

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Andrea Majerčíková

**DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY
Z POHĽADU ČESKÉHO A KOMUNITÁRNEHO PRÁVA**

Diplomová práca

Vedúci diplomovej práce: JUDr. Radim Boháč, PhD.

Katedra: finančného práva a finančnej vedy

Dátum vypracovania práce (uzavretia rukopisu): 30. 3. 2010

Prehlásenie

Prehlasujem, že som predkladanú diplomovú prácu vypracovala samostatne za použitia zdrojov a literatúry v nej uvedených.

V Prahe 30. 3. 2010

.....
Andrea Majerčíková

Pod'akovanie

Rada by som pod'akovala vedúcemu mojej diplomovej práce, pánovi JUDr. Radimovi Boháčovi, PhD., za jeho cenné pripomienky a odborné vedenie pri spracúvaní tejto práce.

V Prahe 30. 3. 2010

Obsah

Úvod	6
1 Význam, účel a funkcia DPH	9
1.1 Harmonizácia DPH v Európskej Únii.....	11
2 Pramene úpravy DPH	14
2.1 Právne predpisy Českej Republiky	14
2.2 Právne predpisy na úrovni Európskej Únie	14
3.3 Vzťahy medzi právom vnútroštátnym a komunitárnym	16
3 Konštrukcia DPH podľa platnej právnej úpravy	21
3.1 Daňové subjekty	21
3.1.1 Osoby povinné k dani	21
3.1.2 Skupina	23
3.1.3 Osoby identifikované k dani	24
3.1.4 Platcovia DPH.....	24
3.1.5 Osoby povinné priznať a zaplatiť daň	25
3.2 Predmet dane.....	26
3.2.1 Zdaniteľné plnenie	29
3.2.2 Miesto zdaniteľného plnenia.....	30
3.2.3 Úplatnosť	33
3.2.4 Vznik povinnosti priznať daň	33
3.2.5 Plnenia oslobodené od DPH	34
3.3 Základ dane	35
3.4 Sadzba dane	41
4 Správa DPH.....	43
4.1 Registrácia k DPH	44
4.2 Daňové priznanie	45
4.3 Súhrnné hlásenie	48

4.4 Systém VIES	48
5 Mechanizmus reverse-charge v intrakomunitárnom obchode.....	50
5.1 Princíp fungovania reverse-charge mechanizmu	51
5.2 Reverse-charge v komunitárnom práve	51
5.3 Reverse-charge v českom daňovom práve.....	56
5.4 Reverse-charge a boj proti daňovým podvodom	60
Záver	64
Zoznam použitej literatúry	66
Zoznam použitých právnych predpisov.....	70
Zoznam použitých internetových stránok	73

Úvod

Ako tému svojej diplomovej práce som si vybrala otázku úpravy dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), a to jednak na úrovni Európskej Únie a právnych predpisov tvorených jej orgánmi, jednak v rámci národného práva Českej Republiky. Túto otázku, v Európskej Únii a jej jednotlivých členských štátoch je neustále hojne diskutovanú, považujem za stále aktuálnu. Ide totiž o neustále meniacu sa problematiku, ktorá môže mať silné pozitívne, ale i negatívne dopady nielen na ekonomiku jednotlivých členských štátov, ale i na ekonomickú situáciu jednotlivcov. Avšak napriek tomu, že Česká Republika je členom Európskej Únie už takmer sedem rokov, jednotlivé daňové subjekty, podobne ako aj úradníci správcu dane si vplyv komunitárneho práva v oblasti DPH často ani neuvedomujú. Cieľom tejto práce je teda predovšetkým konfrontácia platného českého práva s komunitárnymi normami, pokiaľ ide o oblasť DPH. K tomuto účelu využívam komparatívnu metódu. Druhá časť tejto práce, a to v súvislosti s aktuálnym dianím v predmetnej oblasti, je pokusom o analýzu fungovania reverse-charge mechanizmu v podmienkach jednotného spoločného trhu Európskej Únie, pričom ťažisko tejto časti leží v popise historického vývoja tohto inštitútu.

Vstup Českej Republiky do Európskej Únie totiž priniesol okrem iného nutnosť zmien na poli práva, vyplývajúcich z požiadavky harmonizácie českého právneho poriadku s právom komunitárnym. Toto harmonizačné úsilie sa dotklo aj oblasti daní, predovšetkým dane z pridanej hodnoty, ktorej sa vďaka jej schopnosti zabezpečiť daňovú neutralitu a ďalším charakteristikám, ako napr. jej skrytosti v cenách tovarov a služieb, a tým nižšej citlivosti verejnosti na jej zmeny, dostalo zo strany Európskej Únie najväčšej pozornosti. Na druhej strane, úplné zjednotenie noriem upravujúcich DPH je členskými štátmi považované za krok príliš citlivý, radikálny a neprimeraný. K zblížovaniu právnych predpisov teda dochádza predovšetkým prostredníctvom smerníc, ktoré sú pre členské štáty záväzné čo do výsledku, avšak voľbu prostriedkov nechávajú na uvážení jednotlivých členských štátov. V tejto súvislosti vyvstáva otázka vzťahu medzi právnymi predpismi vydávanými orgánmi Českej Republiky a tými, ktoré pochádzajú z dielne inštitúcií Európskej Únie. Odpoveďou na túto otázku a tiež osvetlením rozličných problémov či

nejasností súvisiacich s prednosťou komunitárneho práva pred vnútroštátnym právom jednotlivých členských štátov sa zaoberajú úvodné kapitoly tejto práce.

Ďalšia časť práce je venovaná aktuálnej konštrukcii DPH v Českej Republike, ktorej úpravu obsahuje predovšetkým zákon č. 235/2004 Zb., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov. V súlade s vyššie uvedeným, je popis fungovania DPH na základe platných českých právnych predpisov doplnený o úpravu v rámci komunitárneho práva, pričom v prvom rade som sa snažila upozorniť na občasný nesúlad vnútroštátneho českého práva so smernicou č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších novelizácií, pričom som využívala metódy právnej komparácie. Navyše, z dôvodu podstatného praktického vplyvu judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie v danej oblasti som českú právnu úpravu konfrontovala i s jeho najvýznamnejšími rozhodnutiami, ktoré často nielen upresňujú, ale aj dopĺňajú ustanovenia vyššie spomínanej smernice či iných komunitárnych predpisov týkajúcich sa DPH. Chcela by som však podotknúť, že táto práca si nekladie za cieľ podať vyčerpávajúci výklad právnej úpravy DPH, či už na úrovni vnútroštátnej alebo komunitárnej, pretože to z dôvodu rozsiahlosti a komplikovanosti predmetnej látky na tak malom priestore ani nie je možné.

Na druhej strane, práve rozsiahlosť témy dáva možnosť k voľbe akéhosi ťažiska, ktorým sa v tomto prípade stalo objasnenie fungovania mechanizmu reverse-charge, inak nazývaného aj „obrátené zdanenie“. Zoznam obchodných transakcií podliehajúcich tomuto režimu, rovnako ako aj objasnenie dôvodov vedúcich k preneseniu povinnosti odvieť, t.j. priznať a zaplatiť daň zo subjektu uskutočňujúceho zdaniteľné plnenie na jeho príjemcu podáva záverečná kapitola mojej práce, v ktorej sa okrem vyličenia súčasného stavu zameriavam i na historický vývoj tohto inštitútu od zavedenia spoločného systému DPH pre členské štáty Európskej Únie, a tiež na možnosti jeho prípadného budúceho uplatnenia tak v rámci intrakomunitárneho, ako aj vnútroštátneho obchodu.

Hoci sa práca v určitých pasážach zaoberá dejinným vývojom či popisom právno-historických súvislostí, jej najpodstatnejšia časť sa venuje popisu súčasného stavu vládnuceho v oblasti DPH, resp. konkrétne fungovaniu mechanizmu reverse-charge. Vzhľadom na časté zmeny postihujúce odvetvie daní, som i pri výbere a následnom štúdiu literatúry kládla dôraz na aktuálnosť. V závere úvodu by som – v súvislosti s vyššie

uvedeným – chcela podotknúť, že práca zachytáva obraz právnej úpravy DPH ku dňu ukončenia práce, t.j. k 30. marcu 2010.

1 Význam, účel a funkcia DPH

Dane sú a vždy boli dvojsečnou zbraňou. Z hľadiska občana môžeme daň definovať ako povinnú, nenávratnú, neúčelovú a spravidla opakujúcu sa platbu, za ktorú nedostáva konkrétnu protihodnotu. Na druhej strane, pre štát dane stelesňujú jeden z finančných zdrojov jeho existencie, prostriedok krytia výdajov na zabezpečenie jeho nevyhnutných funkcií. Protichodnosť záujmov vo vzťahu k základným atribútom daní, k ich výške, spôsobu ich stanovenia a výberu spôsobuje, že oblasť daní je veľmi citlivou otázkou, a to nielen na úrovni štátu, ale i pre jednotlivca. Napokon, konštrukcia daňovej sústavy a jej následná praktická aplikácia má silné ekonomické a sociálne dôsledky pre obe strany. Pokiaľ ide o DPH, dá sa povedať, že práve ona je kôstrou a základom daňovej sústavy Českej republiky.¹ Príjmy z DPH totiž tvoria najväčší podiel daňových príjmov verejných rozpočtov.

DPH patrí medzi dane nepriame, ktorých charakteristickou črtou je, že skutočné daňové bremeno nesie konečný spotrebiteľ, ale platcom je osoba od neho odlišná, najčastejšie dodávateľ. Často býva označovaná i ako daň zo spotreby, pretože je zahrnutá v cene tovaru alebo služieb nakupovaných konečným spotrebiteľom, o ktorom sa hovorí, že daň ekonomicky nesie. Platca dane tak v podstate iba zabezpečuje jej vyberanie a následné odvádzanie štátu. Navyše, DPH je daňou všeobecnou, tzn. vzťahuje sa na všetky tovary a služby a zároveň i na všetky subjekty.

Do daňovej sústavy Českej republiky bola DPH zavedená s účinnosťou od 1. januára 1993 zákonom č. 588/1992 Zb., o dani z pridanej hodnoty. Predtým bola na tomto území, podobne ako i v mnohých iných európskych štátoch, uplatňovaná a vyberaná daň z obratu. Na rozdiel od systému DPH je v prípade tzv. kumulatívneho kaskádového systému dane z obratu² zdaňovaná hrubá hodnota produkcie, a to na každom produkčnom stupni, tzn. výška dane závisí na počte produkčných stupňov. Takto dáva tento systém

¹ BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.

² NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*. 2005, 07, s. 30-34. Dostupný tiež z WWW: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d1504v1480p1&search_query=harmonizace+neprimo+zdaneni&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

výrobcom možnosť ovplyvniť výšku dane prostredníctvom horizontálnych či vertikálnych integrácií subjektov produkčného cyklu. Takýto spôsob zdaňovania teda nie je schopný zaistiť daňovú neutralitu.

Naopak, daň z pridanej hodnoty je vyberaná postupne v jednotlivých etapách produkčného či distribučného cyklu. Zdaňovaná je iba tzv. pridaná hodnota, čiže rozdiel medzi hodnotou produkcie a nákladmi na materiály, zásoby a samozrejme i prácu potrebnú k výrobe určitého tovaru, prípadne k poskytnutiu služby. Dodávateľ a zároveň platca dane má totiž nárok na odpočet čiastky, ktorú zaplatil svojim dodávateľom ako daň na vstupe, od vlastnej daňovej povinnosti. Práve vďaka tomu výška dane nezávisí na dĺžke výrobného a distribučného reťazca. Na základe toho môžeme o DPH povedať, že ide o daň neutrálnu svojím dopadom, teda takú, ktorá nevytvára rozdiely v zdaňovaní rôznych ekonomických subjektov. V prípade zhodného platobného dôvodu totiž každý subjekt zaplatí tú istú daň v tej istej výške. Z daňového hľadiska sú tak pre všetky formy ekonomickej aktivity stanovené v podstate rovnaké podmienky.

Z rovnakých dôvodov stojí DPH v centre pozornosti Európskej Únie. Jedným z hlavných cieľov tohto integračného zoskupenia je vytvorenie jednotného vnútorného trhu, kde bude plne realizovaný voľný pohyb tovarov a služieb zakotvený v základných princípoch EU a predstavujúci jednu z tzv. štyroch základných slobôd. Avšak podmienkou úspešného fungovania spoločného trhu je záruka rovnakých podmienok pre všetky podnikateľské subjekty činné na území integrovaných štátov. Európska Únia sa teda snaží DPH harmonizovať tak, aby nebola súčasťou konkurenčného boja medzi jednotlivými štátmi a tým zaistiť na svojom území riadnu hospodársku súťaž.

Ďalším argumentom zamerania sa harmonizačných snáh práve na DPH, je jej skrytosť v cenách tovarov a služieb. Tá je príčinou relatívne nižšej citlivosti verejnosti voči týmto daniam, dôsledkom čoho je znížená možnosť vzniku sociálno-ekonomických problémov pri úpravách daňových sadzieb³. Chýlostivosť v oblasti daňovej harmonizácie je totiž spôsobená predovšetkým faktom, že dane predstavujú otázku nielen právnu či ekonomickú, ale veľmi často sa stávajú nástrojom politickým. V prípadoch zvyšovania daní

³ MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně: odborný časopis pro daňové právo a praxi*. 2005, 7-8, s. 10-16. ISSN 1210-8103.

občania reagujú odmietavo, naopak, prisľúbené alebo uskutočnené zníženie môže politickým predstaviteľom štátu priniesť žiadaný efekt, a nie iba vo forme politickej podpory. Priame dane, bezprostredne postihujúce majetok alebo príjmy jednotlivcov, predstavujú v tomto smere omnoho väčšie riziko než dane nepriame, medzi nimi predovšetkým DPH, a to vďaka skutočnosti, že postihuje všetkých bez rozdielu.

Nad rámec vyššie uvedených dôvodov, je nutné poznamenať, že vyberanie DPH je z hľadiska základných princípov účtovníctva jednoduchšie ako vyberanie daní priamych.⁴ Najnovšie informačné technológie navyše umožňujú sledovanie a kontrolu odvodov DPH i v medzinárodnom meradle, pokiaľ bude dostatočným spôsobom harmonizovaná. Význam DPH z hľadiska harmonizácie daní v EU sa ďalej zvyšuje tým, že vykazuje relatívne vysokú stabilitu a predstavuje tak dobre predvídateľný zdroj rozpočtových príjmov, a to nielen národných. Časť výnosu z tejto dane je už v súčasnej dobe odvádzaná priamo do rozpočtu Európskej Únie.

1.1 Harmonizácia DPH v Európskej Únii

O mimoriadnom záujme Európskej Únie o DPH svedčí aj fakt, že táto daň bola predmetom regulácie už na začiatku integračného procesu. Nepriame dane sú upravené v Zmluve o fungovaní Európskej Únie, ktorá do svojho znenia integrovala Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva z roku 1957, konkrétne v siedmej hlave nazvanej „Spoločné pravidlá pre hospodársku súťaž, zdaňovanie a aproximáciu práva“. Kapitola 2 nesúca názov „Daňové ustanovenia“ je venovaná práve nepriamym daniam a požaduje zaistenie daňovej neutrality. Čl. 110 znie: „Žiaden členský štát nezdaní výrobky z iných členských štátov nijakou priamou alebo nepriamou vnútroštátnou daňou prevyšujúcou dane ukladané priamo či nepriamo na podobné domáce výrobky. Ďalej, žiaden členský štát nezdaní výrobky iných členských štátov nijakou vnútroštátnou daňou, ktorá nepriamo

⁴ MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně: odborný časopis pro daňové právo a praxi*. 2005, 7-8, s. 10-16. ISSN 1210-8103.

ochraňuje iné výrobky.⁵ Európska Únia tak členským štátom zakazuje uvaliť na dovážané výrobky nižšiu daň, než akou sú zdaňované domáce produkty, poskytovať na vyvážané výrobky vyšší odpočet dane, než aká z nich bola odvedená alebo podporovať domácich exportérov úľavami na priamych daniach⁶. Zmluva o fungovaní Európskej Únie ukladá aj povinnosť harmonizácie. Čl. 113 uvádza: „Rada na návrh Komisie a po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijme jednomyselne pravidlá na zosúladňovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu v lehote uvedenej v článku 14.⁷“ To znamená, že právomoc stanoviť pravidlá vymeriavania a výberu dane z pridanej hodnoty síce ostáva v rukách členských štátov, ale táto ich právomoc je obmedzená reguláciou zo strany orgánov Európskej Únie⁸.

Myšlienka daňovej harmonizácie však naráža na nechuť či dokonca priamo odpor členských štátov. V čase založenia Európskych Spoločenstiev a zrodenia idey jednotného vnútorného trhu bez hraníc boli v jednotlivých členských štátoch už dávno vytvorené a dlhodobo uplatňované špecifické národné systémy zdanenia. Navyše, právo vyberať dane bolo oddávna považované za výsostné právo štátu a dodnes je chápané ako jeden zo symbolov štátnej suverenity. Harmonizácia daní právnymi predpismi Európskej Únie do istej miery vyžaduje vzdanie sa podstatnej zložky suverenity štátu a podriadenie národných záujmov záujmom a cieľom spoločným. Regulácia daňovej oblasti prostredníctvom nariadení sa teda nestretla s pozitívnymi reakciami. Postupné zladňovanie právnych predpisov členských štátov ohľadom dane z pridanej hodnoty je uskutočňované predovšetkým prostredníctvom smerníc.

⁵ Konsolidované znenie Zmluvy o fungovaní Európskej únie. In *Úradný vestník Európskej Únie*. 2008/C 115/01. Dostupný tiež z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2008:115:SOM:SK:HTML>>

⁶ MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně: odborný časopis pro daňové právo a praxi*. 2005, 7-8, s. 10-16. ISSN 1210-8103.

⁷ Konsolidované znenie Zmluvy o Európskej únii a Zmluvy o fungovaní Európskej únie. In *Úradný vestník Európskej Únie*. 2008/C 115/01. Dostupný tiež z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2008:115:SOM:SK:HTML>>

⁸ SZAROWSKA, Irena. Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské Unii. *Acta Academica Karviniensia*. 2009, Vol. 1, s.232-243. Dostupný tiež z WWW: <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/19935/1/MPRA_paper_19935.pdf>. ISSN 1212-415X.

Smernica č. 67/227/EHS, tzv. prvá smernica uložila všetkým členským štátom Európskych Spoločenstiev zaviesť DPH ako všeobecnú daň zo spotreby, ktorá bude zaťažovať všetky výrobky a služby a bude stanovená percentom z predajnej ceny. Ako časovú hranicu, dokedy boli členské štáty tak učiniť, určila 1. január 1970. Následne boli prijaté tri smernice, ktoré povoľovali časové výnimky pre Belgicko a Taliansko. Druhá smernica č. 67/228/EHS obsahuje definície základných pojmov týkajúcich sa DPH, ako predmet dane, miesto zdaniteľného plnenia, platca dane, predaj tovaru či poskytnutie služby. Ďalej upravuje právo členských štátov stanoviť podmienky pre uplatňovanie špecifických režimov pre malých podnikateľov a pre poľnohospodárov. Rozhodnutie o výške sadzby dane, o zaradení daného tovaru či služby do zníženej sadzby alebo o vyňatí stanovených výrobkov a služieb zo zdanenia aj naďalej prislúchalo členským štátom. Implementáciou prvej a druhej smernice do národných právnych poriadkov bola ukončená tzv. štrukturálna harmonizácia nepriameho zdanenia, čiže harmonizácia štruktúry daňových sústav.

2 Pramene úpravy DPH

2.1 Právne predpisy Českej Republiky

Základom právnej úpravy dane z pridanej hodnoty v Českej Republike je zákon č. 235/2004 Zb., o dani z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len „zákon o DPH“), ktorý okrem obecných hmotno-právnych inštitútov a základných prvkov dane obsahuje i ustanovenia vzťahujúce sa k zvláštnym režimom, uplatňovaným v prípade niektorých služieb či u vybraných subjektov. Mimo to tento zákon upravuje i určité aspekty správy dane z pridanej hodnoty. V tomto smere však nie je úplný a subsidiárne sa uplatňuje zákon č. 337/1992 Zb., o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, ktorý danú oblasť upravuje komplexne. Zákon o správe daní a poplatkov bude od 1. januára 2011 nahradeným zákonom č. 280/2009 Zb., daňovým poriadkom, ktorý má za úlohu predovšetkým zvýšiť zrozumiteľnosť a prehľadnosť právnej úpravy správy daní, znížiť administratívne zaťaženie, posilniť postavenie daňových subjektov voči správcovi dane a v neposlednom rade tiež prelomiť nedôveru českých daňových subjektov k elektronickej komunikácii ohľadom daňových záležitostí.

2.2 Právne predpisy na úrovni Európskej Únie

Ako som uviedla v predošlej kapitole, DPH je predmetom záujmu nielen národného, ale i komunitárneho práva. Od vstupu Českej Republiky do Európskej Únie preto nesmieme zabúdať ani na tzv. *acquis comunitaire*. Z tohto pohľadu ide predovšetkým o normy týkajúce sa harmonizácie DPH vydaných v rámci príslušných článkov Zmluvy o založení Európskych Spoločenstiev za účelom umožnenia fungovania jednotného vnútorného trhu, čo zahŕňa i naplnenie slobody pohybu tovarov, služieb, osôb a kapitálu. Za najvýznamnejšie predpisy stanovujúce pravidlá zdanenia v systéme dane z pridanej hodnoty sú považované:

- Šiesta smernica Rady č. 77/388/EHS o zladení zákonov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ dane (ďalej iba „6. smernica“). Táto smernica je základom harmonizácie dane z pridanej hodnoty, v podstate komplexne upravuje obecný postup uplatňovania tejto dane. Stanovením konkrétnych pravidiel významne prispela k odstráneniu rozporov v rámci právnych úprav jednotlivých členských štátov. Kvôli veľkému počtu novelizácií sa však časom stala neprehľadnou a preto bola s účinnosťou od 1. januára 2007 nahradená smernicou č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pracovne nazývaná aj Recast (ďalej iba „Smernica“).
- Ôsma smernica Rady č. 79/1072/EHS o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu, ktorá upravuje vrátenie dane platcom, ktorý nepodnikajú na území príslušného členského štátu.
- Trinásta smernica Rady č. 86/560/EHS o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu, ktorá upravuje vrátenie dane platcom, ktorý nepodnikajú na území Európskej Únie.
- Smernica č. 2008/8/ES, ktorá zaviedla nové pravidlá ohľadom určenia miesta zdaniteľného plnenia pri poskytovaní služieb, a to s účinnosťou od 1. januára 2010.
- Smernica č. 2008/9/ES, ktorá sa týka vrátenia DPH osobám povinným k dani neusadeným v členskom štáte, ktorý má povinnosť vrátiť daň.

K ďalším nadväzujúcim predpisom patria napríklad:

- Desiata smernica č. 84/386/EHS, ktorá sa zaoberá stanovením miesta zdaniteľného plnenia v prípade prenájmu hnutelných vecí.
- Smernica č. 91/680/EHS, ktorá zrušila fiškálne a daňové hranice medzi členskými štátmi Európskych Spoločenstiev. Do systému DPH tým vniesla významné zmeny, a to predovšetkým ohľadom nákupov súkromných osôb, kedy tieto budú naďalej zdaňované výlučne v zemi nákupu, t.j. uplatní sa princíp krajiny pôvodu, výnimka bude platiť v prípade kúpy nových či mierne ojazdených dopravných prostriedkov. Ďalej stanoví, že režim dovozu a vývozu sa bude naďalej aplikovať iba v rámci

obchodu s tretími krajinami, v rámci obchodu medzi členskými štátmi navzájom ho nahradí režim tzv. intrakomunitárneho plnenia.

- Smernica č. 92/77/EHS, ktorá stanovila minimálne sadzby DPH
- Smernica č. 77/799/EHS, o vzájomnej informačnej pomoci
- Nariadenie Rady č. 1798/2003/ES, o správnej spolupráci v oblasti DPH, ktorého úlohou je koordinácia opatrení smerujúcich proti vyhýbaniu sa daňovej povinnosti a daňovým únikom prekračujúcim hranice jednotlivých členských štátov.

2.3 Vzťahy medzi právom vnútroštátnym a komunitárnym

Pokiaľ ide o vzťah medzi českým právnym poriadkom a právom Európskych Spoločenstiev, je v prvom rade nutné vymedziť, čo vlastne komunitárne právo je, čo je jeho cieľom a aké má vlastnosti. Súdny dvor Európskej Únie v rozsudku Van Gend en Loos⁹ definoval komunitárne právo ako nový právny poriadok medzinárodného práva, v prospech ktorého členské štáty obmedzili, hoci len vo vymedzených oblastiach, svoje suverénne práva. Subjektmi tohto nového právneho poriadku sú nielen členské štáty, ale aj ich príslušníci. Súdny dvor Európskej Únie takto sformuloval dve základné zásady európskeho práva – zásadu priamej použiteľnosti a zásadu priameho účinku.

Bezprostredná použiteľnosť znamená, že komunitárne právo je na území členských štátov použiteľné priamo, bez nutnosti výslovnej transpozície, a teda sa automaticky stáva súčasťou vnútroštátneho právneho poriadku. Navyše, transformovať či inak recipovať komunitárne normy do národného práva nielenže nie je nutné, ale dokonca to nie je ani dovolené. Bezprostredná použiteľnosť je nevyhnutným predpokladom prípadného priameho účinku. Ten, na rozdiel od bezprostrednej použiteľnosti, umožňuje, aby sa jednotlivých ustanovení komunitárneho práva mohli pred úradmi a súdmi členských štátov dovolať i jednotlivci, hoci nie sú adresátmi príslušných noriem. Vďaka priamemu účinku môže komunitárne právo samo o sebe zakladať práva alebo povinnosti fyzických alebo

⁹ NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration, C-26/62 [1963]. Dostupný na WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61962J0026:EN:HTML>>

právnických osôb. Tento účinok je však priznaný iba tým ustanoveniam komunitárneho práva, ktoré sú dostatočne jasné a presné, nepodmienené zvláštnymi podmienkami a „právne perfektné“, čo značí, že k vyvolaniu právnych účinkov nevyžadujú prijatie žiadneho ďalšieho aktu, či už vnútroštátneho alebo komunitárneho.

Iná definícia komunitárneho práva je obsiahnutá v rozhodnutí *Costa v. E.N.E.L.* z roku 1964¹⁰. Súdny dvor Európskej Únie v tomto prípade vyslovil názor, že na rozdiel od bežných medzinárodných zmlúv vytvorila Zmluva o založení Európskeho spoločenstva vlastný právny poriadok, ktorý sa okamihom nadobudnutia jej platnosti stal súčasťou právnych poriadkov členských štátov a ktorý je záväzný pre vnútroštátne súdne orgány. Komunitárne právo je právo autonómne, nezávislé na práve medzinárodnom či na vnútroštátnom práve členských štátov. Je to právo spoločné pre všetky členské štáty. Vo vymedzených oblastiach, ktoré spadajú do pôsobnosti Európskych Spoločenstiev a v ktorých sa členské štáty dobrovoľne a trvale vzdali svojich zvrchovaných práv, je komunitárne právo právom suverénnym a nahradzuje vnútroštátne právo. Práve tieto charakteristiky boli východiskom pre vyslovenie zásady primátu komunitárneho práva. Ide v podstate o aplikačnú prednosť komunitárnych noriem pred normami národnými, neznamená však vyššiu právnu silu komunitárnych predpisov. Realizácia tejto zásady spočíva v tom, že v prípade rozporu medzi právom komunitárnym a vnútroštátnym, sú súdy príslušného členského štátu povinné aplikovať ustanovenia komunitárneho práva a neaplikovať vnútroštátny právny predpis, hoci by bol prijatý neskôr, a to ani keby išlo o normu ústavného práva. Vnútroštátna norma sa týmto nestáva bez ďalšieho neplatnou, jednoducho sa len neaplikuje.

DPH je na úrovni Európskej Únie upravovaná predovšetkým smernicami. Čl. 249 Zmluvy o založení Európskych Spoločenstiev stanoví, že smernica je záväzná pre každý členský štát, a to vzhľadom na výsledok, ktorý má byť dosiahnutý, pričom voľba foriem a metód sa ponecháva vnútroštátnym orgánom. Ako plynie z tohto ustanovenia, adresátom smernice sú členské štáty, nie ich príslušníci. Smernica vyžaduje transpozíciu do národného právneho poriadku, sama o sebe nezakladá práva a povinnosti jednotlivcom. Avšak, ak štát

¹⁰ Flaminio Costa v E.N.E.L., C-6/64 [1964]. Dostupný na WWW:< <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=5203:cs&lang=en&list=197825:cs,40254:cs,5203:cs,3706:cs,&pos=3&page=1&nbl=4&pgs=10&hwords=Costa~&checktexte=checkbox&visu=#texte>>

nesplní svoju povinnosť implementovať smernicu do svojho právneho poriadku v stanovenom termíne a tým znemožní uplatnenie práv jednotlivca, ktoré zo smernice vyplývajú, dostáva sa smernici priameho účinku.

Princípy priameho účinku jednej z najvýznamnejších smerníc v oblasti DPH, tzv. Šiestej smernice, popísal Súdny dvor Európskej Únie v rozhodnutí C-8/81 Ursula Becker versus Finanzamt Münster-Innenstadt. V rozsudku je uvedené, že hoci Šiesta smernica priznáva členským štátom určitý rozlične veľký priestor na voľné uváženie pri prevádzaní jej jednotlivých ustanovení do vnútroštátneho poriadku, jednotlivcom nemôže byť z tohto dôvodu odopreté právo spoľahnúť sa na ktorékoľvek jej ustanovenie, ktoré vďaka špecifickému predmetu úpravy je možné aplikovať samostatne. Táto minimálna záruka poskytnutá jednotlivcom je dôsledkom záväzného charakteru povinnosti implementovať smernicu riadne a včas. Takáto povinnosť by sa však stala úplne bezpredmetnou a neúčinnou, ak by členským štátom bolo umožnené, aby svojou nečinnosťou úplne vylúčili účinky smernice, dokonca i takých ustanovení, ktoré sú schopné zakladať práva či povinnosti jednotlivcov i bez nutnosti prevedenia do národného právneho poriadku. Z uvedeného vyplýva, že daňový subjekt je oprávnený odvolať sa na znenie Šiestej smernice, a tým vlastne akejkolvek inej smernice, pokiaľ je s ňou národná legislatíva v rozpore. Tento postup sa však uplatní iba v prípade, ak smernica zaväzuje k určitému chovaniu, je dostatočne presná, určitá a bezpodmienečná. Práve nedostatok bezpodmienečnosti býva zo strany členských štátov často namietanou skutočnosťou. Dovolať sa priameho účinku smernice je však umožnené iba jednotlivcovi voči štátu, nie naopak. Hovoríme o tzv. vertikálnom priamom účinku. Naopak, štát, ktorý nesplnil svoju povinnosť implementovať smernice, sa proti daňovým subjektom nemôže odvolávať na priamy účinok smernice, čo znamená, že priamy účinok nikdy nepôsobí v neprospech jednotlivca¹¹. Rovnako nie je možné využiť priamy účinok vo vzťahu k inému jednotlivcovi, horizontálne sa priamy účinok neuplatňuje. Dá sa povedať, že jednotlivec,

¹¹ ZŮNOVÁ, Milena. Přímý účinek Šesté směrnice. *Daně a právo v praxi*. 2005, 05, s. 46-48. Dostupný tiež z WWW: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d1540v1516p1&search_query=%C5%A1est%C3%A1+sm%C4%9Bnice&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

v tomto prípade daňový subjekt, Šiestu či inú smernicu poznať nemusí a môže sa spoľahnúť na znenie vnútroštátnych daňových predpisov.

Nie vždy sa však vnútroštátne právne predpisy dostávajú do výslovného či priameho rozporu s textom príslušnej smernice. Nesúlad českých a komunitárnych právnych predpisov môže byť i oveľa menej zjavný, často ide o rozdiely veľmi jemné, vyplývajúce z prekladu či z koncepcie a tradícií národného právneho poriadku. Súdny dvor Európskej Únie poskytol pre podobné prípady riešenie v rozhodnutí C-106/89 *Marleasing SA versus La Comercial Internacional de Alimentacion SA*. Tzv. eurokonformný výklad zákona alebo inak aj nepriamy účinok komunitárneho práva znamená, že pri aplikácii národného práva, či už bolo predmetné ustanovenie prijaté pred alebo po smernici, národný súd, ak je vyzvaný k jeho interpretácii, je povinný tak činiť – pokiaľ je to možné – vo svetle znenia a účelu smernice za účelom dosiahnutia výsledku sledovaného účelom smernice, a tým dostať povinnosti implementovať smernicu do vnútroštátneho poriadku v požadovanom termíne. Prakticky sa nepriamy účinok smerníc upravujúcich DPH uplatní pri výklade pojmov, ktoré zákon o DPH používa, ale nedefinuje a ktorých definíciu súčasne nájdeme priamo v texte smernice, prípadne takých pojmov, ktoré ani zákon o DPH, ani smernica nedefinujú, hoci ich používajú a ktorých definícia sa dá nájsť len v judikatúre Súdneho dvora Európskej Únie¹².

Všetky orgány Českej republiky, vrátane finančných orgánov, sú od 1. 5. 2004 povinné postupovať nielen v súlade s českou národnou legislatívou, ale i v súlade s komunitárnym právom. Táto požiadavka kladie vysoké nároky na úradníkov činných na finančných úradoch a finančných riaditeľstvách a vyžaduje odbornosť a hlboké znalosti komunitárnych noriem a tiež judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie. Takýto stav je však zatiaľ iba snom. V skutočnosti to vyzerá tak, že územné finančné orgány postupujú takmer výlučne podľa zákona o DPH. V prípade sporu sa tak daňový subjekt riadiaci sa komunitárnym právom, môže dostať do situácie, kedy mu právo spoliehať sa na ich znenie bude upierané, spôsob, akým postupuje, bude pokladaný za nezákonný a nároky za

¹² HOLUBOVÁ, Olga. Nepřímý účinek Šesté směrnice. *Daně a právo v praxi*. 2005, 10, s. 38-40. Dostupný tiež z WWW: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d1540v1516p1&search_query=%C5%A1est%C3%A1+sm%C4%9Brnice&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

neoprávnené. V tomto ohľade je navyše nutné upozorniť na fakt, že spory vedené medzi daňovými subjektmi konajúcimi v zhode s komunitárnymi predpismi, hoci v rozpore s vnútroštátnym právom, a členskými štátmi upierajúcimi nároky a výhody jednotlivcov plynúce z práva ES sú veľmi nákladné pokiaľ ide o čas i peniaze.

3 Konštrukcia DPH podľa platnej právnej úpravy

3.1 Daňové subjekty

Daňovými subjektmi sú právnické i fyzické osoby povinné odvádzať a platiť daň podľa príslušného daňového zákona. V prípade zákona o DPH nie je medzi daňovými subjektmi uvedený poplatník dane. Ide totiž o daň nepriamu, ktorá bezprostredne nepostihuje príjmy alebo majetok konkrétnej osoby. Hovorí sa iba o osobe, ktorá daň ekonomicky nesie, a tou je konečný spotrebiteľ, ktorý daň zaplatí v cene získaného tovaru alebo prijatej služby.

3.1.1 Osoby povinné k dani

Podľa § 5 zákona o DPH je osobou povinnou k dani fyzická alebo právnická osoba, ktorá samostatne uskutočňuje ekonomické činnosti, pokiaľ sa táto osoba nestane členom tzv. skupiny, ktorú zákon o DPH naďalej považuje za jedinú samostatnú osobu povinnú k dani. Čl. 9 Smernice k tomu dodáva, že táto ekonomická činnosť môže byť vykonávaná na akomkoľvek mieste a ďalej, že jej účel alebo výsledky nie sú podstatné pre určenie, či je daná osoba povinná k dani. Poslednú vetu je nutné vykladať tak, že účelom či výsledkom ekonomickej činnosti nemusí byť vždy iba zisk. Na druhej strane, za ekonomickú činnosť sú pokladané iba úkony vykonávané za úplatu. Judikatúra ESD hovorí, že osoba, ktorá bežne poskytuje služby obchodníkom vo všetkých prípadoch zdarma, nemôže byť považovaná za osobu povinnú k dani¹³.

Ekonomická činnosť je oboma vyššie citovanými normami definovaná v podstate zhodne, a to ako všetka činnosť výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane ťažobnej činnosti, poľnohospodárskej výroby a výkonu tzv. slobodných či obdobných povolání. Za ekonomickú činnosť sa považuje i využitie hmotného a nehmotného majetku za účelom získania príjmu v tom prípade, že sa tak deje sústavne.

¹³ Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council, C-89/81 [1982]. Dostupný na WWW:< <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61981J0089:EN:HTML>>

Naopak, takouto samostatne uskutočňovanou ekonomickou činnosťou nie je žiadna forma závislej činnosti vo väzbe na pracovnoprávne predpisy, t.j. predovšetkým činnosť zamestnancov na základe pracovnoprávnej zmluvy alebo obdobná činnosť. Zákon o DPH do tejto skupiny radí aj činnosť spoločníkov, jedateľov alebo členov štatutárnych a iných orgánov právnických osôb, ktorých príjmy sú zdaňované ako príjmy zo závislej činnosti podľa § 6 zákona č. 586/1992 Zb., o daniach z príjmov, čo je v rozpore so Smernicou. Osoba, ktorá vykonáva ekonomickú činnosť vlastným menom, na vlastný účet a nesie hospodárske riziko vyplývajúce z tejto činnosti, je osobou povinnou k dani. Podľa stanoviska Súdneho dvora Európskej Únie osoba činná spôsobom popísaným vyššie nie je k dani povinná iba za predpokladu, že je zároveň i v pracovnoprávnom vzťahu k danej spoločnosti¹⁴.

Štát, kraje, obce a iné zákonom stanovené verejnoprávne subjekty pri výkone pôsobnosti v oblasti verejnej správy¹⁵, t.j. v súvislosti s činnosťami alebo plneniami, pri ktorých vystupujú ako orgány verejnej moci¹⁶, nie sú pokladané za osoby povinné k dani, a to ani vtedy, ak za tieto plnenia vyberajú úplatu. V tejto súvislosti je dôležité si uvedomiť, čo to vlastne je výkon verejnej správy. Jednotlivé činnosti nie je možné súdiť podľa ich povahy, ale podľa právneho predpisu, na základe ktorého je činnosť vykonávaná. O výkon verejnej správy ide vtedy, ak je určitá činnosť vykonávaná verejnoprávnym subjektom v rámci špeciálneho režimu vymedzeného verejnoprávnou normou s tým, že súkromná osoba takúto činnosť rovnakým spôsobom a na základe toho istého predpisu vykonávať nemôže¹⁷. Zákon o DPH navyše dopĺňa, že ak by zaobchádzaním s vyššie definovanými osobami pri uskutočňovaní daných činnosti ako s osobami nepovinnými k dani dochádzalo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže, je nutné ich považovať za osoby k dani povinné, pričom takýto krok viaže na právomocné rozhodnutie príslušného orgánu. Za

¹⁴ J. A. van der Steen v. Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht, C-355/06 [2007]. Dostupný na WWW:< <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62006J0355:CS:HTML>>

¹⁵ § 5 odst. 3 zákona o DPH.

¹⁶ Čl. 13 Smernice.

¹⁷ Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda and others v Comune di Carpaneto Piacentino and others. Joined cases C-231/87 and C-129/88 [1989]. Dostupný na WWW:< <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987J0231:EN:HTML>>

osoby povinné k dani sa takto určené osoby považujú vždy, ak vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 3 zákona o DPH.

Navyše oproti zákonu o DPH Smernica stanoví, že za osobu povinnú k dani sa okrem osôb uvedených vyššie považuje aj každá osoba, ktorá príležitostne dodá nový dopravný prostriedok, ktorý je odoslaný alebo prepravený budúcemu vlastníkovi predajcom alebo samotným vlastníkom alebo na účet predajcu alebo budúceho vlastníka mimo územie členského štátu, avšak na územie Európskej Únie. Ďalej dáva členským štátom možnosť považovať za osoby povinné k dani i osoby uskutočňujúce plnenia v rámci vyššie popísanej ekonomickej činnosti iba príležitostne, čo však Česká Republika do svojho právneho poriadku nepremietla..

3.1.2 Skupina

Smernica dáva členským štátom možnosť na základe konzultácie s Poradným výborom pre DPH považovať za jedinú osobu povinnú k dani i tie osoby, ktoré sú usadené na území tohto štátu a ktoré sú síce právne nezávislé, ale navzájom sú prepojené finančnými, hospodárskymi a organizačnými väzbami. Česká Republika túto možnosť využila a od 1. januára 2008 do svojho právneho poriadku zaviedla tzv. skupinovú registráciu k DPH.

Zákon o DPH definuje skupinu ako skupinu spojených osôb so sídlom, miestom podnikania alebo prevádzkarňou v tuzemsku, ktorá je ako taká k DPH zaregistrovaná, a pokladá ju za samostatnú osobu povinnú k dani. Podmienky, ktoré k registrácii musia byť nevyhnutne splnené, sú teda dve – a) členmi skupiny musia byť osoby spojené a b) tieto osoby musia mať sídlo či prevádzkareň na území Českej republiky. Na druhej strane, zákon o DPH sa nezaobrá tým, či členmi skupiny môžu byť ako osoby právnické, tak i osoby fyzické. Avšak podľa názoru publikovaného na stránkach Českej daňovej správy, môžu byť členmi skupiny právnické a fyzické osoby a môžu nimi byť dokonca i osoby

nepovinné k dani resp. osoby, ktoré nie sú platcami dane¹⁸. Každá osoba môže byť členom len jednej skupiny. Osoba povinná k dani, ktorá sa stane platcom, je povinná do 15 dní od vzniku predmetnej skutočnosti povinná podať prihlášku k registrácii.

3.1.3 Osoby identifikované k dani

Osobami identifikovanými k dani sú právnické osoby, ktoré nerealizujú zdaniteľné plnenia, a to predovšetkým preto, že neboli založené za účelom podnikania, alebo osoby, ktoré by v zásade boli považované za osoby k dani identifikované, ale uskutočňujú iba plnenia oslobodené od dane. Ak však takéto osoby uskutočnia zdaniteľné plnenie, stávajú sa automaticky osobami povinnými k dani¹⁹.

Právnická osoba, ktorá nie je osobou povinnou k dani sa stáva osobou identifikovanou k dani, čím jej vzniká i povinnosť registrovať sa k DPH, za splnenia nasledujúcich podmienok:

- v tuzemsku obstaráva tovar z iného členského štátu a jeho hodnota za kalendárny rok presiahne čiastku 326 000 Kč,
- kúpi z iného členského štátu tovar podliehajúci spotrebnej dani alebo nový dopravný prostriedok, t.j. vozidlo, ktoré nie je staršie ako 6 mesiacov, prípadne nemá najazdené viac než 6 000 km, alebo
- obstaráva tovar z iného členského štátu a dobrovoľne sa k dani registruje.

3.1.4 Platcovia DPH

Osoby povinné k dani sa stávajú platcami dane buď na základe registrácie k dani alebo priamo zo zákona. Registrácia závisí na vôli subjektu a je dobrovoľná, pokiaľ ide

¹⁸ *Ministerstvo financí České Republiky* [online] 12.11.2007 [cit. 2010-03-17]. Informace o novelách zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů, zákony č. 261/2007 Sb. a č. 270/2007 Sb. Dostupné z WWW: <http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cfs/xsl/219_8287.html>

¹⁹ ŠKAMPA, Jan; ŠKAMPA, Jiří. Systém DPH a praktická aplikace. *Daně: Odborný časopis pro daňové právo a praxi.* 2005, 7-8, s. 2-10. ISSN 1210-8103.

o tuzemské osoby oslobodené od uplatňovania dane a osoby registrované k dani v inom členskom štáte, ktoré v Českej Republike uskutočňujú alebo plánujú uskutočňovať plnenia s nárokom na odpočet dane. Okrem tohto oprávnenia k registrácii stanoví zákon o DPH i povinnosť registrovať sa k dani, a to predovšetkým pre osoby povinné k dani, so sídlom alebo miestom podnikania v tuzemsku, pokiaľ ich obrat za posledných 12 mesiacov, prípadne kratšie obdobie, presiahol čiastku 1 mil. Kč. Osoby, ktorých obrat túto hranicu za stanovené obdobie neprekročil, sú od uplatňovania dane oslobodené. Avšak je nutné si uvedomiť, že tuzemské osoby povinné či identifikované k dani sa môžu stať platcami DPH i v iných prípadoch, napr. pri uplatňovaní mechanizmu reverse charge to bude dňom poskytnutia služieb alebo dodania tovaru osobou povinnou alebo registrovanou k dani v inom členskom štáte či pri obstaraní tovaru z iného členského štátu za predpokladu, že hodnota takto obstaraného tovaru prekročí limit 326 000 Kč za kalendárny rok. Osoby registrované k dani v inom členskom štáte, ktoré nemajú sídlo či miesto podnikania v tuzemsku a zahraničné osoby povinné k dani, ktoré založia na území Českej Republiky stálu prevádzkareň, sa stávajú platcom dňom vzniku tejto prevádzkarne. Ostatné osoby registrované k dani v inom členskom štáte, ktoré nemajú v tuzemsku miesto ani sídlo podnikania a zahraničné osoby povinné k dani, ktoré uskutočnia zdaniteľné plnenie na území Českej Republiky, sa stávajú platcom dňom uskutočnenia tohto plnenia, a to za predpokladu, že sú osobou povinnou priznať a zaplatiť daň. Osoba identifikovaná k dani, ktorá začne uskutočňovať ekonomickú činnosť, sa stáva platcom dňom zahájenia výkonu tejto činnosti. U všetkých týchto osôb nesmieme zabúdať na skutočnosť, že platcom dane sa stávajú ex lege, a nie na základe registrácie.

3.1.5 Osoby povinné priznať a zaplatiť daň

Čl. 193 Smernice stanoví, že daň je povinná odvieť osoba povinná k dani uskutočňujúca zdaniteľné dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, avšak výnimkou z tohto pravidla sú prípady popísané v nasledujúcich ustanoveniach. Je nutné poznamenať, že väčšina týchto ustanovení má v podstate kogentnú povahu a právne úpravy jednotlivých členských štátov by sa od nich nemali odchyľovať. Obvykle je povinnosť

priznať a zaplatiť daň uložená tomu daňovému subjektu, ktorý má správca dane najbližšie a od ktorého ju vďaka tomu môže najľahšie vymôcť²⁰. DPH je podľa Smernice povinná odvieť každá osoba, ktorá túto daň uvedie na faktúre.

V prípadoch, kedy sa miesto zdaniteľného plnenia nachádza v Českej Republike, definuje osoby povinné priznať a zaplatiť daň zákon o DPH v ustanovení § 108. Základné pravidlo hovorí, že daň priznáva osoba, ktorá poskytla zdaniteľné plnenie, pokiaľ je zároveň platcom DPH. Z tohto pravidla však existujú početné výnimky, kedy sa povinnosť priznať a zaplatiť daň vzťahuje na osoby, ktoré zdaniteľné plnenie prijali (tzv. reverse charge, v českom jazyku sa hovorí o obrátenom zdanení). Navyše, takouto osobou sa môže stať i občan samostatne nevykonávajúci ekonomickú činnosť, a to v prípade, že si z iného členského štátu obstará nový dopravný prostriedok. Tieto osoby nie sú daňovými subjektmi v pravom zmysle slova, majú však procesné postavenie takého subjektu.

3.2 Predmet dane

Predmetom DPH sú plnenia vymenované v § 2 zákona o DPH, ktorý v zásade rozlišuje štyri rozličné typy plnení:

- dodanie tovaru alebo prevod nehnuteľnosti, alebo prechod nehnuteľnosti v dražbe,
- poskytnutie služby alebo v prípade, kedy je služba poskytovaná osobou neregistrovanou k dani českému platcovi dane tiež prijatie služby,
- nadobudnutie tovaru z iného členského štátu Európskej Únie a
- dovoz tovaru.

Dodaním tovaru sa v súlade so Smernicou rozumie pre účely zákona o DPH prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník. Je dôležité podotknúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej Únie je pojem prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník širší než právny pojem prevodu vlastníctva. V judikáte *Staatssecretaris van Financiën v Shipping*

²⁰ ŠKAMPA, Jan; ŠKAMPA, Jiří. Systém DPH a praktická aplikace. *Daně : Odborný časopis pro daňové právo a praxi*. 2005, 7-8, s. 2-10. ISSN 1210-8103.

and Forwarding Enterprise Safe BV²¹ vyslovil stanovisko, že termín dodanie tovaru sa nevzťahuje na prevod vlastníckeho práva tak, ako ho upravuje národná legislatíva, ale zahŕňa akýkoľvek prevod hmotného majetku jednou osobou, ktorá týmto oprávňuje druhú osobu skutočne nakladať s daným majetkom ako keby bola jeho vlastníkom. Súdny dvor Európskej Únie ďalej stanoví, že práve takýto náhľad je v súlade s cieľmi Smernice, ktorá okrem iného smeruje k založeniu spoločného systému DPH vychádzajúceho z jednotnej definície zdaniteľného plnenia. Tento cieľ by však bol jednoznačne znemožnený, ak by sa podmienky - a tým i definícia zdaniteľného plnenia - menili od štátu k štátu. Ďalším významným rozhodnutím, vzťahujúcim sa k otázke definície dodania tovaru je *British American Tobacco International Ltd and Newman Shipping & Agency Company NV v Belgische Staat*²², kde sa uvádza, že za zdaniteľné plnenie nemôže byť považovaná krádež. Jej spáchanie totiž činí z osoby, ktorá sa jej dopustila iba držiteľa predmetného tovaru. Jej následkom nie je oprávnenie páchatel'a nakladať s tovarom za rovnakých podmienok ako jeho vlastníkom. Krádež teda nemôže byť považovaná za prevod medzi poškodeným a páchatel'om vo vyššie uvedenom zmysle.

Predmetom dane je i prevod nehnuteľností a ich prechod vo verejnej dražbe, ako je uvedené v § 2 odst. 1 zákona o DPH. Toto ustanovenie sa však dostáva do rozporu s komunitárnym právom. Smernica totiž za predmet dane považuje akýkoľvek prevod vlastníckeho práva k majetku za platbu odškodného na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo jeho menom, alebo vyplývajúci zo zákona, čo je širšie vymedzenie než v zákone o DPH, čiže nemusí ísť iba o prechod vo verejnej dražbe.

Všetky činnosti, ktoré nie sú dodaním tovaru alebo poskytnutím služby, pokladá zákon o DPH za poskytnutie služby, podobne ako aj prevod práv, poskytnutie práva využitia veci, práva či inej majetkovo využiteľnej hodnoty, vznik a zánik vecného bremena, prijatie záväzku zdržať sa určitého jednania alebo strpieť určité jednanie alebo situáciu a ďalšie vymedzené činnosti. Ako problematické sa často javí určenie, či v danom prípade

²¹ Staatssecretaris van Financiën v *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, C-320/88 [1990]. Dostupný na WWW: < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61988J0320:EN:HTML> >

²² *British American Tobacco International Ltd and Newman Shipping & Agency Company NV v Belgische Staat*, C-435/03 [2005]. Dostupný na WWW: < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0435:EN:HTML> >

ide o poskytnutie služby alebo o dodanie tovaru. K tejto otázke sa Súdny dvor Európskej Únie vyjadril v rozhodnutí *Faaborg-Gelting Linien A/S v Finanzamt Flensburg*²³, ktoré sa týkalo reštauračných služieb. Podľa tohto je poskytovanie reštauračného stravovania charakteristické sériou činností, pričom dodanie jedla predstavuje iba jednu zložku a služby výrazne prevládajú, a preto musí byť považované za poskytnutie služby. Na druhej strane, situácia je odlišná v prípade rýchleho občerstvenia, kedy sa transakcia vzťahuje k dodanému jedlu, a nie k službám.

Ďalším typom zdaniteľného plnenia je podľa zákona o DPH nadobudnutie tovaru z iného členského štátu Európskej Únie, a to za podmienok vymedzených v § 16. Zavedenie tohto mechanizmu do systému DPH je dôsledkom odstránenia colných hraníc medzi jednotlivými členskými štátmi, ktoré bolo uskutočnené 1. januára 1993 Smernicou Rady 91//680/EHS. Tým bolo v obchode medzi členskými štátmi ukončené zdaňovanie dodania tovaru pri dovoze a následné vracanie dane pri vývoze. Obstaranie tovaru je svojou podstatou právnou fikciou, ktorá umožňuje zdanenie transakcií súvisiacich s dodaním a kúpou tovaru uskutočnených síce v rámci jednotného vnútorného trhu, avšak cez hranice členských štátov. Keďže dodanie tovaru do členského štátu je považované za plnenie od dane oslobodené, bolo nutné zdaňovať obstaranie takéhoto tovaru, a to v súlade so zásadou, že tovar má byť zdaňovaný v mieste spotreby, t.j. mieste určenia. Dodanie tovaru v rámci Európskej Únie a jeho nadobudnutie v rámci Európskej Únie v skutočnosti totiž predstavujú jednu a tú istú hospodársku operáciu, čo potvrdil aj Súdny dvor Európskej Únie v judikáte *Teleos plc a ďalší v. Commissioners of Customs & Excise*²⁴. Aby určitá operácia mohla byť charakterizovaná ako nadobudnutie tovaru z iného členského štátu musia byť splnené podmienky stanovené zákonom o DPH a tiež v čl. 20 Smernice.

Akýmsi špecifickým podtypom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je nadobudnutie nového dopravného prostriedku z iného členského štátu osobou, ktorá nie je povinná k dani, pričom dodanie tohto prostriedku v rámci Európskej Únie je od dane

²³ *Faaborg-Gelting Linien A/S v Finanzamt Flensburg*, C-231/94 [1996]. Dostupný na WWW: < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994J0231:EN:HTML>>

²⁴ *Teleos plc a ďalší v. Commissioners of Customs & Excise*, C-409/04 [2007]. Dostupný na WWW: < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0409:CS:HTML>>

oslobodené. Opäť ide o premietnutie zásady zdanenia v štáte spotreby, v tomto prípade v štáte, kde bude vozidlo užívané.

Pod pojmom dovoz tovaru sa rozumie vstup tovaru z tretej zeme na územie Európskej Únie. Z hľadiska DPH je zvláštnym prípadom dovozu vrátenie tovaru, ktorý je po predchádzajúcom umiestnení v slobodnom pásme alebo slobodnom sklade nachádzajúcom sa v tuzemsku vrátený späť do tuzemsku, a to napriek tomu, že slobodné pásma a slobodné sklady patria k územiu Európskej Únie.

Pokiaľ ide o plnenia, ktoré sú predmetom dane, zákon o DPH rozlišuje medzi zdaniteľnými plneniami a plneniami oslobodenými od dane.

3.2.1 Zdaniteľné plnenie

Plnenie, u ktorého platcovi dane vzniká povinnosť priznať a zaplatiť daň je plnením zdaniteľným, a to za súčasného splnenia troch základných podmienok²⁵:

- Plnenie musí byť uskutočnené osobou povinnou k dani. V určitých špecifických situáciách, konkrétne pri obstaraní tovaru alebo služieb z iného členského štátu či v prípade služieb i z tretích štátov, postačuje, aby plnenie bolo prijaté osobou povinnou alebo identifikovanou k dani.
- Za uskutočnenie plnenia musí platca získať alebo prípadne poskytnúť úplatu. Bezúplatné plnenia obyčajne predmetom dane nie sú. Existujú však určité výnimky, kedy zákon o DPH považuje za zdaniteľné plnenia i rôzne transakcie, ktoré nie sú úplatné, pričom sleduje účel odstrániť prípadné rozdiely medzi zdaňovaním spotreby konečného spotrebiteľa a spotreby platcu DPH, ktorého spotreba by v určitých prípadoch zdanená nebola, a to z toho dôvodu, že pri obstaraní tovaru či prijatí služby si uplatnil odpočet DPH, na ktorý neskôr stratil nárok práve preto, že uskutočnil vyššie spomínané zdaniteľné plnenie.

²⁵ BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.

- Miesto plnenia sa musí nachádzať v tuzemsku. Zo suverenity štátu totiž vyplýva právu štátu záväzne upraviť vzťahy uskutočňujúce sa na jeho území. Pôsobnosť zákona o DPH je teda obmedzená iba na územie Českej republiky.

Plnenia, ktoré spĺňajú všetky vyššie popísané podmienky sú zdaniteľnými plneniami za predpokladu, že nie sú od dane oslobodené.

3.2.2 Miesto zdaniteľného plnenia

Predmetom dane sú, tak ako už bolo uvedené, iba tie operácie, ktoré majú miesto zdaniteľného plnenia v Českej republike. Práve z tohto dôvodu je otázka správneho určenia miesta zdaniteľného plnenia dôležitá rovnako pre štát, pre ktorý predstavujú odvedené dane príjem, ako i pre tých, čo tieto plnenia uskutočňujú, aby daň priznali a následne odvedli v tom správnom štáte, a tým sa vyhli prípadným sankciám.

Pravidlo pre určenie miesta zdaniteľného plnenia v prípade dodania tovaru je závislé predovšetkým od skutočnosti, či toto dodanie bezprostredne súvisí s nejakou službou, a to konkrétne odoslaním alebo prepravou dodávaného tovaru, prípadne jeho montážou či inštaláciou. Zákon o DPH, podobne ako Smernica, stanoví, že ak je dodanie tovaru uskutočnené bez odoslania alebo prepravy, je miestom zdaniteľného plnenia miesto, kde sa tovar nachádza v dobe jeho dodania. Na druhej strane, v prípade, že je dodávaný tovar odoslaný či prepravený, je miesto zdaniteľného plnenia tam, kde sa tovar nachádzal v dobe, kedy odoslanie alebo preprava tovaru začali. Miestom zdaniteľného plnenia v situácii, kedy je dodanie tovaru spojené s jeho inštaláciou alebo montážou osobou, ktorá tovar dodáva, alebo ňou zmocnenou osobou, je miesto, kde je tovar inštalovaný alebo odoslaný. Prirodzene, vyššie uvedené rozlišovanie stráca význam, pokiaľ ide o plnenia v rámci jedného členského štátu. Daňové dôsledky dodania tovaru bez prepravy alebo odoslania a dodania súvisiaceho s prepravou sú totiž rovnaké, miestom zdaniteľného plnenia je členský štát, kde sa celá operácia uskutočnila. Naopak, v prípade tzv. intrakomunitárneho dodania tovaru, kedy dochádza k premiestneniu tovaru z jedného štátu do druhého, bude toto rozlíšenie podstatné.

Pokiaľ ide o intrakomunitárne dodanie tovaru vo vzťahu k určaniu miesta zdaniteľného plnenia, je nutné si uvedomiť, že dodanie tovaru je iba jednou stranou príslušnej transakcie. Jej druhú stranu predstavuje nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. V tomto prípade je však miesto zdaniteľného plnenia stanovené odlišne, a to z pohľadu nadobúdateľa tovaru, pričom sa zaň primárne považuje miesto, kde sa tovar nachádza po ukončení jeho odoslania alebo prepravy. Tým v podstate u jednej transakcie vznikajú dve miesta zdaniteľného plnenia, čo však neznamená, že dochádza i k dvojitému zdaneniu. Obvykle sa totiž z pohľadu osoby uskutočňujúcej dodanie tovaru jedná o plnenie od dane oslobodené²⁶.

S účinnosťou od 1. januára 2010 boli do právneho poriadku Českej Republiky zavedené nové pravidlá ohľadom poskytovania služieb cez hranice členských štátov. Ich úlohou je uviesť českú právnu úpravu týkajúcu sa miesta zdaniteľného plnenia do súladu s novelizovaným znením Smernice. Opomenutie implementácie týchto nových pravidiel by bolo v rozpore s komunitárnym právom, z čoho by následne mohli pre Českú Republiku vyplývať nepriaznivé dôsledky.

Zmienená novela zmenila všeobecné pravidlo pre poskytovanie služieb cez hranice štátov. Prvá otázka, ktorú je pri určení miesta zdaniteľného plnenia nutné zodpovedať, znie, či príjemcom služby je podnikateľský alebo nepodnikateľský subjekt. Ak ide o osobu povinnú k dani, miesto zdaniteľného plnenia sa do budúcnosti presúva do štátu, kde sa nachádza sídlo alebo miesto podnikania príjemcu služby. V podstate ide o odraz zásady zdanenia v štáte skutočnej spotreby. Naopak, u služieb poskytovaných osobám nepovinným k dani sa všeobecný princíp nezmenil a miestom zdaniteľného plnenia ostáva štát poskytovateľa. Toto pravidlo bude však aj naďalej podliehať množstvu výnimiek, ktoré zákon o DPH uvádza v § 10 až § 10k a z ktorých najvýznamnejšie sú:

- Služby súvisiace s nehnuteľnosťami sú, tak ako aj predtým, zdaňované v tom mieste, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

²⁶ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty : Komentář*. 2., aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

- Miesto plnenia u služieb v oblasti kultúry, umenia, športu, vedy, vzdelávania, zábavy a im podobné služby vrátane služieb organizátorov akcií takéhoto charakteru sa takisto nezmení a bude ním miesto, kde sa akcia koná.
- Významná zmena nastane v zdaňovaní dopravných služieb. Preprava tovaru vrátane doplnkových služieb, pokiaľ je poskytovaná osobe povinnej k dani, je zdaňovaná v štáte odberateľa, a to bez ohľadu na to, či ide o prepravu medzi členskými štátmi alebo v rámci tuzemska. Na druhej strane, ak sú prepravné služby poskytované konečnému spotrebiteľovi, miestom zdaniteľného plnenia bude štát zahájenia prepravy alebo miesto, kde sa uskutočňuje príslušný úsek prepravy.
- V prípade elektronických služieb poskytovaných zahraničnou osobou, t.j. osobou, ktorá nemá na území Európskej Únie sídlo, miesto podnikania ani miesto pobytu a ktorá je povinná k dani bežnému spotrebiteľovi, ktorý má miesto pobytu v tuzemsku, bude za miesto plnenia považované vždy tuzemsko.
- Ďalšou dôležitou novinkou je stále širšie využitie tzv. „effective use nad enjoyment rule“. Pokiaľ sa podľa všeobecného pravidla miesto plnenia pri poskytnutí služby osobe povinnej k dani nachádza v treťom štáte, ale ku skutočnému užitiu alebo spotrebe dôjde v tuzemsku, presunie sa miesto zdaniteľného plnenia do tuzemska.

Miestom plnenia pri dovoze tovaru je členský štát, na ktorého území sa tovar nachádza v dobe, kedy vstupuje z tretieho štátu na územie Európskej Únie, stanoví zákon o DPH v § 12. Toto jednoznačné určenie však opäť podlieha určitým výnimkám, preto je pri určovaní miesta zdaniteľného plnenia dôležité vedieť, nielen to, kde tovaru prekročil hranice Európskej Únie, ale i to, aké mu bolo pridelené colne schválené určenie, tzn. aký colný režim sa naňho vzťahuje. Ak je tovar prepustený do niektorého režimu vymedzeného v odst. 2 príslušného ustanovenia, presunie sa miesto plnenia do toho členského štátu, v ktorom sa na príslušný tovar prestanú vzťahovať príslušné colné opatrenia.

3.2.3 Úplatnosť

Úplatou rozumie zákon o DPH zaplatenie v peniazoch alebo platobnými prostriedkami nahradzujúcimi peniaze, alebo poskytnutie nepeňažného plnenia. Toto široké vymedzenie je taktiež v súlade so Smernicou, ktorá spôsob úhrady za plnenie nijak nelimituje, pokiaľ je vyjadriteľný v peniazoch. Ďalšou podmienkou je, aby šlo o úplatu v priamej súvislosti s príslušným zdaniteľným plnením, teda aby šlo skutočne o úplatu za konkrétne zdaniteľné plnenie.

S poskytnutým plnením a nepeňažnou úhradou zaň je nutné zaobchádzať ako so smenou, t.j. s plnením poskytnutým oboma stranami. U oboch týchto plnení je potrebné stanoviť ich hodnotu a následne z nich priznať a odvieť daň, za predpokladu, že sú zdaniteľné. Odlišne sa však posudzuje tzv. zápočet úplat, kedy si platcovia navzájom poskytnú plnenia so zjednanou cenou a úplatu si iba započítajú na účtoch pohľadávok a záväzkov. V takomto prípade sa o nepeňažnú úplatu nejedná. Iná problematická situácia, s ktorou sa možno v rámci poskytovania nepeňažnej úplaty stretnúť, nastáva, ak je sa odberateľ zaviazal za určité plnenie poskytnúť úplatu v peniazoch a k tomu navyše vytvoril dodávateľovi, resp. poskytovateľovi podmienky k tomu, aby zjednané plnenie mohlo byť poskytnuté v odpovedajúcej kvalite. Či ide ešte o poskytnutie tejto tzv. nutnej súčinnosti alebo už o čiastočnú nepeňažnú úplatu, je nutné posúdiť vždy podľa okolností konkrétneho prípadu.²⁷

3.2.4 Vznik povinnosti priznať daň

Smernica v čl. 63 stanoví, že zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby. V čl. 65 sa ďalej uvádza, že ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby. Týmto ustanoveniam v zásade odpovedá úprava obsiahnutá v § 21 zákona o DPH, ktorý obsahuje pravidlá pre určenie dátumu uskutočnenia

²⁷ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty : Komentář. 2., aktualizované vydání.* Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

zdaniteľného plnenia a určenie okamihu, kedy vzniká povinnosť priznať a zaplatiť daň. Ten v odst. 1 stanoví všeobecnú zásadu, že daň na výstupe je platca povinný priznať ku dňu uskutočnenia zdaniteľného plnenia alebo ku dňu prijatia úplaty, a to k tomu dňu, ktorý nastane skôr. Odlišne je vznik povinnosti priznať daň upravený u nadobudnutia tovaru z členského štátu, pokiaľ ide o osobu povinnú k dani. Nadobúdateľ priznáva daň ku dňu vystavenia daňového dokladu, najneskôr však k 15. dňu mesiaca nasledujúceho po dni nadobudnutia tovaru. Pri dovoze tovaru je za deň uskutočnenia zdaniteľného plnenia, a teda i vzniku povinnosti priznať daň, považovaný deň prepustenia tovaru do konkrétneho schváleného colného režimu.

3.2.5 Plnenia oslobodené od DPH

Ako je uvedené vyššie, plnenia, ktoré sú predmetom dane, môžu byť buď zdaniteľné plnenia, pričom pri ich uskutočnení je nutné priznať a zaplatiť daň, alebo plnenia od dane oslobodené. Tým prvým sú dôvody ekonomické a sociálne, konkrétne u plnení, u ktorých je spoločenský záujem na tom, aby boli prístupné čo najširšej vrstve spoločnosti a tým pádom neexistuje záujem na ich zdanení. Druhým dôvodom je skutočnosť, že zdaňovanie určitých plnení jednoducho nie je možné alebo je možné len s veľkými ťažkosťami. Z hľadiska možnosti uplatniť nárok na odpočet, zákon o DPH rozlišuje plnenia oslobodené s nárokom na odpočet a plnenia oslobodené bez nároku na odpočet. Oslobodenie vymedzených plnení je zdôvodňované v podstate dvoma argumentmi²⁸.

Problematike oslobodených plnení sa vo svojich rozhodnutiach často venuje aj Súdny dvor Európskej Únie, a to predovšetkým v súvislosti s možnosťami a pravidlami výkladu príslušných ustanovení. V judikáte Margarete Unterpertinger v Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter²⁹ opätovne formuloval zásady, ktoré musia byť pri výklade ustanovení oslobodzujúcich určité plnenia bezpodmienečne dodržiavané. Daňové

²⁸ ŠKAMPA, Jan; ŠKAMPA, Jiří. Systém DPH a praktická aplikace. *Daně : Odborný časopis pro daňové právo a praxi.* 2005, 7-8, s. 2-10. ISSN 1210-8103.

²⁹ Margarete Unterpertinger v Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter, C-212/01 [2003]. Dostupný na WWW: < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62001J0212:EN:HTML> >

oslobodenia majú byť interpretované presne, pretože stanovujú výnimky z obecného princípu, že DPH má byť uvalená na všetky vykonané osobou povinnou k dani za úplatu. Tieto daňové oslobodenia stanovujú nezávislé pojmy komunitárneho práva, ktorých účelom je zabrániť odchýlkam v aplikácii systému DPH medzi jednotlivými členskými štátmi.

Plnenia oslobodené od dane s nárokom na odpočet dane, nazývané i plnenia s nulovou sadzbou, sú reálne od dane plne oslobodené a štát z nich nevyberie žiadnu daň. Ide väčšinou o cezhraničné transakcie, ako napr. dodanie tovaru do iného členského štátu alebo preprava osôb, kedy k spotrebe dochádza mimo Českú Republiku. Na druhej strane, v prípade plnení oslobodených bez nároku na odpočet je od dane oslobodená iba hodnota pridaná posledným subjektom vo výrobnom reťazci, daň vybraná na nižších stupňoch produkčného cyklu ostáva vo verejných rozpočtoch, a to prostredníctvom vylúčenia nároku na odpočet.³⁰

3.3 Základ dane

Jedným z najvýznamnejších krokov, ktoré vedú k správne výpočtu dane a teda i k jej riadnemu priznaniu a odvedeniu, je určenie základu dane. Jednoducho povedané, základ dane je čiastka, ktorá slúži k následnému výpočtu dane, a to v závislosti na príslušnej sadzbe. Zákon o DPH, podobne ako Smernica, stanoví, že základom dane je všetko, čo ako úplatu získal alebo má získať platca za uskutočnené zdaniteľné plnenie od osoby, pre ktorú je zdaniteľné plnenie uskutočnené, alebo od tretej osoby, bez dane za toto zdaniteľné plnenie. Z uvedeného vyplýva, že základ dane je odvodený od čiastky skutočne platcom prijatej, nie od hodnoty plnenia zistenej podľa stanovených objektívnych kritérií.

Pre určenie základu dane má podstatný význam úplata prijatá za plnenie. V tejto súvislosti sa k úplate viažu dve podmienky³¹, ktoré musia byť splnené súčasne.

Za prvé, úplata musí byť vyjadriteľná v peniazoch. Ak neexistuje žiadne protiplnenie v súvislosti s danou obchodnou transakciou, neexistuje ani základ dane a tým

³⁰ ŠKAMPA, Jan; ŠKAMPA, Jiří. Systém DPH a praktická aplikace. *Daně : Odborný časopis pro daňové právo a praxi.* 2005, 7-8, s. 2-10. ISSN 1210-8103.

³¹ ŠKAMPA, Jan; ŠKAMPA, Jiří. Systém DPH a praktická aplikace. *Daně : Odborný časopis pro daňové právo a praxi.* 2005, 7-8, s. 2-10. ISSN 1210-8103.

pádov nemôže vzniknúť ani žiadna daňová povinnosť. Prirodzene, úplata nemusí byť poskytnutá výhradne v peniazoch. Základ dane je však možné a nutné určiť i vtedy, ak za zdaniteľné plnenie bude poskytnutá nepeňažná úplata, t.j. ak dôjde k výmennému (bártrovému) obchodu. Hoci zákon o DPH ani Smernica sa k určeniu základu dane v takýchto prípadoch jednoznačne nevyjadrujú, nájdeme stanovisko k predmetnej otázke v judikatúre Súdneho dvora Európskej Únie³². Ten odvodzuje výšku úplaty od ocenenia vlastného plnenia. Inak povedané, hodnota naturálnej úplaty bude v konkrétnom prípade vyjadrená hodnotou poskytnutého plnenia. Ide teda o subjektívnu hodnotu, ktorú platca prijatému plneniu pripisuje a ktorú nie je možné stanoviť pomocou objektívnych kritérií.

Ako ďalšia podmienka je vyžadovaná priama spojitosť medzi dodaním tovaru či poskytnutím služby a prijatou úplatou. Úplatu je možné vzťahovať k danému plneniu predovšetkým vtedy, ak medzi účastníkmi obchodnej transakcie existuje zmluva, ak je odberateľovi poskytnutá možnosť kontroly prijatého plnenia a ak je medzi veľkosťou prospechu z tohto plnenia a výškou úplaty daná vzájomná úmera³³. K danej otázke sa v niekoľkých judikátoch vyjadril i Súdny dvor Európskej Únie. Jeden z nich sa venuje otázke zdanenia pouličných umelcov. V rozsudku R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden³⁴ Súdny dvor Európskej Únie vyslovil názor, že mince, ktoré pouličný muzikant dostane od prechádzajúcich, nie sú úplatou za jeho služby. Tieto peniaze je príhodnejšie považovať za dary poskytnuté umelcovi dobrovoľne, úplaty sú totiž neisté a ich výšku nie je možné reálne určiť. Navyše, chýba tu priama spojitosť medzi poskytovanou službou, t.j. hudobnou produkciou a úplatami od prechádzajúcich. Ohľadom poskytovanej služby neexistuje medzi muzikantom a prechádzajúcimi žiadna zmluva. Prechádzajúci si nevyberajú pieseň, ktorá bude zahraná. Čiastky, ktoré platia, nie sú závislé na poskytnutej službe, ale na subjektívnych motívoch a sympatiách. Muzikant síce očakáva, že svojim hraním niečo zarobí, ale výšku zárobku v podstate nemôže ovplyvniť. Z toho vyplýva, že mince, ktoré prechádzajúci dajú pouličnému muzikantovi, nebudú

³² Súdny Dvor Európskej Únie sa takto vyjadril napr. v rozsudku Empire Stores, Bertelsmann alebo Naturally Yours Cosmetics

³³ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z pridanej hodnoty : Komentár. 2.*, aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

³⁴ R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, C-16/93 [1994]. Dostupný na WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0016:EN:HTML>>

základom dane. Podobne sa Súdny dvor Európskej Únie vyjadril k otázke prepitného, a to konkrétne v prípade Komisia v. Francúzska Republika³⁵, kde určil rozdiel medzi prepitným dobrovoľným a povinným. Povinné prepitné je súčasťou základu dane, pretože tvorí súčasť ceny služby a hosť je povinný ho zaplatiť. Na druhej strane, dobrovoľné prepitné je poskytované nad rámec stanovenej ceny služby, vyjadruje mieru spokojnosti zákazníka s poskytnutím služby, a tak je svojou povahou skôr darom, jeho hodnota teda do základu dane zahrnutá byť nemusí.

Ak vyššie popísané podmienky nebudú splnené, poskytnutá úplata nebude tvoriť základ dane. Ďalej je dôležité poznamenať, že úplata nemusí pochádzať výlučne od osoby, pre ktorú je zdaniteľné plnenie uskutočnené, ale môže ju celú alebo jej časť zaplatiť iná, tretia osoba, ako výslovne stanoví nielen zákon o DPH, ale i Smernica.

Okrem samotnej ceny zdaniteľného plnenia sa do základu dane zahŕňajú i ďalšie zákonom vymenované položky, ktoré tým pádom nesmú byť odberateľovi fakturované zvlášť a zdieľajú daňový režim príslušného plnenia, čím sa rozumie napr. sadzba, oslobodenie, miesto plnenia³⁶. Medzi tieto položky patria dane, clá, dávky, poplatky, spotrebné a obdobné dane, dotácie k cene, vedľajšie výdaje, ktoré sú osobe, pre ktorú je zdaniteľné plnenie uskutočňované, účtované pri jeho uskutočnení a ďalšie položky obdobnej povahy. Ako príklady vedľajších plnení zákon o DPH uvádza balenie, prepravu, poistenie a províziu. Okrem nich však je však do základu dane nutné zahrnúť i iné, podobné výdaje, napr. poplatky za platbu kartou pri nákupe tovaru či úrok do dátumu zdaniteľného plnenia. Vedľa vyššie uvedených položiek sa do základu dane zahŕňajú i tzv. vedľajšie plnenia. Podľa Súdneho dvora Európskej Únie tieto predstavujú iba doplnok k plneniu hlavnému, nie sú cieľom samé osebe, ale sú len prostriedkom k lepšiemu využitiu hlavného plnenia³⁷, prispievajú k jeho riadnemu uskutočneniu a ich cena je v porovnaní

³⁵ Commission of the European Communities v French Republic, C-404/99 [2001]. Dostupný na WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61999J0404:EN:HTML>>

³⁶ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty : Komentář. 2.*, aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

³⁷ Card Protection Plan Ltd (CPP) v Commissioners of Customs & Excise, C-349/96 [1999]. Dostupný na WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996J0349:EN:HTML>>

s cenou hlavného plnenia v balíčku plnení nevýznamná³⁸. Naopak, iné položky do základu dane zahrnuté nebudú. Základ dane sa zníži o zľavu z ceny, pokiaľ je táto poskytnutá k dátumu uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Ďalej sa do základu dane nezahŕňajú čiastky, ktoré platca dostal od inej osoby, ak boli následne platcom zaplatené menom a na účet tejto inej osoby. Podmienkou je, že si platca u plnenia hradeného za inú osobu neuplatní nárok na odpočet DPH. Smernica k tomu ešte dodáva požiadavku, aby platca o týchto čiastkach účtoval ako o priebežných položkách. V tomto prípade sa jedná o čiastky, ktoré síce môžu byť v súvislosti s príslušným plnením, ale netvorí súčasť úplaty za toto plnenie, pretože je k nim povinný odberateľ, a nie poskytovateľ, pričom pôjde napr. o rôzne poplatky vyžadované zákonom.

Zákon o DPH upravuje základ dane i v niektorých špecifických prípadoch, kedy sa nejedná o typické zdaniteľného plnenie, konkrétne pôjde o transakcie, ktoré buď nie sú úplatné alebo nie sú uskutočňované v rámci ekonomickej činnosti, prípadne v danej situácii vôbec nepôjde o transakciu medzi dvoma osobami. Napriek tomu však zákon z rozličných dôvodov požaduje priznanie a odvedenie dane na výstupe. Do 1. januára 2009 česká právna úprava hovorila, že základom dane v prípade takýchto plnení je cena zistená podľa zvláštneho predpisu, čiže podľa zákona č. 151/1997 Zb., o oceňovaní majetku v znení neskorších predpisov. Takýto spôsob určenia základu dane bol však v rozpore so Smernicou, ktorá formuluje pravidlo, podľa ktorého musí platca vrátiť odpočet, ktorý uplatnil pôvodne a následkom uskutočnenia niektorej z vymenovaných transakcií naň stratil nárok. Objektívne stanovenie hodnoty nie je v súlade s týmto pravidlom, pretože ak má ísť o spätné vrátenie v minulosti uplatneného nároku na odpočet, musí byť hodnota tohto plnenia logicky rovnaká ako tá pôvodná. Novelou účinnou od začiatku roka 2009 bolo predmetné ustanovenie zmenené, a to práve za účelom dosiahnutia súladu s komunitárnou úpravou. Základom dane naďalej zákon o DPH rozumie buď obstarávaciu cenu tovaru alebo obdobného tovaru a ak nie je obstarávacia cena známa, celkové náklady vynaložené k okamihu jeho dodania, a to v prípade situácií, ktoré sú považované za dodanie tovaru, alebo výšku celkových nákladov vynaložených, pokiaľ zákon o DPH považuje konkrétnu

³⁸ Commissioners of Customs and Excise v T.P. Madgett, R.M. Baldwin and The Howden Court Hotel, spojené prípady C-308/96 a C-94/97[1999]. Dostupný na WWW: < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61996J0308:EN:HTML> >

transakciu za poskytnutie služby. Účelom popísaného zdanenia je vyrovnanie podmienok medzi konečným spotrebiteľom, ktorého spotreba je zdaňovaná vždy, s výnimkou plnení oslobodených od dane, a platcom DPH, ktorého spotreba by v prípade neexistencie tohto ustanovenia zdanená nebola, pretože si predtým uplatnil nárok na odpočet. Je nutné si uvedomiť, že toto pravidlo sa týka iba a len plnení, u ktorých v minulosti došlo k odpočtu, inak by totiž došlo naopak k dvojitému zdaneniu spotreby.

Iným dôvodom pre stanovenie špecifického základu dane je skutočnosť, že zdaniteľné plnenie je uskutočnené pre osoby vo zvláštnom vzťahu voči platcovi, medzi ktoré zákon o DPH radí kapitálovo či inak spojené osoby, osoby blízke³⁹, osoby v pracovno-právnom alebo inom obdobnom vzťahu⁴⁰ a osoby podnikajúce spoločne s platcom na základe zmluvy o združení⁴¹. V situácii, kedy úplata za zdaniteľné plnenie poskytnutá platcovi takouto osobou neodpovedá cene obvyklej, bude základom dane práve táto obvyklá cena zistená ku dňu uskutočnenia zdaniteľného plnenia podľa zákona č. 151/1997 Zb., o oceňovaní majetku v platnom znení. Toto ustanovenie je implementáciou čl. 80 Smernice a kladie si za cieľ zamedziť prípadným špekuláciám pri výpočte daňovej povinnosti a tým zabrániť daňovým únikom⁴².

V súvislosti so vyrovnaním podmienok ohľadom zdaňovania spotreby rôznych subjektov, a tým so stanovením ceny obvyklej ako základu dane, vyvstali v Českej Republike v nedávnom období plamenné diskusie a protesty, pričom konkrétne šlo o zdaňovanie zamestnaneckých benefitov. Podľa novely účinnej od 1. januára 2010 je totiž za základ dane, tak ako je uvedené vyššie, považovaná cena na trhu obvyklá, a nie cena znížená. Zamestnávateľia sú teda v prípade poskytnutia benefitov pre zamestnancov do budúcnosti povinní odvádzať DPH z ceny obvyklej, avšak doteraz tak činili z ceny zvýhodnenej. Pretože tento rozdiel bude pre zamestnávateľa predstavovať daňovo neuznatelný náklad, ako možný dôsledok tejto novely prichádza do úvahy buď situácia, kedy dodatočné náklady poniesie a uhradí zamestnávateľ alebo kompenzácia týchto

³⁹ § 116 zákona č. 40/1964 Sb., Občiansky zákoník v znení platnom k 1. marcu 2010.

⁴⁰ § 33 zákona č. 262/2006 Sb., Zákoník práce v znení platnom k 1. marcu 2010.

⁴¹ § 829 an. zákona č. 40/1964 Sb., Občiansky zákoník v znení platnom k 1. marcu 2010.

⁴² *Česká daňová správa* [online] 23.2.2010 [cit. 2010-03-17]. Informace k §36a: Stanovení základu daně ve zvláštních případech. Dostupné z WWW:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Priklady_k_upl_sazby_DPH_230210.pdf>

dodatočných nákladov zamestnávateľa na strane zamestnanca a tým i zdraženie benefitov, prípadne i úplné zrušenie niektorých benefitov⁴³.

Odlíšná úprava základu dane platí pre dovoz tovaru, čím sa podľa zákona o DPH rozumie vstup tovaru z tretích krajín na územie Európskej Únie. Určenie základu dane pri dovoze tovaru vychádza z colných predpisov Európskej Únie. Jeho najdôležitejšou zložkou je tzv. colná hodnota stanovená na základe Colného kódexu EU⁴⁴. Ďalej do základu dane vstupuje dovozné clo, dávka a poplatky splatné z dovozu, spotrebná daň a tiež vedľajšie výdaje, ktoré vznikli do prvého miesta určenia, ktorým je miesto uvedené v prepravnom doklade, na základe ktorého je tovar dovážaný do dovážajúceho členského štátu, prípadne miesto prvého preloženia dovážaného tovaru v dovážajúcom členskom štáte. Na druhej strane, pri prepustení tovaru do voľného obehu z režimu pasívneho zušľachtovacieho styku tvorí základ dane samotná colná hodnota zušľachteného tovaru, bez cla či vedľajších výdajov.

Vyššie popísaný systém pravidiel charakterizuje tzv. Brutto princíp určenia základu dane. Ako je uvedené vyššie, spočíva v tom, že za základ dane sa považuje vždy cena za zdaniteľné plnenie, a to bez dane. U prijatých zdaniteľných plnení existuje nárok na odpočet dane na vstupe. Následne je zdanený rozdiel medzi daňovou na výstupe a daňou na vstupe, t.j. pridaná hodnota. Štát sa v tomto prípade správa ako akýsi „tichý spoločník“ každého platcu DPH. Ak má platca väčší objem zdaniteľných plnení na výstupe, nastupuje vlastná daňová povinnosť a príslušnú čiastku musí odvieť štátu. Na druhej strane, pokiaľ má väčší objem plnení na vstupe, vzniká mu nadmerný odpočet a štát mu peniaze vráti⁴⁵.

Na druhej strane, Netto princíp berie za základ dane rozdiel medzi cenou, za ktorú platca tovar či služby nakúpil a cenou, za ktorú ich predal. Takto je zdaňovaná skutočne a vyslovene pridaná hodnota alebo tzv. marža z predaja tovaru alebo z kompletácie služieb. Netto princíp nepozná záporný základ dane a tým pádom ani nadmerný odpočet Ak

⁴³ HANKOVÁ, Jaroslava. *Investujeme.cz* [online]. 2.3.2010 [cit. 2010-03-23]. Cena obvyklá versus benefity zamestnanců. Dostupné z WWW: <<http://www.investujeme.cz/kratke-zpravy/cena-obvykla-versus-benefity-zamestnancu/>>. ISSN 1802-5900.

⁴⁴ Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství. In *Úřední věstník L 302*. 19.10.1992, s. 308-356. Dostupný tiež z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:02:04:31992R2913:CS:PDF>>.

⁴⁵ ŠKAMPA, Jan; ŠKAMPA, Jiří. Systém DPH a praktická aplikace. *Daně : Odborný časopis pro daňové právo a praxi.*. 2005, 7-8, s. 2-10. ISSN 1210-8103.

obchodník predá tovar či služby so stratou, daň mu vrátená nebude. Tento zvláštny režim zdanenia sa v Českej Republike uplatňuje iba výnimočne, a to na cestovné služby a obchod s použitým tovarom, umeleckými dielami, zberateľskými predmetmi a starožitnosťami⁴⁶.

Ustanovenia týkajúce základu dane sa aplikujú i na plnenia oslobodené od dane. Hoci sa z týchto plnení nepriznáva a neplatí daň, priznávajú sa samotné plnenia, t.j. je nutné ich uviesť do daňového priznania. V § 51 odst. 2 a v § 63 odst. 2 zákon o DPH hovorí, že pri stanovení hodnoty plnenia oslobodeného od dane sa postupuje podľa § 36, teda analogicky ako pri úplatných plneniach podliehajúcich dani.

3.4 Sadzba dane

Harmonizácia sadzieb DPH je členskými štátmi chápaná ako zásah do ich suverenity. Práve z tohto dôvodu je úprava sadzieb DPH iba rámcová a v podstate stanovuje iba akési základné zásady a limity, ktoré sú prelomené množstvom dočasných výnimiek. Čl. 96 Smernice stanoví, že členské štáty uplatňujú štandardnú sadzbu DPH, ktorú každý členský štát ako percento zo základu dane a ktorá je rovnaká pre dodanie tovaru a poskytovanie služieb, pričom ďalej stanoví minimálny limit pre túto sadzbu 15%. V čl. 98 dáva Smernica možnosť uplatňovať jednu alebo dve znížené sadzby, ktoré je však možné aplikovať len na určité vymedzené druhy tovaru a služieb, majú byť podobne ako štandardná sadzby stanovené ako percento zo základu dane, nesmú byť nižšie než 5% a výška DPH vyplývajúca z uplatnenia takejto sadzby musí za bežných okolností úplné odpočítanie DPH.

Zákon o DPH je s vyššie popísanou komunitárnou úpravou v súlade. S účinnosťou od 1. januára 2010 zavádza v rámci úsporných a protikrizových opatrení základnú sadzbu dane vo výške 20% a zníženú sadzbu dane vo výške 10%. Na tovary, rovnako ako na služby sa primárne uplatňuje štandardná sadzba, znížená sadzba sa u tovarov aplikuje na tovary uvedené v prílohe č. 1 zákona o DPH, ďalej u tepla a chladu. U služieb sa znížená sadzba použije pri poskytovaní služieb uvedených v prílohe č. 2 zákona o DPH.

⁴⁶ ŠKAMPA, Jan; ŠKAMPA, Jiří. Systém DPH a praktická aplikace. *Daně: Odborný časopis pro daňové právo a praxi.* 2005, 7-8, s. 2-10. ISSN 1210-8103.

Od 1. júna 2009 dáva smernica členským štátom možnosť, aby natrvalo uplatňovali znížené sadzby na vymedzené služby, a to na základe povolenia Rady na návrh Komisie. Tieto služby musia navyše spĺňať podmienku vysokého podielu ľudskej práce, poskytovania prevažne konečnému spotrebiteľovi a hlavne na miestnej úrovni. Predovšetkým by nemali spôsobovať narušenie hospodárskej súťaže, musí existovať úzka väzba medzi znížením cien vyplývajúcim zo zníženia sadzby a pravdepodobným zvýšením dopytu a zamestnanosti a nesmie ohroziť dobré fungovanie vnútorného trhu. Túto možnosť však Česká Republika zatiaľ nevyužila.

4 Správa DPH

Zákon o DPH v ustanovení § 93 hovorí, že pokiaľ on sám nestanoví inak, postupuje sa pri správe dane a pri konaní o veciach upravených týmto zákonom podľa právneho predpisu upravujúceho správu dane. Týmto právnym predpisom je zákon č. 337/1992 Sb., o správe daní a poplatkov, v platnom znení. Ako je uvedené vyššie, ide o zákon, ktorý oblasť správy daní upravuje komplexne, pričom sa jedná o tzv. *lex generalis*, voči ktorému je zákon o DPH zákonom zvláštnym. Napriek tomu, že zákon o DPH obsahuje pomerne veľa ustanovení upravujúcich procesnú stránku správy dane a tým je táto úprava oproti obecnej úprave významne odlišná a silne špecifická, na subsidiárne použitie vyššie spomenutého zákona o správe daní a poplatkov nemožno zabúdať. Jeho ustanovenia je nutné použiť predovšetkým v otázkach rýdzo procesných ako napr. princípy a pravidlá postupu správcu dane pri vymeriavaní dane, kontrole správnosti výpočtu a odvedenia dane či plnenia iných zákonných povinností alebo postup pri podávaní a následnom posudzovaní opravných prostriedkov proti rozhodnutiam správcu dane. V prípade dovozu tovaru, kedy sa správcom dane stávajú colné orgány, t.j. vtedy, ak boli porušené colné predpisy alebo dovozca nie je registrovaný k dani, postupuje sa podľa právnych predpisov upravujúcich správu cla⁴⁷.

Na základe vyššie uvedených právnych predpisov dokážeme určiť správcu dane. Tým je buď miestne príslušný finančný úrad alebo colný úrad. Podľa ustanovenia § 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správe daní a poplatkov, v platnom znení sa miestna príslušnosť riadi u právnických osôb podľa ich sídla a u fyzických osôb podľa ich bydliska, prípadne miestom, kde sa prevažne zdržujú, pokiaľ sa tieto miesta nachádzajú v Českej Republike. Ak nie je možné určiť miestnu príslušnosť podľa vyššie popísaného primárneho pravidla, riadi sa miestom, kde sa nachádza stála prevádzkareň alebo miestom, kde daňový subjekt vykonáva prevažnú časť ekonomickej činnosti, ktorej výsledky sú predmetom zdanenia, poprípade miestom, kde sa nachádza prevažná časť jeho nehnuteľného majetku. Samozrejme, opäť sa jedná iba o miesta na území Českej republiky. Keď nedokážeme

⁴⁷ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty : Komentář. 2., aktualizované vydání.* Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

miestnu príslušnosť určiť ani pri použití týchto takpovediac subsidiárnych pravidiel, je správcom dane Finančný úrad pre Prahu 1. Práve ten zákon o DPH uvádza ako správcu dane i pre osoby povinné k dani, ktoré nemajú v tuzemsku sídlo, miesto podnikania ani prevádzkareň. Pokiaľ ide o príslušného správcu dane pre skupinu, určíme ho podľa sídla, miesta podnikania či prevádzkarne jej zastupujúceho člena.

4.1 Registrácia k DPH

Z pohľadu procesného práva je významným inštitútom tzv. registrácia k DPH. Ako som už spomínala, registrácia môže byť dobrovoľná alebo povinná. V oboch prípadoch jej základné procesné podmienky stanovuje zákon o DPH v ustanovení § 95. U osôb, ktoré sa stávajú platcom DPH priamo na základe zákona, činí lehota pre podanie prihlášky k registrácii 15 dní od vzniku registračnej povinnosti, čiže odo dňa, kedy sa podľa zákona stali platcami. Tuzemským osobám, ktoré sú od uplatňovania DPH oslobodené, pretože ich obrat za posledných 12 mesiacov neprekročil čiastku 1 000 000 Kč, je daná možnosť dobrovoľnej registrácie, a to kedykoľvek podľa ich vlastného uváženia. Podobne je takáto možnosť od 1. januára 2010 zaručená i osobám povinným k dani v inom členskom štáte Európskej Únie, ktorá na území Českej republiky nemá sídlo, miesto podnikania ani prevádzkareň a zahraničným osobám, ktoré v tuzemsku nemajú prevádzkareň, a to za predpokladu, že tu plánujú uskutočňovať zdaniteľné plnenia a plnenia oslobodené s nárokom na odpočet dane. Prihlášku k registrácii k DPH naopak nie sú oprávnené podať osoby podnikajúce v tuzemsku, pokiaľ uskutočňujú iba plnenia od dane oslobodené. Tieto osoby sú teda oslobodené od povinnosti registrovať sa ako platca. K zrušeniu registrácie k DPH môže dôjsť buď na základe žiadosti platcu, pokiaľ existujú dôvody stanovené v ustanovení § 106 zákona o DPH a platca je schopný tieto dôvody dokázať, alebo rozhodnutím správcu dane, ktorý je oprávnený tak učiniť v tom prípade, že platca bez oznámenia dôvodu v posledných 12 mesiacoch neuskutočnil žiadne plnenie, neplní svoje zákonom uložené povinnosti alebo prestane byť osobou povinnou k dani. V poslednom

prípade však ide už len o rozhodnutie deklaratórnej povahy⁴⁸. Podobne zákon o DPH dáva správcovi dane oprávnenie zrušiť registráciu k DPH pokiaľ ide o platcu, ktorý nemá v Českej Republike sídlo ani miesto podnikania a za posledný kalendárny rok v tuzemsku neuskutočnil žiadne zdaniteľné plnenie, prípadne plnenie oslobodené s nárokom na odpočet dane.

Špecificky upravuje zákon o DPH registráciu tzv. skupiny, na základe ktorej sa platcom dane stáva celá skupiny ako jediná osoby, pričom jej členovia samostatne za platcov považovaný nie sú. V dôsledku tejto právnej konštrukcie plnenia medzi členmi skupiny dani nepodliehajú⁴⁹. V prihláške skupiny k registrácii je nutné určiť zastupujúceho člena, ktorý bude do budúca za skupinu jednať so správcom dane a podávať daňové priznania či súhrnné hlásenia. Odlišné pravidlá sú stanovené i pre termíny podania prihlášky k registrácii skupiny. Tá sa totiž stáva platcom DPH vždy od 1. januára nasledujúceho kalendárneho roku, pokiaľ bola prihláška podaná do 31. októbra bežného kalendárneho roku. Z vyššie uvedeného vyplýva, že registrácia skupiny k DPH je vždy dobrovoľná. Zrušenie registrácie nastáva buď na základe žiadosti skupiny alebo oznámenia, že skupiny nespĺňa zákonom stanovené podmienky, prípadne rozhodnutia správcu dane, pokiaľ skupina neplní povinnosti vyplývajúce jej zo zákona o DPH, a to vždy k 31. decembru. Zrušením registrácie sa jej bývalí členovia stávajú platcami DPH dňom nasledujúcim po zániku ich členstva v skupine. Rovnaké účinky má i zrušenie členstva v skupine pre vystúpeného člena.

4.2 Daňové priznanie

DPH sa priznáva a následne odvádza vždy za zdaňovacie obdobie. Podľa ustanovenia § 99 zákona o DPH je zdaňovacím obdobím kalendárny štvrtrok, ak obrat platcu za posledných 12 kalendárnych mesiacov neprekročil 10 000 000 Kč a kalendárny mesiac, v prípade, že obrat platcu tento limit prekročil. Táto úprava odpovedá čl. 252

⁴⁸ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty : Komentář. 2.*, aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

⁴⁹ DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty : Komentář. 2.*, aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

Smernice. Ten dáva členským štátom možnosť určiť zdaňovacie obdobie v trvaní jedného, dvoch alebo troch mesiacov, prípadne i v rôznych iných dĺžkach, za predpokladu, že nepresiahnu jeden rok. Zákon o DPH navyše umožňuje dobrovoľnú zmenu zdaňovacieho obdobia zo štvrtročného na mesačné pre tých platcov, ktorých obrat za posledných 12 mesiacov síce nedosiahol 10 000 000 Kč, ale prekročil 2 000 000 Kč, a to na základe oznámenia správcovi dane. Pre osoby identifikované k dani a pre platcov, ktorý v tuzemsku nemajú sídlo, miesto podnikania ani prevádzkareň je zdaňovacím obdobím vždy kalendárny štvrtrok. Naopak, pre skupinu je to vždy kalendárny mesiac.

Priznanie dane sa uskutočňuje prostredníctvom daňového priznania, ktoré sa podáva na tlačive predpísanom Ministerstvom financií a iba takéto priznanie je schopné vyvolať právne účinky. Daňové priznanie podané inak je z hľadiska práva ničotné. Rovnakú štruktúru, náležitosti a prílohy ako tlačivo v listinnej podobe má i elektronický formulár, prostredníctvom ktorého je možné podať daňové priznanie elektronicky. Takáto možnosť podania je v súlade so Smernicou, ktorá to v čl. 250 občanom nielen umožňuje, ale dokonca dáva členským štátom príležitosť, stanoviť takýto spôsob podania ako výlučný. V prípade, že daňové priznanie podané predpísaným spôsobom trpí určitými formálnymi nedostatkami, avšak je možné určiť, kto ho podáva, nemôže ho správca dane jednoducho odmietnuť, ale musí podávateľa vyzvať k doplneniu chýbajúcich náležitostí a stanoviť mu k tomu primeranú lehotu. Pokiaľ sú vytykané chyby odstránené v stanovenej lehote, je toto priznanie považované za bezchybné od počiatku.

Lehota pre podanie daňového priznania činí v zásadne 25 dní od skončenia zdaňovacieho obdobia, či už štvrtročného alebo mesačného. Skutočnosť, že platcovi v príslušnom zdaňovacom období nevznikla vlastná daňová povinnosť, ho povinnosti podať daňové priznanie nezbavuje. V takom prípade sa hovorí o „negatívnom daňovom priznaní“⁵⁰. Výnimka z tohto pravidla platí pre osoby identifikované k dani, ktoré podávajú daňové priznanie iba za to zdaňovacie obdobie, v ktorom im vznikla daňová povinnosť. Podobne je zaobchádzané i s platcami, ktorí v českej Republike nemajú sídlo, miesto

⁵⁰ MASNÁ, Dagmar. Daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a souhrnné hlášení. *Daně a právo v praxi*. 2008, 08, s. 27-32. Dostupný také z WWW: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d3868v5224p1&search_query=souhrnn%C3%A9+hl%C3%A1%C5%A1en%C3%AD&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

podnikania či prevádzkareň. Tí navyše musia daňové priznanie podať i vtedy, ak im v príslušnom zdaňovacom období vznikla povinnosť priznať plnenia oslobodené od dane s nárokom na odpočet.

V lehote stanovenej pre podanie daňového priznania je splatná aj vlastná daňová povinnosť, za predpokladu, že platcovi vznikla. V tejto súvislosti je dôležité spomenúť zmenu, ktorú od 1. januára priniesol zákon č. 285/2009 Sb., ktorým sa menia niektoré zákony v súvislosti s prijatím zákona o platobnom styku a ktorá po novom považuje za deň platby deň, kedy dôjde k pripísaniu platby na účet správcu dane. V porovnaní s minulosťou, keď bol za deň platby prevedenej z účtu v Českej Republike považovaný deň, kedy došlo k odpísaniu čiastky z účtu, bude nutné platiť daň skôr. Odlišné pravidlá platia v prípadoch, kedy je správcom dane colný úrad, t.j. pri dovoze tovaru. Splatnosť dane sa vtedy riadi colnými predpismi a DPH je splatná v rovnakých termínoch ako clo.

Daňový subjekt je povinný si daň sám vypočítať a v daňovom priznaní uviesť všetky výnimky, oslobodenia, zľavy či odpočty, a vyčíslit' ich výšku. Keďže zodpovednosť za správnosť daňového priznania nesie daňový subjekt, je nutné mu tiež poskytnúť možnosť k náprave prípadných chýb a nedostatkov. O nedostatku vo forme chýbajúcich formálnych náležitostí a jeho náprave je pojednané vyššie. V prípade vecných chýb dáva zákon daňovému subjektu dve možnosti v závislosti na tom, kedy boli predmetné nedostatky zistené. Ak sa tak stalo v lehote pre podanie daňového priznania podáva sa tzv. opravné daňové priznanie. Pokiaľ táto lehota už uplynula, slúži k náprave tzv. dodatočné daňové priznanie, v ktorom sa vyznačí rozdiel oproti poslednej známej daňovej povinnosti. V prípade, že daňový subjekt zistí, že jeho povinnosť má byť vyššia alebo daňová strata nižšia než pôvodne deklaroval, vzniká mu povinnosť podať dodatočné daňové priznanie. V opačnom prípade, ak teda daňový subjekt zistí, že jeho daňová povinnosť má byť nižšia alebo daňová strata vyššia než vykázal, môže dodatočné daňové priznanie podať len pri splnení zákonom požadovaných podmienok⁵¹.

⁵¹ § 41, odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správe daní a poplatkov, v znení neskorších predpisov.

4.3 Súhrnné hlásenie

Vzhľadom k tomu, že v rámci spoločného systému DPH je uplatňovaný princíp krajiny určenia, t.j. že DPH sa odvádza v krajine, kde dochádza ku skutočnej spotrebe, je intrakomunitárne dodanie tovaru na základe Smernice od DPH oslobodené. Daň z takýchto plnení odvádza ich príjemca. Aby bolo možné skontrolovať, či príjemca tovaru alebo služieb priznal daň zo všetkých prijatých plnení, vyžaduje smernica podávanie tzv. súhrnných výkazov⁵². Všetky daňové subjekty dodávajúce tovar cez hranice členských štátov musia predložiť súhrnný výkaz nadobúdateľov identifikovaných k DPH, ktorým dodali tovar alebo poskytli služby. Tieto výkazy musia byť vystavované za každý kalendárny štvrťrok, prípadne za každý mesiac. Podobne ako u daňových priznaní môže členský štát požadovať podávanie výkazov v elektronickej forme.

V Českej Republike sa výkaz požadovaný Smernicou nazýva súhrnné hlásenie. Podľa ustanovenia § 102 zákona o DPH je platca povinný podať súhrnné hlásenie vtedy, ak uskutočnil dodanie tovaru do iného členského štátu osobe registrovanej k dani v inom členskom štáte, premiestnil obchodný majetok do iného členského štátu, dodal tovaru kupujúcemu prostredníctvom tzv. trojstranného obchodu za predpokladu, že platca je prostrednou osobou alebo poskytol služby s miestom plnenia v inom členskom štáte, pokiaľ je daň povinný priznať a zaplatiť príjemca služby. Súhrnné hlásenie sa podáva za každý kalendárny mesiac do 25 dní od jeho skončenia. Výnimka platí pre súhrnné hlásenie vykazujúce iba poskytnutie služieb, ktoré sa podáva súčasne s daňovým priznaním v lehote pre podanie daňového priznania. V prípade, že platca v súhrnnom hlásení uviedol chybné údaje, je povinný podať do 15 dní od tohto zistenia následné súhrnné hlásenie.

4.4 Systém VIES

V dôsledku zrušenia fiškálnych a daňových hraníc medzi členskými štátmi prostredníctvom smernice č. 91/680/EHS vyvstala otázka posilnenia administratívnej

⁵² Čl. 263 Smernice.

spolupráce v oblasti DPH v rámci Európskej Únie a s tým súvisiaca nutnosť výmeny informácií medzi členskými štátmi a tiež nevyhnutnosť zaistiť dodávateľom tovarov a poskytovateľom služieb prostriedok, ako sa uistiť, či odberateľ je osobou registrovanou k dani v inom členskom štáte alebo nie, a teda či na faktúre uviesť DPH alebo nie. K tomuto účelu slúži systém VIES (VAT Information Exchange System), ktorého právny rámec upravuje nariadenie č. 92/218/EHS. Prostredníctvom tohto systému si môžu členské štáty vymieňať informácie významné pre kontrolu správnosti odvodov DPH. Informácie sú poskytované jednak automaticky, a to za každý ukončený kalendárny štvrťrok, pričom stanovené informácie sa týkajú všetkých uskutočnených intrakomunitárnych dodávok, a jednak prostredníctvom vzájomných dotazov zo strany jednotlivých členských štátov a ich finančných orgánov.

5 Mechanizmus reverse-charge v intrakomunitárnom obchode

Od zavedenia DPH do systému komunitárneho práva sa systém jej priznávania a odvádzania riadil tzv. princípom krajiny určenia („destination principle“), čo znamená, že v prípade prechodu tovaru alebo služieb cez hranice členských štátov dochádza k zdaneniu až v štáte spotreby. V čistej podobe fungoval tento princíp v Európskej únii do 1. januára 1993, kedy boli smernicou č. 91/680/EHS odstránené vnútorné hranice medzi členskými štátmi. Rovnaký princíp bol a stále je aplikovaný i v rámci medzinárodného obchodu prekračujúceho hranice Európskej Únie. Avšak konečný systém zdaňovania intrakomunitárnych transakcií má byť v budúcnosti založený na tzv. princípe krajiny pôvodu („origin principle“), prostredníctvom čoho má byť dosiahnutý stav, kedy zdanenie dodania tovaru či poskytnutia služieb do iného členského štátu bude prebiehať v podstate rovnako ako pri dodaní v rámci jedného štátu. Uvedenie tohto princípu do života vyžaduje dôsledné zblíženie sadzieb DPH v jednotlivých členských štátoch, čo je členskými štátmi odmietané ešte stále a považované za neprimerané zasahovanie Európskej Únie do ich vnútornej politiky. Rozdielne daňové sadzby pri súčasnom zavedení princípu krajiny pôvodu by totiž mohli spôsobiť diskrimináciu tovarov a služieb pochádzajúcich z členského štátu, kde je uplatňovaná vyššia sadzba, čo by viedlo k narušeniu jednotného vnútorného trhu.⁵³ Za účelom umožnenia odstránenia vnútorných hraníc v rámci Európskej Únie bol teda vytvorený tzv. prechodný systém DPH, ktorý kombinuje oba princípy. Ako základné pravidlo je naďalej uplatňovaný princíp krajiny určenia. Na základe princípu pôvodu sú zdaňované plnenia poskytnuté konečnému spotrebiteľovi, a to s výnimkou dodania nového dopravného prostriedku a zásielkového predaja. Z dôvodu zabránenia narušeniu jednotného vnútorného trhu je dodanie tovaru či poskytnutie služieb z jedného členského štátu do iného považované za plnenie od DPH oslobodené⁵⁴ a zdaňované je až v krajine určenia, a to prostredníctvom tzv. reverse-charge mechanizmu. Hoci bol tento

⁵³ KOZIEL, Michal. *Finance.cz : Poznejte hodnotu informace* [online]. 23.5.2009 [cit. 2010-03-14]. EU: Harmonizace právní úpravy DPH. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>>. ISSN 1213-4325.

⁵⁴ Termín oslobodenie od DPH je používaný v českom zákone o DPH. Anglické znenie smernice hovorí o plneniach s nulovou sadzbou DPH (zero-rating supplies)

system pôvodne mienený iba ako prechodné a dočasné riešenie, ukázalo sa, že vo svojej podstate funguje dobre a aj vďaka tomu ostáva v platnosti dodnes.

5.1 Princíp fungovania reverse-charge mechanizmu

Reverse-charge, inak nazývané aj „obrátene zdanenie“ alebo prenesenie daňovej povinnosti, spočíva v presunutí povinnosti priznať a odviesť daň z poskytovateľa zdaniteľného plnenia na stranu príjemcu tohto plnenia. Základom jeho uplatnenia býva stanovenie miesta zdaniteľného plnenia v štáte príjemcu, čo zároveň znamená, že príslušné zdaniteľné plnenie bude zdanené sadzbou platnou v tomto štáte. V súlade so zásadou, že správca dane vyberá a vymáha daň od toho subjektu, ktorý mu je najbližšie, je prenesenie daňovej povinnosti akýmsi úsporným riešením šetriacim náklady na správu DPH a jej vymáhanie. Navyše, toto riešenie je výhodné i pre poskytovateľov plnení, ktorým odpadá povinnosť registrovať sa k DPH v štáte príjemcu.

V prípade plnení, na ktoré sa vzťahuje režim reverse-charge, poskytovateľ plnenia DPH vôbec neuplatní, neuvádza ju ani na daňovom doklade, čím sa poskytnutie takéhoto plnenia stáva prakticky plnením od DPH oslobodeným, pričom mu však ostáva zachovaný nárok na odpočet dane. Na druhej strane, na základe spomínaného dokladu vystaveného poskytovateľom plnenia, kde je uvedená cena za plnenie bez DPH, príjemcovi plnenia vzniká povinnosť vypočítať DPH z tohto plnenia, a to s uplatnením sadzby DPH platnej v krajine, kde je on sám registrovaný k dani. Takto vypočítaná daň vykazuje príjemca ako daň na výstupe. Súčasne mu v tom istom zdaňovacom období vzniká nárok na uplatnenie odpočtu DPH na vstupe. Následkom toho je transakcia podliehajúca režimu reverse-charge pre poskytovateľa, rovnako ako aj pre príjemcu daňovo neutrálna.

5.2 Reverse-charge v komunitárnom práve

V roku 1977, v čase vstupu 6. smernice v platnosť, bolo ako obecné pravidlo v rámci spoločného systému DPH Európskej Únie zavedená zásada, že osobou povinnou odvádzať DPH má osoba povinná k dani, t.j. osoba samostatne vykonávajúca hospodársku,

v súčasnej terminológii, ekonomickú činnosť, ktorá uskutočňuje zdaniteľné plnenia, čiže poskytovateľ plnenia. Už v tejto dobe bolo ako zvláštne pravidlo zavedené tzv. reverse-charge, čiže prenesenie daňovej povinnosti na príjemcu plnenia, a to v prípade služieb výslovne vymedzených v čl. 9 odst. 2 písm. e) 6. smernice za predpokladu, že tieto služby boli poskytnuté osobou povinnou k dani usadenou v zahraničí. navyše, v prípade uskutočnenia zdaniteľného plnenia osobou povinnou k dani usadenou v zahraničí, umožňovala 6. smernica v pôvodnom znení členským štátom presunúť povinnosť odvádzať a platiť daň na inú osobu, ktorou mohla byť medzi inými i osoba, pre ktorú sa príslušné zdaniteľné plnenie uskutočňuje⁵⁵. V podstate sa teda jednalo o fakultatívne uplatnenie režimu reverse-charge na základe rozhodnutia členského štátu a vnútroštátnych právnych predpisov.

Významnú zmenu priniesla smernica č. 91/680/EHS, ktorá modifikovala celý spoločný systém DPH v Európskej únii. Táto smernica totiž odstránila fiškálne a daňové hranice medzi členskými štátmi, čo znamenalo, že pohyb tovarov a služieb v rámci Európskej únie by nebolo možné naďalej kontrolovať, pokiaľ by sa uplatňoval princíp krajiny určenia spoločne so zásadou, že daň odvádza a platí poskytovateľ plnenia. V súlade so základným cieľom Európskej únie smeroval vyššie popísaný krok k vytvoreniu jednotného vnútorného trhu, ktorý by skutočne fungoval ako vnútorný trh v rámci jedného štátu. S ohľadom na tento primárny cieľ bolo teda nevyhnutné zmeniť alebo aspoň určitými opatreniami spôsobiť dovedy uplatňovaný systém poskytovania plnení cez hranice členských štátov. Ako je uvedené vyššie, konečný systém zdaňovania transakcií medzi členskými štátmi sa má riadiť princípom krajiny pôvodu, t.j. obchody medzi členskými štátmi budú zdaňované v členskom štáte pôvodu dodávaného tovaru a poskytovaných služieb, bez toho aby tým bola dotknutá zásada, že daňový príjem zo zdanenia posledného stupňa spotreby má plynúť tomu členskému štátu, v ktorom dochádza ku skutočnej konečnej spotrebe. Prirodzene, táto posledne zmieňovaná zásada sa má uplatňovať iba v rámci intrakomunitárnych obchodov medzi osobami povinnými k dani, čiže tzv. B2B (business to business) transakcií. Avšak v dôsledku vyššie spomínaných problémov v súvislosti s harmonizáciou daňových sadzieb, v čase zrušenia hraničných a daňových

⁵⁵ Smernica č. 77/388/EHS (tzv. 6. smernica) v pôvodnom znení.

kontrol nebolo možné myšlienku konečného systému vychádzajúceho z princípu krajiny pôvodu zrealizovať. Smernica č. 91/680/EHS teda do komunitárneho práva implementovala dočasný prechodný systém zdaňovania intrakomunitárneho obchodu, a to konkrétne v hlave XVIa nazvanej „Prechodné úpravy zdanenia obchodu medzi členskými štátmi“. Prechodný systém sa začal uplatňovať od 1. januára 1993 a jeho platnosť bola obmedzená iba na štyri roky, t.j. do 31. decembra 1996. Potom mal byť nahradený želaným konečným systémom DPH.

Smernica č. 91/680/EHS v rámci prechodného systému prvýkrát zaradila medzi zdaniteľné plnenia úplatné nadobudnutie tovaru z iného členského štátu osobou povinnou k dani, pokiaľ táto osoba jedná ako taká, prípadne i právnickou osobou nepovinnou k dani za predpokladu, že predávajúcim je osoba povinná k dani jednajúca ako taká a neexistuje tu nárok na oslobodenie od dane. Za miesto zdaniteľného plnenia sa v takomto prípade považuje miesto, kde sa tovar nachádza po ukončení prepravy. Na druhej strane, táto smernica oslobodila od DPH exporty v rámci Európskej Únie. Osobami povinnými odvádzať daň sa v súlade s týmto opatrením stali osoby uskutočňujúce takéto zdaniteľné plnenie, teda osoby uskutočňujúce nadobudnutie tovaru vo vnútri Európskej Únie, čím bol režim reverse-charge rozšírený na všetky B2B („business to business“) transakcie týkajúce sa tovaru, čiže intrakomunitárne obchody s tovarom, pokiaľ prebehli medzi osobami povinnými k dani, prípadne ďalšími výslovne určenými osobami. V tejto súvislosti je nutné si uvedomiť, že dodanie tovaru cez hranice členských štátov konečnému spotrebiteľovi (B2C – business to consumer) je zdaniteľným plnením s miestom plnenia v štáte dodávateľa zdaňované sadzbou platnou v krajine pôvodu. V tomto prípade bol za osobu povinnú odvieť daň považovaný aj naďalej dodávateľ.

Aj ďalšie novely 6. smernice priniesli čoraz širšie uplatnenie reverse-charge mechanizmu v intrakomunitárnom obchode. Smernica č. 1999/59/ES podradila pod tento režim telekomunikačné služby. Smernica č. 2002/38/ES ďalej rozšírila zoznam služieb podliehajúcich mechanizmu reverse-charge o služby rozhlasového a televízneho vysielania a tzv. elektronické služby. Smernica č. 2003/92/ES sa zasa vysporiadala s problémami ohľadom určenia miesta zdaniteľného plnenia pri dodaní plynu a elektrickej energie. Osobami povinnými sa tak stali i osoby, príjemcami dodávok plynu prostredníctvom

distribučnej sústavy zemného plynu alebo dodávok elektrickej energie, pokiaľ tieto dodávky uskutočňuje osoba usadená v inom členskom štáte než je štát usadenia príjemcu týchto dodávok, čiže štát skutočnej spotreby dodaného plynu či elektrickej energie

6. smernica bola od svojho vstupu v platnosť toľkokrát novelizovaná, že začala byť neprehľadná. Vyššie uvedené novely totiž predstavujú iba zlomok z celkového počtu jej zmien. Táto skutočnosť priviedla orgány Európskej Únie k názoru, že je nevyhnutné ju prepracovať a pripraviť takpovediac jej konsolidované znenie. Tak došlo k vydaniu smernice č. 2006/112/ES s účinnosťou od 1. januára 2007, ktorá mala za úlohu sprehľadniť úpravu spoločného systému DPH a zjednodušiť orientáciu v nej. Vo vzťahu k uplatňovaniu režimu reverse-charge nepriniesla žiadne podstatné zmeny.

Už v roku 2006 však bolo jasné, že i táto Smernica bude v relatívne krátkom čase novelizovaná. V tomto roku totiž začali diskusie týkajúce sa tzv. DPH balíčka Európskej Únie. Návrhom, ktorý bol považovaný za základný návrh balíčka, bola zmena pravidiel pre stanovenie miesta plnenia u služieb poskytovaných cez hranice členských štátov. Novela prevedená smernicou č. 2008/8/ES tak znamenala podstatné rozšírenie uplatňovania reverse-charge mechanizmu. V súlade so zmenou obecného pravidla pre stanovenie miesta plnenia v prípade zdaniteľných plnení spočívajúcich v poskytovaní služieb, pokiaľ je príjemcom služby podnikateľský subjekt, čiže osoba povinná k dani (B2B), došlo k zmene aj vo vzťahu k určeniu osoby povinnej priznať a zaplatiť DPH. Miesto zdaniteľného plnenia pri poskytovaní služieb sa presúva do štátu príjemcu služby. Podobne je i povinnosť odvieť daň prenesená na príjemcu plnenia⁵⁶.

V súvislosti s čoraz širším presadzovaním reverse-charge mechanizmu v komunitárnom práve, je dôležité si uvedomiť, že Smernica dáva členským štátom možnosť zavedenia osobitných opatrení odchyľujúcich sa od jej ustanovení, ktorých cieľom môže byť zjednodušenie výberu DPH alebo zamedzenie určitým daňovým únikom, prípadne vyháňaniu sa daniam. K zavedeniu takýchto výnimiek je však nutný jednomyselný súhlas Rady, ktorá rozhoduje na návrh Komisie. V zhode s týmto ustanovením bola navyše prijatá smernica č. 2006/69/ES, ktorá zrušila niektoré z udelených

⁵⁶ *Na stopě : Informační portál o legislativě EU* [online]. CEBRE - Česká podnikatelská reprezentace při EU, c2002-2007, 13.8.2007 [cit. 2010-03-15]. Balíček návrhů k DPH. Dostupné z WWW: <<http://www.cebre.cz/nastope/cz/temata/show-20/>>.

výnimiek a v prípade poskytnutia stavebných a s nimi úzko súvisiacich služieb, dodania použitých materiálov, dodania tovaru poskytnutého ako záruka či tovaru po postúpení výhrady vlastníctva nadobúdateľovi alebo dodanie nehnuteľného majetku predávaného dlžníkom z rozhodnutia súdu pri povinnom predaji umožnila členským štátom, aby za osobu povinnú odvieť daň považovali osobu povinnú k dani, ktorej je dodaný vymedzený tovar alebo poskytnutá vymedzená služba. Výnimka na základe vyššie uvedeného ustanovenia Smernice bola udelená napr. Veľkej Británii⁵⁷, a to v roku 2007, ktorá sa týka možnosti využiť mechanizmus reverse-charge v rámci obchodovania s mobilnými telefónmi, počítačovými čipmi a mikroprocesormi, a to za účelom zabránenia predovšetkým vnútroštátnych a kolotočových podvodov, nakoľko tieto tovary boli v minulosti k podvodu často využívané. Podobnou výnimkou, avšak na základe vnútroštátneho práva, disponuje aj Taliansko⁵⁸, kde je možnosť rozšírenia reverse-charge mechanizmu daná pre obchody s počítačmi, inými rádiovými zariadeniami a materiálmi pre výrobu náhrobných kameňov. V Portugalsku a Grécku bola zavedená výnimka ohľadom odpadových materiálov v sektore výroby a spracovania železných i neželezných kovov⁵⁹. Ako vidíme, reverse-charge sa prostredníctvom udeľovania vyššie zmieňovaných výnimiek v členských štátoch Európskej Únie čoraz viac a viac presadzuje a šíri, pričom štruktúra výnimiek udelených jednotlivým členským štátom sa prípad od prípadu, štát od štátu odlišuje⁶⁰.

⁵⁷ 2007/250/ES: Rozhodnutie Rady ze dne 16. dubna 2007, kterým se Spojenému království povoluje zavést zvláštní opatření odchylovící se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 109, 26.4.2007, s. 42-43.

⁵⁸ The 2007 Financial Law of 27 December 2006, n. 296.

⁵⁹ Viz KOM/2006/0263: Návrh rozhodnutí Rady kterým se Řecku a Portugalsku povoluje zavedení zvláštních opatření odchylovících se od čl. 21 odst. 1 směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

⁶⁰ FEDELI, Silvia; FORTE, Francesco. EU VAT frauds. *European Journal of Law and Economics* [online]. 2010, Online First, [cit. 2010-03-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.springerlink.com/content/210234j7x3126864/?p=a4bca5ba0f3144b8819e09c851906a57π=3>>. ISSN 1572-9990.

5.3 Reverse-charge v českom daňovom práve

Podobne ako na úrovni Európskej Únie, použiteľnosť mechanizmu reverse-charge v rámci daňového práva Českej republiky sa čoraz viac rozširuje, pod tento režim spadá čoraz viac zdaniteľných plnení uskutočnených medzi subjektmi povinnými k dani navzájom. Prirodzene, v súlade s faktom, že Česká republika je ako člen Európskej Únie povinná implementovať komunitárne smernice upravujúce DPH do svojho právneho poriadku, je tento vývoj samozrejмый a logický. V tejto súvislosti je nutné si uvedomiť, že vstup do Európskej Únie znamenal pre Českú republiku povinnosť prispôbiť českú právnu úpravu DPH komunitárnemu právu, čo vyústilo v prijatie nového zákona o DPH.

Predchádzajúci zákon č. 588/1992 upravoval povinnosť platiť daň v ustanovení § 3, ktorý za osoby povinné platiť daň považoval v tuzemsku osoby, v ktorých prospech je zdaniteľné plnenie uskutočňované, pokiaľ tento zákon nestanovil inak. Na rozdiel od súčasnej právnej úpravy, bolo teda prenesenie daňovej povinnosti obecným pravidlom. Výnimku predstavovala príležitostné autobusová preprava v tuzemsku, kedy bol osobou povinnou zaplatiť daň zahraničný prevádzkovateľ⁶¹.

Dňom 1. mája 2004 nadobudol účinnosť nový zákon o DPH, ktorý do českého daňového práva priniesol významné zmeny. Definícia osôb povinných priznať a zaplatiť daň bola a stále je uvedená v ustanovení § 108, pričom v podstate dodnes kopíruje typy zdaniteľných plnení, ako ich definuje zákon o DPH.

V čase vstupu Českej republiky do Európskej Únie boli primárne za osobu povinné priznať a zaplatiť daň považovaní platcovia DPH, ktorí uskutočňovali zdaniteľné plnenia dodania tovaru alebo poskytnutia služby s miestom plnenia v tuzemsku. O uložení povinnosti priznať a zaplatiť daň osobám, ktorej sú tieto plnenia poskytované, hovoril zákon ako o výnimke, o zvláštnom pravidle aplikovanom iba vo vymedzených prípadoch. Režim reverse-charge bol teda pokladaný za odchýlku od obecného pravidla, ktoré povinnosť odvieť daň pripisovalo dodávateľovi tovaru, resp. poskytovateľovi služieb. Medzi plnenia, na ktoré sa v tom období vzťahoval mechanizmus reverse-charge patrilo

⁶¹ Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z pridanej hodnoty v pôvodnom znení.

dodanie tovaru v rámci Európskej Únie, avšak z jedného členského štát do druhého, čiže tzv. intrakomunitárne dodávky tovaru, a ďalej služby vymedzené v ustanovení § 10 odst. 6 zákon o DPH v znení platnom k dňu 1. mája 2004, čiže:

- prevod a postúpenie autorského práva, patentu, licencie, ochrannej známky a podobného práva,
- reklamné služby,
- poradenské, inžinierske, konzultačné, právne, účtovné a iné obdobné služby a tiež spracovanie dát, poskytnutie informácií, prekladateľské a tlmočnicke služby,
- bankové, finančné a poisťovacie služby, s výnimkou nájmu bezpečnostných schránok,
- poskytnutie pracovnej sily,
- nájom hnutel'ných vecí, s výnimkou dopravných prostriedkov,
- telekomunikačné služby,
- rozhlasové a televízne vysielanie,
- elektronické služby,
- prijatie záväzku zdržať sa vykonávania podnikateľskej činnosti alebo niektorého z hore uvedených práv,
- poskytnutie služby osobou, ktorá jedná menom a na účet inej osoby, ktorá spočíva v zaistení niektorej z hore uvedených služieb.

Následne bolo medzi tieto služby zahrnuté i poskytnutie prístupu k prepravnej a distribučnej sústave pre plyn alebo prenosovej a distribučnej sústave pre elektriku a poskytnutie prepravy a distribúcie plynu alebo prenosu a distribúcie elektriky prostredníctvom týchto sústav,

Podmienky použitia mechanizmu reverse-charge formuloval zákon o DPH v ustanovení § 15. Základnou podmienkou bolo, že príjemcom plnenia bol tuzemský platca dane, prípadne osoba identifikovaná k dani, čo odpovedá zásade, že správca dane vyberá daň vždy od toho daňového subjektu, ktorý mu je najbližšie a navyše to naplňa i požiadavku zjednodušenia systému zdaňovania pre platcov. Ďalšia podmienka požadovala, aby toto plnenie bolo poskytnuté zahraničnou osobou povinnou k dani alebo

osobou registrovanou k dani v inom členskom štáte. Zahraničný poskytovateľ plnenia sa tak v Českej Republike nemusel registrovať k DPH, pokiaľ príslušné plnenie uskutočňoval pre platcu DPH. Na druhej strane, k registračnej povinnosti môže viesť aj samotné prijatie služieb a určitých druhov tovarov osobou povinnou k dani, ktorá síce dovtedy platcom dane nebola, pretože ešte neprekročila obrat pre povinnú registráciu, resp. sa neregistrovala dobrovoľne. Takéto osoby, pokiaľ mali sídlo alebo miesto podnikania na území Českej Republiky, sa pri splnení ďalších zákonom stanovených podmienok, stávali platcami dane dňom ich poskytnutia. Registračná povinnosť bola kedysi navyše naviazaná na fakt, aby tieto osoby v Českej Republike uskutočňovali zdaniteľné plnenia alebo plnenia oslobodené od DPH s nárokom na odpočet dane, od čoho však bolo od 1. januára 2009 upustené⁶².

Ďalej by som rada upozornila na pochybnosti a diskusie, ktoré v tomto období vyvstali v odborných kruhoch v súvislosti s určením osoby povinnej priznať a zaplatiť daň a uplatnením mechanizmu reverse-charge. Množstvo zahraničných osôb povinných k dani a osôb registrovaných k dani v inom členskom štáte bolo totiž súčasne i platcami DPH v Českej Republike. Prostredníctvom striktného výkladu ustanovenia § 108 zákona o DPH v pôvodnom znení došli odborníci k názoru, že v prípade dodania zákonom vymedzených druhov tovaru alebo poskytnutia vybratých služieb vzniká povinnosť priznať daň z daného plnenia tak osobe plnenie uskutočňujúcej ako i osobe plnenie prijímajúcej. Na podklade týchto diskusií vyjadrilo v tom čase Ministerstvo financií stanovisko, že osobám registrovaným k dani v inom členskom štáte a zahraničným osobám povinným k dani, ktoré sú súčasne platcami DPH v Českej Republike, vzniká vo vyššie popísaných prípadoch povinnosť priznať a zaplatiť DPH iba vtedy, ak vystavia daňový doklad majúci zákonné náležitosti, na ktorom uvedú svoje české daňové identifikačné číslo⁶³.

Plamenné diskusie v tomto období vyvolalo aj stanovisko Ministerstva financií obsiahnuté v Informácii k stanoveniu miesta zdaniteľného plnenia u zákonom

⁶² DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty : Komentář*. 2., aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

⁶³ SVOBODOVÁ, Jana; TOMAN, Petr. Určení osoby povinné k dani u služeb podléhajících mechanismu reverse-charge. *Koordináční výbor KDPČR*. 10.2.2006, 2006, 02, s. 28-29. Dostupný také z WWW: <<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMMainPrivate.ascx&phContent=DynamicMagazinesSelfMade.ascx&mid=58&Vol=2006&VolNum=02>>.

vymedzených služieb, publikovanej na jeho stránkach dňa 29. augusta 2006⁶⁴. Tento výklad, rovnako ako aj vtedy platné ustanovenia zákona o DPH, totiž bránili presunutiu miesta zdaniteľného plnenia u vymenovaných služieb do krajiny osoby, ktorej je plnenie poskytované, a tým i použitiu mechanizmu reverse-charge, pokiaľ má táto osoba v Českej Republike prevádzkareň. Odpor vyvolával predovšetkým skutočnosť, že spomínané ustanovenie a jeho výklad bolo nutné aplikovať i vtedy, kedy služba nebola určená pre prevádzkareň a ani nijak nesúvisela s jej ekonomickou činnosťou, čo bolo zjavne v rozpore so Smernicou, ktorá proklamovala, že účelom presunutia miesta zdaniteľného plnenia u vybraných služieb bola možnosť zdanenia príslušných služieb v členskom štáte príjemcu, ktorý ich skutočne spotrebuje pri uskutočňovaní svojej ekonomickej činnosti. Avšak na základe vtedy platného znenia zákona o DPH realizáciu tohto účelu znemožňuje existencia prevádzkarne v Českej Republike. Navyše, takýto výklad viedol k dvojitému zdaneniu daňou z pridanej hodnoty, a to z toho dôvodu, že ostatné členské štáty by v prípade poskytnutia vybraných služieb osobe usadenej v tomto štáte vzťahli povinnosť zaplatiť daň k tejto osobe, čím by došlo jednak k zdaneniu prevádzkarne v Českej Republike zo strany českého správcu dane a zároveň i jej materskej spoločnosti zo strany správcu dane jej členského štátu⁶⁵. Tento rozpor so Smernicou bol napokon odstránený novelou účinnou od 1. januára 2009.

Ako som uviedla v kapitole týkajúcej sa stanovenia miesta zdaniteľného plnenia podľa zákona o DPH znení platnom od 1. januára 2010, v dôsledku prijatia tzv. DPH balíčka Európskej Únie došlo k podstatnej zmene v rámci možnosti uplatnenia mechanizmu reverse-charge. Keďže v prípade poskytnutia služieb podnikateľskému subjektu sa miesto zdaniteľného plnenia presúva do štátu príjemcu služby, aplikuje sa na tieto prípady i režim reverse-charge a povinnosť priznať a zaplatiť daň tak vznikne tej osobe, ktorej je daná služba poskytovaná.

⁶⁴ Česká daňová správa [online]. 29.8.2006 [cit. 2010-03-17]. Informace k § 10 odst. 6 a 7 zákona o DPH. Dostupné z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_7173.html?year=0>.

⁶⁵ ŠKAMPA, Jiří. Koordinační výbor : Určení místa plnění u služeb uvedených v § 10 odst. 6 zákona o DPH. *Bulletin KDPČR*. 4.5.2007, 2007, 05, s. 3-6. Dostupný také z WWW: <<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMMainPrivate.ascx&phContent=DynamicMagazinesSelfMade.ascx&mid=57&Vol=2007&VolNum=05>>. ISSN 1211-9946.

5.4 Reverse-charge a boj proti daňovým podvodom

Súčasný systém DPH uplatňovaný v Európskej Únii založený na princípe krajiny určenia, ktorý od DPH oslobodzuje intrakomunitárne dodávky tovaru, nie je schopný efektívne čeliť daňovým únikom, predovšetkým tzv. „kolotočovým podvodom“. Koncept kolotočových podvodov spočíva v dlhom reťazci transakcií, pričom kombinuje transakcie v rámci jedného členského štátu a transakcie medzi obchodníkmi z rôznych členských štátov.

Totížto, dovozca síce má povinnosť tzv. samozdanenia, čiže takpovediac vymerania a zaplata danie na vstupe, ale zároveň mu vzniká nárok na odpočet tejto dane, pokiaľ takto nakúpený tovar slúži k uskutočňovaniu jeho ekonomickej činnosti. V prípade predaja dovezeného tovaru inému subjektu, usadenému v tom istom členskom štáte, má však povinnosť uviesť daň na faktúre, teda vyúčtovať ju kupujúcemu a následne ju odvieť štátu ako daň na výstupe. Práve tento okamih dáva možnosť k podvodu. Dovozca síce daň kupujúcemu vyúčtuje a ten mu ju zaplatí, avšak dovozca túto daň štátu neodvedie a jednoducho zmizne. Takéto podvody sú často nazývané aj „podvody nezvestného obchodníka“ („missing trader intracommunity frauds“)⁶⁶.

Kolotočové podvody predstavujú prepracovanejšiu a komplexnejšiu, a tým i nebezpečnejšiu a škodlivejšiu formu podvodov podobného typu. Pri nich totiž tovar prechádza dlhým reťazcom transakcií, či už intrakomunitárnych alebo vnútroštátnych. Typický kolotočový podvod vyzerá tak, že dovozca usadený v tuzemsku kúpi tovar od obchodníka z iného členského štátu. Následne tento tovar predá inému tuzemskému obchodníkovi, pričom vydá faktúru, na ktorej je uvedená daň. Túto daň na výstupe však nikdy štátu nezaplatí. Na druhej strane, tuzemský obchodník, ktorý predmetný tovar kúpil, ho opätovne exportuje do iného členského štátu, pričom uplatní nárok na odpočet dane na vstupe, ktorá však nikdy nebola zaplatená. O skutočný kolotočový podvod pôjde v tom

⁶⁶ RAJAGOPALAN, Shankar. *Reckon : Regulation & Competition Economics* [online]. 2006 [cit. 2010-03-17]. Reverse charging to prevent VAT fraud. Dostupné z WWW: <<http://www.reckon.co.uk/reckon-reverse-charging-dec2006.pdf>>.

případe, ak sa tovar v tejto konečnej fáze dostane späť k prvému obchodníkovi v rade⁶⁷. Priestor k daňovým podvodom vzniká okrem iného aj vďaka skutočnosti, že dodanie tovaru v rámci Európskej Únie je oslobodené od DPH.

Ako jedno z možných opatrení, ktoré by smerovali k zabráneniu takýchto a podobných daňových podvodov, bolo uvažované i zavedenie reverse-charge mechanizmu nielen v rámci intrakomunitárnych transakcií, ale i na vnútroštátnej úrovni, a to predovšetkým pre obchody s tovarom, ktorý je pre tieto podvody často využívaný, t.j. má relatívne vysokú hodnotu v porovnaní so svojou veľkosťou, ako napríklad mobilné telefóny, počítačové čipy alebo mikroprocesory. Po zavedení tohto opatrenia volali viaceré členské štáty, medzi nimi Veľká Británia, Rakúsko a Nemecko. Ich žiadosti sa však líšili v rozsahu použiteľnosti reverse-charge mechanizmu. Kým Veľká Británia obmedzila prenesenie daňovej povinnosti na kupujúceho iba na obchody s vyššie vymenovanými druhmi tovarov, Rakúsko a Nemecko požadovali rozšírenie režimu reverse-charge mechanizmu na všetky transakcie medzi podnikateľskými subjektmi, t.j. osobami registrovanými k dani (B2B transakcie)⁶⁸.

Účel zabrániť daňovým únikom sledovali i jednania, ktoré na úrovni Európskej Únie prebiehali v rokoch 2007 a 2008. V súlade s vyššie spomínaným návrhom Rakúska a Nemecka šlo predovšetkým o možné zavedenie fakultatívneho reverse-charge mechanizmu do komunitárneho práva, čo by jednotlivým členským štátom umožňovalo aplikovať reverse-charge na základe ich voľby a následnej implementácie do vnútroštátneho práva. V súvislosti s týmto krokom však vyvstalo niekoľko dôležitých otázok, ktoré sa týkali jednak schopnosti reverse-charge mechanizmu znemožniť páchanie daňových podvodov či aspoň znížiť toto riziko, jednak vplyvu takéhoto opatrenia na jednotný vnútorný trh a jeho účastníkov.

⁶⁷ ČAPEK, Ondřej. EU navrhuje opatření pro boj s daňovými podvody. *Finanční management : Elektronický newsletter titulu finanční management* [online]. 6.6.2008, 11, [cit. 2010-03-17]. Dostupný z WWW: <http://ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2008_11.pdf>.

⁶⁸ FEDELI, Silvia; FORTE, Francesco. EU VAT frauds. *European Journal of Law and Economics* [online]. 2010, Online First, [cit. 2010-03-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.springerlink.com/content/210234j7x3126864/?p=a4bca5ba0f3144b8819e09c851906a57π=3>>. ISSN 1572-9990.

Aplikácia reverse-charge mechanizmu nielen na intrakomunitárne, ale i na vnútroštátne transakcie by znamenala, že dovozca tovaru z iného členského štátu nebude v prípade predaja tohto tovaru tuzemskému odberateľovi uvádzať DPH na faktúre, za predpokladu, že tento je registrovaný k DPH. Odberateľ, ktorý sa rozhodne predmetný tovar opätovne dodať do iného členského štátu, nebude môcť uplatniť nárok na odpočet DPH na vstupe, a to z toho dôvodu, že vďaka uplatneniu reverse-charge žiadnu nezaplatil. Takto jednoducho by sa dal popísať spôsob, akým reverse-charge mechanizmus znemožňuje páchanie kolotočových podvodov. Na druhej strane, je nutné si uvedomiť, že takýto systém vedie vo svojej podstate k tomu, že daň odvádza iba jediný subjekt, a to ten, ktorý je na konci produkčného a distribučného reťazca, čiže ten, ktorý dodáva tovar konečnému spotrebiteľovi, t.j. subjektom neregistrovaným k DPH. Dá sa teda povedať, že reverse-charge mechanizmus bráni podvodom nezvestných obchodníkov na všetkých stupňoch produkčného a distribučného reťazca, okrem záverečného predaja konečnému spotrebiteľovi. Ak však zmizne tento posledný dodávateľ v rade, a to po vystavení daňového dokladu a následnom zaplatení kúpeného tovaru konečným spotrebiteľom, bude daňový únik pre štát znamenať ešte vyššiu škodu než za súčasného stavu, pretože pôjde celkovú čiastku DPH z daného tovaru, zatiaľ čo zmiznutie jedného subjektu z reťazca v súčasnosti znamená stratu iba pomernej časti, pretože je daň vyberaná postupne, na každom stupni produkčného a distribučného reťazca. Nedá sa teda hovoriť o univerzálnej schopnosti reverse-charge mechanizmu zabrániť páchaniu daňových podvodov, príležitosť k ich páchaniu stále ostáva na poslednom stupni produkčného a distribučného reťazca, pričom sa navyše stáva ešte lákavejším z dôvodu možných vysokých ziskov⁶⁹.

Pokiaľ ide o otázku vplyvu reverse-charge mechanizmu na jednotný vnútorný trh a jeho účastníkov, je nutné poukázať predovšetkým na fakt, že malo ísť o opatrenie fakultatívnej povahy, t.j. členské štáty by sa mohli rozhodnúť, či budú v rámci vnútroštátnych transakcií reverse-charge mechanizmus uplatňovať alebo nie, čoho

⁶⁹ RAJAGOPALAN, Shankar. *Reckon : Regulation & Competition Economics* [online]. 2006 [cit. 2010-03-17]. Reverse charging to prevent VAT fraud. Dostupné z WWW: <<http://www.reckon.co.uk/reckon-reverse-charging-dec2006.pdf>>.

následkom by bola ešte väčšia komplikovanosť systému komunitárneho systému DPH⁷⁰. Navyše, prijatie tohto opatrenia by súčasne znamenalo nutnosť stanovenia dodatočných administratívnych povinností pre dodávateľov i odberateľov súvisiacich s tým, že režimu reverse-charge by podliehali iba transakcie medzi osobami registrovanými k DPH. Pretože v takomto prípade by bol dodávateľ povinný vydať faktúru bez uvedenia dane, musel by existovať zaručený spôsob, ako si overiť, či je odberateľ osobou registrovanou k DPH⁷¹.

V súlade s týmito námietkami Európska Únia napokon rozhodla, že generálny reverse-charge režim uplatňovaný generálne na všetky transakcie medzi podnikateľskými subjektmi by predstavoval opatrenie s príliš ďalekosiahlymi a často významne negatívnymi dôsledkami pre jednotný vnútorný trh a jeho účastníkov, a tento krok odmietla. Na druhej strane, ako som už uviedla vyššie, za účelom znemožnenia kolotočových podvodov, ktorých predmetom sú mobilné telefóny, počítačové čipy a mikroprocesory, bola udelená výnimka Veľkej Británii, ktorá v tejto krajine umožnila zavedenie reverse-charge mechanizmu v rámci vnútroštátnych transakcií s vymenovanými druhmi tovarov.

⁷⁰ The Chartered Institute of Taxation. *Possible introduction of an optional reverse charge mechanism for VAT: Response to the European Commission* [online]. 18.10.07. [cit. 2010-03-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.tax.org.uk/attach.pl/6110/7007/OptionalReverseCharge%20amendedfinal181007.pdf>>.

⁷¹ FEDELI, Silvia; FORTE, Francesco. EU VAT frauds. *European Journal of Law and Economics* [online]. 2010, Online First, [cit. 2010-03-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.springerlink.com/content/210234j7x3126864/?p=a4bca5ba0f3144b8819e09c851906a57π=3>>. ISSN 1572-9990.

Záver

Pokiaľ ide o oblasť DPH, so vstupom Českej Republiky do Európskej Únie sa zmenili mnohé v českom daňovom práve dlhodobo zaužívané pravidlá. DPH ako nepriama daň, ktorej vplyv na fungovanie jednotného vnútorného trhu Európskej Únie je značný a pri akejkoľvek zmene citeľný, sa stala stredobodom záujmu harmonizačných tendencií. Najvýznamnejšiu zmenu predstavuje skutočnosť, že české právne predpisy už nepredstavujú výlučný prameň práva. Smernice Európskej Únie upravujúce oblasť DPH, majú na aplikáciu českých právnych predpisov dvojaký účinok. V prvom rade ide o tzv. eurokonformný výklad, čo znamená, že všetky tieto právne normy musia byť vykladané a aplikované v súlade s komunitárnym právom. Je však nutné si uvedomiť, že smernice, hoci sú vo svojej určené iba členským štátom, môžu vďaka tzv. priamemu účinku zakladať práva a povinnosti i jednotlivcom. Práve to je dôvod k tomu, aby nielen daňové subjekty, ale i úradníci pracujúci na finančných úradoch boli s komunitárnym právom dôkladne oboznámený. Bohužiaľ, takýto stav je zatiaľ iba snom. V praxi to vyzerá tak, že český správca dane sa riadi jednoducho iba českými vnútroštátnymi predpismi, čo môže často vyústiť v znevýhodnenie daňových subjektov a následne – v prípade, že daňový subjekt využije možnosť dosiahnuť svoje práva priamou aplikáciou ustanovení komunitárneho práva - často do dlhých vlečúcich sa sporov pred Súdny dvorom Európskej Únie. To vedie k zbytočnému plytvaniu finančnými prostriedkami, na čo nepriamo opätovne nepriamo doplácajú daňový poplatníci.

Čo sa týka uplatnenia reverse-charge mechanizmu v rámci boja proti daňovým podvodom, musím poznamenať, že hoci generálna aplikácia mechanizmu reverse-charge je zo strany mnohých členských štátov stále odmietaná a s tým v súlade toto opatrenie zamietla i Európska Únia ako celok, diskusie a vyjednávania v tejto oblasti pravdepodobne ešte neskončili. Predovšetkým Nemecko sa svojej koncepcie reverse-charge nechce vzdať. Z tohto dôvodu sa dokonca snažili zabrzdiť i prijatie tzv. DPH balíčka Európskej Únie. Aj napriek odmietnutiu reverse-charge ako generálneho režimu uplatňovaného nielen v rámci transakcií prebiehajúcich cez hranice členských štátov, ale i vo vnútri jedného členského štátu, sa však tento režim v komunitárnom daňovom práve postupne čoraz viac presadzuje,

čoho dôkazom je aj schválenie vyššie spomenutého DPH balíčka Európskej Únie, ktorého dôsledkom bolo od 1. januára 2010 zavedenie režimu reverse-charge ako obecného pravidla pri poskytovaní služieb cez hranice členských štátov.

Tak ako som uviedla v úvode, cieľom mojej práce bolo popísať súčasný stav platného práva v oblasti DPH a zároveň konfrontovať českú právnu úpravu v tejto oblasti s právom komunitárnym, a tak prispieť k lepšiemu poznaniu komunitárneho práva a jeho využitiu v praxi. V tejto súvislosti, by som chcela poznamenať, že naplniť tento zámer, akokoľvek jednoduché to vyzeralo spočiatku, bolo neľahkou úlohou, a to predovšetkým z dôvodu nedostatku literatúry, ktorá by tematiku DPH spracovávala komplexne. Oblasť DPH býva totiž už tradične iba súčasťou príručiek venovaných daňovému právu ako celku. Dovolím si však tvrdiť, že vzhľadom ku komplikovanosti danej problematiky je tento stav nedostatočný.

Zoznam použitej literatúry

A. Tradičné zdroje

BAKEŠ, Milan, et al. *Finanční právo*. 5. upr. vyd. Praha : C.H.Beck, 2009. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.

DRÁBOVÁ, Milena; HOLUBOVÁ, Olga; TOMÍČEK, Milan. *Zákon o dani z přidané hodnoty : Komentář*. 2., aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.

FEDELI, Silvia; FORTE, Francesco. EU VAT frauds. *European Journal of Law and Economics* [online]. 2010, Online First, [cit. 2010-03-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.springerlink.com/content/210234j7x3126864/?p=a4bca5ba0f3144b8819e09c851906a57π=3>>. ISSN 1572-9990.

HOLUBOVÁ, Olga. Nepřímý účinek Šesté směrnice. *Daně a právo v praxi*. 2005, 10, s. 38-40. Dostupný tiež z WWW: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d1540v1516p1&search_query=%C5%A1est%C3%A1+sm%C4%9Brnice&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

MASNÁ, Dagmar. Daňové priznání k dani z přidané hodnoty a souhrnné hlášení. *Daně a právo v praxi*. 2008, 08, s. 27-32. Dostupný tiež z WWW: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d3868v5224p1&search_query=souhrnn%C3%A9+hl%C3%A1%C5%A1en%C3%AD&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně: Odborný časopis pro daňové právo a praxi*. 2005, 7-8, s. 10-16. ISSN 1210-8103.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*. 2005, 07, s. 30-34. Dostupný tiež z WWW: <http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d1504v1480p1&search_query=harmonizace+nepřimeho+zdaneni&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

PITNER, Ladislav. Změny v zákoně o DPH od 1.1.2010. *Daně a finance*. 2009, 10, s. 3-5. ISSN 1801-6006.

ŠKAMPA, Jiří. Koordinační výbor : Určení místa plnění u služeb uvedených v § 10 odst. 6 zákona o DPH. *Bulletin KDPČR*. 4.5.2007, 2007, 05, s. 3-6. Dostupný také z WWW: <<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMainPrivate.ascx&phContent=DynamicMagazinesSelfMade.ascx&mid=57&Vol=2007&VolNum=05>>. ISSN 1211-9946.

ŠKAMPA, Jan; ŠKAMPA, Jiří. Systém DPH a praktická aplikace. *Daně : Odborný časopis pro daňové právo a praxi*. 2005, 7-8, s. 2-10. ISSN 1210-8103.

SVOBODOVÁ, Jana; TOMAN, Petr. Určení osoby povinné k dani u služeb podléhajících mechanismu reverse-charge. *Koordinační výbor KDPČR*. 10.2.2006, 2006, 02, s. 28-29.

Dostupný také z WWW:

<<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMainPrivate.ascx&phContent=DynamicMagazinesSelfMade.ascx&mid=58&Vol=2006&VolNum=02>>

SZAROWSKA, Irena. Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské Unii. *Acta Academica Karviniensia*. 2009, Vol. 1, s.232-243. Dostupný tiež z WWW:

<http://mpr.a.ub.uni-muenchen.de/19935/1/MPRA_paper_19935.pdf>. ISSN 1212-415X.

ZŮNOVÁ, Milena. Přímý účinek Šesté směrnice. *Daně a právo v praxi*. 2005, 05, s. 46-48.

Dostupný tiež z WWW:

<http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d1540v1516p1&search_query=%C5%A1est%C3%A1+sm%C4%9Bnice&search_results_page=1>. ISSN 1211-7293.

B. Elektronické zdroje

ČAPEK, Ondřej. EU navrhuje opatření pro boj s daňovými podvody. *Finanční management : Elektronický newsletter titulu finanční management* [online]. 6.6.2008, 11, [cit. 2010-03-17]. Dostupný z WWW:

<http://ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2008_11.pdf>

HANKOVÁ, Jaroslava. *Investujeme.cz* [online]. 2.3.2010 [cit. 2010-03-23]. Cena obvyklá versus benefity zaměstnanců. Dostupné z WWW: <<http://www.investujeme.cz/kratke-zpravy/cena-obvykla-versus-benefity-zamestnancu/>>. ISSN 1802-5900.

KOZIEL, Michal. *Finance.cz : Poznejte hodnotu informace* [online]. 23.5.2009 [cit. 2010-03-14]. EU: Harmonizace právní úpravy DPH. Dostupné z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/221085-eu-harmonizace-pravni-upravy-dph/>>. ISSN 1213-4325.

RAJAGOPALAN, Shankar. *Reckon : Regulation & Competition Economics* [online]. 2006 [cit. 2010-03-17]. Reverse charging to prevent VAT fraud. Dostupné z WWW: <<http://www.reckon.co.uk/reckon-reverse-charging-dec2006.pdf>>

Na stopě : Informační portál o legislativě EU [online]. CEBRE - Česká podnikatelská reprezentace při EU, c2002-2007, 13.8.2007 [cit. 2010-03-15]. Balíček návrhů k DPH. Dostupné z WWW: <<http://www.cebre.cz/nastope/cz/temata/show-20/>>

C. Iné zdroje

The Chartered Institute of Taxation. *Possible introduction of an optional reverse charge mechanism for VAT: Response to the European Commission*. [online]. 18.10.2007. [cit. 2010-03-10]. Dostupný z WWW: <<http://www.tax.org.uk/attach.pl/6110/7007/OptionalReverseCharge%20amendedfinal181007.pdf>>

Commission of the European Communities. *Communication from the Commission COM(2006)254 concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*. [online]. 31.5.2006. [cit. 2010-03-10]. Dostupný z WWW: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com\(2006\)254_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com(2006)254_en.pdf)>

European Commission. *Possible introduction of an optional reverse charge mechanism for VAT – Impact on businesses : Consultation paper*. [online]. 13.8.2007. [cit. 2010-03-10].

Dostupný z WWW:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_consultation_paper_en.pdf>

PriceWaterhouseCoopers. *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive : Final report to the European Commission*. [online]. 20.6.2007. [cit. 2010-03-10]. Dostupný z WWW:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf>

Česká daňová správa [online] 23.2.2010 [cit. 2010-03-17]. Informace k §36a: Stanovení základu daně ve zvláštních případech. Dostupné z WWW:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Priklady_k_upl_sazby_DPH_230210.pdf>

Česká daňová správa [online]. 29.8.2006 [cit. 2010-03-17]. Informace k § 10 odst. 6 a 7 zákona o DPH. Dostupné z WWW:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_7173.html?year=0>

Ministerstvo financí České Republiky [online] 12.11.2007 [cit. 2010-03-17]. Informace o novelách zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů, zákony č.

261/2007 Sb. a č. 270/2007 Sb. Dostupné z WWW:

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/219_8287.html>

Zoznam použitých právnych predpisov

A. Právne predpisy Českej Republiky

- [1] zákon č. 235/2004 Zb., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov
- [2] zákon č. 588/1992 Zb., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov
- [3] zákon č. 337/1992 Zb., o správe daní a poplatkov, v znení neskorších predpisov
- [4] zákon č. 280/2009 Zb., Daňový rád
- [5] zákon č. 151/1997 Zb., o oceňovaní majetku, v znení neskorších predpisov
- [6] zákon č. 40/1964 Sb., Občiansky zákoník, v znení neskorších predpisov
- [7] zákon č. 262/2006 Sb., Zákoník práce, v znení neskorších predpisov

B. Právne predpisy Európskej Únie

- [1] Konsolidované znenie zmluvy o fungovaní Európskej únie. In *Úradný vestník Európskej Únie*. C 115, 9.5.2008, s. 47-199.
- [2] Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 302, 19.10.1992, s. 308-356.
- [3] Šestá směrnice Rady 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, v znení neskorších predpisov. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 145, 13.6.1977, s. 1-40.
- [4] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v znení neskorších predpisov. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 347, 11.12.2006, s. 1-118.

[5] Směrnice Rady 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. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 44, 20.2.2008, s. 23-28.

[6] Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 , kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 44, 20.2.2008, s. 11-22.

[7] Směrnice Rady 2004/7/ES ze dne 20. ledna 2004, kterou se mění směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty v souvislosti s postupem přijímání odchylek a se svěřením prováděcích pravomocí. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 27, 30.1.2004, s. 44-45.

[8] Směrnice Rady 2003/92/ES ze dne 7. října 2003, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o pravidla týkající se místa dodání u plynu a elektrické energie. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 260, 11.10.2003, s. 49-50.

[9] Směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 7. května 2002, kterou se mění a dočasně upravuje směrnice 77/388/EHS, pokud jde o úpravu daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 128, 15.5.2002, s. 26-28.

[10] Směrnice Rady 1999/59/ES ze dne 17. června 1999, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o úpravu daně z přidané hodnoty pro telekomunikační služby. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 162, 26.6.1999, s. 63-64.

[11] Směrnice Rady 92/111/EHS ze dne 14. prosince 1992, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí se zjednodušení pro daň z přidané hodnoty. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 384, 30.12.1992, s. 47-57.

[12] Směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 376, 31.12.1991, s. 1-19.

- [13] Třináctá směrnice Rady ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 326, 21.11.1986, s. 40-41.
- [14] Desátá směrnice Rady 84/386/EHS ze dne 31. července 1984 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, kterou se mění směrnice 77/388/EHS – Uplatnění daně z přidané hodnoty na nájem movitého hmotného majetku. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 208, 3.8.1984, s. 58-58.
- [15] Osmá směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 331, 27.12.1979, s. 11-19.
- [16] Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 336, 27.12.1977, s. 15-20.
- [17] První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. In *Úřední věstník Evropské Unie*. 71, 14.4.1967, s. 1301-1303.
- [18] Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a pravidla aplikace společného systému DPH. In *Úřední věstník Evropské Unie*. 71, 14.4.1967, s. 1303-1312.
- [19] Nařízení rady ES č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. In *Úřední věstník Evropské Unie*. L 264, 15.10.2003, s. 1-11.

Zoznam použitých internetových stránok

- www.eurlex.europa.eu : Prístup k právu Európskej Únie
- www.sbirka.cz : Sbírka předpisů České Republiky
- www.mfcr.cz : Ministerstvo financí České Republiky
- cds.mfcr.cz : Česká daňová správa
- www.euroskop.cz : Věcně o Evropě – stránka Ministerstva financí České Republiky
- www.danarionline.cz : Portál daňových poradců a profesionálů
- www.kdpcr.cz : Komora daňových poradců České Republiky
- www.ec.europa.eu : Európska Komisia

Value Added Tax in Czech and EU Tax Law

As the main topic of my thesis I have chosen the regulation of Value Added Tax (hereinafter referred to as “VAT”), both at the level of the European Union as well as in Czech national law. This question which is still widely discussed across the European Union and its Member States, I consider to be an always actual topic, especially because the legislation regulating it changes constantly. Moreover, it can have strong positive but also negatives impacts on national economy of the Member States and on economic situation of individuals. However, despite the fact that Czech Republic is a member of the European Union for nearly seven years, individual taxpayers as well as Czech tax authorities’ clerks are very often unaware of the influence of the EU tax law on Czech national legislation. Therefore, the aim of this paper is to confront current Czech VAT Act with the legislation formed by institutions of the European Union. For this purpose I have used the comparative legal method. In relation to what is going on in the respective area, the second part of this paper represents an attempt to analyze the functioning of the reverse-charge mechanism in the framework of the Single Common Market of the European Union, whereas the focus of this part lies in the description of historical development of the institute.

Chapter One of this paper is introductory and defines basic terminology used in it as well as explaining of the general rules related to functioning of the VAT. In addition to this, the Chapter describes the history of EU harmonization in the area of VAT.

Chapter Two lists the most important European and Czech legal acts and explains the interrelationships between these two big legal systems. In this respect, it is necessary to point out that this relationship conforms to the principle of the priority of EU law over the law of Member States in case of inconsistency between them.

Chapter Three and Four deals with valid VAT legislation. As mentioned above, these two parts focus on different legal constructions, concepts and terms related to VAT, whereas the current and – if it is effective – also previous Czech VAT Act is confronted with EU tax law as well as the significant decisions of the Court of Justice of the European Union.

Chapter Five concentrates on application and functioning of reverse-charge mechanism in the framework of cross-boarder taxable supplies within the European Union. In consistency with latest change of EU tax law and therefore also national legislations of the Member States, the focal point of this Chapter is to describe the reverse-charge mechanism applied to the provision of services across the Member States' borders. The second significant topic analyzed in this Chapter examines the recent attempts of the European Union to combat VAT frauds. One of the proposed solutions to this problem would be the introduction of general reverse-charge mechanism not only for cross-border but also for domestic supplies of goods. However, such a provision would represent a significant danger for smooth function of the Single Common Market and therefore it was denied.

Finally, it is necessary to emphasize that since the Czech Republic's accession to the European Union the Czech national legislation is not anymore an exclusive source of law in the area of VAT and without knowing the EU tax law, the orientation in this area is not longer possible.

Kľúčové slová

daň z pridanej hodnoty, komunitárne daňové právo, reverse-charge mechanizmus

Keywords

value added tax, EU tax law, reverse-charge mechanism