amsterodamskou smlouvou vypuštěn bez náhrady.

Článek 92 (dříve 98) zamezuje zvýhodňování vývozu do dalších členských zemí prostřednictvím úlev na přímých daních formou osvobození od daně nebo navracení daně a recipročně i vyrovnávacích poplatků při dovozu.

Základním ustanovením pro harmonizaci nepřímých daní je článek 93 (dříve 99) SES. Ten ukládá Radě, aby na základě doporučení Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským sociálním výborem přijala opatření pro harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu. Pro přijímání harmonizačních opatření zde platí zásada jednomyslnosti.

Jednomyslnost rozhodování je zde zakotvena především proto, že daňová politika tvoří nedílnou součást státní suverenity a zasahování do ní je pro členské státy velmi choulostivou oblastí. Podmínka jednomyslného souhlasu všech členských států samozřejmě mnohdy proces harmonizace znesnadňuje, neboť daný postup musí být vždy schválen všemi členskými státy. *Podle mého názoru by však ani v rámci dalšího případného prohlubování evropské integrace neměla být členským státům upírána možnost zasahovat alespoň právem veta do otázek svého rozpočtu a daňové soustavy, a proto bych jednomyslné rozhodování v daňových otázkách rozhodně zachovala, i přestože může zkomplikovat, popřípadě úplně znemožnit, další harmonizační snahy. Není-li volbou členských států postupovat v otázce daňové harmonizace jednotně, nemělo by jim do fiskálních záležitostí zasahováno shora. V této oblasti by podle mého mínění měla být respektována národní suverenity i na úkor integrace.*

Harmonizace přímých daní není výslovně zakotvena v žádném článku SES. Přesto ji lze nepřímo dovodit z ustanovení článků 94-97 SES<sup>43</sup> zahrnutých v kapitole 2 hlavy VI nazvané Sbližování právních předpisů. Nejvýznamnějším z nich pro tuto oblast je článek 94 (dříve 100), který upravuje přijímání směrnic o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování

---

<sup>43</sup> V původním znění články 100-102 SES

společného trhu. Tyto směrnice přijímá Rada na návrh Komise a po konzultaci s Hospodářským a sociálním výborem. Rozhodnutí Rady musí být opět jednomyslné.

Za ustanovení dotýkající se daňové harmonizace, tentokrát v oblasti spotřebních daní z energií, lze považovat rovněž článek 175 odst. 2, který zmocňuje Radu k přijímání opatření významně ovlivňujících volbu členského státu mezi různými energetickými zdroji a základní skladbu jeho zásobování energií.

#### **4.2.2 Vztah daňových ustanovení a základních svobod**

Dalšími články Smlouvy o založení Evropského společenství, které neupravují přímo daňovou harmonizaci, ale hrají v procesu harmonizace důležitou roli, jsou ustanovení o zákazu diskriminace a úprava fundamentálních svobod vnitřního trhu, tedy volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu.

Článek 12 SES zakotvuje obecnou zásadu zákazu diskriminace, když zakazuje jakoukoliv diskriminaci na základě státní příslušnosti. Tato zásada je často používána při negativní harmonizaci v rámci daňové judikatury ESD, jejímž prostřednictvím je dosahováno sblížení daňových soustav, zejména v oblasti daní z příjmů.

Specifikovanější zákazy diskriminace vyplývají z fundamentálních svobod. Ke správné aplikaci ustanovení zabezpečujících volný pohyb zboží v Evropské unii je nezbytné přísně rozlišovat mezi jednotlivými zákazy a instituty. Daně je tedy potřeba odlišit od cel, opatření s rovnocenným účinkem clům, státní podpory a dalších diskriminujících či omezujících kategorií.

V rámci jednotného vnitřního trhu má být zajištěn volný pohyb zboží, který je založen především na zákazu veškerých dovozních a vývozních cel a poplatků s rovnocenným účinkem.<sup>44</sup> Vzhledem k tomu, že zavádění zakázaných autonomních cel je velice snadno odhalitelné, členské státy na podporu svých výrobků používají jiné fiskální překážky. Fiskální překážky volnému pohybu zboží lze rozdělit na opatření s rovnocenným účinkem clům (tzv. ORUC) a zakázaná diskriminační zdanění.<sup>45</sup>

Aby členské státy nemohly zákaz cel a opatření s účinkem rovnocenným clům obcházet tím, že dovážený výrobek znevýhodní vyšším daňovým zatížením, bylo nutné současně zakotvit zákaz diskriminačního zdanění. Přestože jsou si obě ustanovení velmi

---

<sup>44</sup> Článek 14 SES a článek 25 SES

<sup>45</sup> Svoboda, P. Úvod do evropského práva. 2. podstatně přepracované vydání. Praha: C.H.Beck, 2007, str. 159

blízká, musíme je v zájmu jejich správné aplikace důsledně rozlišovat. Jejich odlišením se zabýval v rámci své činnosti i Evropský soudní dvůr.

Článek 90 na rozdíl od článku 25<sup>46</sup> upravujícího zákaz cel a opatření s rovnocenným účinkem upravuje rozdílné právní vztahy s odlišným skutkovým základem. Podle něj „členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobena podobné výrobky domácí.“ Členské státy zároveň nemohou podrobit výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.

Účelem tohoto ustanovení je tedy zajistit volný pohyb zboží mezi členskými státy v běžných podmínkách hospodářské soutěže tím, že zruší všechny podoby ochrany, která může být způsobena vnitřním zdaněním diskriminujícím proti výrobkům z jiných členských států a zajistí tak plnou soutěžní neutralitu zdanění pro tuzemské a dovezené produkty.<sup>47</sup>

Podle ustálené soudní judikatury ESD nelze ustanovení článků 90 SES a 25 SES aplikovat současně, použití jednoho vylučuje automaticky použití druhého.<sup>48</sup> Rozlišení obou ustanovení je založeno na tom, že v případě cel a dávek s rovnocenným účinkem rozhodná dávka postihuje pouze a přímo dovážené zboží, zatímco daň je součástí obecného vnitrostátního systému, který se aplikuje systematicky na široké kategorie výrobků podle objektivních kritérií bez ohledu na jejich původ.<sup>49</sup>

Rozlišení obou ustanovení je důležité především z důvodu jejich správné aplikace: Zatímco použití cel a poplatků s rovnocenným účinkem je na základě článku 25 mezi členskými státy zakázáno vždy, vnitřní zdanění upravené v článku 90 je, jak jsem nastínila výše, zakázáno jen v případě, má-li diskriminační nebo ochrannou povahu. Členské státy mají tedy pravomoc upravovat vlastní daně, zavádět nové daně či upravovat daně stávající, vnitrostátní zdanění však nesmí výrobky z jiných členských států zatěžovat více než výrobky domácí.

K dalším svobodám, kterých se může dotknout zdanění v členských státech, patří volný pohyb pracovníků, právo usazování a volný pohyb plateb a kapitálu. Volný

---

<sup>46</sup> Ve starší judikatuře uváděn pod původním číslem 12

<sup>47</sup> Rozsudek ESD C-47/88, Komise proti Dánsku, bod 9

<sup>48</sup> Rozsudek ESD C-78-83/90 Compagnie commerciale de l'Ouest, rozsudek ESD C-149-150/91 Sanders

<sup>49</sup> Tichý Luboš, Arnold Rainer, Svoboda Pavel, Zemánek Jiří, Král Richard. Evropské právo. 3. vydání. Praha: C.H.Beck, 2006, str. 419



pohyb pracovníků<sup>50</sup> předpokládá odstranění jakékoliv diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky.

Právo usazování<sup>51</sup> zakazuje omezení svobody usazování a omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Z této svobody vychází mnoho rozhodnutí ESD v oblasti korporativního zdaňování.

V rámci volného pohybu kapitálu a plateb<sup>52</sup> jsou pak zakázána všechna omezení pohybu kapitálu a plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

### **4.3 Sekundární prameny práva**

Právní akty sekundárního práva musí být v souladu s prameny práva primárního, v jehož rámci jsou tvořeny. K základním pramenům sekundárního práva patří nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska. Jako základní právní nástroj harmonizace, a to i v oblasti daňové, jsou nejčastěji využívány směrnice.

#### **4.3.1 Směrnice**

Směrnice jsou právní normativní akty typické právě pro komunitární právo a ve vnitrostátních právních řádech nemají obdobu. Podstatou směrnice je, že stanoví určitou úpravu či cíle, formy a prostředky dosažení tohoto cíle však zůstávají v kompetenci jednotlivých členských států. Směrnice jsou tedy pro členské státy závazné co do cíle, jehož má být dosaženo. Cíle stanovené ve směrnici bývají stanoveny různě podrobně, čímž jsou vymezeny hranice pro konkretizaci pravidel členskými státy – některé směrnice obsahují pouze rámcovou úpravu dané problematiky, která je následně vyplňována členskými státy, existují však i směrnice s velmi podrobným obsahem. Členský stát je povinen převzít závazky ze směrnice a převést je prostřednictvím vlastních právních nástrojů do vnitrostátního právního řádu. Vzhledem k tomu, že směrnice neobsahuje závazný postup, jakým mají členské státy její obsah implementovat, může se i po přijetí směrnice příslušná legislativa jednotlivých členských států lišit. Výhoda směrnice spočívá v tom, že umožňuje zohledňovat národní

---

<sup>50</sup> Viz. články 39-42 SES

<sup>51</sup> Viz. články 43-48 SES

<sup>52</sup> Viz. články 56-60 SES

zvláštnosti a dovoluje plynulé začlenění harmonizované úpravy do vnitrostátního právního řádu.

Směrnice tedy obecně není přímo použitelná a ke své aplikaci vyžaduje, aby byla členským státem implementována do národního právního řádu. Lhůta uvedená ve směrnici stanoví, do jakého data mají členské státy povinnost implementovat. V případě, kdy stát ve stanovené lhůtě tuto povinnost nesplní, nastupuje institut přímého účinku směrnice a subjekty v členských státech se mohou domáhat svých práv přímo ze směrnice u vnitrostátních orgánů. To je však možné jen v případech, kdy jsou ustanovení směrnice dostatečně jasná, jednoznačná a bezpodmínečná. ESD ve své judikatuře rozlišuje přímý účinek horizontální a vertikální.<sup>53</sup> Horizontální přímý účinek je příznačný pro ustanovení Smlouvy o založení ES a nařízení. Podle něj mohou tyto akty upravovat práva jednotlivců, ale také jim stanovit povinnosti. Směrnice může mít naopak jen účinek vertikální, a to pouze ve směru od jednotlivce ke státu, nemůže sama o sobě ukládat jednotlivcům povinnosti.<sup>54</sup>

U směrnice hovoříme někdy i o účinku nepřímém.<sup>55</sup> Jedná se o situaci, kdy sice není dán přímý účinek směrnice, ale její obsah musí být brán v úvahu při interpretaci příslušných vnitrostátních předpisů. Národní soud tak má v rozsahu, v jakém to vnitrostátní právo dovoluje, vykládat a aplikovat vnitrostátní právní předpisy v souladu s požadavky práva Společenství.

### **4.3.2 Nařízení**

Nařízení je na rozdíl od směrnic bezprostředně použitelné bez potřeby jeho inkorporace či transformace do národních právních řádů, od okamžiku jeho vstupu v platnost platí bezprostředně ve všech členských státech. Nařízení je závazné ve všech svých částech a všechny orgány členského státu, správní úřady i soudy jsou povinny ho aplikovat, bezprostředně zakládá práva a povinnosti. V případě, že je vnitrostátní právní předpis s nařízením v rozporu, použijí se přednostně ustanovení nařízení. Z výše uvedené charakteristiky nařízení tedy vyplývá oblast jeho použití – využívá se zejména

---

<sup>53</sup> Týč Vladimír. Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 5. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s. 2006, str. 98

<sup>54</sup> Rozhodnutí ESD C-152/84 Marshall

<sup>55</sup> Týč Vladimír. Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 5. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s. 2006, str. 99

v případech, kdy je nutno zajistit jednotu obsahu i formy zákona ve všech členských zemích, v oblasti daní se využívají například k úpravě administrativní spolupráce.

### **4.3.3 Rozhodnutí, stanoviska a doporučení**

Rozhodnutí jako individuální akty práva nedisponují obecnou závazností, neboť jsou závazné jen pro jejich adresáty – fyzické a právnické osoby, jednotlivce, skupiny jednotlivců či členské státy. Nejedná se tedy o pramen objektivního práva ve vlastním smyslu. Rozhodnutí má obdobně jako nařízení bezprostřední účinky, k jeho použití není zapotřebí žádného prováděcího aktu. O rozhodnutí ESD pojednávám podrobněji v následující podkapitole.

Stanoviska a doporučení nejsou sice právně závaznými akty, ale mají deklaratorní politický význam a mohou se stát předlohou pro budoucí právně závaznou úpravu.

## **4.4 *Judikatura Evropského soudního dvora***

V rámci harmonizačního procesu zaujímá důležité místo i činnost Evropského soudního dvora. Soudní dvůr a Soud prvního stupně zajišťují v rámci svých pravomocí dodržování práva při výkladu a provádění SES.<sup>56</sup> Judikatura Evropského soudního dvora není závazná v právním slova smyslu, protože jeho rozhodnutí nemají normativní charakter. Rozhodnutí ESD však hrají významnou roli v procesu specifikace práva Evropského společenství, neboť rozhodnutí ESD o výkladu a aplikaci pravidel komunitárního práva jsou závazná pro národní soudy členských států, které mají povinnost aplikovat komunitární právo v souladu s tímto výkladem. Rozsudky ESD mají nezastupitelný význam pro aplikaci legislativy Evropských společenství.

K činnosti ESD patří i rozhodování v řízení o tzv. předběžné otázce<sup>57</sup>, které je základním nástrojem spolupráce soudců členských států a ESD. Jeho podstata spočívá v tom, že vyvstane-li v řízení před soudem členského státu otázka aplikace komunitárního práva a jeho výklad není pro danou kauzu jednoznačný, předloží národní soud Evropskému soudnímu dvoru požadavek na výklad příslušného ustanovení. Rozhodnutí ESD o předběžné otázce je poté závazné pro rozhodování soudu členského

---

<sup>56</sup> Článek 220 SES

<sup>57</sup> Článek 234 SES

státu a má tedy velký význam pro jednotnou a správnou aplikaci norem Společenství vnitrostátními soudy.

#### ***4.5 Další nástroje používané ke sblížení daňových systémů***

Vedle nástrojů primárního a sekundárního práva jsou daňové systémy zemí Evropské unie ovlivňovány a formovány i dalšími legislativními akty. K nejdůležitějším z nich patří mezinárodní daňové smlouvy uzavírané mezi členskými státy navzájem i mezi členskými státy a třetími zeměmi. K významným z nich patří dohody o zamezení dvojího zdanění, jejichž cílem je odstranit nebo minimalizovat situace, kdy jednomu poplatníku je za tutéž daňovou skutečnost uložena daňová povinnost ve dvou nebo více státech. Zároveň mají odstranit možnost daňových úniků regulací tzv. dvojího nezdanění. Týkají se tedy zejména přímých důchodových daní.

Různá daňová ustanovení obsahují i smlouvy uzavírané členskými státy s jinými mezinárodními organizacemi, jako například se Světovou obchodní organizací, či s ostatními členy Evropského hospodářského prostoru.<sup>58</sup>

Orgány Evropských společenství při tvorbě daňové legislativy vycházejí z doporučení, námětů a připomínek vlastních i nadnárodních institucí a sdružení. K nim patří zejména Vrchní daňové a celní ředitelství TAXUD, Evropská organizace daňových správ (IOTA) a Evropská fiskální organizace (CFE). Evropská organizace daňových správ úzce spolupracuje s Evropskou komisí, OECD, Mezinárodním měnovým fondem a Světovou bankou a zaměřuje se především na výměnu mezinárodních informací a administrativní spolupráci, ochranu práv daňových subjektů, mapování nových technologií a jejich vliv na činnost daňových správ. Evropská fiskální konfederace je zastřešující organizací sdružení daňových poradců a editorů v rámci Evropské unie.

---

<sup>58</sup> Podrobněji Široký, J. *Daně v Evropské unii*. 2. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s. 2007, str. 38

## 5. Harmonizace DPH v Evropské unii

V 60. letech 20. století uplatňovaly členské státy EU kumulativní kaskádový systém daně z obratu, ve Francii jako jedině fungoval systém daně z přidané hodnoty. Jak jsem již popsala v úvodní kapitole, kumulativní kaskádový systém daně z obratu způsobuje deformaci tržního prostředí, protože celkové daňové zatížení je v něm ovlivněno délkou výrobního a distribučního řetězce. Bylo proto potřeba přijmout systém zdanění, který by zaručil neutralitu v mezinárodním obchodě a zároveň umožnil měřitelnost daně, aby daňové zatížení bylo rovnoměrné. Na základě doporučení několika pracovních skupin<sup>59</sup> Evropská komise rozhodla o nahrazení stávajícího kumulativního kaskádového systému nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty.

### 5.1 Zavedení DPH jako jednotného systému zdanění

První fáze harmonizace systémů nepřímého zdanění proběhla ve znamení nahrazení víceetapového kumulativního systému daně z obratu jednotným systémem daně z přidané hodnoty.

V roce 1967 došlo k přijetí První směrnice č. 67/227/EHS, která ukládala členským státům zavést do 1. ledna 1970 systém daně z přidané hodnoty. DPH zde byla charakterizována jako všeobecná daň ze spotřeby uvalovaná na veškeré zboží a služby, stanovená poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu.<sup>60</sup> V preambuli směrnice byly vysvětleny důvody přechodu na systém DPH, kterými bylo zejména vytvoření společného trhu a vyloučení faktorů, jenž mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže. Sazby daně i výjimky zdanění byly ponechány plně v kompetenci členských států.

Druhá směrnice č. 67/228/EHS přináší zpřesnění předmětu daně a vymezení základních pojmů jako místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Předmět daně zde byl definován jako prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Členským státům byla

---

<sup>59</sup> Neumarkova zpráva (Neumark report) a ABC zpráva (ABC report), jejichž účelem bylo zhodnocení možností harmonizace nepřímých daní – viz. Láchová, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s. 2007, str. 42

<sup>60</sup> Článek 2 směrnice č. 67/227/EHS

ponechána možnost přijmout speciální ustanovení zabraňující daňovým únikům a zároveň možnost přijetí speciálních režimů pro zemědělské subjekty a pro malé podniky. Stanovení výše standardní sazby i možnost zavedení sazeb zvýšených či snížených zůstalo nadále v kompetenci členských států. Směrnice však omezila možnost aplikace sazby nulové a současně bylo stanoveno, že dovážené zboží by mělo být zdaňováno stejnou sazbou jako zboží domácí. Druhá směrnice byla v roce 1977 nahrazena Šestou směrnicí, o jejímž obsahu bude podrobněji pojednáno níže.

Vzhledem k tomu, že implementace nového systému zdanění s sebou v některých členských státech nesla jisté komplikace, došlo k přijetí tří směrnic prodlužujících lhůty pro zavedení DPH: Třetí směrnice č. 69/463/EHS prodloužila dobu povinnosti implementace DPH pro Belgie do konce roku 1992.<sup>61</sup> Čtvrtá směrnice č. 71/401/EHS a Pátá směrnice č. 72/250/EHS umožnily odklad zavedení DPH v Itálii do konce roku 1973.

Implementací První a Druhé směrnice byla dokončena harmonizace struktury systému nepřímého zdanění prostřednictvím zavedení DPH, čímž byl dovršen první stupeň harmonizačního procesu. Obě směrnice však umožňovaly řadu výjimek a odlišností, takže v legislativní úpravě DPH mezi jednotlivými státy existovaly i po jejich implementaci významné rozdíly.

K zásadnímu prohloubení harmonizace rozdílných národních systémů členských států došlo až v roce 1977 přijetím Šesté směrnice č. 77/388/EHS. Tato směrnice byla považována po téměř 30 let za základní směrnici v oblasti harmonizace DPH. Cílem Šesté směrnice bylo jednak další prohloubení harmonizace národních úprav DPH, zrušení zdaňování dovozů, ale také zakotvení úpravy, podle které bude financování Společenství zajištěno vlastními zdroji.<sup>62</sup> Šestá směrnice sjednotila pravidla pro fungování DPH, zakotvila způsob určování základu daně a daňových sazeb, stanovila teritoriální dosah a okruh subjektů. V rámci jednotného trhu zajistila daňovou neutralitu prostřednictvím zdaňování dovozu zboží a vrácením daně při vývozu v případě intrakomunitárních plnění.

---

<sup>61</sup> Důvodem byla především skutečnost, že v Belgie byla daň z obratu vybírána formou kolkových známek a panovaly zde obavy, že změna systému přeruší tok financí do státního rozpočtu. Belgie nakonec povolenou výjimku plně nevyužila a k zavedení DPH zde došlo ještě v roce 1971.

<sup>62</sup> Rozhodnutím Rady ministrů ze dne 21. dubna 1970 došlo k nahrazení původního příspěvkového financování Společenství financováním z vlastních zdrojů, mezi které měl patřit od roku 1975 i výnos z DPH.

Vzhledem k tomu, že za doby působnosti došlo k mnoha novelizacím a podstatným změnám Šesté směrnice, bylo rozhodnuto o jejím přepracování a nahrazení novou směrnicí. Tou se stala směrnice č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, do které byla zapracována i použitelná ustanovení některých dalších směrnic,<sup>63</sup> a stala se tak s účinností od 1. ledna 2007 základní směrnicí upravující oblast harmonizace DPH. O jejím obsahu pojednávám podrobněji v kapitole 4.4.

## **5.2 Princip země určení versus princip země původu**

System daně z přidané hodnoty umožňuje dva možné principy zdaňování – princip země určení a princip země původu.<sup>64</sup>

Předpokládaným cílem harmonizace DPH bylo zdanění na základě principu země původu. Na základě principu země původu dochází ke zdaňování zboží a služeb v zemi původu. Daň z přidané hodnoty se tedy vybere už v zemi, ze které se zdaňovaný výrobek či služba dodává či poskytuje. Uplatňují se zde sazby platné v zemi původu.

Tento systém podle mého názoru teoreticky lépe odpovídá potřebám jednotného vnitřního trhu bez vnitřních hranic a zároveň je administrativně méně náročný. Při tomto principu je však k nezbytné sjednotit daňové sazby, neboť rozdílné daňové sazby deformují ekonomická pravidla hospodářské soutěže a nepříznivě ovlivňují vlastní obchod. Nejsou-li totiž daňové sazby sjednoceny, dochází k situacím, kdy je stejné zboží prodávané na území jednoho členského státu zdaněno různými sazbami podle země jeho původu. Vzhledem k tomu, že se jednotné sazby v členských státech doposud zavést nepovedlo a z mého pohledu to v nejbližší době nelze očekávat, došlo v Evropské unii k dočasnému přijetí principu zdanění ve státě dovozu (tj. uplatnění principu země určení), jak je popsáno níže.

Princip země určení (někdy též princip země spotřeby) vychází ze zdaňování zboží a služeb v zemi jejich spotřeby. Daň se vybere až v členském státě, ve kterém se nachází příjemce zdanitelného plnění, a dodávající subjekt je od daně osvobozen. Pro zdanění se použijí sazby platné v zemi spotřeby. Tento systém vyžaduje ekonomickou spolupráci, aby nedocházelo k deformacím hospodářské soutěže. K daňové deformaci zde může docházet jednak z důvodu dvojího zdanění v případech, kdy je zboží

<sup>63</sup> Konkrétně První směrnice č. 67/227/EHS. Odkazy na První směrnici č. 67/227/EHS a na Šestou směrnici č. 77/338/EHS se považují za odkazy na novou směrnici č. 2006/112/ES.

<sup>64</sup> Nerudová D. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi 2005/7. ASPI Wolters Kluwer. Publikováno 30. 6. 2005*

dováženo ze země aplikující princip země původu, a jednak z důvodu ovlivňování konkurenceschopnosti v situacích, kdy země aplikují rozdílné daňové sazby. Většina zemí používajících princip země určení proto v rámci zabránění dvojímu zdanění osvobozuje export od daně a zdaňuje dovoz.

Systému uplatňování daně z přidané hodnoty se dotkla směrnice č. 91/680/EHS, která změnila Šestou směrnicí a odstranila daňové hranice mezi jednotlivými členskými státy. Došlo k zavedení přechodného režimu založeného na principu země určení, zdanění nákupů soukromých osob bylo ponecháno až na výjimky (automobily, lodě a letadla)<sup>65</sup> v zemi původu. Systém dovozů a vývozů zůstal zachován pouze vůči zemím mimo Evropskou unii, mezi členskými státy byl nahrazen tzv. intrakomunitárním plněním. Na vnitřních hranicích byly odstraněny daňové kontroly a na dodávky mezi členskými státy není nadále uplatňováno clo ani daně.

### ***5.3 Harmonizace daňových sazeb***

Dalším plánovaným krokem v harmonizaci DPH po zavedení jednotného systému nepřímého zdanění měla být harmonizace daňových sazeb. Tato snaha se však narazila na četné problémy. Hlavním z nich byla neochota členských států, které chápaly harmonizaci sazeb jako zasahování do svých národních suverenit a zároveň se obávaly, že ztrátou tohoto nástroje fiskální politiky nebudou mít prostor k ovlivňování agregátní nabídky a poptávky. Sjednocení daňových sazeb bránily i národní tradice a skutečnost, že výběr nepřímých daní představuje v mnoha zemích podstatnou část příjmů státních rozpočtů a jejich výše by byla úpravou daňových sazeb ovlivněna. Z tohoto důvodu Evropská komise přehodnotila svůj postoj k harmonizaci sazeb a namísto celkové harmonizace začala uplatňovat pouze daňovou aproximaci.<sup>66</sup>

Mezi jednotlivými státy existovaly rozdíly jednak ve výši daňových sazeb, ale také v jejich počtu. Bylo tedy nezbytné rozhodnout o počtu snížených a zvýšených sazeb i jejich rozpětí. Evropská komise vybrala systém daně z přidané hodnoty se dvěma sazbami daně – sazbou základní a sazbou sníženou. Ohledně výše sazeb Evropská komise předložila v roce 1989 návrh, podle kterého měla být základní sazba stanovena v rozmezí mezi 14% a 20% a snížená sazba pro základní potraviny,

---

<sup>65</sup> U dopravních prostředků byl zachován princip země určení jako pojistka proti spekulativním nákupům.

<sup>66</sup> Nerudová, D. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. Daně a právo v praxi 2005/7, ASPI Online, publikováno 30. 6. 2005



farmaceutické výrobky, knihy, noviny, časopisy a hromadnou přepravu osob v rozmezí od 4% do 9%.<sup>67</sup>

Závazným způsobem došlo ke stanovení minimálních hranic daňových sazeb ve směrnici č. 92/77/EHS s účinností od 1. ledna 1993. Základní sazba DPH nesmí být podle této směrnice nižší než 15%. Členské státy mohou rovněž uplatňovat na určité výrobky a služby jednu či dvě snížené sazby, které nesmí být nižší než 5%.<sup>68</sup> Směrnice však dovozovala členským státům použití nižší sazby než 5% ve stanoveném přechodném období a toto přechodné období bylo několikrát prodlouženo, nejnověji do roku 2010.<sup>69</sup> Tato úprava sazeb byla převzata do nově vydané směrnice upravující souhrnně systém daně z přidané hodnoty – směrnice č. 2006/112/ES.

#### ***5.4 Směrnice Rady 2006/112/ES jako základní dokument harmonizace***

##### ***DPH***

Po dlouhou dobu byla za základní dokument daňové harmonizace v oblasti DPH považována Šestá směrnice č. 77/388/EHS o dani z přidané hodnoty. Vzhledem k tomu, že Šestá směrnice prodělala za své působnosti mnoho podstatných změn a novelizací, Evropská komise rozhodla o tom, že bude Šestá směrnice přepracována a nahrazena směrnicí novou, kterou se stala směrnice č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.<sup>70</sup> Přestože nová směrnice nepřinesla žádné věcné změny, od 1. 1. 2007 se stala zásadním dokumentem harmonizace DPH.

Směrnice č. 2006/112/ES obsahuje 15 hlav a 12 příloh. V jejím textu je vymezena především teritoriální působnost, osoby povinné k dani, předmět daně, zdanitelné transakce, místo plnění zdanitelných transakcí, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, základ a sazby daně, osvobození od daně, povinnost platit daň. Směrnice dále upravuje i zvláštní režimy a zjednodušující postupy a ustanovuje Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty, který se skládá ze zástupců členských států a Komise.

---

<sup>67</sup> Nerudová, D. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. Daně a právo v praxi 2005/7, ASPI Online, publikováno 30. 6. 2005

<sup>68</sup> Článek 1 Směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS

<sup>69</sup> K prodloužení lhůty došlo nejprve směrnicí č. 96/95/ES do roku 1998, poté směrnicí č. 99/49/ES do roku 2000 a nejnověji směrnicí 2005/92/ES do konce roku 2010

<sup>70</sup> Do této směrnice byla zapracována ustanovení Šesté směrnice, ustanovení První směrnice a přebrán věcný záměr směrnice č. 91/680/EHS a směrnice č. 92/77/EHS a jejich navazujících textů.

V následujících podkapitolách se pokusím přiblížit základní principy a instituty, které směrnice upravuje.

#### **5.4.1 Předmět DPH a osoby povinné k dani**

Předmětem DPH je podle směrnice č. 2006/112/ES dodání zboží nebo poskytování služeb za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství a dovoz zboží.

Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s majetkem jako vlastník. Dodáním služby se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. Za pořízení zboží uvnitř Společenství je považováno nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samostatným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží. Dovozelem se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu, do Společenství.

Osobou povinnou k dani je ve směrnici vymezena jako osoba provozující samostatně nezávisle hospodářskou činnost za účelem získání pravidelného příjmu. Samostatnou činností není výslovně činnost zaměstnanců v rámci pracovního poměru. Ekonomickou činností jsou činnosti výrobců, obchodníků a poskytovatelů služeb, včetně těžební činnosti, zemědělství a svobodných povolání, a dále je za ni považováno zejména využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání příjmu. Pojem ekonomická činnost tedy zahrnuje poměrně velmi širokou oblast a jeho specifikací se již několikrát zabýval ESD. Mezi charakteristickými znaky ekonomické činnosti jmenoval především existenci prospěchu příjemce zboží nebo služby a přímou vazbu mezi poskytnutou službou a obdrženou úplatou.<sup>71</sup>

Členské státy mohou za osoby povinné k dani označit i osoby, které výše uvedené činnosti provádějí příležitostně, zejména osoby, které dodávají stavby či jejich části před jejich obydlením a pozemky, na nichž tyto stavby stojí, popřípadě ty, kteří dodávají stavební pozemky.

Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní korporace jsou z okruhu osob povinných k dani vyloučeny, pokud vykonávají činnosti v rámci veřejné moci, ledaže by jejich vyloučení vedlo k narušení hospodářské soutěže.

---

<sup>71</sup> Např. rozsudek ESD C-215/94 Mohr, rozsudek ESD C-102/86 Apple and Pear Development Council

*Jednotlivá ustanovení tohoto článku směrnice dávají poměrně široký prostor jednotlivým členským státům k jejich konkretizaci. Některá ustanovení jsou ve směrnici upřesněna, u některých je však pouze uvedeno jakési obecné vymezení, např. „za ekonomickou činnost se považuje zejména“, a členské státy mají možnost jejich vymezení dopracovat. Některá ustanovení nejsou směrnici definována vůbec a členské státy je mohou konkrétně vymezit ve svých právních rádech.*

#### **5.4.2 Místo a uskutečnění zdanitelného plnění**

Zdanitelné plnění představuje plnění, při kterém jsou naplněny předpoklady pro vznik povinnosti zaplatit daň. Jeho místo a okamžik uskutečnění jsou určeny rozdílně pro různé předměty daně.

Při vymezení místa zdanitelného plnění byla použita kombinace principu země původu a principu země určení. U dodání zboží bez přepravy je místem zdanitelného plnění místo, kde se zboží nachází v okamžiku dodání. U zboží přepravovaného pak místo, kde se zboží nachází v době zahájení přepravy. Je-li zboží montováno či instalováno dodavatelem, rozumíme místem plnění místo montáže či instalace.

Při poskytování služeb platí obecné pravidlo, podle kterého se místo plnění určuje podle sídla ekonomické činnosti či stálé provozovny poskytovatele služby, nebo jeho bydliště, popř. místa, kde se obvykle zdržuje. Z tohoto obecného pravidla je však stanovena řada výjimek. Zvláštní ustanovení upravují místo plnění pro služby související s nemovitostmi (místo nemovitosti), přepravní služby (místo, kde přeprava probíhala), vedlejší přepravní služby, kulturní a umělecké a sportovní, vědecké služby (místo, kde byla služba poskytnuta), užívání movité věci (místo užívání). U určitých vyjmenovaných služeb, pokud jsou poskytnuty příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je pro místo zdanitelného plnění rozhodující sídlo ekonomické činnosti příjemce služby nebo jeho stálá provozovna, pro kterou je služba poskytnuta, popřípadě jeho bydliště či místo, kde se obvykle zdržuje. Jedná se například o služby spojené s převodem nebo postoupením autorského práva, patentu, licence, ochranné známky nebo podobného práva, reklamní služby, poradenství, právní služby, účetnictví, bankovní, finanční a pojišťovací činnosti, rozhlasové a televizní vysílání a další.

Konkrétní výčet je uveden v článku 56 směrnice.<sup>72</sup> Uplatnění daně je zde uskutečněno prostřednictvím tzv. reverse charge<sup>73</sup> mechanismu.

*Z výše uvedeného vyplývá, že pro správné určení místa zdanitelného plnění a následného odvodu daně příslušnému členskému státu je velmi důležité zařazení činnosti do správné kategorie služeb. Z tohoto důvodu považuji za přínosné sjednotit výklad jednotlivých pojmů v rámci Společenství, obsah jednotlivých služeb by měl být stanoven co nejkonkrétněji. Tento požadavek však podle mého názoru směrnice vždy nenaplnjuje a neurčitá vymezení pojmů vedou k odlišným interpretacím v jednotlivých členských státech, což může vést k dvojímu zdanění či naopak nezdanění uvedených služeb. Při implementaci směrnice do národních právních řádů, a především při aplikaci těchto ustanovení, je tedy žádoucí věnovat pozornost judikatuře Evropského soudního dvora, který se výkladem některých z těchto pojmů zabýval.<sup>74</sup>*

Uskutečněním zdanitelného plnění dochází k naplnění právních podmínek vzniku daňové povinnosti. Směrnice určuje za okamžik uskutečnění zdanitelného plnění okamžik dodání zboží, poskytnutí služby, dovozu zboží na území Společenství či pořízení zboží uvnitř Společenství.

### **5.4.3 Základ a sazba daně**

Při dodání zboží nebo poskytnutí služby představuje základ daně vše, co dodavatel nebo poskytovatel získal jako protiplnění. Ve stanovených případech se základ daně stanoví jako kupní cena zboží nebo kupní cena podobného zboží. Nelze-li tato cena určit, vychází se z ceny výrobní. U poskytnutí služeb představuje základ za určitých podmínek výše celkových nákladů na poskytnutí služby, popřípadě obvyklá cena poskytnuté služby. Při dovozu zboží je základem daně celní hodnota stanovená podle platných předpisů Společenství.

Základ daně zahrnuje daně, cla, dávky a poplatky s výjimkou samotné DPH, a dále vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize. Základ daně naopak nezahrnuje slevy a rabaty.

---

<sup>72</sup> V české právní úpravě odpovídá tomuto ustanovení § 10, odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

<sup>73</sup> Podstatou tohoto obráceného zúčtování daně je, že daň neúčtuje k ceně dodavatel zboží či poskytovatel služby, ale až příjemce.

<sup>74</sup> Například rozsudky ESD C-68/92 Komise proti Francii, C-69/92 Komise proti Lucembursku, C-327/94 J.Dudda

Ohledně sazeb DPH platí úprava převzatá ze směrnice č. 92/77/EHS: Základní sazba je stanovena jako procentní podíl ze základu daně a nesmí být nižší než 15%, vedle ní lze uplatňovat jednu či dvě sazby snížené v minimální výši 5%. Sazby nižší než 5% uplatňované členskými státy ke dni harmonizace však mohou být přechodně zachovány. Seznam zboží a služeb, pro které lze snížené sazby použít, je uveden v příloze III směrnice. Každé dva roky provádí Rada revize těchto snížených sazeb a může rozhodnout o změně v seznamu zboží a služeb, na které se uplatňují. Zvýšené sazby nejsou povoleny.

#### **5.4.4 Osvobození od daně**

Případy osvobození od daně tvoří výjimky z obecného principu DPH. Směrnice stanoví okruh činností, které jsou členské státy povinny osvobodit od daně, a to jednak ve veřejném zájmu (např. nemocniční a lékařská péče, sociální péče a sociální zabezpečení, výchova dětí a mládeže, kulturní služby), ale i v dalších případech. Osvobození je podrobně upraveno pro dovoz, vývoz, plnění uvnitř Společenství, mezinárodní přepravu, mezinárodní obchod a další.

*Podle mého názoru je řada předmětů osvobození vymezena velmi široce a může tedy vést k rozdílné interpretaci jednotlivými členskými státy. Řadě členských států jsou umožněny i speciální výjimky v rámci kapitoly XIII.*

#### **5.4.5 Odpočet daně**

Významnou roli v systému DPH hraje institut odpočtu daně. Použije-li osoba povinná k dani zboží či službu ke zdanitelnému plnění, je oprávněna odečíst od své daňové povinnosti daň z přidané hodnoty odvedenou nebo splatnou osobě povinné k dani v tuzemsku či odvedenou nebo splatnou na dovezené zboží. V případě zboží a služeb použitých pro plnění odpočitatelné i neodpočitatelné je možný odpočet daně v poměru, který připadá na hodnotu odpočitatelného plnění.

Nárok na odpočet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně a provede se tak, že osoba povinná k dani od celkové výše daně splatné za zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž v průběhu zdaňovacího období vznikl nárok na odpočet. Podmínkou uplatnění nároku na odpočet je, že osoba povinná k dani má fakturu nebo dovozní doklad splňující náležitosti uvedené ve směrnici a další formalities stanovené členskými státy. Jestliže za dané zdaňovací období výše odpočtu

daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.

#### **5.4.6 Zvláštní režimy, odchylky**

Členské státy mohou v určitých případech, kdy by se mohlo uplatňování běžného režimu DPH setkat s obtížemi, uplatnit režimy zvláštní. Zvláštní režimy však nesmí vést ke snížení daně, ale jen ke zjednodušení jejího výběru.

Členské státy mohou především upravit zvláštní režimy pro „malé podniky“ a uplatňovat pro ně zjednodušené postupy vyměřování a výběru daně a zvláštní případy osvobození a úlev. Dále mohou členské státy stanovit zvláštní režim daňového paušálu pro zemědělce.

Zvláštní režim platí pro cestovní kanceláře, pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti, pro investiční zlato a pro osoby povinné k dani neusazené na území Společenství, které poskytují elektronické služby osobám nepovinným k dani.

Hlava VIII směrnice s názvem „Odchylky“ uvádí taxativní výčet plnění, které mohou členské státy zdaňovat odlišným způsobem, než stanoví obecný text směrnice.

*Mezi těmito odchylkami jsou jednak odchylky dočasné, v rámci kterých jsou výjimky povoleny jen do určitého termínu, ale i odchylky trvalé, které nejsou vázány na žádný termín platnosti a měly by tak pravděpodobně být použitelné až do zavedení „konečného režimu“ zdaňování podle principu původu. O tom, že plánovaný konečný režim bude v nejbližší době zaveden, si ovšem dovoluji po zhodnocení současného vývoje pochybovat, a bude tedy nutné rozhodnout, jak s těmito odchylkami naložit. O konkrétních odchylkách stanovených pro Českou republiku pojednávám níže.*

### **5.5 Zhodnocení harmonizace a perspektivy DPH v daňových systémech členských států EU**

Harmonizaci nepřímých daní hodnotím úspěšně především z hlediska zavedení jednotného systému daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty je podle mého názoru především díky své neutralitě skutečně vhodnější pro obchodování v rámci společného trhu. Jako všeobecná daň byla postupně zavedena ve všech členských

státech Evropské unie, čímž byl naplněn první dílčí stupeň harmonizace. Konkrétní data zavedení DPH v členských státech uvádím v příloze č. 2.

Naopak podle mého názoru nedošlo k přílišnému sjednocení daňových sazeb DPH. Ve všech státech je sice momentálně zakotvena základní sazba nad minimální hranicí 15%, mezi sazbami však stále zůstávají až deseti procentní rozdíly. V řadě zemí také není dosud splněna podmínka snížené sazby ve výši 5%. Výše sazeb jednotlivých členských států k 1.1.2009 jsou uvedeny v příloze č. 3. Členské státy pokračují ve snaze o prodloužení platnosti některých přechodných opatření umožňujících použití snížených daňových sazeb. Z důvodu pokračování experimentu podpory zaměstnanosti došlo k prodloužení lhůty pro aplikování snížených sazeb na služby s vysokým podílem lidské práce do konce roku 2010.

*Z hlediska efektivity a transparentnosti daňové administrativy bych si dovolila doporučit zjednodušení a sjednocení daňových sazeb. Okruh plnění podléhajících sníženým sazbám by měl být vymezen co nejkonkrétněji, aby došlo k výraznějšímu sjednocení. Zároveň bych doporučovala pokusit se o zajištění rovného přístupu ke všem členským zemím, což v mých očích znamená především omezení specifických úprav pro jednotlivé členské státy a zredukování početných výjimek.*

Od neúspěšného sjednocení sazeb se samozřejmě odvíjí i nedosažení plánovaného zavedení společného režimu založeného na principu země původu, jak bylo popsáno výše. *Podle mého mínění však není tak podstatné to, který z uvedených principů bude v Evropské unii uplatňován, důležité je především, aby byl používán stejný systém nebo jeho kombinace ve všech členských státech. Jsem toho názoru, že systém zavedený jako přechodný se poměrně zaběhl a osvědčil, a není-li zde vůle členských států ke sjednocení daňových sazeb, není možné prosazovat za každou cenu zavedení původně plánovaného konečného režimu vycházejícího z principu země původu. Nevýhodu současného systému však spatřuji v tom, že na základě mnoha derogací a individuálních úprav, které režim DPH umožňuje, přináší subjektům obchodujícím napříč členskými státy značnou nepřehlednost a komplikovanost při posuzování všech aspektů spojených s intrakomunitárním pohybem zboží a služeb. Vzhledem k rozdílné aplikaci pravidel obsažených ve směrnici č. 2006/112/ES a množství povolených výjimek je pro plátce daně obchodující se subjekty z jiných členských států nezbytná znalost národních rádu příslušných členských států, aby mohli*

*dostát všem administrativním požadavkům. Další kroky ve sjednocování systému DPH by se tedy měly ubírat především směrem ke zjednodušení administrativy a některých postupů.*

V roce 2008 byly přijaty dvě směrnice, které se týkají změn pravidel pro stanovení místa plnění u služeb a procedury vrácení daně. Ustanovení obou směrnic by měla být uplatňována od 1. ledna 2010.

Směrnice Rady č. 2008/8/ES zásadním způsobem mění pravidla pro stanovení místa plnění u služeb a tím určení členského státu zdanění. Nová pravidla vedou k rozšiřování zdanění ve státě spotřeby. Výchozí změnou je nové základní pravidlo, podle kterého se místo plnění u přeshraničních služeb poskytovaných osobám povinným k dani posouvá do státu příjemce služby a uplatní se zde výše popsáný reverse charge mechanismus. Poskytovatelé budou povinni nově tyto služby vykazovat v souhrnném hlášení. Při poskytnutí služby osobám nepovinným k dani, tj. konečným spotřebitelům, zůstane zachováno stávající základní pravidlo, podle kterého se místo plnění řídí podle sídla nebo provozovny poskytovatele služby. Pro řadu speciálních služeb, jako jsou hostinské a restaurační služby, pronájem dopravních prostředků, kulturní, sportovní, vědecké a vzdělávací služby, telekomunikace, vysílání a elektronické služby, jež jsou poskytovány konečným spotřebitelům, stanoví směrnice z těchto obecných pravidel výjimky.

S cílem zjednodušit a zrychlit proceduru vrácení daně došlo k přijetí směrnice Rady č. 2008/9/ES, která zavádí nová prováděcí pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě. Dosavadní zdlouhavá a nákladná praxe má být nahrazena elektronickým systémem.

Velkou pozornost věnuje Evropská komise nadále i oblasti spolupráce daňových správ členských států, výměně informací mezi nimi a boji proti daňovým únikům, o čemž podrobněji pojednávám níže.

## ***5.6 Promítnutí harmonizace do právního řádu České republiky***

Harmonizace DPH byla jednou z podmínek vstupu České republiky. Ke dni vstupu do Evropské unie musel být systém DPH uveden do souladu s komunitárním právem a tak se již od počátku 90. let objevovaly první koncepce postupného sblížení daňových předpisů českého právního řádu s předpisy Společenství. V České republice



došlo k zavedení daně z přidané hodnoty již před vstupem do Evropské unie v roce 1993.<sup>75</sup> Rámcem, ve kterém se ohledně DPH český zákonodárce při další harmonizaci českého práva musel k datu vstupu České republiky do Evropské unie pohybovat, byl dán především Šestou směrnicí.<sup>76</sup> Dalšími významnými předpisy, které musel brát zákonodárce v potaz, byly především směrnice č. 79/1072/EHS a směrnice č. 86/560/EHS,<sup>77</sup> které upravovaly vrácení DPH osobám se sídlem mimo území příslušného členského státu a se sídlem mimo území Společenství.

Současný zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), byl přijat Poslaneckou sněmovnou po přehlasování prezidentského veta a přinesl s účinností ode dne vstupu České republiky do EU do původního systému řadu podstatných změn a nových principů.

*Novému zákonu o DPH bylo možné vyčíst hned několik vážných chyb a nedostatků. O tom svědčí i skutečnost, že zákon měl být během půl roku své účinnosti změněn v 219 bodech.<sup>78</sup> Za ustanovení ne zrovna přispívající k přehlednosti zákona považují již určení jeho účinnosti. Zákon nabývá účinnosti ke dni, ke kterému vstoupila v platnost smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii, tj. k 1. květnu 2004. Vybraná ustanovení však nabývají účinnosti až k 1. lednu 2005, některá ustanovení naopak v různých datech platnosti pozbývají. Za nedostatečnou považují i legisvakanci lhůtu, neboť zákon byl publikován ve Sbírce zákonů až dne 23. dubna 2004 a vzhledem k tomu, že přinesl řadu podstatných změn, bylo by určitě vhodné zachovat pro seznámení s ním lhůtu delší.*

### **5.6.1 Intrakomunitární plnění a předmět daně**

Jednou ze zásadních otázek, kterou musel nový zákon o DPH přijatý v souvislosti se vstupem České republiky do EU upravit, bylo zavedení nové úpravy transakcí v rámci EU založené na volném pohybu zboží uvnitř jednotného trhu. Za dovoz zboží v původním slova smyslu je nadále považován jen dovoz z třetích zemí,

---

<sup>75</sup> Původní daň z obratu byla nahrazena daní z přidané hodnoty zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty

<sup>76</sup> Která je v současnosti zpracována v nové směrnici č. 2006/112/ES, jak již bylo výše popsáno

<sup>77</sup> Tzv. Osmá a Třináctá směrnice

<sup>78</sup> Kubátová Květa, Vybíhal Václav a kol. Optimalizace daňového systému České republiky v kontextu Evropského regionu a měnícího se ekonomického, sociálního a právního prostředí. Praha: EUROLEX BOHEMIA s.r.o. 2004, str. 134

vývozem se rozumí vývoz do třetí země. Nově byla potřeba zakotvit ustanovení upravující obchod mezi členskými státy, tzv. intrakomunitární plnění, kde hovoříme o „pořízení zboží“ a „dodání zboží“. Tento posun musel být reflektován i ve vymezení předmětu DPH.

Předmětem DPH podle nového zákona tedy je dodání zboží nebo převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku; poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku; pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani; a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Zároveň bylo nutné upravit územní působnost zákona v souladu s vymezením ve Směrnici a zavést rozlišování mezi tuzemskem, územím Evropského společenství a třetími zeměmi.

## **5.6.2 Daňové subjekty**

Nový zákon zavedl také nové termíny k označení daňových subjektů: osoba povinná k dani, osoba identifikovaná k dani, osoba registrovaná k dani v jiném členském státě a zahraniční osoba.

Osoba povinná k dani<sup>79</sup> je definována obdobně s citovaným ustanovením směrnice č. 2006/112/ES jako fyzická nebo právnická osoba samostatně uskutečňující ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. DPH se tak nově může vztahovat i na subjekty, které podle původní právní úpravy dani nepodléhaly.

Nový zákon o DPH zároveň snížil hranici obratu, po jehož překročení se osoba povinná k dani stává plátcem DPH, a osvobození bylo nově upraveno v § 6 zákona o DPH. Podle tohoto je od daně z přidané hodnoty osvobozena osoba povinná k DPH,

---

<sup>79</sup> V předchozím znění zákona byl používán termín osoba podléhající dani

jejíž obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč.<sup>80</sup>

V této oblasti se na Českou republiku ze Šesté směrnice vztahovaly některé zvláštní režimy a odchylky. Jedním z důležitých ustanovení bylo právě určení limitu obratu pro povinnou registraci plátce DPH. V Šesté směrnici je hranice pro osvobození stanovena rozdílně pro různé skupiny států. Členskými státy, které k 17. 5. 1977 poskytovaly osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat byl menší než 5.000 evropských zúčtovacích jednotek ECU, je umožněno toto osvobození zvýšit až na 5 000 EUR.<sup>81</sup> Státy přistoupení do Evropské unie po 1. 1. 1978 mohou poskytovat osvobození až od vyššího limitu. Pro Českou republiku byl stanoven limit 35 000 EUR.<sup>82</sup>

Mezi členskými státy se v oblasti registrace k dani vyskytují četné rozdíly, které spočívají ve výši stanoveného limitu. V některých zemích není k registraci ani dosažení určitého limitu potřeba, stačí splnit zákonné podmínky pro platbu DPH a ta je pak odváděna bez ohledu na skutečný obrat.

### 5.6.3 Daňové sazby

K dalším změnám došlo v oblasti sazeb DPH. Základní sazba byla snížena z 22% na 19%, především z toho důvodu, aby byl zmenšen rozdíl mezi základní a sníženou sazbou daně. Obecně bylo definováno, že zboží i služby podléhají základní sazbě, pokud se na ně nevztahují výjimky uvedené v příloze zákona.

*Ohledně sazeb můžeme tedy zhodnotit, že Česká republika splnila požadavky uvedené ve směrnici, a to jednak co se týče minimální výše sazby, počtu sazeb snížených i umožnění odpočtu na vstupu.*

Pro dosažení souladu s komunitárním právem bylo rovněž nezbytné upravit okruh zboží a služeb, na které má být snížená sazba použita. Pro sníženou sazbu upravuje směrnice č. 2006/112/ES možnost Rady povolit její uplatňování nejdéle do roku 31.12.2010 pro služby „s vysokým podílem lidské práce“, které jsou upřesněny v příloze. Běžně lze podle směrnice uplatňovat tyto sazby nejvýše u dvou kategorií

---

<sup>80</sup> Původní rozhodná výše obratu byla 750 000 Kč za 3 po sobě jdoucí měsíce (za 12 měsíců tedy v podstatě 3 000 000), následně došlo k prvnímu snížení v roce 2003 na 2 000 000 Kč za 12 měsíců

<sup>81</sup> Viz. článek 284 směrnice č. 2006/112/ES

<sup>82</sup> Viz. článek 287 směrnice č. 2006/112/ES.

služeb, pro Českou republiku bylo povoleno výjimečné použití snížené sazby ve třech oblastech.

České republice byla dále výslovně povolena výjimka na základě článku 123 a článku 381 směrnice. Česká republika byla do 31. prosince 2007 oprávněna uplatňovat sníženou sazbu, která není nižší než 5%, u dodání tepelné energie pro vytápění a přípravu teplé vody a pro provedení stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení.

Přesun jednotlivých položek mezi daňovými sazbami byl doprovázen velkými politickými diskuzemi. Okruh plnění, které bylo možno zdaňovat sníženou sazbou, byl vymezen přílohou H Šesté směrnice. Mediálně zvýrazněn byl především boj o zařazení dětských plen, v rámci kterého požádalo Ministerstvo financí ČR o výklad Evropskou komisí. Tento postup lze však podle mého názoru zhodnotit jako ne zcela standardní a správný, neboť Evropská komise nemá pravomoc závazně vykládat právní předpisy. Tato pravomoc je vyhrazena Evropskému soudnímu dvoru. Vymezení jednotlivých položek podléhajících snížené daňové sazbě bylo provedeno v přílohách 1 a 2 zákona o DPH.

V rámci vymezení odchylek pro jednotlivé členské státy byla pro Českou republiku článkem 381 směrnice povolena odchylka, na základě které může pokračovat v osvobození od DPH u mezinárodní přepravy osob konkretizované v příloze, dokud stejné osvobození uplatňuje některý z členských států, které byly členy Společenství k 30. 4. 2004. Úprava tohoto ustanovení je v zákoně o DPH provedena v § 70.

#### **5.6.4 Vztah zákona o DPH a směrnic upravujících DPH**

Z formálního hlediska Česká republika přijetím nového zákona o DPH zohledňujícího ustanovení komunitárního práva splnila povinnost implementace příslušných směrnic<sup>83</sup> do vnitrostátního právního řádu. *Obecně si dovoluji zhodnotit, že v základních institutech je česká právní úprava v souladu s požadavky komunitárního práva. V některých ustanoveních nebyla však národní úprava provedena zcela správně či vhodně a dochází tak k odchýlení či přímo rozporu s ustanoveními směrnice.*

V situacích, kdy zákon o dani z přidané hodnoty upírá daňovým subjektům práva, která jim garantuje směrnice, mohou se plátcí daně dovolávat svých práv přímo

---

<sup>83</sup> Původně šlo zejména o Šestou směrnici, jejíž ustanovení byla později převzata směrnicí č. 2006/112/ES

ze směrnice. Podmínkou tohoto přímého účinku je, že ustanovení směrnice je jasné, dostatečně přesné a bezpodmínečné. Podmínka uplynutí lhůty pro implementaci směrnice je v případě Šesté směrnice i nástupnické směrnice č. 2006/112/ES splněna. Možnost využití přímého účinku směrnice však naopak nemá správce daně, neboť vertikální účinek směrnice možný není a stát nesmí po jednotlivci vymáhat splnění povinností, které v důsledku špatné implementace nejsou obsaženy ve vnitrostátním právním předpisu.<sup>84</sup>

Soudy i správní orgány České republiky mají zároveň povinnost vykládat ustanovení zákona eurokonformně, tedy v souladu s evropským právem. Nabízí-li zákonné ustanovení více možností interpretace, je třeba dát přednost té, která nejlépe odpovídá směrnici. Jedná se o nepřímý účinek směrnice.<sup>85</sup>

Ke správné aplikaci zákona o DPH je kromě znalosti příslušných směrnic nezbytná i znalost relevantní judikatury ESD, neboť v jejím rámci dochází k vymezení mnoha stěžejních pojmů.

---

<sup>84</sup> Podrobně o přímém účinku Šesté směrnice například Zůnová, M. Vorlíčková & Leitner s.r.o. Přímý účinek Šesté směrnice. In *Daně a právo v praxi*. Číslo 5/2005. Ročník X. Praha: ASPI, a.s., str. 46

<sup>85</sup> Podrobně o nepřímém účinku Šesté směrnice například Holubová, O. Nepřímý účinek Šesté směrnice. In *Daně a právo v praxi*. Číslo 10/2005. Ročník X. Praha: ASPI, a.s. str. 38

## 6. Harmonizace akcízů v Evropské unii

Selektivní spotřební daně se stejně jako DPH promítají do cen výrobků, čímž mohou negativně ovlivnit obchod mezi státy. Vybrané výrobky zdaněné těmito spotřebními daněmi se odlišují svým daňovým zatížením od ostatních výrobků, čímž mohou narušit hospodářskou soutěž. Ekonomický dopad akcízů je znásoben tím, že jsou započítávány do daňového základu pro výpočet daně z přidané hodnoty. Proto je otázce spotřebních daní věnována pozornost již od vzniku Evropských společenství.

Výchozí myšlenkou v oblasti harmonizace akcízů bylo harmonizovat jak jejich strukturu, tak jejich sazby. Jedním z cílů harmonizačního procesu bylo zamezit zvýhodňování domácích výrobců nižšími nebo nulovými sazbami pro tradiční domácí výrobky. Prvotní snahy o harmonizaci akcízů však nebyly příliš úspěšné. V 70. letech došlo k přijetí pouze dvou směrnic zasahujících do zdanění tabákových výrobků,<sup>86</sup> některé případy daňové diskriminace zboží jiných členských států byly řešeny prostřednictvím žalob u Evropského soudního dvora.<sup>87</sup>

K přijetí významnějších harmonizačních ustanovení dochází až v 90. letech v souvislosti s vytvořením jednotného trhu. Základním předpisem v dané oblasti se s účinností od 1. ledna 1993 stala směrnice č. 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, někdy též nazývaná horizontální směrnice. Tato směrnice především vymezila okruh předmětu spotřebních daní, stanovila obecný režim pro výběr daně, upravila výrobu, zpracování, držení a přepravu akcízovaných výrobků a zavedla autorizované daňové sklady.

Horizontální směrnice č. 92/12/EHS odkazuje ve svém článku 2 na směrnice obsahující zvláštní ustanovení o struktuře a sazbách spotřební daně z výrobků, které jí podléhají. Základy jednotlivých komodit podléhajících spotřebním daním vymezují tzv. směrnice strukturální. Strukturální směrnice upravují zejména akcíz z alkoholu a alkoholických výrobků, akcíz z tabáku a tabákových výrobků a akcíz z minerálních olejů, nově restrukturalizovaný na daň z energetických produktů a elektrické energie.

---

<sup>86</sup> Směrnice č. 72/464/EHS a směrnice č. 79/32/EHS o daních, jiných než obrátových, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků

<sup>87</sup> Například rozsudek ESD C-168/78 Komise Evropských společenství proti Francii a rozsudek ESD C-170/78 Komise Evropských společenství proti Spojenému království Velké Británie a Severního Irsku

V rámci procesu harmonizace akcízů měla být harmonizována nejen jejich struktura, ale i daňové sazby. Překážkou byly však rozpory v názorech členských států dané typem tradiční národní produkce a spotřeby, takže v oblasti sazeb akcízů došlo pouze ke stanovení minimálních hodnot. Třetí skupinu směrnic upravujících oblast selektivních spotřebních daní tak představují směrnice k aproximaci sazeb výše uvedených akcízů, které stanoví konkrétní minimální hodnoty sazeb jednotlivých akcízů.

Vzhledem k tomu, že při existenci rozdílných sazeb nezajišťuje princip země původu daňovou neutralitu, byl obdobně jako pro daň z přidané hodnoty v oblasti akcízů zvolen princip země určení. Výrobek je zdaňován v zemi spotřeby příslušnými národními sazbami daně, dovozce je naopak povinen zaplatit daň podle sazeb ve své zemi. Princip země původu se uplatňuje jen okrajově v případě dovozu či vývozu zboží jednotlivci mimo obchodní činnost. Dovoz a vývoz výrobků podléhajících spotřebním daním některé členské omezují množstevními limity.

### ***6.1 Horizontální směrnice č. 92/12/EHS***

Směrnice Rady č. 92/12/EHS ze dne ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani obsahuje obecná pravidla harmonizace spotřebních daní. Vztahuje se na spotřební daně, jakož i na ostatní nepřímé daně s výjimkou DPH.

Směrnice vymezuje okruh předmětu spotřebních daní na minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje, a tabákové výrobky. Tyto výrobky mohou být v souladu s ustanoveními směrnice podrobeny dalším specifickým daním. Členské státy mohou uvalit daně i na jiné výrobky, pokud tyto daně nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.

Výrobky podléhají spotřební dani od okamžiku jejich vyrobení nebo od okamžiku jejich dovozu na území Společenství. Daňová povinnost vzniká propuštěním výrobku pro domácí spotřebu, nebo objevením manka na výrobcích v režimu podmíněného osvobození od daně. Daň se vyměří a vybere postupem stanoveným členským státem na jehož území nastaly skutečnosti vedoucí ke vzniku daňové povinnosti. Pokud jde o výrobky nabyté jednotlivci k uspokojení jejich potřeb a jimi přepravované, spotřební daň se vyměří v členském státě, kde byly výrobky nabyty.

Výroba, zpracování a skladování výrobků podléhajících spotřební dani, nebyla-li spotřební daň zaplacená, musí probíhat ve skladu s daňovým dozorem. Tím se rozumí místo, kde zboží podléhající spotřební dani vyrábí, zpracuje, skladuje, přijímá nebo odesílá oprávněný skladovatel v režimu s podmíněným osvobozením od daně při výkonu svého povolání za podmínek stanovených příslušnými orgány členského státu, kde se sklad s daňovým dozorem nachází.

Přeprava výrobků podléhajících dani mezi sklady s daňovým dozorem se uskutečňuje v režimu podmíněného osvobození od daně.

Ve směrnici jsou dále upraveny podmínky a postup pro vrácení daně a osvobození od daně. Zřizuje se jí Výbor pro spotřební daně, který je složen ze zástupců členských států a předsedá mu zástupce Komise.

## **6.2 Strukturální směrnice a směrnice o sazbách akcízů**

Akcízy jednotlivých druhů zboží upravuje podrobněji řada strukturálních směrnic. Jednotná klasifikace základů daně je od 1. 1. 1993 zajištěna použitím jednotného celního sazebníku,<sup>88</sup> jednotlivé produkty jsou specifikovány pomocí obecně zavedených kódů nomenklatury.

### **6.2.1 Tabák a tabákové výrobky**

Tabák a tabákové výrobky byly z akcízů upraveny nejdříve, k přijetí první směrnice došlo již v roce 1972. Jednalo se o směrnici č. 72/464/EHS, která zakotvila obecná ustanovení týkající se akcízy z tabáku a dále především speciální ustanovení o struktuře akcízů z cigaret. Následující směrnice č. 79/32/EHS provedla rozdělení i ostatních tabákových výrobků do jednotlivých skupin pro účely stanovení minimálních sazeb daně.

V současné době oblast základů akcízů z cigaret a tabákových výrobků upravuje směrnice č. 95/59/EHS, která sjednocuje text obou směrnic výše uvedených. Tabákové výrobky rozděluje na cigarety, doutníky a doutničky a tabák ke kouření, který dále rozlišuje na jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a ostatní tabák ke kouření. Jednotlivé kategorie jsou ve směrnici podrobně popsány.

---

<sup>88</sup> Nařízení Rady č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku



Minimální sazby v této oblasti upravují směrnice č. 92/79/EHS o sblížení daní z cigaret a směrnice č. 92/80/EHS o sblížení daní z tabákových výrobků jiných než cigarety. Protože i po jejich přijetí přetrvávaly velké rozdíly ve zdanění těchto produktů mezi členskými státy, byly tyto směrnice novelizovány směrnicí č. 2002/10/ES s cílem snížit výrazné rozdíly v míře zdanění cigaret mezi jednotlivými členskými zeměmi.

Členské státy mohou na tabákové výrobky aplikovat tři formy daně – valorickou, vypočtenou na základě maximální maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků; specifickou, vyjádřenou částkou na kilogram nebo na počet kusů; a smíšenou, kombinující oba předchozí způsoby. Netytickým smíšeným zdaněním se vyznačuje daň z cigaret složená částečně z jednotkové daně a částečně z daně valorické.

Minimální celková daň z cigaret je 57% z maloobchodní ceny cigaret nejžádanější cenové kategorie, nejméně však 64 EUR na 1.000 kusů cigaret.

U doutníků a doutníčků musí být celková výše spotřební daně rovna nejméně sazbě 5% maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo minimální výši 11 EUR za 1 000 kusů či za 1 kilogram.

U jemně řezaného tabáku k ručnímu balení cigaret jsou minimální hodnoty 36 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 32 EUR za kilogram a u ostatního tabáku ke kouření 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 20 EUR za kilogram.

### **6.2.2 Alkohol a alkoholické nápoje**

V této oblasti se neochota k harmonizaci akcízů projevovala od počátku nejvýrazněji, neboť zde od počátku narážela na odpor tradičních producentů vína, piva, whisky a likérů vyplývající z existence rozdílných národních nápojů v členských státech a snahy zajistit jim co nejnižší sazby. Ve většině zemí má systém těchto selektivních daní hluboké historické kořeny a proto nebylo lehké dosáhnout konsensu členských států k úpravě této oblasti.

Směrnice č. 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů vychází z historického rozlišování alkoholických nápojů na pivo, víno, meziprodukty a lihoviny. Minimální sazby alkoholu a alkoholických výrobků stanoví směrnice č. 92/84/EHS.

Pivem se rozumějí všechny výrobky příslušného kódu kombinované nomenklatury podle Jednotného celního sazebníku, které obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu, a všechny výrobky, které obsahují směs piva a nealkoholických nápojů a obsahují více než 0,5 % objemových alkoholu. Daň z piva se vypočítává podle počtu hektolitrů/stupňů Plato nebo počtu hektolitrů/stupňů skutečného obsahu alkoholu.

Minimální sazba daně je směrnicí stanovena na 0,748 EUR/hl piva a jako 1,87 EUR/hl/stupeň alkoholu finálního produktu. Členské státy mohou uplatňovat snížené sazby daně, diferencované podle ročního výstavu pivovarů, na pivo vystavené malými nezávislými pivovary.<sup>89</sup> Tyto snížené sazby však musí být aplikovány i v případě dodání piva z malého nezávislého pivovaru z jiného členského státu.

Vína jsou pro účely vyměření spotřebních daní rozdělena na dva druhy: Tichým vínem se rozumí výrobky se skutečným obsahem alkoholu mezi 1,2% a 15%, je-li alkohol obsažený v hotovém výrobku plně kvasného původu, nebo se skutečným obsahem alkoholu až do 18 % objemových, pokud byly vyrobeny bez jakéhokoli obohacování. Šumivým vínem se výrobky uzavřené v láhvi s hřibovitou zátkou, nebo které mají v láhvi přetlak tři bary a více, a jejich skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2% objemových, ale nepřesahuje 15%. Spotřební daň z vína se vypočítává podle počtu hektolitrů výrobku. Sazba musí být vždy stejná na všechna tichá či na všechna šumivá vína. Pro obě kategorie jsou z důvodu neochoty tradičních producentů vína tyto výrobky zdaňovat stanoveny minimální nulové sazby, které nemají pro přiblížení sazeb jednotlivých členských států v podstatě žádný význam.

Za meziprodukty jsou označeny výrobky s obsahem alkoholu mezi 1,2% - 22%, které nelze zařadit do kategorie piva, vína či ostatních fermentovaných produktů. Minimální sazba je stanovena ve výši 45 EUR/hl.

Akcíz z alkoholu se a alkoholických nápojů se vztahuje na nápoje s obsahem alkoholu vyšším než 22% a také na nápoje určených kódů nomenklatury s obsahem vyšším než 1,2%. Členské státy mohou i v tomto případě aplikovat snížené sazby v případě malých producentů nepřesahujících s roční výrobou 10 hl za rok. Základem daně je počet hektolitrů čistého alkoholu o teplotě 20 stupňů Celsia a minimální sazba

---

<sup>89</sup> Pro účely nižších sazeb se "malým nezávislým pivovarem" rozumí pivovar, jehož roční výroba piva není větší než 200 000 hl, který je právně a hospodářsky nezávislý na jakémkoli jiném pivovaru, využívá provozních prostor, jež jsou fyzicky umístěny odděleně od jakéhokoli jiného pivovaru, a který nevyrábí značkové pivo v licenci. Spolupracují-li však dva nebo více malých pivovarů a jejich společný roční výstav nepřekročí 200000 hl, mohou být i tyto pivovary považovány za jediný malý nezávislý pivovar.

daně činí 550 EUR/hl čistého alkoholu. Státy, které aplikují sazbu daně v rozmezí 550 – 1000 EUR nesmí tuto sazbu snížit, stejně tak aplikovaná sazba vyšší než 1000 EUR nesmí být snížena pod hranici 1000 EUR.

*Ze stanovení této hranice lze vycítit určitý neúspěch orgánů Evropských společenství, které chtěly zakotvit minimální hranici na vyšší úrovni, a v okamžiku, kdy se tento postup přestal zdát možným, usiluje Evropská komise o dosažení tohoto cíle alespoň nepřímo ve formě zákazu snižování sazeb pod určitou hranici. Z většiny uvedených ustanovení o minimálních sazbách lze cítit neochotu členských států sazby skutečně harmonizovat. Nejednotnost a neúspěch snahy o sjednocení daňových sazeb potvrzuje i nespočet výjimek povolených v této oblasti.<sup>90</sup>*

### **6.2.3 Energetické produkty a elektrická energie**

Spolu s ostatními strukturálními směnicemi přijatými v roce 1992 došlo i k přijetí směrnice č. 92/81/EHS upravující zdanění minerálních olejů. Minerální oleje zde byly rozděleny podle klasifikace Jednotného celního sazebníku, sazby pro jednotlivé kategorie pak určila navazující směrnice č. 92/82/EHS.

K podstatné novelizaci v této oblasti došlo směrnicí č. 2003/96/ES, která provedla restrukturalizaci zdaňování energetických produktů a energie a výši minimálních sazeb akcízů z energetických energií učinila závislou na účelu použití. K přijetí této směrnice vedla mj. nutnost zohlednit požadavky ochrany životního prostředí i v daňové politice Evropské unie a snaha k dosažení cílů stanovených v Kjótském protokolu,<sup>91</sup> který Společenství ratifikovalo jako strana Rámcové úmluvy OSN o změně klimatu. Řádné fungování vnitřního trhu vyžadovalo přijetí předpisů Společenství o minimální daňové sazbě i pro jiné energetické produkty než minerální oleje. Stanovení minimálních sazeb mělo sloužit ke zmenšení rozdílů ve zdanění energie mezi členskými státy.

Směrnice Rady č. 2003/96/ES rozšířila zdanění minerálních olejů i na uhlí, zemní plyn a elektrickou energii. Hodnoty minimálních sazeb jsou stanoveny rozdílně v závislosti na energetickém obsahu výrobku a na účelu využití výrobku. Směrnice

---

<sup>90</sup> Nařízení č. 2002/166/ES například dovoluje Francii aplikovat sníženou sazbu na rum produkovaný v zámořských departmentech až do 31. 12. 2009, nařízení č. 2002/167/ES dovoluje Portugalsku aplikovat sníženou sazbu daně na místně vyráběný rum a likéry na Madeiře a Azorských ostrovech atd.

<sup>91</sup> Evropská společenství podepsala Kjótský protokol 29. dubna 1998 a zavázala se v něm spolu s ostatními stranami postupně snižovat emise plynů způsobujících skleníkový efekt.

rozlišuje mezi energetickými produkty sloužícími jako pohonné hmoty, palivo či pro výrobu elektrické energie. Energetické výrobky a elektrický proud nejsou předmětem spotřební daně, jsou-li používány jako vstupní surovina v chemických, elektrolytických a metalurgických procesech. Z předmětu úpravy směrnice je výslovně vyloučeno zdanění tepla na výstupu.

Minimální sazby daně z energetických produktů a elektrické energie pro větší přehlednost uvádím v následujících tabulkách. U akcízů z pohonných hmot jsou už stanoveny minimální hodnoty, které by měly platit od 1. 1. 2010, minimální sazby se liší pro paliva na topné účely a pro elektrickou energii pro obchodní a neobchodní účely. Členské státy mohou používat i odstupňované sazby na jednotlivé předměty daně, pokud tyto nejsou nižší než níže uvedené minimální sazby a existuje souvislost mezi vyšší sazbou a vyšší kvalitou zboží.

#### **Minimální sazby daně z paliv – pohonných hmot<sup>92</sup>**

<b>Produkt</b>	<b>Min. sazba od 1. 1. 2004</b>	<b>Min. sazba od 1. 1. 2010</b>
Benzín olovnatý (EUR/1000 l)	421,00	421,00
Benzín bezolovnatý (EUR/1000 l)	359,00	359,00
Nafta (EUR/1000 l)	302,00	330,00
Petrolej (EUR/1000 l)	302,00	330,00
Zkapalnělý plyn (LPG) (EUR/1000 l)	125,00	125,00
Zemní plyn (EUR/gigajoul spalného tepla)	2,60	2,60

#### **Minimální sazby daně z paliv pro průmyslové nebo komerční účely<sup>93</sup>**

<b>Produkt</b>	<b>Min. sazba od 1. 1. 2004</b>
Nafta (EUR/1000 l)	21,00
Petrolej (EUR/1000 l)	21,00
Zkapalnělý plyn LPG (EUR/1000 l)	41,00
Zemní plyn (EUR/gigajoul spalného tepla)	0,30

<sup>92</sup> Příloha I směrnice č. 2003/96/ES

<sup>93</sup> Tamtéž

### Minimální sazby daně z paliv pro topné účely a elektrické energie<sup>94</sup>

Produkt	Min. sazba od 1. 1. 2004 pro obchodní účely	Min. sazba od 1. 1. 2004 pro neobchodní účely
Nafta (EUR/1000 l)	21,00	21,00
Těžký ropný olej (EUR/1000 l)	15,00	15,00
Petrolej (EUR/1000 l)	0,00	0,00
Zkapalnělý plyn (LPG) (EUR/1000 l)	0,00	0,00
Zemní plyn (EUR/gigajoul spalného tepla)	0,15	0,30
Uhlí a koks (EUR/gigajoul spalného tepla)	0,15	0,30
Elektrická energie (EUR/MWh)	0,50	1,00

V souvislosti se zavedením minimálních sazeb zdanění energetických produktů panovala obava z neúměrně vysokého daňového zatížení pro malé a střední podniky, především u nově přistoupivších zemí v roce 2004, kde byly doposud uplatňované sazby spotřebních daní poměrně nízké. Některým zemím byly tedy povoleny individuální výjimky. Česká republika mohla uplatňovat úplné nebo částečné osvobození od daně nebo snížené úrovně zdanění u elektřiny, pevných paliv a zemního plynu do 1. ledna 2008.

### 6.3 Zhodnocení harmonizace akcíů a současný vývoj

V rámci harmonizace akcíů se podařilo dosáhnout sladění základní struktury akcíů. V lednu 2009 vstoupila v platnost nová směrnice Rady č. 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní, která v zájmu srozumitelnosti ruší a nahrazuje původní horizontální směrnici č. 92/12/EHS s účinkem od dubna 2010. Tato směrnice nově označuje za zboží podléhající spotřební dani energetické produkty a elektřinu, alkohol a alkoholické nápoje a tabákové výrobky. Zboží podléhající spotřební dani se stejně jako dříve stává předmětem spotřební daně v okamžiku výroby, včetně případné těžby, na území Společenství nebo dovozu na toto území. Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo. Směrnice harmonizuje okruh osob povinných k dani, osvobození od daně, obecná pravidla pro přepravu zboží v režimu s podmíněným osvobozením od daně, přepravu a zdanění zboží podléhajícího spotřební dani po propuštění ke spotřebě

<sup>94</sup> Příloha I směrnice č. 2003/96/ES

a další. Členské státy mají přijmout předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do ledna 2010.

Snaha o sjednocení sazeb akcízů se v průběhu vývoje ukázala jako nereálná, proto od ní bylo upuštěno a došlo pouze ke stanovení minimálních sazeb u jednotlivých typů komodit. Minimální sazby jsou však většinou nastaveny na poměrně nízké hodnoty, někdy dokonce nulové, proto není zřejmé, že povedou k přílišnému přiblížení sazeb akcízů v jednotlivých členských státech. *Podle mého názoru je zde obtížné dosažení významného pokroku v harmonizaci, neboť se v této oblasti postojí členských států poměrně rozcházejí, což znemožňuje dosažení potřebného jednomyslného souhlasu. Tato skutečnost se nejvýrazněji projevuje v ohledně akcízů alkoholických nápojů.* Evropská komise v roce 2008 prezentovala návrh, podle kterého by mělo docházet k postupnému zvyšování minimálních sazeb tabákových výrobků až do roku 2014.<sup>95</sup> Proklamovaným cílem návrhu by mělo být snížení spotřeby tabákových výrobků.

#### **6.4 Promítnutí harmonizace akcízů do právního řádu ČR**

V České republice upravuje spotřební daně zákon č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Jeho jednotlivými novelami docházelo postupně k sbližování právní úpravy spotřebních daní v ČR s právním režimem Evropské unie. V současné době upravuje tento zákon zdanění stejného okruhu komodit jako horizontální směrnice,<sup>96</sup> tj. daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků.

Ekologická daňová reforma iniciovaná přijetím směrnice č. 2003/96/ES by v České republice měla být dle záměru Ministerstva financí realizována ve třech etapách. V rámci první etapy mělo dojít k implementaci směrnice. Ohledně zavedení daní k ochraně životního prostředí podle této směrnice byla České republice poskytnuta lhůta do konce roku 2007. K zavedení daně ze zemního plynu a některých dalších plynů, daně z pevných paliv a daně z elektřiny došlo zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.<sup>97</sup> *Podle mého názoru však není, jak jsem již popsala*

---

<sup>95</sup> KOM/2008/0459 Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků

<sup>96</sup> Směrnice č. 92/12/EHS

<sup>97</sup> Jednotlivé daně jsou upraveny v částech 45, 46 a 47 tohoto zákona

*v úvodní kapitole, toto zařazení nijak systematické, de lege ferenda bych navrhovala upravit tyto daně v samostatném zvláštním zákoně.*

Realizace druhé etapy ekologické reformy se předpokládá v letech 2010 – 2013, kdy by mělo dojít ke změnám a daňových zvýhodnění u pevných paliv, elektřiny a zemního plynu. Poslední etapu, ve které by mělo dojít k prohloubení a rozšíření daňové základny na základě vyhodnocených účinků z předchozích fází, předpokládá Ministerstvo financí v letech 2014 – 2017.

## **7. Daňová správa a spolupráce členských států v boji proti daňovým podvodům**

Harmonizace hmotného daňového práva členských států podmiňuje současně harmonizace administrativního práva v této oblasti, především úprava pravomocí a spolupráce daňových správ členských států. Hladké fungování jednotného trhu může být negativně ovlivněno také daňovými úniky, které narušením rovných podmínek subjektů deformují hospodářskou soutěž. Potírání daňových úniků je důležité i proto, že příjem z daní tvoří významný podíl na HDP. Vzhledem k tomu, že daňové podvody často přesahují hranice jednotlivých členských států, nemohou je tyto řešit izolovaně, ale roste potřeba jejich vzájemné spolupráce i v této oblasti. Spolupráce členských států se tedy rozvíjí i v rámci správy daní a potírání daňových úniků, a to jak v oblasti přímého zdanění, tak v oblasti správy daně z přidané hodnoty, správy spotřebních daní, i v oblasti vymáhání pohledávek. Vzhledem k tomu, že fungování jednotného trhu je nejvíce ovlivňováno zdaněním nepřímým, a také s ohledem na zvolené téma této diplomové práce, se zaměřím při rozboru spolupráce členských států v oblasti správy daní na daň z přidané hodnoty a daň spotřební.

### ***7.1 Počátky spolupráce členských států v oblasti správy daní***

V roce 1975 přijala Rada usnesení o opatření k potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem.<sup>98</sup> O dva roky později byla spolupráce daňových správ v Evropské unii upravena směrnicí č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní. Směrnice původně zakotvila spolupráci daňových správ v oblasti daní z příjmů a majetku, ale její působnost byla později rozšířena i na oblast daně z přidané hodnoty.<sup>99</sup> V této směrnici byly definovány tři možné způsoby výměny informací mezi daňovými správami členských států – výměna na dožádání, automatická výměna údajů a spontánní výměna údajů.

Institut výměny na dožádání umožňuje členskému státu požádat příslušný orgán daňové správy jiného členského státu o poskytnutí informací. Příslušný orgán daňové

---

<sup>98</sup> Úřední věstník C 1975, 35, 1

<sup>99</sup> K rozšíření na oblast DPH došlo směrnicí č. 79/1070/EHS



správy dožádaného členského státu může poskytnutí informace odmítnout v případě, kdy je přesvědčen o tom, že úřad žádajícího státu nevyčerpal vlastní obvyklé zdroje informací, kterých mohl v daném případě využít.

V rámci automatické výměny údajů dochází mezi příslušnými orgány daňové správy členských států k vzájemnému pravidelnému poskytování údajů bez předchozího dožádání pro skupiny jednotlivých případů. Skupiny těchto případů jsou určeny konzultačním postupem upraveným ve směrnici.

Na základě spontánní výměny údajů poskytují bez předchozího dožádání příslušné orgány daňové správy každého členského státu daňovým orgánům jiných členských států údaje, o kterých se dozví, v následujících případech: může-li orgán daňové správy předpokládat, že v jiném státě hrozí zkrácení daně; obdrží-li osoba povinná k dani v některém členském státě daňovou úlevu či osvobození od daně, jež by mohlo vést ke vzniku nebo zvýšení její daňové povinnosti v jiném členském státě; jsou-li obchody mezi osobami povinnými k dani ve dvou různých členských státech prováděny přes jednu či více zemí takovým způsobem, který může vést ke snížení daně v jednom či obou členských státech; předpokládá-li příslušný orgán daňové správy, že by umělým přesunem zisku ve skupině podniků mohlo dojít ke snížení daně; umožní-li údaj poskytnutý členskému státu příslušným daňovým orgánem jiného členského státu zjištění skutečností, jež by mohly ovlivnit vyměření daně.

Výše uvedená směrnice dále dovoluje přítomnost úředníků správce daně ve státě, který informaci poskytuje, a upravuje utajení poskytovaných informací.

Do českého právního řádu byla tato směrnice implementována prostřednictvím zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, na základě kterého se uskutečňuje mezinárodní výměna informací týkající se přímých daní a daní z pojistného.

## ***7.2 Spolupráce v oblasti správy daně z přidané hodnoty***

Spolupráci daňových správ v oblasti daně z přidané hodnoty zakotvila od roku 1981 směrnice č. 79/1971/EHS, která rozšířila působnost směrnice č. 76/308/EHS o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel, i na oblast vymáhání daně z přidané hodnoty.

Zároveň došlo k rozšíření okruhu výměny informací podle výše popsané směrnice č. 77/799/EHS na oblast daně z přidané hodnoty.<sup>100</sup> Důvodem úpravy spolupráce při předávání informací týkajících se daně z přidané hodnoty byla především skutečnost, že DPH hraje významnou úlohu v systému vlastních zdrojů Společenství, a také rozpočtové ztráty vznikající v důsledku daňových úniků a obcházení daňových povinností.

Potřeba dalšího prohloubení spolupráce při správě daně z přidané hodnoty vzrostla především v souvislosti s vytvořením jednotného trhu a zrušením daňových hranic mezi členskými státy. Vytvořením jednotného celního území došlo ke zrušení celních kontrol pohybu zboží a bylo potřeba zavést systém kontroly intrakomunitárního pohybu zboží pro daňové účely. K usnadnění vzájemného obchodu a kontroly v rámci Evropské unie došlo k zavedení daňových identifikačních čísel, datového systému VIES kontrolního statistického systému Intrastat.

Systém Evropské unie VIES<sup>101</sup> je elektronický systém sloužící k vzájemné výměně informací mezi členskými státy o uskutečněných intrakomunitárních dodávkách zboží. Každý členský stát vede registr tuzemských plátců daně a jimi uskutečněných intrakomunitárních dodávkách, národní registry členských států jsou vzájemně propojeny společnou komunikační sítí a správci daně jednotlivého členského státu je umožněno přímo využívat údaje z registrů ostatních členských států. Na jedné tak straně umožňuje monitorování a kontrolu pohybu zboží v rámci Evropské unie, na druhé straně lze použít k ověření správnosti údajů o registraci subjektu k dani z přidané hodnoty. Došlo k zavedení povinného používání daňových identifikačních čísel a všem členským státům byl přidělen dvoumístný alfabetycký kód, na základě kterého lze rozlišit, v které zemi je subjekt k dani registrován. Správnost daňového identifikačního čísla lze ověřit právě v systému VIES. Jako důkaz o přidělení daňového identifikačního čísla slouží písemné osvědčení o daňové registraci.

Namísto celních kontrol byl pro monitorování pohybu zboží v obchodu v rámci Evropské unie zaveden kontrolní a statistický systém Intrastat. Podle tohoto systému

---

<sup>100</sup> K rozšíření došlo směrnicí č. 79/1070/EHS ze dne 6. 12. 1979 a původní název směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní byl nahrazen názvem „Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daně z přidané hodnoty. Tato směrnice byla později rozšířena i na oblast akcízů a daně z pojistného.

<sup>101</sup> VAT Information Exchange System

jsou všechny subjekty převážející stanovené množství zboží ročně povinny poskytovat informace o pohybu zboží, zejména informace o zemi původu či určení, o množství zboží a jeho hodnotě, o dodacích lhůtách a o způsobu dopravy. Odběratel i dodavatel podávají hlášení nezávisle na sobě a každý z nich nese samostatně odpovědnost za správné vyplnění Intrastatu.

Nejnovějším legislativním aktem upravujícím podrobněji oblast spolupráce v oblasti správy DPH je nařízení Rady č. 1798/2003, které stanoví pravidla a postupy umožňující příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které jim mohou pomoci správně vyměřit DPH. Toto nařízení rovněž stanoví pravidla a postupy pro výměnu některých informací elektronickými prostředky.

Jedním z cílů nařízení je urychlit a zefektivnit spolupráci v oblasti výměny informací především tím, že umožňuje přímý kontakt úřadů daňové správy jednotlivých členských států. Každý členský stát má ustanovit ústřední kontaktní orgán, na nějž se přenesou hlavní odpovědnost za kontakty s ostatními členskými státy v oblasti správní spolupráce. Příslušný orgán může zřídit kontaktní útvary a jmenovat příslušné úředníky, kteří mohou uskutečňovat přímou výměnu informací na základě tohoto nařízení.

Výměna informací probíhá buď na žádost, nebo bez předchozí žádosti. Nařízení má zintenzívnit spontánní výměnu informací mezi daňovými správami členských států a nově zakotvuje dva druhy výměny informací – strukturovanou automatickou výměnu a automatickou výměnu. Automatickou výměnou se rozumí systematické sdělování předem určených informací jinému členskému státu, a to bez předchozí žádosti a v předem stanovených pravidelných intervalech. Strukturovaná automatická výměna představuje systematické sdělování předem určených informací jinému členskému státu, a to bez předchozí žádosti a jakmile je daná informace k dispozici.

S cílem bránit efektivněji daňovým únikům zakotvuje nařízení instrument tzv. souběžné daňové kontroly, v rámci které se mohou dva či více členských států dohodnout, že na svých územích provedou souběžné kontroly daňové situace jedné či více osob povinných k dani, kdykoli se takové kontroly zdají být účinnějšími než kontroly provedené pouze jedním členským státem.

Daňové podvody v oblasti daně z přidané hodnoty poškozují nejen finanční zájmy jednotlivých členských států, ale i Evropské unie jako celku. Čisté příjmy z DPH slouží totiž k výpočtu vlastních zdrojů DPH, které jsou příjmy rozpočtu Evropské unie,

a snížení příjmů členských států v důsledku daňových podvodů negativně ovlivňuje výši jejich příspěvků do rozpočtu Společenství. V současné době narostl výskyt mezinárodních podvodů s daní z přidané hodnoty.<sup>102</sup> Tuto situaci se snaží řešit Evropská komise návrhem nařízení o vzájemné správní pomoci při ochraně finančních zájmů Evropského společenství proti podvodům a jiným protiprávním jednáním.<sup>103</sup> Podle navrhovaného nařízení by se měl boje proti daňovým podvodům zapojit i Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF). Posláním tohoto úřadu je chránit finanční zájmy Evropské unie, bojovat s podvody, korupcí a jinými nestandardními aktivitami. K dosažení svých cílů využívá především nezávislých interních a externích vyšetřování. Organizuje také úzkou a pravidelnou spolupráci mezi kompetentními orgány členských států za účelem koordinace jejich aktivit.<sup>104</sup>

### ***7.3 Spolupráce v oblasti správy spotřebních daní***

Úzké spolupráce správních orgánů je zapotřebí i v boji s podvody týkajícími se spotřebních daní. Podvody v Evropské unii mají vážné důsledky pro státní rozpočty a mohou vést k narušení hospodářské soutěže při pohybech výrobků podléhajících spotřební dani a negativně ovlivňují fungování vnitřního trhu. Je především nezbytné vymezit pravidla, podle kterých si správní orgány členských států navzájem poskytují pomoc a spolupracují s Komisí pro zajištění správného používání pravidel o pohybu výrobků podléhajících spotřební dani a o výběru spotřebních daní.

Směrnice Rady č. 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani zavedla řadu nástrojů pro výměnu informací.

---

<sup>102</sup> Jedná se o tzv. kolotočové obchody (carousel fraud) někdy nazývané též podvody s chybějícím obchodníkem (Missing trader fraud). Jejich podstata spočívá v tom, že vedoucí společnost A uskuteční intrakomunitární zdanitelné plnění (dodání zboží do jiného členského státu) společnosti B v jiném členském státě, která je tzv. ztraceným obchodníkem. Společnost B získá zboží, aniž by zaplatila DPH, a současně toto zboží dodá třetí společnosti C, tzv. zprostředkovateli. Ztracený obchodník uskuteční zdanitelné plnění při dodání zboží zprostředkovateli ve stejném členském státě, tuto daň z přidané hodnoty však příslušnému správci daně nezaplatí a zmizí. Zprostředkovatel (společnost C) si nárokuje odpočet daně na vstupu z nakoupeného zboží od ztraceného obchodníka (společnosti B). Velikost daňového úniku je v tomto případě výše DPH, kterou zaplatil zprostředkovatel (C) ztracenému obchodníkovi (B). Následně zprostředkovatel provede opět intrakomunitární plnění vedoucí společnosti A. Tato dále může provést intrakomunitární plnění společnosti B a daňový obchod se opakuje. Nerudová, D. Daňová správa v Evropské unii. Daně a právo v praxi 2006/10. ASPI Online. Publikováno 6. 10. 2006.

<sup>103</sup> KOM/2004/0509 Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady o vzájemné správní pomoci při ochraně finančních zájmů Evropského společenství proti podvodům a jiným protiprávním jednáním

<sup>104</sup> [http://ec.europa.eu/anti\\_fraud/index\\_cs.html](http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_cs.html), citováno dne 18. 2. 2009

Ve snaze zjednodušit, decentralizovat a posílit administrativní spolupráci došlo později k přijetí nařízení Rady č. 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, které je v současné době základním dokumentem upravujícím tuto oblast. Spolupráce v oblasti spotřebních daních využívá obdobných institutů, jaké byly zavedeny v oblasti správy DPH.

Každý členský stát opět určí ústřední kontaktní orgán, který odpovídá za kontakty s ostatními členskými státy v oblasti správní spolupráce a za výměnu informací o pohybech zboží podléhajícího spotřební dani, zejména nese hlavní odpovědnost za výměnu dat uložených v elektronickém rejstříku, systém včasného varování a žádosti o ověření odeslané ostatním členským státům nebo od nich obdržené. Ústřední orgán ustanovuje kontaktní útvary a jmenuje příslušné úředníky, kteří mají pravomoc uskutečňovat přímou výměnu informací.

Členské státy mají povinnost zřídit elektronickou databázi s určenými rejstříky, tj. rejstříkem osob, které jsou pro účely spotřebních daní oprávněnými skladovateli nebo registrovanými subjekty, a dále rejstříkem prostor schválených k užívání jako sklady s daňovým dozorem. Členské státy zavedou elektronický systém včasného varování, jehož prostřednictvím může ústřední kontaktní orgán nebo kontaktní útvar členského státu, z něhož jsou výrobky podléhající spotřební dani odesílány, zaslat informaci nebo varovnou zprávu kontaktnímu orgánu členského státu určení.

Nařízení dále zavádí i možnost souběžné kontroly, stejně jako byla popsána v oblasti DPH, a upravuje výměnu informací se třetími zeměmi.

#### **7.4 Program *Fiscalis***

Akční program *Fiscalis*<sup>105</sup> představuje program zaměřený na zlepšení fungování daňových systémů dalším rozvojem spolupráce mezi daňovými úřady. K přijetí původního programu došlo již v roce 1998 společným rozhodnutím Evropského parlamentu a Rady.<sup>106</sup> Následně byl program přijímán pro různá časová období, současným nástupcem je Program *Fiscalis* 2013, přijatý na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1482/2007/ES.

---

<sup>105</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/fiscalis\\_programme/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/index_en.htm)

<sup>106</sup> Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 888/98/ES ze dne 30. března 1998 o zřízení programu činnosti Společenství ke zdokonalení systémů nepřímého zdanění na vnitřním trhu (Program *Fiscalis*)

Obecným cílem programu je zlepšit řádné fungování systémů zdanění na vnitřním trhu posílením spolupráce mezi zúčastněnými zeměmi, jejich správami a úředníky. Konkrétní cíle programu jsou stanoveny rozdílně podle daňových oblastí. V oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní je hlavním cílem zajistit účinnou, efektivní a rozsáhlou výměnu informací a správní spolupráci; umožnit úředníkům, aby dosáhli vysoké úrovně znalosti práva Společenství a jeho provádění v členských státech; zajistit, aby se správní postupy stále zlepšovaly a zohledňovaly potřeby správ a osob povinných k dani, a to prostřednictvím rozvoje a šíření osvědčených správních postupů.

Obdobné cíle jsou stanoveny i v oblasti daní z příjmů a z majetku a daně z pojistného.

K hlavním nástrojům, které mohou členské státy využívat k boji s daňovými úniky, patří především komunikační systémy a systémy výměny informací. Důležitým nástrojem jsou i mnohostranné kontroly prováděné daňovými správami nejméně dvou členských zemí, především při kontrole nadnárodních společností. V rámci programu dochází i k organizaci různých seminářů a projektových skupin, výměnných pobytů úředníků a dalším činnostem odborné přípravy.

Zúčastněnými zeměmi jsou zejména členské státy, ale účast je otevřena i kandidátským zemím. Do programu Fiscalis se intenzivně zapojuje i česká daňová správa.

## Závěr

Jako cíl své diplomové práce jsem si v úvodu stanovila popsat, analyzovat a zhodnotit proces harmonizace daní v Evropské unii. Vzhledem k tomu, že v oblasti přímých daní nebylo doposud dosaženo větších úspěchů, soustředila jsem se na daně nepřímé, především na daň z přidané hodnoty a selektivní spotřební daně. Tento úkol se však v průběhu mé práce ukázal mnohem těžším, než jsem si zpočátku myslela, neboť harmonizační proces je procesem velmi složitým a nepřehledným a lze na něj nahlížet z mnoha různých aspektů. Při studiu pramenů jsem se také neustále setkávala s nedostatkem literatury, která by se této problematice uceleně věnovala.

Dovoluji si zhodnotit, že se mi podařilo poskytnout souhrnný náhled na proces harmonizace daní, jeho východiska, nástroje a postupný vývoj v oblastech daně z přidané hodnoty, spotřebních daní, ale i daňové spolupráce, a právě zde vidím největší přínos celé práce. Při hledání odpovědi na otázku, zda je harmonizace daní v Evropské unii potřebná nebo dokonce nezbytná jsem však došla k závěru, že odpověď na ní není zdaleka jednoznačná. Někteří odborníci harmonizaci označují za nezbytnou, především v souvislosti se zabezpečením fungování jednotného trhu. Pravdou je, že bez určité míry spolupráce členských států především v oblasti nepřímých daní si lze fungování vnitřního trhu a uplatňování základních svobod představit těžko, na druhou stranu nelze potřebu harmonizace absolutizovat a přehlížet negativní dopady harmonizačního procesu. Otázku, zda harmonizovat či nikoli, je tedy nutné klást ve vztahu ke konkrétní oblasti a soustředit harmonizační aktivity tam, kde mají pozitivní dopad. Vzhledem k tomu, že daňová politika nepatří do výlučných politik Společenství, je také nezbytné respektovat politiky národních vlád a v souladu se zásadou subsidiarity vyvíjet činnost jen v těch oblastech, kde cílů nemůže být uspokojivě dosaženo členskými státy.

První snahy o harmonizaci daní v Evropských společenstvích můžeme sledovat od jejich založení, neboť už již v původním znění Smlouvy o ES nalezneme články použitelné jako východiska pro úpravu této problematiky. Zpočátku byla plánována celková harmonizace struktury i sazeb daní, v průběhu vývoje se však tento postup ukázal nereálným a proto bylo od této myšlenky upuštěno. V současné době má sbližování daňových soustav jednotlivých členských států přinést především odstranění překážek fungování jednotného vnitřního trhu, proto je největší pozornost věnována

nepřímému zdanění, u kterého se vliv na fungování jednotného trhu projevuje nejvýrazněji. Nejčastěji používanými nástroji harmonizace jsou směrnice, které zavazují členské cíle co do cíle, čímž umožňují respektovat národní zvláštnosti jednotlivých členských států. V oblasti, kde je potřeba striktněji jednotné úpravy, jako je například oblast spolupráce daňových správ, bývá využíváno nařízení, která mají v členských státech bezprostřední účinky.

Harmonizace v jednotlivých oblastech dosáhla rozdílných stupňů sjednocení. V rámci harmonizačního procesu daně z přidané hodnoty se podařilo dosáhnout největšího úspěchu tím, že došlo k zavedení a sjednocení systému DPH uplatňovaného v členských státech. Původní plánované sjednocení daňových sazeb však ztroskotalo na neochotě jednotlivých členských států a došlo pouze ke stanovení počtu sazeb a jejich minimální výše. Mezi sazbami v členských státech tak nadále existují značné rozdíly a oblast sazeb je poměrně nepřehledná i s ohledem na vymezení okruhu zboží podléhajícího sníženým sazbám a řadu individuálních výjimek a přechodných opatření. Osobně se domnívám, že by v některých ohledech bylo přínosnější slevit z cílů celkové harmonizace a ponechat danou oblast neupravenou, než se ji snažit upravit za cenu povolení nespočetných výjimek. Přístup k jednotlivým členským státům by měl být pokud možno rovný, samozřejmě za respektování jednotlivých národních odlišností.

Od neúspěchu při sjednocení daňových sazeb se odvíjí i nedosažení plánovaného zavedení společného režimu založeného na principu země původu. I když se do budoucna stále počítá s jeho zavedením, podle mého názoru je uskutečnění tohoto kroku zatím v nedohlednu. Další aktivity by se tedy měly soustředit raději na zjednodušení systému stávajícího, neboť ten shledávám velmi složitým a nepřehledným - ani po jeho podrobném studiu se neodvážuji prohlásit, že bych podrobně porozuměla všem jeho aspektům, a na základě toho usuzuji o jeho administrativní náročnosti pro jednotlivé plátce daně.

V procesu harmonizace spotřebních daní narážely aktivity evropských institucí na ještě větší odpor členských států daný především historickým vývojem a různorodostí národní produkce. Kladně zde lze zhodnotit sjednocení obecného režimu výběru těchto daní a okruhu výrobků, které spotřební dani podléhají. Naopak sjednocení daňových sazeb dosaženo nebylo, stanoveny byly pouze sazby minimální, které jsou



však často nízké až nulové, a jejich harmonizační efekt lze tedy snadno zpochybnit, což potvrzují i značné rozdíly mezi sazbami jednotlivých států.

Nejpozitivněji osobně hodnotím harmonizační aktivity v oblasti spolupráce daňových správ, kde došlo k zavedení postupů pro společnou výměnu informací mezi členskými státy. Vzájemná spolupráce v oblasti daňové administrativy je podle mého názoru, zejména po odstranění celních kontrol, nezbytná pro usnadnění pohybu zboží a služeb při intrakomunitárních plněních a napomáhá omezovat možnost daňových úniků. Hledání společných taktik a postupů v tomto směru lze tedy jedinečně podporovat, nesmí však vést k přílišné administrativní zátěži.

Z pohledu České republiky si dovoluji zhodnotit, že bylo dosaženo sladění právních předpisů na úrovni obvyklé v ostatních členských státech. Postupu při harmonizaci daní v ČR lze však vytknout mnoho chyb, jako například krátké legisvakantní lhůty pro seznámení s novou úpravou, dezinformovanost veřejnosti, pouhé přejímání některých ustanovení bez sledování celkového smyslu a vnitřních vazeb celého systému apod. Harmonizační proces není procesem statickým, ale naopak dynamickým, a je proto nezbytné neustále sledovat a vzájemně koordinovat vývoj právní úpravy na úrovni EU a národního právního řádu. Česká republika by se zároveň měla postupně propracovat z role pasivního příjemce již zavedených harmonizačních předpisů na aktivního spoluvůrce harmonizačních reforem, kde by měla vedle společných cílů Společenství hájit a prosazovat vlastní národní zájmy. V tomto ohledu bychom neměli harmonizační proces brát jako nezvratný a nutný postup, ale vždy bychom se měli zamýšlet nad opodstatněností jednotlivých ustanovení a soustředit aktivity do oblastí, kde je sblížení daňových systémů skutečně přínosné pro fungování jednotného trhu i ekonomik jednotlivých členských států.

## **Seznam zkratek**

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

EHS – Evropské hospodářské společenství

ES – Evropská společenství, Společenství

ESD – Evropský soudní dvůr

EU – Evropská unie

EUR – euro, jednotka společné měny

HDP – hrubý domácí produkt

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

SES (Smlouva ES) - Smlouva o založení Evropského společenství

## **Použitá literatura**

Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006

Brejcha, P. DPH v Evropském společenství – Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. CENTURY CZ, s.r.o. 2004

Drábová, M., Holubová Olga, Tomíček Milan. Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář. Praha: ASPI, a.s. 2008

Holubová, O. Nepřímý účinek Šesté směrnice. In Daně a právo v praxi. Číslo 10/2005. Ročník X. Praha: ASPI, a.s. str. 38

Kubátová, K. Daně – konkurence nebo harmonizace? Seminář „Daňová harmonizace vs. Daňová konkurence, 13. 1. 2004, Autoklub, publikováno 28. 2. 2005  
<http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466>

Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: ASPI Publishing, s.r.o. 2003

Kubátová, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, a.s. 2005

Kubátová, K. Harmonizace daní v Evropské unii. In Daně. Číslo 7-8/98. Ročník VI. Praha: ORAC

Kubátová, K., Vybíhal, V. a kol. Optimalizace daňového systému České republiky v kontextu Evropského regionu a měnícího se ekonomického, sociálního a právního prostředí. Praha: EUROLEX BOHEMIA s.r.o. 2004

Kubátová, K. Vitek, L. Daňová politika - Teorie a praxe. Praha: CODEX Bohemia, s.r.o. 1997

Láchová, L. Daňové systémy v globálním světě. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s. 2007

László, K. Tax harmonisation versus tax competition in Europe. *Conference „Tax harmonisation and legal uncertainty in Central and Eastern Europe“*, Vienna, October 20, 2005

[http://ec.europa.eu/commission\\_barroso/kovacs/speeches/tax\\_harmonisation-competition.pdf](http://ec.europa.eu/commission_barroso/kovacs/speeches/tax_harmonisation-competition.pdf)

Mach, P. Daňová konkurence musí být zachována. *CEP 29/2004*, publikováno 8. 9. 2004, <http://cepin.cz/cze/clanek.php?ID=518>

Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008

Nerudová, D. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi 2005/7*. Ročník X. Praha: ASPI, a.s.

Nerudová, D. Daňová správa v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*. Číslo 2006/10. Ročník XI. Praha: ASPI, str. 2

Smith, A. Pojednání o podstatě a původu a bohatství národů. Praha: Liberální institut, 2001

Svoboda, P. Úvod do evropského práva. 2. podstatně přepracované vydání. Praha: C.H.Beck, 2007

Široký, J. Daně v Evropské unii. 2. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s. 2007

Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R. Evropské právo. 3. vydání. Praha: C.H.Beck, 2006

Týč, V. Základy práva Evropské unie pro ekonomy. 5. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s. 2006

Urban, L. Evropský vnitřní trh a příprava České republiky na začlenění. Praha: Linde Praha, a.s. 2002

Zůnová, M. Vorlíčková & Leitner s.r.o. Přímý účinek Šesté směrnice. In Daně a právo v praxi. Číslo 5/2005. Ročník X. Praha: ASPI, a.s., str. 46

## **Právní předpisy**

Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní

Směrnice Rady č. 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o všeobecných ustanoveních o výrobcích podléhajících spotřební dani a o držení, pohybu a sledování takových výrobků

Směrnice Rady č. 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS

Směrnice Rady č. 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

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

Směrnice Rady č. 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS

Smlouva o založení Evropského společenství

Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

Nařízení Rady č. 2073/2004 ze dne 16. listopadu 2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní

Nařízení Rady č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení č. 218/92

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

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

## **Rozhodnutí ESD**

C-168/78 Komise Evropských společenství proti Francii. *Judgment of 27/02/1980, Commission / France (Rec.1980,p.347)*

C-170/78 Komise Evropských společenství proti Spojenému království Velké Británie a Severního Irska. *Judgment of 27/02/1980, Commission / United Kingdom (Rec.1980,p.417)*

C-152/84 Marshall. *Judgment of 26/02/1986, Marshall / Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Rec.1986,p.723)*

C-102/86 Apple and Pear Development Council. *Judgment of 08/03/1988, Apple and Pear Development Council / Commissioners of Customs and Excise (Rec.1988,p.1443)*

C-47/88, Komise proti Dánsku. *Judgment of 11/12/1990, Commission / Denmark (Rec.1990,p.I-4509)*

C-78-83/90 *Compagnie commerciale de l'Ouest. Judgment of 11/03/1992, Compagnie commerciale de l'Ouest / Receveur principal des douanes de La Pallice-Port (Rec.1992,p.I-1847)*

C-149-150/91 *Sanders. Judgment of 11/06/1992, Sanders Adour and Guyomarc'h Orthez / Directeur des services fiscaux des Pyrénées-Atlantiques (Rec.1992,p.I-3899)*

C-68/92 *Komise proti Francii. Judgment of 17/11/1993, Commission / France (Rec.1993,p.I-5881)*

C-69/92 *Komise proti Lucembursku. Judgment of 17/11/1993, Commission / Luxembourg (Rec.1993,p.I-5907)*

C-215/94 *Mohr. Judgment of 29/02/1996, Mohr / Finanzamt Bad Segeberg (Rec.1996,p.I-959)*

C-327/94 *J.Dudda. Judgment of 26/09/1996, Dudda / Finanzamt Bergisch Gladbach (Rec.1996,p.I-4595)*

## **Další**

Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council; COM/85/0310

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead, COM/2001/0260

Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES, pokud jde o strukturu a sazby spotřební daně z tabákových výrobků, KOM/2008/0459

Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady o vzájemné správní pomoci při ochraně finančních zájmů Evropského společenství proti podvodům a jiným protiprávním jednáním, KOM/2004/0509

Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 888/98/ES ze dne 30. března 1998 o zřízení programu činnosti Společenství ke zdokonalení systémů nepřímého zdanění na vnitřním trhu

## **Elektronické zdroje**

<http://cepin.cz/en/index.php>

[http://curia.europa.eu/cs/content/juris/index\\_form.htm](http://curia.europa.eu/cs/content/juris/index_form.htm)

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm)

<http://eur-lex.europa.eu/>

[http://europa.eu/pol/tax/index\\_cs.htm](http://europa.eu/pol/tax/index_cs.htm)

<http://www.mfcr.cz/>



## **Seznam příloh**

### **Příloha č. 1 : Přehled základních směrnic a nařízení upravujících harmonizaci nepřímých daní**

#### ***Daň z přidané hodnoty***

- Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
- Směrnice Rady č. 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku
- Směrnice Rady č. 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství
- Směrnice Rady č. 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě
- Směrnice Rady č. 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní
- Nařízení Rady č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení č. 218/92
- Nařízení Komise č. 1925/2004 ze dne 29. října 2004, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení Rady č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty
- Nařízení Rady č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty

## *Spotřební daně*

- Směrnice Rady č. 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o všeobecných ustanoveních o výrobcích podléhajících spotřební dani a o držení, pohybu a sledování takových výrobků
- Směrnice Rady č. 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení daní z cigaret
- Směrnice Rady č. 92/80/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než z cigaret
- Směrnice Rady č. 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů
- Směrnice Rady č. 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů
- Směrnice Rady č. 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků
- Směrnice Rady č. 95/60/ES ze dne 27. listopadu 1995 o daňovém značení plynových olejů a petroleje
- Nařízení Komise č. 2719/92 ze dne 11. září 1992 o průvodním úředním dokladu při přepravě výrobků podléhajících spotřební dani v rámci režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně
- Nařízení Komise č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství
- Nařízení Komise č. 31/96 ze dne 10. ledna 1996 o potvrzení o osvobození od spotřební daně
- Směrnice Rady č. 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny
- Směrnice Rady č. 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS
- Nařízení Rady č. 2073/2004 ze dne 16. listopadu 2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní

## Příloha č. 2 : Přejchod členských států na systém daně z přidané hodnoty

Rok	Stát	Poznámka
1967	Francie	Přizpůsobení vybraných ustanovení První a Druhé směrnici
	Dánsko	Ještě před vstupem do EU
1968	Německo	
1969	Nizozemí	
1970	Lucembursko	
1971	Belgie	
1972	Irsko	Ještě před vstupem do EU
1973	Itálie	
	Velká Británie	
1986	Španělsko	
1986	Portugalsko	
1987	Řecko	
1995	Rakousko	Systém DPH existoval, musel být uveden do souladu se Šestou směrnicí
	Finsko	
	Švédsko	
2004	Česká republika	Systém DPH existoval, musel být uveden do souladu se Šestou směrnicí
	Slovenská republika	
	Maďarsko	
	Polsko	
	Slovinsko	
2008	Rumunsko	Systém DPH existoval, musel být uveden do souladu se Šestou směrnicí
	Bulharsko	

Zdroj: Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydání.*  
 Praha: ASPI, 2008, str. 38

### Příloha č. 3 : Sazby daně z přidané hodnoty k 1. 1. 2009

Stát	Základní sazba	Snížená sazba	Super snížená sazba	Zvláštní sazba
Belgie	21	6 / 12	-	12
Bulharsko	20	7	-	-
Česká republika	19	9	-	-
Dánsko	25	-	-	-
Německo	19	7	-	-
Estonsko	18	5	-	-
Řecko	19	9	4,5	-
Španělsko	16	7	4	-
Francie	19,6	5,5	2,1	-
Irsko	21,5	13,5	4,8	13,5
Itálie	20	10	4	-
Kypr	15	5 / 8	-	-
Lotyšsko	21	10	-	-
Litva	19	5 / 9	-	-
Lucembursko	15	6 / 12	3	12
Maďarsko	20	5	-	-
Malta	18	5	-	-
Nizozemí	19	6	-	-
Rakousko	20	10	-	12
Polsko	22	7	3	-
Portugalsko	20	5 / 12	-	12
Rumunsko	19	9	-	-
Slovinsko	20	8,5	-	-
Slovensko	19	10	-	-
Finsko	22	8 / 17	-	-
Švédsko	25	6 / 12	-	-
Velká Británie	15	5	-	-

Zdroj: *Evropská komise, DOC/2401/2009 – EN*

# **Harmonisation of Indirect Taxation within the European Union**

## **Resumé / Summary**

The aim of my diploma thesis is to describe the process of tax harmonisation within the European Union. Seeing the fact that no big success in harmonisation of direct taxation has been achieved yet, I decided to focus on an indirect taxation, especially the value added tax. I paid attention also to the implementation of the European legislation in the Member States with an emphasis on the Czech Republic.

In the first chapter we can find a definition of a tax, its characteristics and classification from different points of view. There is as well a description of features of an indirect taxation in more details. In the second chapter I try to characterise a harmonisation in the tax field in general, distinguish its types and evaluate its positive and negative aspects in comparison with a tax competition.

In the following chapters I deal more in depth with the tax policy in the European Union and objectives in this field. Member States are free to choose the appropriate tax systems and any proposal for Community action in the tax field should take full account of the principle of subsidiarity and proportionality. However, the national legislation must be compatible with the European Community treaties.

The first articles concerning the taxation and its harmonisation were specified already in the original European Community Treaty and the coordination of tax systems of the Member States became important with growing economic integration. As means of harmonisation, both primary and secondary law are used. The most important legal instruments for harmonisation are directives and regulations. The case law of the European Court of Justice plays a significant role as well, especially in the field of the direct taxation through so-called negative harmonisation.

There was a need to harmonise the structure of the indirect taxation in order to eliminate tax obstacles to all forms of cross-border activities within the single market. The value added tax and excise duties attained the most significant degree of harmonisation. The system of the value added tax was harmonised within the Member States and the minimum rates were set in the Directive. However there are still big differences among the rates of Member States. As regards excise duties, they should be

applied on alcoholic beverages, manufactured tobacco products and energy products and Member States have to respect the minimum rates of duties for each type of product. The minimum rates are set on very low level though. In recent reform of excise duties we can see an ecological concern.

The administrative cooperation and mutual assistance between the Member States in tax field is very important. Various strategies have been issued in order to combat tax fraud by the European Commission recently.

## **Klíčová slova**

Harmonizace

Nepřímé daně

Daň z přidané hodnoty

## **Keywords**

Harmonisation

Indirect Taxation

Value Added Tax