

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**

**FAKULTA SOCIÁLNÍCH VĚD**

Institut ekonomických studií

**Diplomová práce**

**2012**

**Radka Pelikánová**

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**

**FAKULTA SOCIÁLNÍCH VĚD**

Institut ekonomických studií

**Radka Pelikánová**

**Vývoj daně z přidané hodnoty v ČR,  
porovnání s EU**

*Diplomová práce*

Praha 2012

Autor práce: **Radka Pelikánová**

Vedoucí práce: **Ing. Irena Kemény**

Rok obhajoby: 2012

## **Bibliografický záznam**

PELIKÁNOVÁ, Radka. *Vývoj daně z přidané hodnoty v ČR, porovnání s EU*. Praha, 2012. 83 s. Diplomová práce (Mgr.) Univerzita Karlova, Fakulta sociálních věd, Institut ekonomických studií. Vedoucí diplomové práce Ing. Irena Kemény.

### **Abstrakt**

Tato diplomová práce se zabývá daní z přidané hodnoty, která je důležitou součástí daňových systémů mnoha zemí celého světa. V zemích Evropské unie je tato daň povinná. Cílem této práce je přiblížit vznik daně z přidané hodnoty, princip jejího fungování a její právní úpravu v České republice a v Evropské unii. Dále se tato práce zaměřuje na harmonizaci daně z přidané hodnoty v Evropské unii, její vývoj a rozdíly v uplatňování daně z přidané hodnoty mezi jednotlivými členskými státy. V neposlední řadě se tato práce věnuje i daňovým podvodům, které daň z přidané hodnoty ohrožují, a to zejména tzv. řetězovým podvodům. Popisuje, které faktory vznik daňových podvodů umožňují a snaží se odpovědět na otázku, zda by režim přenesení daňové povinnosti mohl daňové podvody odstranit. Snaží se též nalézt vhodná řešení problému daňových podvodů.

### **Abstract**

This diploma thesis focuses on value added tax which is an important part of the tax systems of many countries around the world. In the countries of European Union is this tax compulsory. The main target of this work is to describe the origin of value added tax, the principle of its functioning and its legislation not only in the Czech Republic but also in the European Union. Furthermore, this thesis focuses on the harmonization of value added tax in the European Union, its development and differences in the use of value added tax between the Member States. Finally, this work deals with tax fraud, which threaten the value added tax in particular so-called Carousel Fraud. It describes the factors that enable the creation of tax fraud and tries to answer the question whether the reverse charge mechanism could eliminate the tax fraud. It also makes efforts to find appropriate solutions to the problem of tax fraud.

## **Klíčová slova**

Daň z přidané hodnoty, daňová harmonizace, daňové podvody, Evropská unie, přenesení daňové povinnosti, řetězové podvody

## **Keywords**

Value added tax, tax harmonization, tax fraud, European Union, reverse charge, carousel fraud

**Rozsah práce:** 161 831 znaků

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem předkládanou práci zpracovala samostatně a použila jen uvedené prameny a literaturu. Prohlašuji, že práce nebyla využita k získání jiného titulu.

V Praze dne 9. 1. 2012

Radka Pelikánová

## **Poděkování**

Zde bych ráda poděkovala paní Ing. Ireně Kemény za rady a připomínky, které mi pomohly při psaní této diplomové práce. Děkuji také svým blízkým za podporu a trpělivost během mého studia.

# Institut ekonomických studií

## Teze diplomové práce

**Autor:** Bc. Radka Pelikánová

**Vedoucí diplomové práce:** Ing. Irena Kemény

**Předpokládaný termín obhajoby diplomové práce:** zimní semestr 2011/2012

**Název:** Vývoj daně z přidané hodnoty v ČR, porovnání s EU

### **Charakteristika:**

Daň z přidané hodnoty je nejvýznamnější položkou daňového systému většiny vyspělých zemí, je to jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Ráda bych v mé diplomové práci téma DPH důkladně prozkoumala a zjistila, zda je zákon o DPH dostatečně srozumitelný či zda by se pravidla DPH nedala zjednodušit. Zaměřím se na porovnání komplikovanosti pravidel DPH v České republice a v ostatních státech Evropské unie.

Nejprve popíšu vývoj DPH v České republice a Evropské unii a snahu Evropské unie o harmonizaci daně z přidané hodnoty včetně jejího vlivu na fungování vnitřního trhu. Dále budu analyzovat sazby, příjmy a výjimky z DPH napříč státy Evropské unie. Poté se budu věnovat komplikovanosti zákonů a pravidel DPH ve státech EU. Nakonec prozkoumám plánovanou reformu DPH v České republice.

### **Hypotézy:**

1. Pravidla DPH jsou v ČR komplikovanější než v jiných státech EU
2. V ČR je méně DPH výjimek než v jiných státech EU
3. Rozdíl mezi DPH, která má být placena a částkou skutečně vybranou je v ČR nižší než je průměr EU
4. Mechanismus “reverse charge” je dostatečně účinným nástrojem v boji proti daňovým únikům obchodníků

**Metodologie:** Nejprve popíšu vývoj daně z přidané hodnoty ve státech Evropské unie a v České republice, dále popíšu proces harmonizace DPH v EU. V další části budu porovnávat a analyzovat příjmy z DPH v EU na základě různých sazeb a DPH výjimky. Poté budu zkoumat komplikovanost pravidel DPH. Nakonec prozkoumám plánovanou reformu DPH v ČR.



## **Očekávaná struktura diplomové práce:**

1. Úvod
2. Přehled použité literatury
3. Vývoj DPH v ČR a v EU
4. Harmonizace DPH v EU
5. Srovnání sazeb, příjmů a výjimek DPH napříč EU
6. Komplikovanost pravidel DPH
7. Plánovaná reforma DPH v ČR
8. Závěr
9. Reference

## **Literatura:**

- Aizenman, J., Jinjarač, Y. The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence. *Journal of International Trade & Economic Development*, 2008, vol. 17, issue 3, pages 391-410
- Baldwin, R., Wyplosz, Ch. *The Economics of European Integration*. Berkshire. McGraw Hill, 2006
- Lazar, I., Lazar, L. Consideration on Fiscal Harmonization in the EU in the Field of Value Added Tax. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 2010, vol. 1, issue 12
- Keen, M., Lockwood, B. *The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences*. IMF Working Paper WP/07/183, 2007
- Marková, H. *Daňové zákony 2011, úplná znění platná k 1.1. 2011*, GRADA Publishing, a.s., 2011
- Směrnice č. 68/221/EHS
- Směrnice č. 77/388/EHS
- Směrnice č. 86/560 EHS
- Směrnice č. 91/680/EHS
- Směrnice č. 92/111/EHS
- Směrnice č. 95/7/ES
- Směrnice č. 2006/112/ES
- Směrnice č. 2008/84/ES
- Vančurová, A., Láčková, L. *Daňový systém 2010*, Praha, 1. VOX a.s., 2010
- [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)

## Obsah

<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK .....</b>	<b>2</b>
<b>ÚVOD.....</b>	<b>3</b>
<b>1. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....</b>	<b>5</b>
1.1 Pravidla používání daně z přidané hodnoty .....	5
1.1.1 Základní pojmy .....	5
1.1.2 Výpočet daně.....	7
1.1.3 Osvobození od daně .....	8
1.1.4 Pravidla pro uplatnění daně z přidané hodnoty .....	9
1.1.5 Dodání a pořízení zboží .....	10
1.1.6 Dovoz a vývoz zboží .....	13
1.1.7 Poskytování služeb .....	14
1.1.8 Vrácení daně .....	15
1.2 Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice .....	15
1.3 Novela zákona o DPH od 1. 4. 2011.....	17
1.3.1 Přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění §92a-92e .....	17
1.3.2 Změny v uplatňování nároku na odpočet daně .....	18
1.3.3 Změny při opravě základu daně a výše daně .....	23
1.3.4 Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení .....	24
1.3.5 Osvobození při dovozu zboží § 71 zákona o DPH.....	25
1.4 Novela zákona o DPH od 1. 1. 2012 a od 1. 1. 2013.....	27
<b>2. HARMONIZACE DPH V EVROPSKÉ UNII.....</b>	<b>29</b>
2.1 Historie daně z přidané hodnoty.....	29
2.2 Vývoj daňové harmonizace v Evropské unii .....	30
2.3 Současnost a DPH v EU .....	34
2.3.1 Snížená sazba daně z přidané hodnoty .....	36
2.3.2 Osvobození od daně z přidané hodnoty .....	38
2.4 Jednotlivé státy EU a DPH.....	38
2.4.1 Rozdíly v uplatňování DPH mezi jednotlivými členskými státy.....	39
2.5 Budoucnost DPH v EU .....	50
2.6 Různé pohledy na daňovou harmonizaci v Evropské unii .....	52
<b>3. DAŇOVÉ ÚNIKY V OBLASTI DPH.....</b>	<b>54</b>
3.1 Řetězové podvody.....	55
3.2 Proč řetězové podvody v oblasti DPH vznikají .....	56
3.3 Boj proti daňovým podvodům .....	59
3.3.1 Opatření přijatá Evropskou komisí: administrativní spolupráce.....	59
3.3.2 Opatření přijatá Evropskou komisí: legislativa.....	63
3.3.2 Mechanismus „reverse charge“ .....	68
3.3.3 Opatření přijatá Českou republikou .....	71
3.4 Navrhovaná řešení.....	72
<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>74</b>
<b>POUŽITÁ LITERATURA.....</b>	<b>77</b>

## **Seznam použitých zkratek**

ATFS	Anti Tax Fraud Strategy
ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OLAF	Úřad pro boj proti podvodům
VAT	Value Added Tax
VIES	VAT Information Exchange System

## Úvod

Daň z přidané hodnoty patří mezi nejvýznamnější položky příjmů státních rozpočtů mnoha zemí z celého světa a je důležitým nástrojem veřejných financí. Během druhé polovina minulého století se rozšířila z Evropy do většiny vyspělých i rozvíjejících se zemí. V Evropské unii je daň z přidané hodnoty povinná. V současné době se stále více přechází od zdaňování daněmi přímými ke zdaňování skrz daně nepřímé a to především pomocí daně z přidané hodnoty. Její předností je zejména to, že nediskriminuje mezi výrobou pro domácí nebo exportní trh a mezi spotřebou domácích nebo dovážených vstupů. Plní také funkci přirozené kontrolní pojistky, protože plátce odběratel musí mít doklad o zaplacení daně svému dodavateli.

Cílem této diplomové práce je přiblížit vznik této daně, princip jejího fungování, harmonizaci daně z přidané hodnoty v Evropské unii a v neposlední řadě i podvody, které daň z přidané hodnoty ohrožují a pokusit se navrhnout možná řešení těchto daňových podvodů. Zdrojem této práce jsou především oficiální prameny Evropské unie, jako jsou směrnice, nařízení nebo prováděcí rozhodnutí a také internetové stránky Evropské unie, dále pak zákon o DPH v ČR a jeho poslední novely.

První část obecně popíše daň z přidané hodnoty a její použití. Nejprve jsou uvedeny definice základních pojmů a pravidla pro výpočet daně a osvobození od daně, poté jsou podrobněji popsány různé způsoby výběru daně. Dále se první část zaměřuje na vývoj daně z přidané hodnoty v České republice a nejnovější novely zákona o DPH.

Druhá kapitola se zabývá harmonizací daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Nejprve je popsána historie DPH, tedy její vznik a rozšíření a dále průběh daňové harmonizace v EU. Obecně daňová harmonizace znamená snahu o sjednocení daní v určitém regionu, což pro oblast DPH znamená například stanovení minimálních sazeb. Jistý stupeň daňové harmonizace nepřímých daní je v Evropské unii důležitý pro správné fungování jednotného trhu a to zejména kvůli prodeji zboží či služeb mezi jednotlivými státy, možnosti daňových úniků, vlivu různých sazeb daní na mobilní faktory a možnému ochranářskému používání daní v jednotlivých zemích. Odlišné daňové sazby by také mohly porušovat daňovou neutralitu a tím přispívat k deformaci konkurenčního prostředí. Dalším důvodem pro harmonizaci sazeb je to, že udržování fiskálních hranic je nákladné a to obzvláště po odstranění hranic celních.

V této části budu také analyzovat skutečný stav harmonizace a porovnávat rozdíly v uplatňování DPH mezi jednotlivými členskými státy. Zajímavé bude také

srovnání České republiky s ostatními členskými státy EU. Dále se budu zabývat budoucností DPH v Evropské unii.

Poslední část této diplomové práce se věnuje daňovým podvodům a to zejména tzv. řetězovým neboli kolotočovým podvodům (Carousel Fraud, Missing Trader Fraud). Ty způsobují značné ztráty příjmů jednotlivých členských zemí a tím i příjmů Evropského společenství. Navíc tyto podvody ohrožují ekonomické odvětví, kde se vyskytují, a narušují hospodářskou soutěž ve prospěch daňových podvodníků. Pro daňové podvody jsou nezbytné dva základní rysy systému DPH, jenž vyplývají ze zrušení daňových hranic v roce 1993. Těmi jsou osvobození od daně ve státě původu při dodání zboží mezi osobami povinnými k dani z různých členských států a systém odložených plateb za výběr DPH u pořízení zboží. Oba tyto rysy jsou ale v současné době nezbytné pro fungování jednotného trhu.

Daňovými podvody se zabývá nejenom Evropská komise, u níž patří boj s daňovými podvody na přední místa politického programu, ale též jednotlivé členské státy, které zavádějí na národní úrovni řadu opatření. Zde budou podrobně diskutována zejména opatření přijatá na úrovni EU a opatření přijatá Českou republikou. Pokusím se také odpovědět na otázku, zda by účinným nástrojem v boji proti daňovým podvodům mohlo být zavedení mechanismu přenesení daňové povinnosti (Reverse Charge Mechanism). Nakonec se pokusím navrhnout možná řešení problému daňových podvodů v EU.

## 1. Daň z přidané hodnoty

V této kapitole představím daň z přidané hodnoty a definuji základní pojmy. Daň z přidané hodnoty, jako všeobecná daň ze spotřeby, plní důležitou funkci v daňovém systému mnoha vyspělých zemí a ve státech Evropské unie je daní povinnou.

Výhodou daně z přidané hodnoty je, že nediskriminuje mezi výrobou pro domácí nebo pro exportní trh a mezi spotřebou domácích nebo dovážených vstupů a nestimuluje vertikální integraci z čistě daňových důvodů, což je předností oproti dříve používané dani z obratu (kaskádové dani). Daň z přidané hodnoty plní také funkci přirozené kontrolní pojistky, protože plátce daně musí mít doklad o zaplacení daně u svých dodavatelů.

### 1.1 Pravidla používání daně z přidané hodnoty

#### 1.1.1 Základní pojmy

Daň z přidané hodnoty upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů. Daň z přidané hodnoty je daní nepřímou, plátce daně je tedy jen výběřčím a poplatníkem je každý, kdo kupuje zboží či služby. Zdaňuje se přidaná hodnota, tedy rozdíl mezi cenou placenou za vstupy a cenou obdrženou za výstupy.

Plátce daně je osoba povinná k dani, která je k dani z přidané hodnoty registrována. Plátcem daně v České republice je ze zákona každý subjekt, jenž má v České republice sídlo, místo podnikání nebo výkonu ekonomické činnosti a který překročí registrační limit, jež je v současné době 1 000 000 Kč obratu za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Plátce daně se registruje u finančního úřadu, ke kterému místně přísluší a odvádí daň ze svých zdanitelných plnění. Při splnění zákonem stanovených podmínek pak má nárok na uplatnění odpočtu daně obsažené v cenách vstupů.

Povinnost registrovat se v České republice k dani z přidané hodnoty může vzniknout i osobě s místem podnikání v jiném státě Evropské unie nebo v nějaké třetí zemi. Osoby registrované k dani jsou tak osoby povinné k dani, které jsou plátcí v jiném státě Evropské unie a všichni plátcí daně v České republice. Osoba povinná k dani

s místem výkonu ekonomické činnosti kdekoli v Evropské unii, může být plátcem daně, tedy registrována k dani, ve více členských státech.

Osobou povinnou k dani je každý, kdo samostatně vykonává ekonomickou činnost a to v České republice, v dalším členském státě Evropské unie nebo v jakékoli další zemi, dodává-li do České republiky nějaké plnění. Nepřekročí-li uvedený registrační limit, je osoba povinná k dani osvobozena od povinnosti uplatňovat daň na výstupu. Osoba povinná k dani, která nepřekročila registrační limit, se může stát plátcem daně z přidané hodnoty dobrovolně, musí ale plnění zahrnutá do obratu uskutečňovat. Také je možná skupinová registrace spojených osob (například mateřské a dceřiné společnosti), kdy všechny osoby ve skupině musí mít místo podnikání v České republice.

Daňová povinnost vzniká plátcí za určité zdaňovací období odečtením odpočtu daně od celkové daně na výstupu, kde odpočtem daně je upravená suma daně na vstupu. Daň na výstupu je daň vybraná z výstupů, daň na vstupu je daň zaplacená v ceně vstupů. Je-li rozdíl mezi sumou daně na výstupu a odpočtem daně kladný, nazývá se vlastní daňovou povinností a subjekt je povinen odvést ji státu. Je-li rozdíl záporný, nazývá se nadměrným odpočtem a jedná se o přeplatek na dani z přidané hodnoty, tedy nárok daňového subjektu vůči státu.

Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží, převod nemovitostí, poskytování služeb, pořízení zboží z Evropské unie a dovoz zboží z třetích zemí. Obecně se vše, co by mohlo být předmětem daně, nazývá plnění, všechna plnění ale nemusí být předmětem daně. Plnění, které předmětem daně je, musí splňovat podmínky, že k němu došlo v rámci ekonomické činnosti a zároveň je místo plnění v České republice.

Vzniká-li plátcí daně povinnost přiznat a odvést daň, jedná se o zdanitelné plnění. U daně z přidané hodnoty je možné za určitých podmínek vynětí z předmětu daně ze zdanitelného plnění. Některá plnění nejsou zdanitelná, ale jsou osvobozená. Osvobozená plnění jsou předmětem daně, ale není povinnost odvádět z nich daň, tedy uplatňovat daň na výstupu. Dělí se podle toho, jestli plátce má při jejich uskutečnění nárok na odpočet. Osvobozená plnění s nárokem na odpočet daně na vstupu jsou poskytována osobám v jiných státech Evropské unie a ve třetích zemích, osvobozená plnění bez nároku na odpočet jsou při plnění vůči tuzemským osobám.

### 1.1.2 Výpočet daně

Pro výpočet daně z přidané hodnoty je důležitý základ daně a daňová sazba.

Základem daně je vše, co plátce obdržel jako úplatu nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. V případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je základem daně částka přijaté platby snižená o daň. Základ daně zahrnuje také spotřební daň, cla, dávky nebo poplatky, daň z energií, dotace k ceně, vedlejší výdaje účtované osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění (balné, přeprava, pojištění, provize), materiál související s poskytovanou službou. Základ daně se snižuje o slevu z ceny, poskytnutou při dodání.

Není-li úplata ze zdanitelného plnění stanovena v penězích, nebo jedná-li se o použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce, používá se pro stanovení základu daně cena obvyklá, což je cena podle zákona o oceňování majetku a je to cena bez daně z přidané hodnoty. Cena obvyklá se někdy používá i v případech, kdy je cena za zdanitelné plnění stanovena, a to například v situacích, kdy je cena sjednaná nižší než obvyklá a příjemce plnění nemá nárok na odpočet daně nebo když je cena sjednaná vyšší než obvyklá a plátce, jež uskutečnil zdanitelné plnění je povinen krátit nárok na odpočet a tato plnění jsou mezi osobami spojenými, blízkými nebo vůči zaměstnancům.

Je-li základem daně cena včetně daně, například když je základem daně cena zjištěná podle zákona o oceňování, pak je základem daně z přidané hodnoty úplata za zdanitelné plnění.

Sazba daně z přidané hodnoty v České republice je lineární a diferencovaná. Má dvě úrovně, základní sazba daně je v současnosti stanovena ve výši 20 % a snížená sazba ve výši 14 %. Pro stanovení sazby daně se zboží třídí podle Harmonizovaného systému a sazba pro služby se určuje podle Standardní klasifikace produkce, jež vytváří Český statistický úřad. U zboží a služeb, které nejsou uvedeny v přílohách zákona o dani z přidané hodnoty, se používá základní sazba. V Evropské unii je použití snížené sazby regulováno a mohou do ní být zařazeny jen zboží a služby vyjmenované ve směrnici Evropské unie nebo ty, jež získaly výjimku. Do snížené sazby se řadí zboží především z důvodů sociálních, tedy pro základní životní potřeby, kulturně sociálních, tam patří například knihy, noviny a časopisy a pro dodání staveb pro sociální bydlení. Snížená sazba u služeb se použije zejména z důvodů sociálních, což jsou sociální a zdravotní služby, péče o děti, staré a nemocné osoby, kulturně sociální služby, zde se



jedná o vstupné na kulturní a sportovní akce, činnosti umělců, sportovní služby, dále u pravidelné hromadné přepravy osob, u ubytovacích služeb, rekonstrukce a oprav staveb pro bydlení, služby spojené s poskytováním vody a s komunálním odpadem. Dále existuje celá řada výjimek.

V některých speciálních případech je stanovení základu daně a přiřazení sazby složitější. Jedná se zejména o stavby pro bydlení, nájem a finanční pronájem. U staveb pro bydlení je výjimka, kde se uplatňuje snížená sazba daně z přidané hodnoty a týká se tzv. sociálního bydlení, čímž se rozumí především rodinný dům s celkovou podlahovou plochou do 350 m<sup>2</sup>, byt s podlahovou plochou do 120 m<sup>2</sup> a bytový dům pro sociální bydlení. U rekonstrukcí a oprav staveb pro bydlení se obecně jedná o službu podléhající základní sazbě a do základu daně se zahrnuje také materiál, stroje a zařízení, jež se do stavby jako jejich součást instalují. Operativní nájem movité věci je z hlediska daně z přidané hodnoty posuzován jako služba, pronájem je předmětem daně jen pokud se jedná o soustavnou činnost. Pronájem nemovitostí je ve většině případů osvobozeným plněním bez nároku na odpočet. Za finanční pronájem je z hlediska daně z přidané hodnoty považován převod práva užívat najaté zboží či nemovitost, dle smlouvy, kde je stanovena povinnost nájemce nabytí zboží, jež je předmětem smlouvy. K převodu vlastnictví dochází po skončení nájmu. Pro výpočet daně z přidané hodnoty je finanční pronájem považován za dodání zboží nebo převod nemovitosti a použije se tedy sazba daně stanovená na předmět finančního pronájmu jako zboží.

### **1.1.3 Osvobození od daně**

Osvobození od daně z přidané hodnoty znamená, že plátce nemusí a ani nemůže uplatnit daň na výstupu, tedy při uskutečnění plnění. Osvobození se dělí na osvobození od daně bez nároku na odpočet daně a osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. U osvobozeného plnění bez nároku na odpočet se může stát, že je režim osvobození pro plátce nevýhodný. Patří sem například finanční činnosti, jako převod cenných papírů nebo obchodního podílu, poskytování úvěrů, příjem vkladů od veřejnosti, směnárenská činnost, dále pojišťovací činnosti, včetně penzijního připojištění, služby vtahující se k výchově a vzdělávání dětí a mládeže a rekvalifikaci dospělých, vymezené zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, převod pozemků s výjimkou stavebních pozemků, nájem pozemků a staveb. Převod staveb, bytů a nebytových prostor je

osvobozen, je-li uskutečňován minimálně 3 roky po kolaudaci nebo nabytí a platí to též při nabytí finančním pronájmem.

#### **1.1.4 Pravidla pro uplatnění daně z přidané hodnoty**

Výběr daně z přidané hodnoty se ve všech státech Evropské unie řídí harmonizovanými pravidly. Cílem Evropské unie je zajistit, aby daňové předpisy nebránily volnému pohybu zboží a služeb po celém jejím území. Existují proto pravidla, podle kterých se rozhoduje, ve kterém členském státě se daň z přidané hodnoty vybere. Tato pravidla stanovují místo, kde se považuje plnění za uskutečněné. Každá členská země má své vlastní zákony týkající se uplatnění daně z přidané hodnoty, ty však musí respektovat směrnice Evropské unie.

Z hlediska teritoriálního se při uplatnění daně z přidané hodnoty rozlišují tři zóny, a to tuzemsko, což je pro nás území České republiky, území Evropského společenství, které s drobnými výjimkami kopíruje území členských zemí Evropské unie a třetí země, tedy státy, které nejsou členy Evropské unie. Zahraněčí osobou je pak nazývána osoba, která na území Evropského společenství nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Pro uplatnění daně je nejdůležitější určení místa, kde se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné, tj. místo plnění. Dále se musí určit, prostřednictvím jaké osoby se daň vybere, tedy kdo bude mít povinnost daň přiznat a odvést a zda vůbec vznikla daňová povinnost a jedná se o předmět daně.

Aby se správně určil stát plnění, používají se v případě intrakomunitárních plnění, což jsou plnění, kde poskytovatel a příjemce nemají sídlo či místo výkonu ekonomické činnosti v jednom státě Evropské unie nebo je místo plnění stanoveno v jiném členském státě z jiných důvodů, dvě základní schémata uplatnění daně. Je to princip země původu, podle kterého se daň z přidané hodnoty vybírá v zemi, ze které je dodáváno zboží nebo poskytována služba a princip země spotřeby nebo určení, podle tohoto principu je daň vybírána v zemi, do které je dodáno zboží nebo poskytnuta služba. Daň je tedy v obou případech vybrána jen jednou. Aby byla daň vybrána v místě plnění, musí se stanovit osoba, jež bude mít povinnost daň odvést.

Při uplatnění principu země původu, se postupuje dle pravidel a sazeb této země. Z hlediska uplatnění je tento princip jednodušší, kvůli rozdílným sazbám daně v jednotlivých státech Evropské unie však není možné širší uplatnění a používá se především tam, kde se uskutečňuje plnění vůči konečnému spotřebiteli.

Podle principu země spotřeby, kde místem plnění je stát, do kterého plnění směřuje, se o výběru daně a o to, zda se jedná o zdanitelné plnění, rozhoduje v tomto státě. Použijí se tedy pravidla státu spotřeby i jeho daňové sazby. Princip země spotřeby má výhodu v tom, že nárok na daňový odpočet vzniká ve státě, který má právo daň vybrat a výnos daně pak nemusí být mezi státy nějakým dodatečným mechanismem přesouván. Nevýhodou ale je složitější nalezení osoby, jež bude mít povinnost daň odvést. Princip země spotřeby je administrativně náročnější a je zde též vyšší riziko daňových úniků. Při plnění mezi osobami registrovanými k dani v různých členských státech však převažuje.

Povinnost přiznat a odvést daň z přidané hodnoty u zdanitelného plnění má pouze plátce daně, takže při uplatnění principu země původu bude daň vybrána, jen pokud dodavatel zboží či poskytovatel služby je osobou registrovanou k dani a bude mít tedy povinnost přiznat a odvést daň. Při uplatnění principu země spotřeby je to složitější. Pokud je příjemce zboží nebo služby plátce daně, má zpravidla povinnost přiznat a odvést daň. Není-li příjemce plátcem daně, ale osobou povinnou k dani s osvobozením od uplatnění daně, může mu přijetím tohoto plnění za stanovených podmínek, vzniknout povinnost registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty a odvést daň. V dalších případech může vzniknout nebo vznikne povinnost přiznat a odvést daň poskytovateli nebo dodavateli s místem výkonu ekonomické činnosti v zemi původu, tedy v jiné členské zemi Evropské unie a plátce daně z jednoho členského státu se tak stane plátcem daně i v jiném členském státě.

### **1.1.5 Dodání a pořízení zboží**

Místo plnění u dodání zboží je místo, kde začíná přeprava nebo odesílání, je-li dodání zboží spojeno s jeho přepravou, místo, kde je zboží smontováno nebo instalováno, pokud je dodání zboží sjednáno s instalací nebo montáží nebo, v případě, že zboží není dodáváno s přepravou nebo montáží, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době dodání. U nemovitosti je místem uskutečnění plnění místo, kde se nemovitost nachází.

Je-li místo plnění stanoveno v jedné členské zemi, nemusí to znamenat, že se v této zemi daň vybere, protože se může jednat o osvobozené plnění s nárokem na odpočet, což znamená, že se daň vybere v jiném státě. Zdanitelným plněním za

vymezených okolností je však i pořízení zboží z jiného státu Evropské unie, kdy povinnost přiznat a odvést daň má odběratel.

Podle základního pravidla je místem plnění při dodání zboží místo, kde přeprava začíná, daň se ale nemusí v tomto státě vybrat. Pokud příjemce je osobou registrovanou k dani, použije se princip země spotřeby. Protože je ale místo plnění ve státě dodavatele, aby v tomto státě nemusela být daň vybrána, stanoví pravidlo, že se jedná o osvobozené plnění s nárokem na odpočet. Musí však být splněny podmínky, že příjemce zboží je osobou registrovanou k dani, dodání zboží je ve státě příjemce zdanitelným plněním, zboží se dodává v rámci ekonomické činnosti a byla dokončena přeprava zboží.

Pořídí-li plátce daně z přidané hodnoty zboží v jiné členské zemi, má povinnost přiznat a odvést daň, daň z tohoto plnění tak zahrne do daně na výstupu. Osvobození od daně při pořízení zboží z jiné členské země nastane jen v případě, kdy dodání tohoto zboží je od daně osvobozeno v tuzemsku nebo se jedná o osvobození při dovozu zboží. Pořídí-li plátce zboží z jiného členského státu, pak u stejného plnění má povinnost odvést daň a zároveň mu může za splnění podmínek vzniknout nárok na odpočet daně. Zařadí tedy tuto daňovou položku do daně na výstupu i do daně na vstupu.

V situaci, kdy plátce daně dodává zboží do jiné členské země osobě, která není registrovaná k dani, je místo plnění ve státě dodavatele a dodavatel má tedy povinnost přiznat a odvést daň. Kupující nemá nárok na vrácení daně, ani když zboží převezde do jiného členského státu Evropské unie. Zde se jedná o uplatnění principu země původu.

Místo zdanitelného plnění se může přesunout. Je-li příjemce osobou povinnou k dani v rámci své ekonomické činnosti, ale není plátcem, pak při pořízení zboží z jiné členské země bude daň z daného zboží odvedena ve státě dodavatele. Ve státě spotřeby je ale osoba povinná k dani, která může daň vybrat. Z tohoto důvodu si podle směrnice Evropské unie stanoví každý stát limit ceny pořizovaného zboží v rámci ekonomické činnosti, jehož překročením má pořizovatel zboží, tedy osoba povinná k dani, povinnost registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty. Po překročení limitu pak bude při pořizování zboží odvádět daň ve státě, kde má místo výkonu ekonomické činnosti. Princip země původu se zde tedy mění na princip země spotřeby, protože pořizovatel se změnil v plátce.

V České republice je tento limit pořízení zboží z jiné členské země stanoven částkou 326 000 Kč na běžný kalendářní rok. Osoba povinná k dani se dnem jeho překročení musí registrovat jako plátce a při pořízení zboží z jiné členské země má

povinnost přiznat a odvést v tuzemsku daň. Do této částky pro pořízení z jiného členského státu se sčítají nákupy ze všech zemí Evropského společenství najednou.

I v případě pořízení zboží osobou nepovinnou k dani má přesun zdanění do jiného státu své limity. Pak má povinnost odvést daň dodavatel zboží, tedy osoba registrovaná k dani v jiném členském státě. Zde se jedná o zasílání zboží osobě neregistrované k dani. Pokud plátce zašle do jednoho členského státu osobám neregistrovaným k dani zboží v hodnotě převyšující stanovený limit a to v období běžného kalendářního roku, musí se k dani v tomto členském státě zaregistrovat a odvádět zde daň podle podmínek a sazeb, které v tomto státě platí. Pokud plátce zasílá zboží osobě registrované k dani, pak se jedná o dodání zboží do jiné členské země a toto zaslání se za zásilkový prodej nepovažuje.

Existuje však řada výjimek z uvedených pravidel. Pokud je dodávané zboží předmětem spotřební daně, pravidla pro výběr daně z přidané hodnoty se přizpůsobí pravidlům pro výběr daně spotřební. Při dodávání zboží mezi daňovými sklady, kdy zboží je předmětem spotřební daně, se jedná z hlediska spotřební daně o podmíněčné osvobození. Režim daně z přidané hodnoty se tomu přizpůsobí tak, že místo plnění je v místě zahájení přepravy, ale jedná se o osvobození s nárokem na odpočet, je-li splněna podmínka, že se zboží dodává v režimu stanoveném pro spotřební daň a tato daň je v zemi pořizovatele vyrovnána. Osobě povinné k dani, která v rámci ekonomické činnosti pořídí vybrané výrobky z jiné členské země, tak vzniká ke dni pořízení zboží povinnost registrovat se k dani z přidané hodnoty a odvést daň.

Při dodání zboží konečnému spotřebiteli se používá princip země původu a podle základního pravidla je místem plnění místo dodání nebo zahájení přepravy a jde zde o zdanitelné plnění.

Jedná-li se o nemovitost, je místo zdanění vždy v místě, kde se nemovitost nachází. Podobně je tomu u zboží, kde součástí dodání zboží a úhrady za dodávku je i jeho instalace nebo montáž. Místem plnění je v tomto případě místo montáže nebo instalace, používá se princip země spotřeby. Pokud nemovitost pořizuje osoba registrovaná k dani ve státě, kde nemovitost leží, je zavázána vybrat daň. Jedná-li se o osobu povinnou k dani, která dosud plátcem není, musí se ke dni přijetí zboží s instalací nebo s montáží k dani registrovat a daň z tohoto plnění odvést. Pokud nemovitost pořizuje osoba nepovinná k dani ve státě, kde se nemovitost nachází, bude daň v tomto státě vybrána, ale povinnost odvést daň bude mít dodavatel. Ten se musí registrovat k dani z přidané hodnoty v zemi, kde nemovitost leží a odvést daň. Dodavatel se tak

stane plátcem daně podle podmínek, které platí v zemi, kde je zboží montováno nebo instalováno.

Dodání nového dopravního prostředku je v rámci plnění na výstupu evidováno zvlášť, a to proto, že na pořízení nového motorového vozidla je v řadě zemí Evropské unie uvalena daň z pořízení motorového vozidla. V České republice je této dani podobná daň silniční. Místem plnění je v tomto případě vždy země registrace vozidla, jde tu o uplatnění principu země spotřeby. Povinnost odvést daň má při pořízení nového dopravního prostředku z jiného státu nejen plátce daně, ale každý, kdo si vozidlo pořizuje. Osoba neregistrovaná k dani odvede daň svému finančnímu úřadu, jež ji vyměří, bez toho, aby se plátcem daně stala.

### **1.1.6 Dovoz a vývoz zboží**

Dovozem zboží se nazývá jen dovoz zboží ze třetích zemí na území Evropského společenství. Zde vzniká daňová povinnost při propuštění zboží do některého z celních režimů. Výběr daně je ale oddělen od platby za zboží a je spojen s dovozem zboží. Daň je vybírána pomocí celních orgánů v té členské zemi Evropské unie, kde zboží vstoupí na území Evropského společenství.

V případě, že je však zboží v celním režimu dočasného použití, tranzitu nebo aktivního zušlechťovacího styku, je místem plnění stát, ve kterém se příslušný celní režim ukončí. Jedná se tak o uplatnění principu země spotřeby. K dani je registrována osoba, pro kterou se zboží dováží a tato daň je tak součástí daně na výstupu tohoto plátce. Protože je celním deklarantem plátce daně, nevybírá ji celní orgán. V ostatních případech daň vybere celní orgán a zaplatí ji pořizovatel. Tím je také případ dovozu zboží do základního celního režimu, který se nazývá režimem volného oběhu.

U zboží z dovozu se osvobození od daně z přidané hodnoty neshoduje s osvobozením u zdanitelného plnění. Uplatnit osvobození bez nároku na odpočet je možné při dovozu zboží v osobních zavazadlech cestujících pro osobní spotřebu, kdy při letecké dopravě je určen limit na hodnotu dováženého zboží, dále při dovozu drobných zásilek zboží fyzickými osobami a v případě, že by dodání dováženého zboží bylo v tuzemsku osvobozeným plněním bez nároku na odpočet. Základ daně při dovozu zboží tvoří základ pro vyměření cla, clo, vedlejší výdaje vztahující se k dopravě z hranice státu do místa prvního určení a spotřební a energetická daň pokud jim zboží podléhá.

Vývozem zboží se nazývá propuštění zboží do celního režimu vývoz. I u vývozu je mechanismus daně z přidané hodnoty spjat s celními režimy. Při vývozu zboží se daň z přidané hodnoty nevybírání, čímž se vývoz podporuje. Pokud přepravu provádí vývozce zboží nebo osoba jím zmocněná, jedná se o osvobozené plnění s nárokem na odpočet. Osvobození od daně z přidané hodnoty se netýká potravin pro vlastní potřebu a přepravy pohonných hmot. Plátce má nárok na osvobození až ve chvíli, kdy zboží opustilo prostor Evropského společenství a může tuto skutečnost prokázat potvrzením celního úřadu na celním prohlášení.

### **1.1.7 Poskytování služeb**

Při stanovení místa plnění u poskytované služby záleží na tom, kdo je jejím příjemcem. Pokud je příjemce služby osoba povinná k dani, místo plnění je ve státě místa podnikání tohoto příjemce. Daň se tak vybírá podle principu země spotřeby. Je-li příjemce plátce daně, zahrne daň do daně na výstupu a odvede ji. Pokud příjemce služby plátce není, má povinnost se ke dni přijetí služby k dani registrovat a daň přiznat a odvést.

Je-li příjemce služby osoba nepovinná k dani, místo plnění je ve státě místa podnikání poskytovatele služby, který má povinnost daň z tohoto zdanitelného plnění odvést. Tady se používá princip země původu.

Také u poskytování služeb existuje mnoho výjimek ze základního pravidla. U některých závisí jen na typu poskytované služby. Služby související s nemovitostí mají místo plnění v zemi, kde nemovitost leží. Plátce z jiného členského státu, který službu poskytuje, je tak povinen přiznat a odvést daň ve státě, kde se nachází nemovitost a zpravidla se zde musí k dani registrovat. Také služby zábavní a vzdělávací stejně jako služby stravovací mají místo plnění v místě, kde se akce koná. U přepravních služeb je určení místa plnění složitější. Když se jedná o přepravu osob, místem plnění je místo, kde se přepravuje. Pokud jde o přepravu osob mezi členskými státy, tak ta je od daně osvobozena s nárokem na odpočet a nebude se tedy vybírat. Jedná-li se o přepravu zboží poskytovanou osobě povinné k dani, postupuje se dle základního pravidla. Poskytuje-li se přeprava zboží mezi členskými státy osobě nepovinné k dani, je místo plnění ve státě, kde přeprava začíná. Přeprava zboží při dovozu či vývozu je od daně osvobozena s nárokem na odpočet.

Při poskytnutí služby zahraniční osobě, tedy osobě, která nemá místo výkonu ekonomické činnosti nebo místo pobytu či sídlo na území Evropského společenství, jedná-li se o osobu povinnou k dani, použije se základní pravidlo pro určení místa plnění u služeb. Některé služby, které jsou poskytovány zahraniční osobě nepovinné k dani, mají podle zvláštního pravidla také místo plnění v zemi, kde má příjemce místo pobytu či sídlo. Jde například o převody autorských práv, reklamní, poradenské, telekomunikační služby, elektronicky poskytované služby atd.

U poskytnutí služeb ze třetích zemí je zpravidla uplatňována daň na výstupu. Je-li služba poskytnuta zahraniční osobou povinnou k dani osobě povinné k dani v členském státě Evropského společenství, je místo plnění v zemi místa podnikání příjemce. Ten má zde povinnost daň přiznat a odvést a pokud není osobou registrovanou k dani, musí se registrovat. Je-li služba poskytnuta zahraniční osobou osobě nepovinné k dani, většinou je místo plnění mimo Evropské společenství a daň se zde nevybírání.

### **1.1.8 Vrácení daně**

Nárok na vrácení daně z přidané hodnoty vzniká v některých přesně stanovených případech a to nejčastěji osobám neregistrovaným k dani, například diplomatům nebo v rámci zahraniční pomoci. Také fyzická osoba ze třetí země má při vývozu zboží neobchodního charakteru, mimo alkoholu, tabákových výrobků, pohonných hmot a potravin, nárok na vrácení daně, převyšeli-li cena za nákup v České republice stanovenou částku 3000 Kč.

Nárok na vrácení daně také může nastat u zdanitelných plnění s místem plnění v jiné členské zemi, pokud plnění použil plátce daně v rámci své ekonomické činnosti. Za přesně stanovených podmínek může plátce požádat o návrat daně stát, kde byla daň vybrána, což nahrazuje nárok na odpočet, který by musel zaplatit stát plátce, přestože daň byla inkasována v jiném státě.

## **1.2 Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice**

V České republice byla daň z přidané hodnoty zavedena v roce 1993 se základní sazbou 23% a se sníženou sazbou 5%. Po zavedení daně, tedy během období transformace, se sazby daně měnily poměrně rychle. Měnily se také druhy zboží a



služeb, na které byla aplikována snížená sazba, protože zpočátku nebyly stanoveny v souladu s ustanovením Šesté směrnice o DPH (77/388/EEC). Od 1. května 2004, kdy se Česká republika stala členem Evropské unie a kdy vstoupil v platnost nový zákon o DPH, ale musela být česká daň z přidané hodnoty s Šestou směrnicí harmonizována.

Pro Českou republiku platí několik odchylek, které jsou uvedeny ve směrnici č. 2006/112/ES. Je zde stanovena možnost osvobození od daně osob povinných k dani, jejichž roční obrat činí nejvýše ekvivalent 35 000 EUR v národní měně. Další výjimkou je, že mezinárodní přeprava osob je od DPH osvobozena, pokud stejné osvobození bude uplatňováno i v některé jiné členské zemi a sníženou sazbu daně je možné uplatnit při provádění stavebních prací, jež se týkají staveb určených pro bydlení, s výjimkou stavebních materiálů.

V průběhu let je patrná snaha o snížení základní sazby a zvýšení sazby snížené, tedy o sblížení sazeb, jak je vidět z následující tabulky:

**Tabulka 1: Historie daňových sazeb v ČR**

<b>OBDOBÍ:</b>	<b>ZÁKLADNÍ SAZBA</b>	<b>SNÍŽENÁ SAZBA</b>
<b>1. 1. 1993 - 31. 12. 1994</b>	23%	5%
<b>1. 1. 1995 - 30. 4. 2004</b>	22%	5%
<b>1. 5. 2004 - 31. 12. 2007</b>	19%	5%
<b>1. 1. 2008 - 31. 12. 2009</b>	19%	9%
<b>1. 1. 2010 – 31. 12. 2011</b>	20%	10%
<b>1. 1. 2012 – současnost</b>	20%	14%

V současné době se připravují změny sazeb a to tak, že od 1. 1. 2012 by snížená sazba měla být ve výši 14 % a základní 20 %, od 1. 1. 2013 by pak mělo dojít ke sjednocení sazeb na 17,5 % a to bez jakýchkoli výjimek.

Snížená sazba DPH se v České republice uplatňuje zejména na potraviny včetně nápojů (mimo alkoholických), zvířata a krmivo pro zvířata, rostliny, farmaceutické výrobky, zdravotnické prostředky, zboží pro osobní používání nemocnými ke zmírnění následků nemocí, knihy, noviny, časopisy, dětské pleny, dětské sedačky do automobilů, palivové dřevo, úpravu a rozvod vody, odpadních vod, sběr a přepravu komunálního

odpadu, hromadnou dopravu cestujících, ubytovací služby, zdravotní a sociální péči, vstupy na kulturní a sportovní události, stavební a montážní práce na stavbách určených pro bydlení atd.

Mezi osvobozená plnění bez nároku na odpočet patří finanční a pojišťovací činnosti, rozhlasové a televizní vysílání, výchova a vzdělávání, vymezené zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, převod a nájem pozemků staveb, bytů a nebytových prostor, poštovní služby, provozování loterií a jiných podobných her, atd.

### **1.3 Novela zákona o DPH od 1. 4. 2011**

S účinností od 1. 4. 2011 vstoupil v platnost zákon č. 47/2011 Sb., který mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tato novela má za cíl včlenit do právního řádu ČR směrnice Rady EU v oblasti DPH, jež vstoupily v platnost v roce 2011 a týkají se daňových úniků spojených s dovozem zboží, místa plnění při poskytování služeb a ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH.

Nově je také zavedeno opatření proti daňovým únikům přenesením daňové povinnosti a ručení za daň na příjemce plnění a dále možnost opravy výše daně u pohledávek dlužníků v insolvenčním řízení. Tyto změny umožňovaly již platné směrnice a nařízení Rady EU, ale v České Republice nebyly až doposud využity.

#### **1.3.1. Přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění §92a-92e**

Článek 199 Směrnice o DPH umožňuje členským zemím stanovit, že u určitých plnění má povinnost přiznat a zaplatit daň osoba povinná k dani, pro kterou se zdanitelné plnění v tuzemsku uskutečnilo, tedy odběratel. Jedná se tedy o přenesení povinnosti plátce, který je poskytovatelem plnění, přiznat a zaplatit daň na výstupu za zdanitelné plnění uskutečněné v tuzemsku na plátce, který toto zdanitelné plnění přijal. Tento režim se použije jen pokud je příjemce plnění plátcem. Poskytovatel plnění poskytne plnění za úplatu bez daně a příjemce plnění daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění přizná a zaplatí. Poskytovatel plnění je povinen nejpozději do 15 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění vydat daňový doklad, kde nebude uvedena výše daně ale sdělení, že vyšší daně je povinen doplnit a přiznat příjemce plnění. Ten je také

odpovědný za správnost vypočtené daně. Poté je příjemce plnění oprávněn k odpočtu daně na vstupu.

Režim přenesení daňové povinnosti se podle novely používá při dodání zlata (mimo dodání zlata České národní bance), šrotu a odpadu, včetně jeho zpracování a při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů. Od 1. ledna 2012 bude tento režim platit také při poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

Dodavatel i odběratel musí, kvůli odlišnosti od obecného fungování stávajícího systému DPH, vést evidenci pro daňové účely, kde uvede daňové identifikační číslo obchodního partnera, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění. Výpis z evidence pro daňové účely musí poskytovatel i příjemce plnění předložit správci daně zároveň s daňovým přiznáním.

Nepostupuje-li poskytovatel plnění podle režimu přenesení daňové povinnosti, uplatní-li daň na výstupu a uvede na daňovém dokladu výši daně, pak příjemce plnění nemá nárok na odpočet daně. Příjemce má nárok na odpočet od okamžiku, kdy nastaly skutečnosti, podle kterých má povinnost tuto daň přiznat.

### **1.3.2. Změny v uplatňování nároku na odpočet daně**

Změny v oblasti uplatnění nároku na odpočet se odvíjejí od zásad uvedených ve směrnici 2009/162/EU a dále od zásad vyplývajících ze stávající judikatury Soudního dvora EU. Tyto postupy musí platit ve všech členských státech. Další změny, které novela přináší jsou pro členské země volitelné a mají přinést zjednodušení při uplatňování těchto postupů v praxi a dále se také zavedla opatření, odpovídající zásadě neutrality zatížení plátců daně.

Mezi nejvýznamnější věcné změny patří ustanovení, že nárok na odpočet daně vzniká pouze u daně, jež byla stanovena v souladu se zákonem o DPH. To znamená, že již není možné uplatnit nárok na odpočet nesprávně stanovené daně, což se samozřejmě týká i nesprávné výše sazby daně. Podle pravidla pro určení výše nároku na odpočet daně si plátce, v případě, že je na dokladu uvedena částka daně vyšší, než jaká měla být uplatněna, uplatní nárok na odpočet daně jen do výše, která měla být uplatněna. Pokud je ale na daňovém dokladu uvedená částka daně nižší, než stanoví zákon, plátce je oprávněn k odpočtu daně jen do výše odpovídající výši daně uvedené na dokladu.

Možnost uplatnit nárok na odpočet se posunula až na zdaňovací období, ve kterém jsou splněny podmínky stanovené § 73 odst.1. Jedná-li se o tuzemské zdanitelné

plnění, kdy poskytovatel plnění uplatnil daň podle zákona o DPH, může si plátce uplatnit nárok na odpočet nejdříve za zdaňovací období, ve kterém obdrží příslušný daňový doklad. Pokud na dokladu nejsou uvedeny všechny náležitosti dle zákona, je zde stále možnost prokázat nárok na odpočet jiným způsobem, podle daňového řádu, nejedná-li se ale o chybějící DIČ příjemce či poskytovatele plnění, v případě, že zákon stanoví DIČ na dokladu uvádět. Pokud neúplné údaje znemožňují výpočet daně, chybí například základ daně nebo celková částka s daní na zjednodušeném daňovém dokladu, také není možno prokazovat nárok na odpočet jiným způsobem.

Jedná-li se o zdanitelné plnění, u něhož je osobou povinnou přiznat daň příjemce plnění, není pro uplatnění nároku na odpočet nezbytné držení daňového dokladu. Nutnou podmínkou je přiznání příslušné daně plátcem. Nemá-li plátce daňový doklad, může prokázat nárok jiným způsobem dle daňového řádu. Toto se týká přijatých plnění, kde se uplatňuje tzv. reverse charge princip (princip přenesení daňové povinnosti).

Co se týká dílčích změn, podstatnější je změna nároku na odpočet daně u plnění v případě poskytnutí dárků malé hodnoty nebo obchodních vzorků, jež jsou předmětem daně. Dříve bylo možno uplatnit plný nárok na odpočet daně, nově se nárok určí podle obecně platných principů, tedy v souvislosti s uskutečňovanými plněními. Plátce musí zvážit, pro jaké účely vzorky či dárky malé hodnoty poskytuje a posoudit míru souvislosti přijatých plnění s ekonomickou činností a uskutečněnými plněními. Pokud plátce například poskytne bezplatný vzorek v souvislosti se svou ekonomickou činností, při níž uskutečňuje jak zdanitelná plnění, tak i plnění osvobozená bez nároku na odpočet, je povinen u příslušných přijatých plnění nárok na odpočet krátit.

Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně je 3 roky a počíná zdaňovacím obdobím následujícím po zdaňovacím období vzniku nároku na odpočet.

Další změny se vztahují k možnosti opravy odpočtu daně. To je nyní možné pouze v případě opravy základu daně a výše daně podle § 42. Vzhledem ke změnám v základních pravidlech, podle kterých již nebude možné uplatnit nárok na odpočet daně v případě, že daň byla chybně uplatněna, novela vypustila všechna ustanovení řešící opravy nároku na odpočet daně z důvodu chybně uplatněné výše daně. Co se týká období, ve kterém plátce musí opravit uplatněný nárok na odpočet daně při opravě základu daně a daně, která sníží odpočet daně, to se odvíjí od okamžiku, kdy se plátce dozvěděl o okolnostech rozhodných pro danou opravu.

Novela také přináší podrobnější prováděcí pravidla pro uplatňování nároku na odpočet daně, když je plnění použito částečně pro uskutečňování ekonomických

činností plátce a částečně pro účely s nimi nesouvisejícími. Nárok na odpočet daně se může uplatnit dvěma odlišnými způsoby a to přímo v poměrné výši nebo v plné výši a použití pro účely, které nesouvisejí s ekonomickou činností průběžně zdaňovat, avšak tento postup již nelze použít u dlouhodobého majetku (tedy v krácené výši).

Pro určení výše odpočtu daně v poměrné výši musí plátce zohlednit podíl, ve kterém použil dané přijaté zdanitelné plnění pro svou ekonomickou činnost. Tento podíl vyjadřuje poměrný koeficient, jež je stanovený jako procentní podíl. Metodu pro stanovení podílu, ve kterém je dané přijaté zdanitelné plnění použito pro ekonomickou činnost, si může zvolit plátce. Záznamy sloužící pro výpočet tohoto podílu musí vést plátce v evidenci pro účely daně podle § 100. Nezná-li ještě plátce v okamžiku uplatnění odpočtu daně skutečný podíl použití daného přijatého plnění, stanoví podíl kvalifikovaným odhadem. Poté, pokud se na konci příslušného roku poměrný koeficient vypočtený podle skutečného podílu použití liší od poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů, opraví výši uplatněného odpočtu. Tuto opravu je plátce povinen provést, pokud je skutečný podíl použití pro ekonomickou činnost plátce nižší než odhad, je-li vyšší, plátce může opravu provést.

Co se týká nároku na odpočet daně v krácené výši, nově se vyjadřuje hodnota koeficientu jako procentní podíl. Další změna je u dlouhodobého majetku. Když plátce před jeho pořízením uplatnil odpočet daně ze záloh v předchozích kalendářních rocích, musí dorovnat vzniklý rozdíl ve výši nároku, který vyplývá z rozdílné výše koeficientů v příslušných obdobích, kdy nárok uplatňoval. Rozdíl v nároku zahrne do celkové částky vypořádání odpočtu daně za ten kalendářní rok, kdy je po uskutečnění plnění oprávněn nárok na dopočet daně uplatnit.

Pro změny v nároku na odpočet daně kvůli změnám v použití daného obchodního majetku zavádí zákon o DPH dva korekční mechanismy, a to vyrovnání odpočtu daně u jiného než dlouhodobého obchodního majetku a úpravu dopočtu daně u majetku dlouhodobého. U majetku krátkodobého charakteru se tedy pro změny v nároku na odpočet daně zavádí nový korekční mechanismus. Jedná se o případy, kdy plátce poté, co uplatnil nárok, tento majetek použije v rámci svých ekonomických činností pro jiné účely, než jaké původně zohledňoval. Tento korekční mechanismus se může využít po dobu tříleté lhůty, jež je stanovena pro uplatnění odpočtu daně. Částka vyrovnání se vypočítá jako rozdíl mezi výší nároku na dopočet daně v době použití majetku a výší původně uplatněného odpočtu daně. Je-li vypočtená částka záporná a skutečný nárok na odpočet daně je tedy nižší, je plátce povinen provést vyrovnání. Je-li vypočtená částka

kladná, plátce vyrovnání odpočtu daně může provést. Vyrovnání se provádí jednorázově za zdaňovací období, kdy příslušný majetek použil poprvé nebo spotřeboval.

Úprava odpočtu daně při změnách v použití dlouhodobého majetku se provádí, jestliže v nějakém z následujících kalendářních roků po uplatnění nároku dojde ke změně výše tohoto nároku z důvodu změny rozsahu použití pro účely, jež zakládají nárok na odpočet daně. Novela rozšiřuje úpravu odpočtu též na případy změn v použití dlouhodobého majetku z části pro ekonomickou činnost plátce a z části pro jiné účely. U pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor se lhůta pro úpravu odpočtu daně prodloužila na 10 let, u ostatního dlouhodobého majetku, kam spadá také technické zhodnocení, je lhůta 5 let a počítá se od kalendářního roku, kdy byl dlouhodobý majetek pořízen. Nový způsob výpočtu výše úpravy odpočtu daně vychází z toho, že se provádí roční úprava odpočtu daně jen ve výši jedné pětiny, případně jedné desetiny, daného rozdílu v nároku na odpočet a částka úpravy odpočtu daně zohledňuje, zda byl majetek pro změněné účely používán jen část příslušného kalendářního roku. Jedná-li se o dodání zboží, převod nemovitosti či poskytnutí služby ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně, ve výpočtu se zohlední počet roků, které zbývají do konce této lhůty. Výpočet stále vychází z ukazatele nároku na odpočet daně, což je procentní podíl. Pokud má plátce nárok na odpočet daně v plné výši, je ukazatel 100%, pokud nárok nemá, je ukazatel nároku na odpočet daně 0%. Pokud má plátce nárok na částečný odpočet, ukazatel odpovídá výši koeficientu poměrného nebo vypořádacího, případně součinu obou těchto koeficientů, když má plátce souběžný nárok na odpočet daně v krácené výši i v poměrné výši. Úprava odpočtu daně se provede jen tehdy, je-li rozdíl mezi ukazateli nároku na odpočet vyšší než 10 procentních bodů.

Při registraci a zrušení registrace dlouhodobého majetku se nově výpočet částky nároku na odpočet daně řídí podle pravidel pro úpravu odpočtu daně.

Dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností má při použití z části pro účely s nárokem na odpočet daně a z části pro účely bez nároku na odpočet specifická pravidla pro uplatňování odpočtu daně na vstupu a uplatňování daně na výstupu. Pro účely DPH se dlouhodobým majetkem rozumí hmotný majetek se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč, odpisovaný nehmotný majetek se vstupní cenou vyšší než 60 000 Kč a pozemky, které nejsou zbožím, za podmínky, že tento majetek je obchodním majetkem plátce a tedy slouží nebo je určen k uskutečňování jeho ekonomických činností. Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností se rozumí dlouhodobý majetek, který plátce postavil, vyrobil nebo jinak vytvořil v rámci svých ekonomických činností.

Za majetek vytvořený vlastní činností se tedy považuje majetek, který vytvořil plátce nově v tom smyslu, že tento vytvořený majetek vykazuje jiné charakteristické znaky než přijatá plnění, z nichž byl vytvořen. Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností je například technické zhodnocení hmotného i nehmotného majetku, vytvořil-li je plátce v rámci svých ekonomických činností nebo dlouhodobý majetek, jenž byl vytvořen pomocí dílčích subdodávek, pokud tyto subdodávky vykazují jiné charakteristické znaky než výsledný dlouhodobý majetek. Dlouhodobým majetkem vytvořeným vlastní činností ale není dlouhodobý majetek, který si nechal plátce vytvořit, postavit nebo vyrobit jinou osobou a na jehož vytváření se nepodílel, nebo majetek, jenž plátce nabyt koupí nebo vkladem od jiné osoby.

Když plátce uplatňuje daň u dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, a ten se bude používat pro účely, z nichž vyplývá nárok na odpočet daně v částečné výši, řídí se následujícími pravidly: ze vstupů, tedy z přijatých zdanitelných plnění, použitých pro vytvoření tohoto majetku, si může uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši. Uvedení do stavu způsobilého užívání je zdanitelným plněním dodání zboží nebo převodu nemovitosti a plátce musí toto zdanitelné plnění přiznat ve zdaňovacím období, kdy k uvedení do stavu způsobilého k užívání došlo a ve stejném období je plátce oprávněn uplatnit si z tohoto plnění nárok na odpočet daně, jehož výše se odvíjí od účelu použití tohoto majetku podle obecně platných principů. Plátce si tedy vlastně vytvořený dlouhodobý majetek po uvedení do stavu způsobilého užívání sám dodá a tím se odstraní případný negativní dopad různých výší koeficientů v období, kdy majetek vytvářel. Změny v použití tohoto dlouhodobého majetku a případné změny v rozsahu jeho použití pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, se již řeší pouze pomocí úpravy daně na vstupu a nikoli na straně daně na výstupu. Tato nová pravidla se nevztahují na jiné případy vytváření majetku vlastní činností. Majetek, který plátce používá pro účely bez nároku na odpočet daně, tedy pro účely nesouvisejícími s jeho ekonomickými činnostmi nebo pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet, nezakládá nárok na odpočet daně ze vstupů a nevznikne tak fikce převodu nemovitosti či dodání zboží. Tato fikce nevznikne ani u majetku, jež plátce používá pouze pro účely s nárokem na odpočet daně a je oprávněn uplatnit ze všech vstupů plný nárok na odpočet daně.

### 1.3.3 Změny při opravě základu daně a výše daně

Plátce má povinnost provedení opravy základu daně a výše daně v případech stanovených v § 42 zákona o DPH, kdy k těmto změnám došlo na základě dodavatelsko-odběratelských vztahů nebo vyplývajících z mechanismu DPH.

Oprava základu daně a výše daně je samostatným zdanitelným plněním a jeho uskutečnění je vázáno na období, kdy byla oprava provedena. Za uskutečněné se toto zdanitelné plnění považuje nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, kdy plátce opravou základu daně a výše daně zvýšil daň na výstupu nebo svou daňovou povinnost, tedy, kdy nastaly skutečnosti, jejichž důsledkem byla oprava, nebo kdy plátce opravou základu daně a výše daně snížil daň na výstupu nebo svou daňovou povinnost a osoba, jež poskytla úplatu nebo se pro ni uskutečnilo původní plnění, obdržela opravný daňový doklad. Plátce je povinen vystavit opravný daňový doklad, jestliže byl povinen vystavit daňový doklad k původnímu zdanitelnému plnění. Tento opravný doklad musí vystavit do 15 dnů ode dne, kdy nastaly skutečnosti vedoucí k opravě základu daně a výše daně.

Pokud plátce uplatnil a chybně přiznal daň a zvýšil tak daň na výstupu nebo svou daňovou povinnost, může provést opravu základu daně a výše daně podle § 43 zákona o DPH. Pokud plátce uplatnil a chybně přiznal daň a snížil tím daň na výstupu nebo svou daňovou povinnosti, je povinen provést opravu a bude postupovat podle § 141 Daňového řádu. Opravu výše daně lze provést nejdříve k datu, kdy příjemce plnění obdrží opravný daňový doklad, nebo kdy byla v evidenci pro daňové účely oprava provedena. Plátce je povinen vystavit opravný daňový doklad, jestliže byl povinen vystavit daňový doklad nebo daňový doklad vystavil. Neměl-li tuto povinnost nebo daňový doklad nevystavil, provede pouze opravu v daňové evidenci.

Náležitosti opravného daňového dokladu o opravě základu daně a výše daně odpovídají původnímu daňovému dokladu, musí zde být uvedeno evidenční číslo a navíc se uvede důvod opravy, rozdíl mezi původním a opraveným základem daně, rozdíl mezi původní a opravenou daní a rozdíl mezi původní a opravenou úplatou. Pokud se opravný daňový doklad týká poskytování předplacených telekomunikačních služeb, řídí se původními údaji platnými před 1. 4. 2011.



### **1.3.4. Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení**

Plátce, dodavatel má nárok na opravu výše daně na výstupu, tedy o vrácení odvedené daně z přidané hodnoty z uskutečněného zdanitelného plnění, pokud mu plátce, odběratel nezaplatil za dodané zboží nebo poskytnutou službu a proti dlužníkovi bylo insolvenčním soudem zahájeno a je vedeno insolvenční řízení. Plátcí vzniká pohledávka dnem uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud věřitel opravu výše daně provede, má dlužník povinnost vrátit původně uplatněný nárok na odpočet daně a snížit svou daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění a to ve zdaňovacím období, kdy byly splněny podmínky pro možnou opravu.

Opravu výše daně lze provést jen u pohledávek věřitele, kterému vznikla při uskutečnění zdanitelného plnění povinnost přiznat a zaplatit daň a jehož pohledávky, které z těchto plnění vznikly nejpozději 6 měsíců před soudním rozhodnutím o úpadku dlužníka, doposud nezanikly. Možnost opravy výše daně se týká i pohledávek vzniklých před 1. 4. 2011, jestliže splňují zákonem stanovené podmínky.

Provedení opravy je možné za současného splnění následujících podmínek: věřiteli vznikla při uskutečnění zdanitelného plnění povinnost přiznat a zaplatit daň; proti dlužníkovi je vedeno insolvenční řízení a soud rozhodl o způsobu řešení úpadku; pohledávka vznikla nejpozději 6 měsíců před soudním rozhodnutím o úpadku a dosud nezanikla; věřitel přihlásil nejpozději ve lhůtě stanovené soudním rozhodnutím o dlužníkově úpadku tuto pohledávku a ta byla zjištěna a přihlíží se k ní v insolvenčním řízení; věřitel dlužníkovi doručil opravný daňový doklad; věřitel a dlužník nesmí být osobami kapitálově spojenými, osobami blízkými nebo osobami, jež společně podnikají. Jsou-li všechny tyto podmínky splněny současně, věřitel může z uvedeného plnění snížit daň na výstupu.

Opravu výše daně nelze provést, jestliže od konce zdaňovacího období, kdy se původní zdanitelné plnění uskutečnilo, uběhly více než 3 roky, nebo jestliže dlužník přestal být plátcem.

Pokud věřitel provedl u pohledávky opravu výše daně a ta je poté plně nebo částečně uhrazena, věřitel je povinen přiznat a zaplatit z přijaté úplaty daň ke dni, kdy došlo k plnému či částečnému uspokojení pohledávky, Věřitel musí dlužníkovi doručit daňový doklad, který musí vystavit do 15 dnů od přijetí úplaty. Dlužník může uplatnit

odpočet daně, kterou věřitel zaplatil, nejdříve ve zdaňovacím období, kdy obdržel daňový doklad.

Pokud věřitel pohledávku, u které provedl opravu výše daně postoupí, má povinnost zvýšit daň na výstupu o částku, v jejíž výši byla provedena oprava, případně sníženou o zaplacenou daň, a to k datu, kdy k postoupení pohledávky došlo. Věřitel má povinnost doručit dlužníkovi písemné oznámení, že došlo k postoupení pohledávky. V tomto oznámení musí uvést i číslo daňového dokladu. Dlužník pak může uplatnit odpočet daně, kterou věřitel zaplatil, a to nejdříve ve zdaňovacím období, kdy obdržel oznámení o postoupení pohledávky.

Pokud věřitel zruší svou registraci, má povinnost zvýšit daň na výstupu o částku ve výši opravy, kterou provedl, případně sníženou o zaplacenou daň, a to v daňovém přiznání posledního zdaňovacího období před zrušením registrace. Věřitel musí doručit písemné oznámení, že zrušil registraci, všem dlužníkům, jímž doručil daňový doklad. V tomto oznámení musí uvést i číslo daňového dokladu. Dlužník pak může uplatnit odpočet daně, kterou věřitel zaplatil, nejdříve ve zdaňovacím období, kdy obdržel oznámení o zrušení registrace věřitele.

Opravy výše daně jsou považovány za samostatná zdanitelná plnění, která se uskutečňují nejpozději k poslednímu dni zdaňovacího období, kdy dlužník obdržel opravný daňový doklad nebo oznámení. Pokud zanikne věřitel s právním nástupcem, opravu výše daně může provést jeho právní nástupce.

### **1.3.5. Osvobození při dovozu zboží § 71 zákona o DPH**

Pokud je dodání zboží v tuzemsku v každém případě osvobozeno od DPH, je od daně osvobozen i dovoz tohoto zboží.

Pokud je dovážené zboží osvobozeno od cla podle nařízení Rady 1186/2009, je dovoz zboží osvobozen od DPH. Do tohoto osvobozeného dováženého zboží patří zásilky zboží neobchodní povahy mezi soukromými osobami (v případě dovozu kávy nebo čaje je pro osvobození od daně množstevní omezení), osobní majetek fyzických osob, které se stěhují do tuzemska ze zahraničí, osobní majetek fyzických osob, jenž byl dovezen při příležitosti sňatku, nebo byl nabyt děděním, studijní potřeby, výbava a vybavení domácností studentů nebo žáků, přemístění obchodního majetku a ostatního zařízení dováženého při přemístění činnosti podniku do Společenství ze třetí země, léčivé látky, léčivé přípravky, laboratorní zvířata a biologické nebo chemické látky

určené k výzkumu, léčebné látky lidského původu a činidla k určení krevní skupiny a tkání, referenční látky pro kontrolu jakosti léčivých přípravků a farmaceutické výrobky používané při mezinárodních sportovních událostech. Dále sem patří zboží, které je určeno charitativním nebo dobročinným subjektům, dovoz v rámci mezinárodních vztahů, jako jsou čestná vyznamenání, ceny nebo dary v rámci mezinárodních vztahů, zboží dovážené pro podporu obchodní činnosti, jako vzorky, tiskoviny nebo reklamní materiál, zboží dovážené ke zkouškám, analýzám nebo pokusům a různý dovoz, kam spadají například různé dokumenty a zboží, turistický propagační materiál, materiál k upevnění a ochraně zboží při přepravě, pohonné hmoty nacházející se v silničních motorových vozidlech atd.

Podle směrnice 2009/132/ES je dále při dovozu osvobozeno od daně zboží nepatrné hodnoty, které není osvobozeno od cla. Osvobozen je dovoz zboží, jehož úhrnná hodnota nesmí přesáhnout 22 EUR a nepatří sem alkoholické nápoje, parfémů, toaletní vody, tabáky a tabákové výrobky.

Dovoz zboží, jež je propuštěno do režimu volného oběhu, je možné osvobodit od daně za níže uvedených podmínek. Musí se jednat o dodání zboží do jiné členské země plátcem osobě k dani registrované v jiné členské zemi a za podmínky, že toto zboží je odesláno či přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem a nebo zmocněnou třetí osobou, kde výjimkou je dodání zboží osobě, pro níž pořízení zboží v jiné členské zemi není předmětem daně. Je-li přemístěn obchodní majetek plátce z tuzemska do jiné členské země pro účely ekonomické činnosti tohoto plátce v této jiné členské zemi, je toto přemístění také osvobozeno od daně.

Plátce je povinen v okamžiku, kdy je zboží propuštěno do volného oběhu poskytnout celnímu orgánu své daňové identifikační číslo, případně daňové identifikační číslo patřící jeho daňovému zástupci, daňové identifikační číslo osoby, jíž je zboží odesláno či přepraveno a která je registrovaná k dani v jiném členském státě, své daňové identifikační číslo, jež mu bylo přiděleno v tomto jiném členském státě pro daňové účely a podklady, které dokazují, že dovezené zboží je přímo určeno k přepravě nebo odeslání do jiného členského státu. Plátce musí k příslušnému celnímu prohlášení předložit přílohou podklady, jež prokazují dodání zboží do jiné členské země a jež vlastnil ještě před uskutečněním dodání zboží. Dovoz zboží osvobozený od daně musí plátce uvést v daňovém přiznání za zdaňovací období, kdy bylo zboží propuštěno do tohoto režimu.

Nejsou-li splněny všechny podmínky nezbytné pro osvobození od daně, má plátce povinnost za zdaňovací období, kdy bylo zboží propuštěno do režimu volného oběhu, přiznat daň. Pokud jsou porušeny podmínky pro dovoz zboží osvobozený od daně, správcem daně je příslušný finanční úřad.

#### **1.4 Novela zákona o DPH od 1. 1. 2012 a od 1. 1. 2013**

Zákon č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony vstupuje v platnost od 1. 1. 2012. Nejvýznamnější změny které novela zákona č. 235/2004 Sb. přináší se týkají sazeb DPH. S účinností od 1.1.2012 se zvyšuje snížená sazba daně z 10 % na 14 % a s účinností od 1.1. 2013 se sloučí základní a snížená sazba a nová sazba daně bude ve výši 17,5 %. V souvislosti s těmito změnami se také mění všechna ustanovení, která sazby upravují. Od 1. ledna 2013 se také ruší všechna ustanovení určující zařazení zboží či služby do základní nebo snížené sazby a přílohy č. 1 a 2.

Další novinkou je zahrnutí technického zhodnocení do dlouhodobého obchodního majetku a to s účinností od 1. ledna 2012. Lhůta pro úpravu odpočtu daně u technického zhodnocení staveb, bytů a nebytových prostor je stanovena na 10 let. Částka úpravy odpočtu daně u technického zhodnocení staveb, bytů a nebytových prostor se vypočte ve výši jedné desetiny ze součinu částky daně na vstupu a rozdílu mezi ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, v němž se úprava odpočtu daně provádí a ukazatelem nároku na odpočet daně ke kalendářnímu roku, kdy byl původní odpočet uplatněn nebo kalendářnímu roku, kdy byl majetek pořízen, neměli plátce nárok na odpočet.

Novela dále přináší změny, které se týkají opravy základu a výše daně a použití kurzu devizového trhu pro přepočtení cizí měny na českou. Také se upravily náležitosti opravného daňového dokladu.

K § 73 odst. 1 o podmínkách, které musí plátce splnit při uplatnění nároku na odpočet daně byl přidán nový bod e), týkající se uvedení do stavu, který je způsobilý k užívání dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, kdy plátce musí daň přiznat a mít daňový doklad, případně prokázat nárok jiným způsobem. V odstavci 5 byla zrušena druhá věta, která říkala, že není možné prokázat nárok na odpočet jiným způsobem, pokud na dokladu chybí náležitosti, jež jsou rozhodné pro výpočet daně nebo

chybí daňové identifikační číslo. Nově tedy bude možné prokázat jiným způsobem všechny chybějící náležitosti daňového dokladu.

Dále byl upraven způsob výpočtu odpočtu daně v poměrné výši po skončení kalendářního roku. Upřesněno bylo také vyrovnání odpočtu daně, které se nyní týká jen obchodního majetku, s výjimkou dlouhodobého majetku, před jeho použitím. Přidán byl odstavec definující použití pro jiné účely.

K úpravě odpočtu daně u dlouhodobého majetku byl, kromě přidání technického zhodnocení a drobných změn týkajících se používání majetku pro změněné účely, přidán nový § 78d, který určuje jak postupovat při uskutečnění plnění u dlouhodobého majetku ve lhůtě pro úpravu odpočtu daně.

Byl vložen také nový § 103, který se zabývá zajištěním úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. Dále bylo rozšířeno ručení za nezaplacenou daň v případě bezhotovostních plateb na účty mimo tuzemsko.

V přechodných ustanoveních novely jsou uvedena pravidla pro stanovení spotřeby pro účtování dodání vody, poskytnutí služeb spojených s odváděním, čištěním, případně zneškodňováním odpadních vod a při dodání tepla nebo chladu, pro dodání elektřiny, plynu a poskytnutí telekomunikačních služeb, při poskytnutí přepravy a distribuci plynu, přenosu a distribuci elektřiny v případech, kdy část byla spotřebována v období před 1. lednem 2012 a část po 1. lednu 2012 nebo část byla spotřebována před 1. lednem 2013 a část po 1. lednu 2013.

## 2. Harmonizace DPH v Evropské unii

Tato kapitola se zabývá sjednocováním daně z přidané hodnoty v Evropské unii, tedy tzv. daňovou harmonizací. Daňová harmonizace obecně je proces sjednocování daní v určitém regionu, což v praxi znamená například stanovení minimálních sazeb.

Důvodem pro daňovou harmonizaci je zejména to, že odlišné daňové sazby mohou porušovat daňovou neutralitu a tím mohou přispívat k deformaci konkurenčního prostředí vnitřního trhu a dále, že udržování fiskálních hranic, tedy hranic, kdy jejich překročení osvobozuje vývozy od domácí daně a zavádí povinnost daně dle pravidel země určení, je velmi nákladné a to hlavně po odstranění celních hranic. Argumentem pro harmonizaci je také to, že daňová konkurence přináší pouze dočasné výhody a v delším časovém období pak poškozuje všechny státy, protože celkový výběr daní je nižší a navíc se nadměrně zdaňují méně mobilní faktory.

Jedním z cílů Evropské unie je vytvoření jednotného vnitřního trhu na území členských států a pro dosažení tohoto cíle je nezbytná alespoň částečná harmonizace daňových systémů. Jednotný trh zboží a služeb vyžaduje odstranění překážek a bariér, které brání obchodu a těmito překážkami jsou zejména rozdílné systémy nepřímých daní. Většina harmonizačních snah se tedy zaměřuje na oblast daně z přidané hodnoty a spotřebních daní.

V Evropské unii již harmonizace daně z přidané hodnoty značně postoupila, a to zejména z hlediska předmětů daně a jejich rozdělení mezi členské státy, ale též z hlediska daňových sazeb.

### 2.1 Historie daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty byla poprvé navržena v Německu po první světové válce jako náhrada daně z obrátu. Daň z obrátu, neboli kaskádová daň, byla podobná dani z přidané hodnoty, ale nezahrnovala slevy pro daně placené v každém kroku. V každém produkčním stupni byla zdaňována hrubá částka a ne jen přidaná hodnota, takže tento systém nemohl zajistit daňovou neutralitu. Velikost daňové povinnosti by mohla být ovlivněna rozsahem horizontální nebo vertikální integrace, což by mohlo deformovat hospodářskou soutěž a proto tento systém Evropská komise zavrhl jako nevhodný. Další návrhy upřednostňovaly zavedení daně z přidané hodnoty místo spotřebních daní uvalených po válce. Daňový systém daně z přidané hodnoty byl potom poprvé v Evropě

zaveden v 50. letech 20. století a první zemí, která daň z přidané hodnoty začala používat a nahradila jí systém daně z obratu, byla v roce 1954 Francie.

Systém daně z přidané hodnoty byl vyhodnocen jako jediný, který může zajistit daňovou neutralitu a nebude deformovat hospodářskou soutěž na jednotném trhu. Proto v roce 1967 vydala Rada Evropského hospodářského společenství nařízení o přijetí daně z přidané hodnoty a jejím nahrazení původních daní z obratu a spojení členů Evropského společenství do jednotného daňového systému. Každá země, která se chtěla k Evropskému společenství připojit, musela nahradit své nepřímé daně daní z přidané hodnoty. Předpokládalo se zvýšení zahraničního obchodu, který do té doby brzdila regulační praxe systému daní z obratu. Po uvedení systému daně z přidané hodnoty do praxe se přidaly i některé další země, jenž nebyly součástí Evropského společenství, jako Rakousko, Švédsko, Řecko, Brazílie a Peru, a převzaly určitou podobu daně z přidané hodnoty.

V letech 1987 až 1997 se daň z přidané hodnoty rozšířila do většiny evropských zemí včetně mnoha zemí východní Evropy, bývalého Sovětského svazu a Asie. Po roce 2000 se DPH stala klíčovým prvkem daňových systémů ve více než 120 zemích světa. V současné době ji ze států OECD nemá pouze jeden.

## **2.2 Vývoj daňové harmonizace v Evropské unii**

První zmínka o daňové konvergenci se objevuje již v Římské smlouvě Evropského hospodářského společenství z roku 1957. Od roku 1963 je požadavek sjednocení sazby daně z přidané hodnoty v členských státech součástí politických návrhů Unie. Podle Evropské komise jednotný trh potřebuje jistý stupeň harmonizace nepřímých daní obzvláště kvůli mezinárodnímu nakupování, potencionálnímu ochrannému stanovování daní v jednotlivých státech, kvůli nepříznivému dopadu z rozdílných daňových sazeb na mobilní faktory a možnosti daňových úniků.

Roku 1967 rozhodla Rada ministrů Evropského hospodářského společenství o přijetí zásad harmonizace nepřímých daní ve Společenství pro zajištění fungování systémů daně z přidané hodnoty a vydala dvě směrnice o DPH, které měly odstranit formální rozdíly mezi národními systémy spotřebních daní a tím sledovat cíl jednotné daňové politiky. První směrnice, týkající se DPH, tzv. první směrnice č. 67/227/EEC stanovila členským státům povinnost nahradit stávající systémy daně z obratu systémem

daně z přidané hodnoty jako všeobecné daně ze spotřeby, jež se týká veškerého zboží a služeb a stanovuje se procentem z prodejní ceny. Cílem bylo zavedení daně z přidané hodnoty ve všech členských státech k 1. 1. 1970. Jednotlivé členské státy mohly samy určit sazby daně i výjimky ze zdanění. Druhá směrnice č. 67/228/EEC definovala předmět daně jako prodej zboží a poskytování služeb na území členského státu za úplatu plátcem daně a dovoz zboží. Dále tato směrnice definuje plátce daně, místo plnění, prodej zboží a poskytování služeb. Členskými zeměmi bylo dovoleno stanovit pravidla zabraňující daňovým únikům, ustanovit zvláštní režim pro malé podniky a zavést speciální režim pro zemědělský sektor. Členské země mohly také rozhodovat o výši standardní sazby daně a o tom, na které zboží bude aplikována základní a na které snížená sazba daně. Směrnice ale omezuje možnost použití nulové sazby daně.

Zavedení DPH do daňových systémů jednotlivých zemí však bylo zdlouhavé. Jedním z problémů bylo, že tyto dvě směrnice pouze stanovily obecnou strukturu systému a ponechaly na členských státech jak stanovit rozsah působnosti daně a strukturu sazeb. Dále zde byly obavy, jaký vliv bude mít zavedení nového systému na rozpočtové příjmy. V Belgii, kde byla daň z obrátu vybírána formou kolkových známek, se obávaly, že změna systému přeruší tok prostředků do státního rozpočtu. V Itálii zase panovaly obavy, aby daň z přidané hodnoty, jež byla součástí daňové reformy, nebyla zamítnuta z politických důvodů. Třetí směrnice č. 69/463/EEC proto prodlužovala časový limit povinnosti implementace systému daně z přidané hodnoty pro Belgii, čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC a pátá směrnice č. 72/250/EEC pak prodlužovaly povinnost implementace pro Itálii až do konce roku 1973.

Zásadní změny nastaly až v roce 1977, kdy Rada přijala Šestou směrnici o DPH (77/388/EEC), jež je v oblasti harmonizace nepřímých daní směrnici nejdůležitější. Tato směrnice se týkala vytvoření jednotného základu pro stanovení daně z přidané hodnoty, určovala okruhy subjektů, teritoriální dosah a další. Od této doby si již členské státy nemohou určovat, které zboží či služby budou předmětem daně a musí se řídit určenými standardy. Tato směrnice se ale netýkala omezení množství výjimek národních daňových systémů a rozdílných sazeb pro různé produkty, takže celkově se systém stále nenacházel v rovnováze. Šestá směrnice byla od roku 1977 více než 30 krát novelizována.

Zavedením jednotného systému nepřímých daní byl splněn první krok harmonizace. Druhý krok měl spočívat v harmonizaci daňových sazeb. Během snah o harmonizaci se ale vyskytly problémy, protože harmonizace sazeb je členskými státy



chápana jako zásah do národní suverenity, daňové sazby se mohou používat jako nástroj fiskální politiky a také by harmonizace sazeb mohla ohrozit příjmové stránky rozpočtů v těch zemích, kde výběr nepřímých daní je podstatnou částí příjmů státního rozpočtu. Dalším problémem bylo, že Evropská komise nebyla ochotná právně vymáhat a zajistit tak implementaci směrnic v národních daňových systémech. Proto byl postoj Evropské komise k harmonizaci sazeb přehodnocen a celková harmonizace, znamenající ve všech ohledech identické národní daňové systémy, přestala být cílem. Místo harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty se začalo uvažovat o jejich aproximaci. V té době se v jednotlivých členských zemích používaly různé sazby daně i různý počet jednotlivých daňových sazeb.

Jednotný evropský akt, jenž byl podepsán v roce 1986, znamenal oživení idejí o odstranění vnitřních ekonomických hranic a dotvoření vnitřního homogenního trhu. Nadcházející otevření trhů ale zvýšilo obavy, že současná struktura daně z přidané hodnoty nebude slučitelná s cíli Jednotného evropského aktu o volném trhu, protože mezinárodní uplatnění daně bylo založeno na hraničních kontrolách, jež měly být nyní zrušeny.

V roce 1987 bylo navrženo použít dvou sazbový systém daně z přidané hodnoty se základní sazbou mezi 14 a 20 procenty a sníženou sazbou mezi 4 a 9 procenty pro základní zboží – potraviny, dodávky vody, knihy, noviny, časopisy, farmaceutické výrobky a hromadnou přepravu osob, v kombinaci s jednotnou spotřební daní. Tento návrh nebyl schválen, a to hlavně kvůli značnému dopadu na daňové příjmy některých členských států a kvůli důsledku změny daňových sazeb na sociálně a distribučně citlivé zboží.

Roku 1991 byly zrušeny fiskální hranice mezi členskými státy, čímž byl systém daně z přidané hodnoty podstatně ovlivněn. Proto musely nastat jisté změny. Nákup soukromých osob, kromě nákupu nového dopravního prostředku, se zdaňuje zásadně v zemi pořízení, režim vracení DPH je zrušen. Systém exportu a importu se nahradil v rámci Evropské unie systémem tzv. intrakomunitární akvizice a nadále se systém exportu a importu aplikuje pouze se třetími zeměmi.

Nová reforma systému DPH byla navržena v roce 1993 a měla znamenat další sblížení států Evropské unie, s cílem změnit celý charakter vnitřního nastavení daně z přidané hodnoty. V praxi to mělo znamenat změnu zásad uplatnění daně z principu země spotřeby na princip země původu. Tato reforma však kvůli velkým rozdílům v sazbách daně nebyla schválena a strukturální změny nemohly nastat.

Místo toho byl v roce 1993 schválen přechodný systém daně z přidané hodnoty (Transitional VAT system), který zachoval rozdílné daňové systémy, ale bez hraničních kontrol. Záměrem stále zůstává společný systém daně z přidané hodnoty, kde by daň byla účtována prodejcem zboží, tedy systém DPH založený na principu původu. Přechodný systém je na principu původu založený systém pro prodeje soukromým osobám, které mohou zakoupit zboží a tím zaplatit daň ve kterékoli zemi Evropské unie, aniž by musely platit daň znovu, převezou-li si zboží do své domácí země. Existuje několik výjimek z tohoto obecného pravidla, jako je například koupě dopravního prostředku na dálku.

Pro prodej mezi plátcí daně se stále používá systém založený na principu země spotřeby (určení). Pro fungování principu země určení je nezbytná ekonomická spolupráce, jinak by mohlo docházet k deformacím hospodářské soutěže. Jednak by, v případě dovozu ze země, kde by se používal princip země původu, do země používající princip země určení, docházelo ke dvojímu zdanění a jednak by z důvodu odlišných daňových sazeb mohlo docházet k ovlivňování konkurenceschopnosti. Proto je ve většině zemí uplatňujících princip země určení export od daně osvobozen a zdaňuje se dovoz.

Zároveň zavedla roku 1993 směrnice č. 92/77/EEC systém minimálních daňových sazeb, s minimální standardní sazbou DPH ve výši 15% a jednou či dvěma sníženými sazbami v minimální výši 5 % a v některých státech bylo umožněno pokračovat s nulovou sazbou. Platnost těchto minimálních sazeb byla určena do konce roku 2005. Směrnice dále stanovila přechodné období, kdy směly členské státy jako sníženou sazbu daně používat sazbu nižší než 5%. Směrnicí je také určeno, na které zboží či služby se můžou snížené sazby uplatnit.

Přesto, že se mělo podle původních záměrů Evropské komise jednat o přechodný stav, tento systém bez nějaké zásadnější změny funguje i v současné době. Princip země původu, který byl v oblasti harmonizace nepřímých daní cílem Evropské komise, předpokládá zavedení jednotné sazby daně, jinak by se stejné zboží prodávalo s různými sazbami daně, podle toho odkud pochází. Proto se stále používá princip země určení, jehož aplikace umožňuje členským zemím svobodnou volbu daňové sazby a tím zaručuje daňovou neutralitu. Členské země mohou stanovit takovou sazbu daně, která nezpůsobí deformace na trhu nebo přesuny služby poskytujících společností do zemí s výhodnějšími sazbami.

V následující tabulce je zobrazen vývoj sazeb daně z přidané hodnoty od roku 1970 do roku 2000 v některých členských státech Evropské unie.

**Tabulka 2: Sazby DPH ve vybraných státech EU v letech 1970-2000**

	1970 - 1974			1985 - 1990			2000	
	základní	snížená	zvýšená	základní	snížená	zvýšená	základní	snížená
Německo	11	5,5	-	14	7	-	16	7
Francie	23	7,5	33	18,6	2/7	23	20,6	2,1/5,5
Itálie	12	6	18	19	4/9	38	20	10
Velká Británie	10	-	-	15	0	-	17,5	5
Dánsko	15	-	-	22	-	-	25	-

### **2.3 Současnost a DPH v EU**

V současné době se systém DPH řídí směrnicí č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, jež od 1. ledna 2007 nahradila mnohokrát novelizovanou a proto již méně přehlednou Šestou směrnicí. Také přílohy této směrnice jsou velmi důležité, protože určují, na které položky může být aplikována snížená sazba daně. Směrnice 2006/112/ES také stanovila použití minimální základní sazby 15% do konce roku 2010.

Další důležitou směrnicí je směrnice č. 2008/8/EC, jež zavedla od 1. ledna 2010 nová pravidla pro určení místa poskytování služeb. Směrnice 2008/9/EC stanoví pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani, které nejsou usazené v členském státě, který daň vrací, ale v jiné členské zemi. Směrnice č. 2010/88/EU prodloužila minimální základní sazbu 15% do konce roku 2015.

V současné době se harmonizace v oblasti DPH zaměřuje zejména na harmonizaci výpočtu daňového základu a na snížení počtu výjimek při jeho oceňování a na duální daňovou sazbu.

Jak již bylo uvedeno výše zavedla směrnice 92/77/EEC systém minimálních daňových sazeb se základní sazbou minimálně 15% a s jednou či dvěma sníženými sazbami v minimální výši 5%. Zároveň mohou být některé služby či zboží od daně z přidané hodnoty osvobozeny. V některých starých členských státech se kvůli

historickému vývoji používá pro určité druhy služeb a zboží také nulová sazba, ale Evropská komise se zasazuje o zrušení těchto výjimek. Nulovou sazbu mohou staré členské země používat u těch druhů zboží či služeb, kde ji uplatňovaly před rokem 1991, ale je to jen dočasné. V současnosti se v daňových systémech členských zemí vyskytují tyto sazby: základní sazba (standard rate), které podléhá většina zboží a služeb, snížená sazba (reduced rate), kde zboží a služby, na něž může být uplatněna, jsou stanoveny přílohou III směrnice č. 2006/112/ES, super snížená sazba (super-reduced rate), mezisazba (parking rate), která je přechodným opatřením v těch členských zemích, kde je potřeba zmírnit šok z přechodu ze snížené sazby na sazbu základní a poslední používanou sazbou je sazba nulová (zero rate).

**Tabulka 3: Sazby DPH v členských státech EU**

STÁT	ZÁKLADNÍ SAZBA	SNÍŽENÁ SAZBA	SUPER SNÍŽENÁ SAZBA	MEZISAZBA
Belgie	21	6 / 12		12
Bulharsko	20	9		
Česká republika	20	14		
Dánsko	25			
Estonsko	20	9		
Finsko	23	9 / 13		
Francie	19,6	5,5	2,1	
Irsko	21	13,5	4,8	13,5
Itálie	20	10	4	
Kypr	15	5 / 8		
Litva	21	5 / 9		
Lotyšsko	22	12		
Lucembursko	15	6 / 12	3	12
Maďarsko	25	5 / 18		
Malta	18	5		
Německo	19	7		
Nizozemí	19	6		
Polsko	23	5 / 8		
Portugalsko	23	6 / 13		13
Rakousko	20	10		12
Rumunsko	24	5 / 9		
Řecko	23	6,5 / 13		
Slovensko	20	10		
Slovinsko	20	8,5		
Španělsko	18	8	4	
Švédsko	25	6 / 12		
Velká Británie	20	5		

Ve výše uvedené tabulce jsou shrnuty sazby daně z přidané hodnoty, které používají členské státy Evropské unie v současné době, kromě sazby nulové.

Z uvedené tabulky je zřejmé, že co se týká základní sazby DPH, všechny členské státy respektují nařízení směrnice č. 92/77/EEC o minimální 15% výši této sazby. Tato směrnice však členské státy také zavazovala, že do konce roku 2005 zavedou pouze základní sazbu a jednu či dvě snížené sazby daně s minimální výší 5%. Přesto se stále uplatňují čtyři druhy sazeb a sazba nulová.

Nejnižší možnou výši základní sazby uplatňuje pouze Kypr a Lucembursko. Naopak nejvyšší sazbu 25% používají v Dánsku, v Maďarsku a ve Švédsku. Sníženou sazbu daně používají ve všech zemích kromě Dánska. Dolní hranici, jež je stanovena na 5%, uplatňuje Malta a Velká Británie, nejvyšší sníženou sazbu má Maďarsko a to 18%. Mezisazbu v současnosti uplatňují v Belgii, Irsku, Lucembursku, Portugalsku a Rakousku a její hodnoty jsou od 12 do 13,5%. Super sníženou sazbu používá pět států (Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko a Španělsko) a její hodnoty jsou od 2,1 do 4,8%.

### **2.3.1. Snížená sazba daně z přidané hodnoty**

Směrnice č. 2006/112/ES stanoví, že členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, které nesmí být nižší než 5% na zboží a služby, jež vymezuje příloha III této směrnice. Ta byla, co se týká snížené sazby daně z přidané hodnoty, změněna směrnicí č. 2009/47/ES. Protože měla víc než polovina členských států nějakou výjimku na sníženou sazbu u některých druhů služeb, zavedla tato směrnice pro zjednodušení trvalé používání snížených sazeb DPH u místně poskytovaných služeb s vysokým podílem lidské práce a u restauračních a cateringových služeb. Komise rozhodla, že uplatňování snížených sazeb u těchto služeb nepředstavuje z hlediska správného fungování vnitřního trhu žádnou reálnou hrozbu a za určitých podmínek může mít příznivý vliv na tvorbu nových pracovních míst a boj proti šedé ekonomice. Níže je uvedeno, na jaké zboží či služby může být snížená sazba daně uplatňována.

*Směrnice Rady č. 2006/112/ES, příloha III: Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98:*

*1) Potraviny (včetně nápojů, avšak s výjimkou alkoholických nápojů) pro lidskou a zvířecí spotřebu; živá zvířata, semena, rostliny a přísady obvykle určené k použití při přípravě potravin; výrobky obvykle určené k použití jako doplněk nebo náhražka potravin;*

- 2) rozvod vody;
- 3) farmaceutické výrobky obvykle užívané pro péči o zdraví, prevenci chorob a pro účely lékařské a veterinární péče, včetně výrobků užívaných k antikoncepci a hygienické ochraně;
- 4) lékařské vybavení, pomůcky a ostatní zařízení, která jsou obvykle určena k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených, včetně oprav takového zboží, jakož i dodání dětských sedaček do automobilu;
- 5) přeprava osob a jejich doprovodných zavazadel;
- 6) dodání knih na jakémkoli fyzickém nosiči (včetně brožur, letáků a obdobných tiskovin, dětských obrázkových knížek, náčrtníků či omalovánek, hudebních partitur tištěných či psaných, zeměpisných, vodopisných nebo obdobných map), novin a časopisů, nejsou-li výlučně nebo převážně určeny k propagaci, včetně dodání na výpůjčku knihovnamí;
- 7) oprávnění ke vstupu na představení, do divadel, do cirkusů, na trhy a veletrhy, do zábavních parků, na koncerty, do muzeí, do zoologických zahrad, do kin, na výstavy a na podobné kulturní události nebo do podobných kulturních zařízení;
- 8) zpřístupnění příjmu televizních nebo rozhlasových pořadů;
- 9) poskytnutí služeb spisovatelům, skladatelům a výkonnými umělci a jejich autorské odměny;
- 10) dodání, výstavba, renovace a přestavba bytů v rámci sociální politiky;
  - 10a) renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby
  - 10b) čištění oken a úklid v domácnostech
- 11) dodání zboží a poskytnutí služeb obvykle určených k použití v zemědělské výrobě, vyjma investiční majetek, jako jsou stroje a budovy;
- 12) poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště a parkovišť pro obytné přívěsy;
  - 12a) restaurační a cateringové služby, přičemž je možné vyloučit dodání (alkoholických nebo nealkoholických) nápojů
- 13) oprávnění ke vstupu na sportovní akce;
- 14) oprávnění k využívání sportovních zařízení;

15) *dobročinné a které provádějí činnost v oblasti sociální péče a sociálního zabezpečení, nejsou-li tato plnění osvobozena od daně podle článků 132, 135 a 136;*

16) *poskytnutí služeb pohřebními ústavami a krematoriemi, jakož i dodání souvisejícího zboží;*

17) *poskytnutí lékařské, zubolékařské a lázeňské péče, není-li osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) až e);*

18) *poskytnutí služeb v souvislosti s úklidem veřejných komunikací, a s odvozem a zpracováním domovního odpadu, nejedná-li se o takové služby poskytované subjekty uvedenými v článku 13.*

19) *drobné opravy jízdních kol, obuvi a koženého zboží, oděvů a bytového textilu (včetně spravování a přešívání)*

20) *domácí pečovatelské služby (např. pomoc v domácnosti a péče o děti, staré a nemocné nebo postižené osoby)*

21) *holičství a kadeřnictví*

### **2.3.2. Osvobození od daně z přidané hodnoty**

Směrnice č. 2006/112/ES také určuje osvobození od daně u určitých druhů zboží a služeb. To se týká především nemocniční a lékařské péče, poskytnutí služeb zubními techniky, sociální péče, ochrany a výchovy dětí a mládeže, poskytování služeb neziskovými organizacemi, určitých kulturních služeb, činností veřejnoprávního rozhlasu a televize, pojišťovacích a zajišťovacích činností, finančních služeb, dodání poštovních známek, kolků a dalších podobných cenin, sázek, loterií, dodání budov a pozemků (mimo stavebních), nájmu nemovitostí, atd.

## **2.4 Jednotlivé státy EU a DPH**

Přes veškeré snahy o sjednocení pravidel pro používání DPH existují napříč EU jisté rozdíly, které v této části shrnu. Jedná se většinou o různý počet sazeb, rozdílné druhy zboží či služeb, které spadají do snížené sazby DPH, či rozdílné podmínky pro registraci plátce. Členské státy také mohou z důvodu zjednodušení výběru daně, nebo aby zabránily některým druhům daňových úniků či vyhýbání se daňovým povinnostem,

požádat o individuální odchylky, které jsou přizpůsobeny konkrétní situaci daného státu a měly by být uděleny na omezené časové období. To činí systém DPH vzhledem k měnícím se pravidlům složitějším a to zejména pro podniky, jež působí ve více členských státech.

#### **2.4.1. Rozdíly v uplatňování DPH mezi jednotlivými členskými státy**

Belgie uplatňuje základní sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 21 %, snížené sazby jsou dvě 6 a 12 %. Také používá mezisazbu ve výši 12 %. Sazba 6 % se uplatňuje na potraviny, farmaceutické výrobky, knihy, noviny, vodu, hotelové služby, hromadnou přepravu osob aj. Sazba 12 % se uplatňuje na pohostinství, pneumatiky pro zemědělské stroje, uhlí, atd. Povinnost registrovat jako plátce DPH mají ty osoby povinné k dani, jejichž roční obrat přesáhne 5 580 EUR. Ostatní se mohou registrovat dobrovolně. Přesáhne-li roční obrat plátce 500 000 EUR, musí podávat daňové přiznání k DPH měsíčně, ostatní plátcům jej mohou podávat čtvrtletně.

Bulharsko má základní sazbu 20 %, sníženou 9 % sazbu uplatňuje na hotelové ubytování, které je součástí organizovaného zájezdu. Všechny osoby uskutečňující zdanitelná plnění podléhají dani a povinnost registrovat se mají ty osoby, jejichž obrat za 12 po sobě jdoucích měsíců přesáhne 50 000 BGN. Poplatníci, jež tento limit nepřesáhnou se mohou registrovat dobrovolně. Zdanitelné období je jeden měsíc a podat daňové přiznání a zaplatit daň musí poplatník do 14 dnů od konce zdaňovacího období. V Bulharsku jsou od DPH osvobozeny některé služby a to určité vzdělávací, finanční, pojišťovací a jiné služby. Bulharsko může na základě směrnice 2009/162/EU používat osvobození od daně u mezinárodní přepravy osob, uplatňuje-li stejné osvobození i jiný členský stát, jenž byl členem Společenství před rokem 2007.

V Dánsku je aplikována jednotná sazba DPH ve výši 25 %. Registrační povinnost mají plátcům, jejichž roční obrat činí více než 50 000 DKK. Nepřesáhne-li roční obrat 1 mil. DKK, plátce podává přiznání pololetně a má povinnost zaplatit daň do dvou měsíců od konce zdaňovacího období. Má-li plátce roční obrat více než 1 mil. ale nejvýše 10 mil. DKK, podává přiznání čtvrtletně a zaplatit daň musí do 1 měsíce a 10 dnů. Má-li plátce roční obrat více než 10 mil. DKK, musí podávat daňové přiznání měsíčně a má povinnost zaplatit daň do 25 dnů od konce zdaňovacího období. Dánsko osvobozuje od platby DPH prodej a pronájem nemovitostí, dodávky vody, plynu,



elektřiny a topení, loterijní výhry, prodej akcií, obligací a další finanční transakce, zdravotnickou péči, školné, sociální služby, atd. Nulová DPH se uplatňuje u novin.

Estonsko má základní sazbu DPH stanovenou ve výši 20 % a sníženou sazbu ve výši 9 %. Sníženou sazbu uplatňuje např. na ubytovací služby, knihy, kulturní akce pořádané státem, lékařské vybavení, pohřební služby aj. Povinnost registrovat se k DPH mají plátcí, jejich roční obrat je vyšší než 16 000 EUR, ostatní se mohou registrovat dobrovolně. Zdaňovací období je stanoveno na jeden kalendářní měsíc a podat daňové přiznání a uhradit daň musí plátcí do 20. dne následujícího kalendářního měsíce.

Ve Finsku uplatňují základní sazbu ve výši 23 % a dvě sazby snížené. Sazba 9 % se uplatňuje na knihy, ubytování, hromadnou přepravu osob, vstupenky na kulturní a sportovní akce, farmaceutické výrobky, atd. Sazbě 13 % podléhají zejména potraviny (nespadá sem voda, alkoholické nápoje a tabákové výrobky). Plátce se musí registrovat, je-li jeho roční příjem více než 8 500 EUR. Zdaňovací období je stanoveno na 1 měsíc, pouze pro primární producenty je to 1 rok. Čtvrtletně se podává souhrnné hlášení a to nejpozději k 15. dni druhého měsíce následujícího po ukončení čtvrtletí. Daň musí být uhrazena nejpozději 15. dne druhého měsíce následujícího po ukončení zdaňovacího období. Daňové přiznání musí být podáno nejpozději v den platby daně.

Ve Francii se používá základní sazba DPH ve výši 19,6 %, snížená a supersnížená sazba. Snížená sazba 5,5 % se vztahuje především na knihy, vstupné na kulturní a sportovní představení a zemědělské výrobky. Sazba 2,1 % se uplatňuje zejména na lékařské výrobky a noviny. Registrační povinnost k DPH mají ti plátcí, jejichž roční obrat přesáhne 80 000 EUR u dodání zboží a 35 000 EUR při poskytování služeb. Ostatní plátcí se mohou registrovat dobrovolně. Zdaňovací období je jeden kalendářní měsíc nebo čtvrtletí a současně s podáním daňového přiznání musí být daň zaplacená. Malé a střední podniky mohou v rámci tzv. zjednodušeného systému DPH podávat přiznání jednou za rok.

V Irsku se uplatňuje základní sazba daně 21 %, sazba snížená a sazba supersnížená. Snížená sazba 13,5 % se uplatňuje především na služby spojené s nemovitostmi, hotelové a ubytovací služby, stravovací služby, krátkodobý pronájem automobilů aj. Supersnížené sazbě 4,8 % podléhají zejména hospodářská zvířata. V Irsku se používá ještě nulová sazba daně, která se vztahuje hlavně na určité druhy tiskovin a lékařské výrobky. Registrovat se k DPH musí plátcí jejichž roční obrat přesáhne při poskytování služeb 37 500 EUR a u dodání zboží 75 000 EUR. Ostatní plátcí se registrují dobrovolně. Zdaňovací období je stanoveno na 2 měsíce a plátce

musí podat daňové přiznání a uhradit daň do 19. dne po ukončení zdaňovacího období. Pro malé a střední podniky existuje možnost tzv. zjednodušeného systému DPH.

Itálie používá základní sazbu DPH 20 %, sníženou sazbu 10 % a supersníženou sazbu 4 %. Snížená sazba 10 % se uplatňuje především na vodu, plyn, elektřinu, určité druhy potravin, vstupenky na kulturní a sportovní přestavení aj. Sazbě 4 % podléhají zejména některé druhy potravin a farmaceutické výrobky. Povinnost registrovat se k DPH mají všechny podnikatelské subjekty, ale Itálie má povoleno osvobodit od DPH osoby povinné k dani, které mají roční obrat nejvýše 30 000 EUR.<sup>1</sup> Zdaňovacím obdobím je podle výše obratu kalendářní rok, čtvrtletí nebo měsíc. Itálie má udělenou výjimku týkající se omezení nároku na odpočet DPH účtované za výdaje, jež jsou spojeny s některými motorovými silničními vozidly, které nejsou zcela používány k obchodním účelům a to na 40%. Použití těchto vozidel pro soukromé účely se nepovažuje za poskytnutí služby za úplatu.<sup>2</sup> Dále má Itálie povolenou odchylku od směrnice 2006/112/ES, že za osobu povinnou odvést DPH je určena osoba povinná k dani, jíž je zboží dodáváno, místo osoby, která jej dodává, a to pouze pro dané druhy zboží. Tím jsou mobilní telefony a zařízení s integrovanými obvody. Je to zavedeno z důvodu vyhýbání se odvádění DPH prodejci tohoto zboží, jejichž zákazníci, kteří mají platnou fakturu, ale mají právo na odpočet daně. Odchylka by tedy měla snížit příležitost pro provádění tohoto daňového úniku.<sup>3</sup> Itálie má navíc povoleno uplatnění snížené sazby DPH na dodávku elektřiny pro provoz zařízení určených k zavlažování a k čerpání a odvodu vody.<sup>4</sup>

Kypr má základní sazbu DPH stanovenou na 15 % a dvě snížené sazby. Snížená sazba 8 % se uplatňuje hlavně na ubytovací služby, pohostinství a přepravu. Sazbě 5 % podléhají zejména knihy, noviny a časopisy, farmaceutické výrobky, dětské oblečení, voda a čerstvé nápoje, renovace a opravy bytů a rodinných domů aj. Dále Kypr používá

---

<sup>1</sup> Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 15. října 2010, kterým se Italské republice povoluje nadále používat zvláštní opatření odchylovající se od článku 285 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>2</sup> 2010/748/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 29. listopadu 2010, kterým se mění rozhodnutí 2007/441/ES, kterým se Italské republice povoluje použít opatření odchylovající se od čl. 26 odst. 1 písm. a) a článku 168 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>3</sup> 2010/710/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 22. listopadu 2010, kterým se Německu, Itálii a Rakousku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES a kterým se mění rozhodnutí 2007/250/ES za účelem prodloužení doby platnosti povolení uděleného Spojenému království

<sup>4</sup> 2007/313/ES: Rozhodnutí Komise ze dne 30. dubna 2007 o žádosti Italské republiky uplatnit sníženou sazbu DPH na dodávku elektřiny pro provoz zařízení používaných k zavlažování a k nasávání a odčerpávání vody (oznámeno pod číslem K(2007) 1823)

nulovou sazbu daně a to na základní potraviny, léky, mezinárodní leteckou a námořní přepravu aj. Osvobozeny od daně jsou zdravotnické služby, poštovní služby, pojištění a finanční služby, nájemné, vzdělávací služby, převod nemovitostí. Povinnost registrovat se k DPH mají ty podnikatelské subjekty, jejichž obrat za uplynulých 12 měsíců činí více než 15 600 EUR. Zdaňovací období je stanoveno na kalendářní měsíc. Kypr má navíc směrnicí 2009/47/ES povoleno u dodání zkapalněného ropného plynu v lahvích uplatňovat jednu ze dvou snížených sazeb.

Litva uplatňuje základní sazbu 21 % a dvě snížené sazby ve výši 5 a 9 %. Sazba 9 % se používá na knihy a neperiodické publikace, sazba 5 % na léky, které jsou kryté státním zdravotním pojištěním. Registrovat se k DPH musí ty podnikatelské subjekty, jejichž příjem za 12 měsíců je vyšší než 100 000 LTL. Zdaňovací období je stanoveno na kalendářní měsíc, ale má-li plátce obrat za poslední kalendářní rok méně než 200 000 LTL, je zdaňovacím obdobím pololetí. Daňové přiznání musí být podáno do 25. dne měsíce následujícího po ukončení zdaňovacího období a v tomto termínu musí být také uhrazena daň. V Litvě se neplatí DPH z humanitární a dobročinné pomoci, z finančních prostředků a zboží získaného od zahraničních vlád nebo mezinárodních organizací, z dovozu nezdaněných osobních předmětů, léků a lékařských zařízení, výuky, studia, distribuce a vydavatelství novin a knih, nájmu domu, bankovních a pojišťovacích služeb. Dále má Litva udělenou výjimku pro malé podniky, která osvobozuje od DPH osoby povinné k dani, jejich roční obrat nepřesahuje 45 000 EUR.<sup>5</sup> Litva také může určit jako osobu povinnou k placení DPH osobu povinnou k dani, která je příjemcem zboží nebo služby v případě transakcí se dřevem, nebo v případě že dodává zboží či služby osoba povinná k dani, na níž se vztahuje úpadkové řízení nebo restrukturalizační řízení pod dohledem soudu.<sup>6</sup> Litva může navíc uplatňovat sníženou sazbu DPH pro dodávky dálkového tepla pro vytápění.<sup>7</sup>

V Lotyšsku je základní sazba DPH stanovena ve výši 22 %. Snížená sazba 12 % se uplatňuje především na vodu, odpady, knihy, noviny, ubytovací služby, dopravní služby, lékařské a veterinární služby aj. Povinnost registrovat se k DPH mají

---

<sup>5</sup> 2011/335/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 30. května 2011, kterým se Litevské republice povoluje použít opatření odchylovající se od článku 287 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>6</sup> Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 16. února 2010, kterým se Litevské republice povoluje prodloužit účinnost opatření odchylovajícího se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>7</sup> 2006/637/ES: Rozhodnutí Komise ze dne 13. září 2006 o žádosti Litevské republiky uplatňovat sníženou sazbu DPH na dodávky dálkového tepla pro vytápění (oznámeno pod číslem K(2006) 4049)

podnikatelské subjekty, jejichž příjem za uplynulých 12 měsíců je vyšší než 10 000 LVL. Ostatní podnikatelské subjekty se mohou registrovat dobrovolně. Zdaňovací období je stanoveno na kalendářní měsíc, ale měl-li plátce za poslední kalendářní rok obrat méně než 35 000 LVL, může si zvolit zdaňovací období čtvrtletní nebo pololetní, měl-li obrat méně než 10 000 LVL. Povinnost podat daňové přiznání a uhradit daň musí plátce splnit do 15. dne kalendářního měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období. Lotyšsko má povoleno, pro snížení povinnosti nejmenších podniků, osvobodit od DPH osoby povinné k dani, které mají roční obrat nejvýše 50 000 EUR.<sup>8</sup> Lotyšsko má také povoleno v případě transakcí se dřevem určit osobou povinnou odvést daň osobu povinnou k dani, které je dodáno zboží nebo poskytnuta služba.<sup>9</sup> Dále může Lotyšsko uplatňovat na dodávky dálkového tepla pro vytápění a dodávky zemního plynu sníženou sazbu DPH.<sup>10</sup>

Lucembursko uplatňuje základní sazbu DPH ve výši 15 %, mezisazbu 12 %, sníženou sazbu 6 % a super sníženou sazbu 3 %. Mezisazba 12 % se vztahuje na víno, tabák, pohonné hmoty, portfolio management, atd. Snížená sazba ve výši 6 % se uplatňuje zejména na plyn a elektrickou energii. Super snížené sazbě 3 % podléhají potraviny, voda, ubytovací služby, farmaceutické výrobky, dětské oblečení, knihy, časopisy, vstupné na sportovní a kulturní akce aj. Registrovat se k DPH musí plátce jehož roční obrat přesáhne 10 000 EUR. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, čtvrtletí nebo kalendářní měsíc.

V Maďarsku je základní sazba DPH stanovena ve výši 25 % a existují zde dvě sazby snížené. Sazbě 18 % podléhá vytápění a hotelové služby. Snížená sazba 5 % se uplatňuje zejména na potraviny, farmaceutické výrobky, elektrickou energii, uhlí, atd. Plátce má povinnost registrovat se k DPH, činí-li jeho roční obrat více než 5 mil. HUF. Pokud u plátce částka daně z přidané hodnoty přesáhne 1 mil. HUF, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, jinak je zdaňovacím obdobím čtvrtletí. Daňové přiznání musí být podáno do konce prvního kalendářního měsíce následujícího po skončení

---

<sup>8</sup> 2010/584/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 27. září 2010, kterým se Lotyšské republiky povoluje použít opatření odchylovající se od článku 287 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>9</sup> Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 7. prosince 2009, kterým se Lotyšské republiky povoluje prodloužit účinnost opatření odchylovajícího se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>10</sup> Rozhodnutí Komise ze dne 18. prosince o žádosti Lotyšské republiky uplatňovat sníženou sazbu DPH na dodávky dálkového tepla pro vytápění a dodávky zemního plynu a elektřiny domácnostem (oznámeno pod číslem K(2006) 6592)

daňového období. Ve stejnou dobu je také splatná daň. Maďarsko má udělenou výjimku, že může uplatňovat sníženou sazbu DPH na dodávky zemního plynu.<sup>11</sup>

Malta má základní sazbu daně stanovenou ve výši 18% a sníženou sazbu ve výši 5 %. Ta se vztahuje na ubytovací služby, vybavení pro solární energii aj. Dále Malta uplatňuje nulovou sazbu na dodání potravin pro lidskou spotřebu, léčiva, hromadnou dopravu, opravy lodí a letadel, atd. Povinnost registrovat se má plátce, jehož roční obrat přesáhne 35 000 EUR, dodává-li zboží, nebo 24 000 EUR, poskytuje-li služby zařazené do snížené sazby, nebo 14 000 EUR v ostatních případech. Zdaňovací období činí čtvrtletí. Povinnost podat daňové přiznání i uhradit daň musí být splněna do 15. dne následujícího měsíce.

Základní sazba DPH v Německu je 19 %, snížená sazba 7 %. Snížené sazba se uplatňuje hlavně na potraviny, nápoje, farmaceutické výrobky, noviny, vstupné na kulturní akce, atd. Registrovat se k dani musí plátce s ročním obratem nad 17 500 EUR. Plátcí podávají předběžná daňová přiznání a to dle výše obratu měsíčně nebo čtvrtletně. Daň se také hradí dle výše obratu měsíčně nebo čtvrtletně. Daňové přiznání, které je souhrnem všech předběžných přiznání, se podává za kalendářní rok. Německo, stejně jako Itálie a Rakousko, má povolenou výjimku určit za osobu povinnou odvést DPH osobu povinnou k dani, které je zboží dodáno a to u dodání mobilních telefonů a zařízení s integrovanými obvody, kdy základ daně pro dodání tohoto zboží je vyšší nebo roven 5 000 EUR.<sup>12</sup> Německo také může vyloučit odvedenou DPH z práva na odpočet daně, jsou-li zboží či služby, kterých se DPH týká, použity z více než 90 % na soukromé účely osobou povinnou k dani nebo jejími zaměstnanci.<sup>13</sup>

Nizozemí uplatňuje základní sazbu daně ve výši 19 % a sníženou sazbu daně ve výši 6 %. Snížená sazba se používá u tzv. nezbytného zboží a služeb. Plátcem DPH se automaticky stává každá podnikající osoba. Dle výše obratu podávají plátcí daňové přiznání ročně, čtvrtletně nebo měsíčně. Povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň musí být splněna do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období. V Nizozemí jsou zavedeny výjimky a úlevy pro zemědělský sektor a malé podniky. Je-li daňová povinnost fyzické osoby méně než 1 345 EUR, nemusí ji platit. Na zemědělské

---

<sup>11</sup> 2005/568/: Rozhodnutí Komise ze dne 11. července 2005 o žádosti Maďarské republiky uplatňovat sníženou sazbu DPH na dodávky zemního plynu (oznámeno pod číslem K(2005) 2514)

<sup>12</sup> 2010/710/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 22. listopadu 2010, kterým se Německu, Itálii a Rakousku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES

<sup>13</sup> 2009/791/ES: Rozhodnutí Rady ze dne 20. října 2009, kterým se Spolkové republice Německo povoluje dále uplatňovat opatření odchylovající se od článku 168 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

výrobky se DPH nevaluje a zemědělci si ani nemohou odečíst daň na vstupu. Podniky, které od zemědělců nakupují produkty bez daně, si mohou odečíst na vstupu 5,1 %. Nizozemí je také z důvodu specifického druhu podvodů v konfekčním oděvním průmyslu povoleno po omezené časové období přenést povinnost zaplatit DPH ze subdodavatele na oděvní podnik (dodavatele).<sup>14</sup>

V Polsku je uplatňována základní sazba DPH 23 % a dvě snížené sazby 8 a 5 %. Snížené sazbě 8 % podléhá zdravotní péče, hotelové služby, přeprava osob, stavební materiál, sektor zemědělství a lesnictví. Sazba 5 % se vztahuje na knihy a časopisy. Povinnost registrovat se k DPH má plátce, jehož obrat za předcházející zdaňovací období je vyšší než 150 000 PLN. Dle výše obratu se daňové přiznání podává čtvrtletně nebo měsíčně. Polsko má povoleno omezit právo na odpočet DPH u nákupu, pořízení uvnitř Společenství, dovozu, pronájmu či leasingu motorových vozidel jiných než osobních s maximální povolenou nosností přesahující 500 kg a maximální hmotností 3,5 tun na 60% a na nejvýše 6 000 PLN. Osoba povinná k dani tak již nemusí při používání těchto vozidel k soukromým účelům vykazovat daň na výstupu.<sup>15</sup> Polsko dále může osvobodit od DPH osoby povinné k dani, které mají roční obrat nejvýše ekvivalent částky 30 000 EUR v národní měně.<sup>16</sup>

Základní sazba v Portugalsku je stanovena ve výši 23 % a snížené sazby jsou 13 a 6 %. Sazba 13 % se uplatňuje na tuky a oleje určené ke konzumaci, ryby, konzervované potraviny, kávu, obiloviny, atd. Sazba 6 % se vztahuje na potraviny základní potřeby, hromadnou přepravu osob, hotelové ubytování, vstupné na kulturní akce aj. Každý podnikající subjekt musí být registrován k DPH. Přesáhne-li roční obrat 10 000 EUR, musí podnikatel DPH účtovat. Nepřesáhne-li obrat za předchozí zdaňovací období 49 879 EUR, plátce podává daňové přiznání čtvrtletně a to do 15. dne druhého měsíce následujícího čtvrtletí. Do tohoto dne musí být daň také zaplacená. Má-li plátce vyšší obrat, podává přiznání měsíčně a to do 10. dne druhého měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, kdy musí daň i zaplatit. Portugalsko má směrnicí 2009/47/ES udělenou výjimku, že může u mýtného na mostech v lisabonské oblasti

---

<sup>14</sup> 2010/580/EU: Provděcí rozhodnutí Rady ze dne 27. září 2010, kterým se Nizozemskému království povoluje uplatňovat opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>15</sup> 2010/581/EU: Provděcí rozhodnutí Rady ze dne 27. září 2010, kterým se Polské republice povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od čl. 26 odst. 1 písm. a) a článku 168 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>16</sup> 2009/790/ES: Rozhodnutí Rady ze dne 20. října 2009, kterým se Polské republice povoluje použít opatření odchylovající se od článku 287 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

uplatňovat jednu ze dvou snížených sazeb a dále může uplatňovat nižší sazby, než jaké se uplatňují na pevnině, u plnění uskutečněného na Azorských ostrovech a na Madeiře a u přímého dovozu do těchto oblastí. Tyto sazby jsou 16 % základní a snížené 9 a 4 %.

Rakousko má základní sazbu DPH ve výši 20 % a sníženou sazbu ve výši 10 %. Snížená sazba se uplatňuje zejména na potraviny, noviny, knihy, atd. Povinnost registrovat se k DPH mají ti plátcí, kteří mají roční obrat více než 30 000 EUR. Pokud roční obrat nepřesáhne 100 000 EUR, podává plátce čtvrtletně tzv. předběžné daňové přiznání. Je-li roční obrat vyšší, podává se předběžné daňové přiznání měsíčně. Daň se hradí nejpozději 15. dne druhého měsíce následujícího po ukončení zdaňovacího období. Daňové přiznání za celý rok, jež je souhrnem předběžných daňových přiznání, pak podávají plátcí k 30. dubnu následujícího roku nebo k 30. červnu v případě elektronického přiznání. Rakousko má, jak už je uvedeno výše, také povolenou odchylku pro stanovení osoby povinné k dani, které je dodáno určité zboží, za osobu povinnou daň odvést, místo osoby, která zboží dodává. Tímto zbožím jsou mobilní telefony a zařízení s integrovanými obvody, se základem daně u dodání těchto produktů 5000 EUR a více.<sup>17</sup> Dále je v Rakousku povoleno vyloučit z nároku na odpočet daně DPH odvedenou na zboží a služby, osobu povinnou k dani v případě, že tato osoba povinná k dani či její zaměstnanci použijí toto zboží a služby z 90% a více na soukromé nebo obecněji na neobchodní účely.<sup>18</sup>

Rumunsko má základní sazbu stanovenou ve výši 24 % a sníženou sazbu ve výši 9 %. Ta se vztahuje na knihy, noviny, hotelové služby aj. Dále je zde dočasná snížená sazba 5 %, která se uplatňuje na základní potraviny. Povinnost registrovat se k DPH mají plátcí s ročním obratem více než 35 000 EUR. Zdanitelné období je kalendářní měsíc, ale měl-li plátce v předchozím kalendářním roce obrat méně než 100 000 EUR, může si zvolit čtvrtletní zdaňovací období. Neměl-li poplatník v předcházejícím zdaňovacím období obrat vyšší než 100 000 EUR, musí o tom podat hlášení a to nejpozději k 25. lednu následujícího roku. Povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň musí být splněna do 25. dne od konce zdaňovacího období. Rumunsku je povoleno po omezené časové období označovat za povinné odvést DPH ty plátcé DPH, kteří jsou příjemci dodávek některých obilovin a olejnatých semen. To je z důvodu daňových

---

<sup>17</sup> 2010/710/EU: Provděcí rozhodnutí Rady ze dne 22. listopadu 2010, kterým se Německu, Itálii a Rakousku povoluje zavést zvláštní opatření odchylná se od článku 193 směrnice 2006/112/ES

<sup>18</sup> Provděcí Rozhodnutí Rady ze dne 22. prosince 2009, kterým se Rakouské republice povoluje dále používat opatření odchylná se od článku 168 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

podvodů v obchodu s těmito zemědělskými produkty. Po dodávce svého zboží některé hospodářské subjekty neodvádějí DPH a to zejména v případě, že tyto produkty nabyly bez zaplacení daně na vstupu. Jejich zákazníci, kteří mají platnou fakturu, si ale uplatňují odpočet daně. Toto dočasné opatření, kdy plátce, který přijal dodané zboží, je určen za povinného k DPH místo dodavatele, skoncuje s touto formou podvodu. Během používání tohoto opatření zavede Rumunsko v zemědělském odvětví definitivní opatření slučitelná se směrnicí 2006/112/ES, jimiž se této formě podvodu bude předcházet a potírat ji.<sup>19</sup> Stejnou výjimku a ze stejných důvodů, kdy za osobu povinnou odvést daň, může být určena osoba, jíž je dodáno zboží nebo poskytnuta služba má Rumunsko po omezené časové období i pro situace, kdy osoba povinná k dani dodává dřevo podle vnitrostátních právních předpisů nebo kdy zboží dodává či služby poskytuje osoba povinná k dani, jež je v úpadkovém řízení, kromě maloobchodníků.<sup>20</sup> Dále může Rumunsko na základě směrnice 2009/162/EU používat osvobození od daně u mezinárodní přepravy osob, uplatňuje-li stejné osvobození i jiný členský stát, jenž byl členem Společenství před rokem 2007

Řecko má základní sazbu DPH ve výši 23 % a dvě snížené sazby 13 a 6,5 %. Snížené sazbě 13 % podléhá potravinářské zboží (mimo alkoholických nápojů a tabákových výrobků) a určité druhy služeb (např. doprava). Snížená sazba 6,5 % se uplatňuje na léky, noviny, časopisy, knihy, ubytovací a restaurační služby, zemědělské výrobky, atd. Povinnost registrovat se k DPH mají všechny podnikatelské subjekty s ročním obratem nad 10 000 EUR, případně 5 000 EUR jedná-li se jen o služby. Podle výše obratu se podává předběžné daňové přiznání čtvrtletně nebo měsíčně. Dle stejného principu se také hradí daň. Za celý kalendářní rok pak podávají plátcí konečné daňové přiznání, jež je souhrnem všech předběžných daňových přiznání. Na ostrovech Lesbos, Chios, Samos, souostroví Kyklády a Dodekanésy a na některých malých ostrovech v Egejském moři může Řecko na základě směrnice 2006/112/ES snížit uvedené sazby daně o 30 %.

Na Slovensku se uplatňuje základní sazba ve výši 20 % a snížená sazba ve výši 10 %. Ta se vztahuje na zdravotnické pomůcky pro postižené, určité farmaceutické

---

<sup>19</sup> 2011/363/EU: Provděcí rozhodnutí Rady ze dne 20. června 2011, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovící se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>20</sup> 2010/583/EU: Provděcí rozhodnutí Rady ze dne 27. září 2010, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovící se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty



výrobky, knihy a tiskárenské potřeby. Povinnost registrovat se k DPH mají plátcí s ročním obratem více než 49 790 EUR. Podle výše obratu v uplynulém roce je zdaňovací období čtvrtletí nebo kalendářní měsíc. Povinnost podat daňové přiznání a uhradit daň musí plátce splnit do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Slovinsko má stanovenou základní sazbu ve výši 20 % a sníženou sazbu ve výši 8,5 %. Snížené sazbě podléhají hlavně potraviny mimo nápojů, farmaceutické výrobky, ubytovací a restaurační služby, knihy, noviny, časopisy, zemědělské výrobky, vstupné na kulturní akce aj. Povinnost registrovat se k DPH mají plátcí s ročním obratem více než 24 620 EUR, v případě zemědělské činnosti nad 7 500 EUR. Zdanitelné období závisí na výši obratu. Daňové přiznání se podává a daň se platí nejpozději k poslednímu dni měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období.

Ve Španělsku existuje základní sazba DPH ve výši 18 %, snížená sazba ve výši 8 % a super snížená sazba 4 %. Snížená sazba 8 % se týká potravin, lékařského vybavení, hromadné přepravy osob, ubytovacích služeb, atd. Sazba 4 % se uplatňuje na chléb, mléko, ovoce, zeleninu, farmaceutické výrobky, knihy, noviny a časopisy. Každý podnikatelský subjekt je ve Španělsku automaticky plátcem DPH. Zdaňovací období je kalendářní měsíc.

Švédsko uplatňuje základní sazbu DPH ve výši 25 % a dvě snížené sazby ve výši 6 a 12 %. Sazbě 12 % podléhají zejména potraviny a hotelové ubytování. Sazba 6 % se vztahuje na noviny, hromadnou přepravu osob, vstupné do kin a na kulturní a sportovní akce, aj. Každý podnikatelský subjekt je automaticky plátcem DPH. Provozuje-li subjekt mimo podnikání ještě jinou činnost, musí se registrovat k dani, pokud obrat za tyto činnosti je více než 30 000 SEK. Zdaňovací období je stanoveno na kalendářní měsíc, ale nemá-li plátce obrat více než 200 000 SEK, může si za zdaňovací období zvolit pololetí. Povinnost podat daňové přiznání a uhradit daň musí být splněna k 12. dni druhého měsíce následujícího po ukončení zdaňovacího období.

Velká Británie má základní sazbu stanovenou ve výši 20 % a sníženou sazbu ve výši 5 %. Snížené sazbě podléhá především elektřina, plyn a palivo pro domácnosti a charitativní organizace, dětské autosedačky, výrobky umožňující přestat kouřit, stavební bytové konstrukce aj. Nulovou sazbu DPH uplatňuje Velká Británie na základní potraviny, léky, zdravotní a ochranné pomůcky, knihy, noviny a časopisy, dětskou obuv a oblečení, dopravu osob, atd. Povinnost registrovat se k dani má plátce, jehož obrat za posledních 12 měsíců je vyšší než 67 000 GBP. Zdaňovací období je stanoveno na čtvrtletí, ale dobrovolně si plátce může zvolit měsíční zdaňovací období. Nepřesahuje-li

roční obrat plátce 100 000 GBP, může si zvolit také roční zdaňovací období, musí ale platit měsíčně zálohy na daň. Povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň musí být splněna do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období. Výjimka opravňuje Velkou Británii omezit na 50% nárok nájemce nebo příjemce leasingu na odpočet DPH na vstupu za poplatky z nájmu nebo leasingu automobilu v případě, že se tento automobil nepoužívá pouze pro účely podnikání. Soukromé používání vozidla se nepovažuje za poskytnutí služby za úplatu, najímá-li jej osoba povinná k dani či pořizuje-li jej na leasing pro účely podnikání.<sup>21</sup> Dále má Velká Británie z důvodu daňových podvodů povolenou odchylku od směrnice 2006/112/ES, že může jako osobu povinnou odvést DPH určit osobu, které jsou dodávány mobilní telefony a integrované obvody, kdy základ dodání tohoto zboží je nejméně 5 000 GBP.<sup>22</sup>

Z výše uvedeného vyplývá, že mezi jednotlivými státy stále existují značné rozdíly, které se týkají výše registračního limitu, různých výjimek, počtu a výše sazeb daně i zdaňovacího období, které v jednotlivých státech může být měsíc, čtvrtletí, pololetí nebo i kalendářní rok.

Státy, které se staly členy EU před rokem 1978 mohou podle směrnice 2006/112/ES stanovit osvobození od daně pro osoby povinné k dani v případě, že jejich roční obrat činí méně než 5 000 EUR. Ostatní státy mají povoleny odlišné limity, ale i původní státy mohou požádat o výjimku stanovení horní meze ročního obratu pro osvobození od daně až do výše 100 000 EUR. Registrační limit se tak pohybuje od 0, jako např. ve Španělsku až do 80 000 EUR ve Francii. Česká republika s registračním limitem 35 000 EUR (1 000 000 Kč) se tak řadí spíše k průměru.

Co se týká počtu a výše sazeb DPH, patří Česká republika se svými dvěma sazbami mezi státy, které v této oblasti nepotřebují žádné výjimky a mají systém DPH jednodušší, avšak více než polovina členských států používá 3 a více sazeb. Základní sazba v České republice 20 % patří k průměru, snížená sazba 14 % patří k těm vyšším.

---

<sup>21</sup> 2011/37/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 18. ledna 2011, kterým se mění rozhodnutí 2007/884/ES, kterým se Spojenému království povoluje používat opatření odchylovající se od čl. 26 odst. 1 písm. a) a článků 168 a 169 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>22</sup> 2007/250/ES: Rozhodnutí Rady ze dne 16. dubna 2007, kterým se Spojenému království povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a 2010/710/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 22. listopadu 2010, kterým se Německu, Itálii a Rakousku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES a kterým se mění rozhodnutí 2007/250/ES za účelem prodloužení doby platnosti povolení uděleného Spojenému království

Dá se také říci, že Česká republika má uděleno méně výjimek pro přesun zboží či služeb ze základní do snížené sazby daně než většina ostatních států a nemá žádnou výjimku týkající se přenosu daňové povinnosti, a proto je také z tohoto hlediska je systém DPH v ČR jednodušší. Co se týká využití možnosti stanovit sníženou sazbu na zboží vyjmenované v příloze III směrnice 2006/112/EC, řadí se Česká republika mezi země, které ji z větší části využívají.

## **2.5 Budoucnost DPH v EU**

Přestože harmonizace v oblasti nepřímých daní již velmi pokročila, stále ještě existují mezi jednotlivými členskými státy v právní úpravě a v uplatňování DPH značné rozdíly.

Systém daně z přidané hodnoty v Evropské unii je v současné době založen na principu země určení, na jehož základě se daň vybírá v té členské zemi, kde se nachází příjemce plnění a použije se tak sazba platná v zemi, kde se zboží spotřebuje. Cílem evropských institucí v oblasti DPH je v budoucnosti zavést výběr daně na základě principu země původu. DPH by tak byla vybírána již v té členské zemi, odkud se dodává zboží nebo poskytuje služba. Pro výpočet by se používala sazba platná v zemi původu. Problémem je, že stejné zboží by se prodávalo s různými sazbami daně, podle země původu, a tím by docházelo k deformaci hospodářské soutěže. Proto by pro fungování principu země původu byly nezbytné shodné sazby daně ve všech členských zemích. Zavedení jednotné sazby daně ale zatím vlády jednotlivých zemí odmítají. Prosazení je velmi obtížné vzhledem k tomu, že takovou změnu by muselo odhlasovat všech 27 členských zemí.

Reálnějším cílem EU týkajícím se harmonizace DPH je omezení množství výjimek, jež platí pro jednotlivé členské země. Tyto výjimky se týkají například přesunu některých služeb či zboží ze základní do snížené sazby nebo osvobození od daně. Protože ale výnos z DPH tvoří podstatnou část příjmů veřejných rozpočtů, nejsou některé členské státy ochotny vzdát se těchto výjimek, podřídit svou daňovou politiku nařízením Evropské komise a tím omezit svou fiskální autonomii.

V roce 2010 vydala Komise tzv. Zelenou knihu o budoucnosti DPH<sup>23</sup>, která rozebírá základní otázky, jež je potřeba v oblasti DPH řešit. Jednou z možností, jak

<sup>23</sup> ZELENÁ KNIHA o budoucnosti DPH Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH/\* KOM/2010/0695 konečném znění \*/

sladit nakládání s domácím plněním a plněním uvnitř Unie, by mohl být mechanismus přenesení daňové povinnosti. Tím by sice byla vyřešena náchylnost k podvodům, ale znamenalo by to zrušení zásady dělených plateb. Bylo by nutné zavést provádění dodatečných kontrol a zvýšení informační povinnosti u domácích plnění.

Další možností by mohlo být zdanění plnění podle sazby a podmínek členského státu určení. Zásada dělených plateb by byla obnovena a náchylnost k podvodům vyřešena. Zvýšil by se ale počet plnění, kdy osoby povinné k dani by se staly osobami povinnými odvést DPH v členském státě, kde nemají sídlo. Bylo by také nutné v členském státě původu zavést správní místo, kde by se sledovaly povinnosti dodavatele, které se týkají DPH v jiných členských státech.

Komise dále navrhuje snižování administrativní zátěže a také zjednodušování povinností spojených s DPH, což zahrnuje například snížení frekvence podávání přiznání k DPH, zrušení výkazů nákupů uvnitř Unie nebo ročního souhrnného přiznání k DPH. Další možností by mohlo být vypracování unijního přiznání k DPH ve všech jazycích, pro jehož podání by se mohly podniky rozhodnout a které by musely všechny členské státy akceptovat, což by mohlo snížit náklady na dodržování předpisů.

Dalším cílem EU v oblasti DPH je snížení nákladů malých podniků na dodržení předpisů o DPH a to tak, že podniky s ročním obratem nižším, než je určitá prahová hodnota, mají nárok na osvobození od DPH. Tyto prahové hodnoty se ale napříč členskými státy liší a navíc se tento režim nevztahuje na plnění poskytnutá v jiných státech. Řešením by byl celounijní režim s jednotnou prahovou hodnotou a větší oblastí působnosti, což by snížilo náklady na dodržování předpisů v celé oblasti jednotného trhu a tím by se podpořil růst malých podniků.

Pro zjednodušení pravidel systému DPH navrhuje také Komise režim jednoho správního místa a to pro případy, kdy dodavatel je plátcem DPH, která podléhá členskému státu určení. Podniky dodávající do více členských států by tak měly povinnost přihlásit se k DPH pouze v členském státě usazení. Za vyměření daně a kontrolu dodržení daňové povinnosti by byl i nadále odpovědný členský stát spotřeby.<sup>24</sup> Tento návrh, který Komise předložila již v roce 2004 nebyl zatím Radou přijat.

---

<sup>24</sup> Návrh nařízení Rady kterým se mění nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 s ohledem na zavedení opatření správní spolupráce v oblasti zjednodušeného systému jednoho správního místa a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty /\* KOM/2004/0728 konečném znění - CNS 2004/0262 \*/

## **2.6 Různé pohledy na daňovou harmonizaci v Evropské unii**

Na daňovou harmonizaci v Evropské unii existují dva základní opačné názory. První souhlasí s procesem harmonizace a obává se vzrůstajících daňových úniků a poklesu příjmů z daní. Druhý s harmonizací nesouhlasí, a to především z důvodu negativního vlivu škodlivé daňové konkurence.

Proti harmonizaci daní v Evropské unii hovoří zachování fiskální autonomie. Vzhledem k omezené moci centrálních bank v měnové unii, je fiskální politika jedinou možností pro zásahy státu do ekonomiky, např. pro vyrovnávání ekonomických šoků. Navíc v jednotlivých členských státech jsou jiné preference pro volbu daňových sazeb. Negativní postoj k harmonizaci mají zejména ve státech s vyšší sazbou DPH, kde příjmy z této daně činí podstatnou část celkových rozpočtových příjmů a harmonizace sazeb by tedy u těchto příjmů způsobila velký pokles (například Dánsko, Belgie, Španělsko). Dalším důvodem proti daňové harmonizaci je to, že neexistuje konkurenční tlak, což vede k vyšším daňovým sazbám. Vyšší daňové sazby dále snižují produktivitu celé země a zahraniční kapitál se přesouvá do zemí s nižšími daňovými sazbami, harmonizace tedy zpomaluje ekonomický růst.

O tom, že jednotný trh a měnová unie nevyžadují daňovou harmonizaci, svědčí například Spojené státy americké, kde to, že se daňové systémy jednotlivých států liší, nezpůsobuje žádné deformace tržního prostředí.

Pro daňovou harmonizaci hovoří zejména škodlivá daňová konkurence. Daňová konkurence neumožňuje efektivní alokaci volných zdrojů, v případě tržního selhání, tak jako konkurence obecně a vede k restrikci veřejného sektoru. Může zvyšovat daňové zatížení nemobilních faktorů, jako je práce a snižovat jej u vysoce mobilních faktorů, jako je kapitál a může vést ke špatné struktuře vládních výdajů z důvodu snahy vlády o přilákání kapitálu. Daňová konkurence také může snižovat daňové základy a tedy i příjmy jiných zemí z důvodu odlivu zboží, kapitálu a kvalifikované pracovní síly do země s nízkými daňovými sazbami. Dále může daňová konkurence vést k neefektivitě v poskytování veřejných služeb, což se týká rozsahu redistribučních programů.

Dalším důvodem pro alespoň částečnou daňovou harmonizaci, v případě, že se sjednotí základ daně korporací, je neexistence rozdílu mezi nominální a efektivní sazbou daně. Nedochovalo by k asymetrickým informacím, což by společně s podnikajícím na jednotném trhu umožnilo využít všech výhod, jež jednotný trh přináší a v důsledku toho by se zvýšila jejich konkurenceschopnost.

Pro daňovou harmonizaci hovoří také existence externalit, protože daňový systém země působí i na příjmy jiných zemí. Silnější státy mohou tedy ovlivňovat světové ceny nebo si stát může zvolit daňovou soustavu chránící domácí průmysl.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Nerudová, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2005)

### 3. Daňové úniky v oblasti DPH

Od roku 1993, kdy byly zrušeny daňové hranice, až do současnosti platí v rámci Společenství pro dodání zboží mezi osobami povinnými k dani z různých členských států osvobození od daně z přidané hodnoty ve státě původu. Místo toho je zboží zdaněno ve státě určení podle sazeb a podmínek platných v tomto státě. Tento systém, který používá princip země určení a má být jen přechodný, může fungovat, i když v jednotlivých státech jsou odlišné daňové systémy. Bohužel dodávání zboží mezi jednotlivými členskými státy v kombinaci se systémem odložených plateb za výběr DPH, vystavuje systém DPH daňovým podvodům.

Nejčastějším typem podvodů v oblasti DPH v Evropské Unii jsou takzvané řetězové podvody (Carousel Fraud), které se skládají z vymyšleného řetězce transakcí a obvykle se týkají drobného zboží s vysokou hodnotou, jako jsou například mobilní telefony či jiné elektronické zboží. Tyto podvody se vyskytují v různých variantách. Daňové orgány však mají v zásadě stejný problém: vysoké pohledávky za nezaplacenou DPH a odpovídající požadavky o vrácení daně. Tento problém se nedá efektivně řešit v jednom samostatném členském státě, ale musí se řešit na úrovni Společenství.

Pro řešení tohoto problému existují dva různé přístupy, jeden se soustředí na administrativní změny v rámci stávajícího systému DPH a druhý vyžaduje změnu struktury celého systému DPH. Zavedení jednotné sazby daně, jako strukturální změny, by bylo účinnou zbraní proti daňovým podvodům, zatím však v této oblasti chybí politický konsensus. Proto je nutné provést administrativní změny ve stávajícím systému. Pro efektivní boj proti podvodům musí být posíleny, vylepšeny a doplněny nástroje i právní rámec na poli administrativní spolupráce mezi členskými státy. Navíc musí členské státy sjednotit odlišná opatření zavedená na národní úrovni.

Přestože řetězový podvod obvykle zahrnuje jen omezený počet podvodníků, ztráty z něj plynoucí jsou značné. Podvodníci zapojení v řetězovém podvodu využívají chyb v konstrukci současného systému DPH a jedná se o rozsáhlý organizovaný kriminální útok na přechodný systém DPH a také na náš sociální systém.

Kromě narušení příjmů členských zemí a tím i rozpočtu EHS narušuje řetězový podvod hospodářskou soutěž v cílových oblastech trhu. Vzhledem k nesplnění povinnosti odvést DPH jsou podvodníci schopni nabízet zboží za nižší cenu, než za jakou se prodává na zákonném trhu. Díky tomu je pro nové obchodníky obtížnější

vstoupit na trh a pro již zavedené poctivé obchodníky udržet se na trhu. Řetězový podvod má navíc negativní dopad na hospodářský růst a zaměstnanost.

Boj proti daňovým podvodům je na předním místě politického programu Komise a zabývají se jimi i jednotlivé členské státy. V reakci na snahy daňových úřadů odhalit daňový podvod jsou tyto podvody stále sofistikovanější a zahrnují více společností ve více členských státech. S ohledem na posílení boje proti sofistikovanějším řetězovým podvodům, daňové úřady zpřísnily svůj přístup zavedením řady opatření na národní úrovni. V této kapitole bude uvedeno, jak funguje typický řetězový podvod v oblasti DPH a jaké prvky v současném systému DPH jej umožňují. Dále zde budou diskutována opatření, jež byla přijata Evropskou komisí a Českou republikou, a jejich účinnost při snižování podvodu a přiměřenost pokud jde o účinky na ostatní obchodníky. Konečně je třeba zjistit, zda existuje dlouhodobé řešení, které by mohlo být přijato na úrovni EU.

### **3.1 Řetězové podvody**

V oblasti DPH existuje mnoho typů podvodů. Jeden z těchto typů podvodů se odehrává na černém trhu. Z obchodů na černém trhu se většinou neodvádí DPH, a v případě, že se odvádí, hodnota zboží bývá podhodnocena nebo se naopak uplatňuje nadhodnocený nárok na odpočet. Nejčastěji jsou však na území Společenství hlášeny podvody s chybějícím obchodníkem (Missing Trader Intra-Community Fraud) někdy též nazývané řetězové či kolotočové podvody (Carousel Fraud). Tyto podvody způsobují významné ztráty v národních příjmech jednotlivých členských států i v příjmu Evropského společenství a jsou odolné vůči tradičním snahám o jejich eliminaci. Mimo finančních ztrát ohrožují tyto podvody cílené ekonomické odvětví a narušují hospodářskou soutěž ve prospěch daňových podvodníků.

Podvodníci zapojení v řetězových podvodech využívají dvou základních rysů, vyplývajících ze zrušení daňových hranic v roce 1993, a to systému odložených plateb pro pořízení zboží uvnitř Společenství a toho, že dodání zboží mezi členskými státy je osvobozeno od DPH.

Řetězové podvody se týkají pouze zboží a vyskytují se v mnoha variantách. Společné je to, že zboží projde řetězcem transakcí uskutečněných alespoň částečně mezi různými členskými státy. V jistém okamžiku pak dojde k tomu, že daň není ani přiznána



ani zaplacená a příslušný plátců zanikne. Tyto daňové úniky se týkají nejčastěji zboží s relativně vysokou hodnotou, které je snadno prodejné a skladovatelné, např. mobilních telefonů, počítačových čipů či jiného elektronického zboží.

Nejjednodušší možností daňového podvodu při prodeji mezi různými členskými státy je, že obchodník prodá zboží do jiného členského státu, aniž by odvedl daň, kterou ale naučtuje kupujícímu a poté zmizí. Kupující pak uplatní nárok na odpočet. Řetězovým podvodem je například situace, kdy společnost A, která má sídlo v jedné členské zemi prodá zboží společnosti B do druhé členské země. Společnost B prodá zboží společnosti C, jenž má také sídlo v druhé členské zemi. Společnost B, která má povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu to neučiní a přestane existovat. Řetězec transakcí pokračuje až do doby, kdy je zboží opět prodáno do původní země. Vývoz je od daně osvobozen s nárokem na odpočet. Někdy je kupujícím opět původní společnost A a proto se tento postup, kdy na počátku řetězce i na jeho konci stojí stejná firma, nazývá kolotočový podvod. Stává se také, že zboží se ve skutečnosti nepřesouvá a jeho pohyb je doložen fiktivními doklady.

Další možností je, že dodavatel (společnost B) se k dani přizná, na zaplacení má však několik měsíců. Mezitím si odběratel požádá o vrácení daně na vstupu a finanční úřad mu ji vrátí, protože je dodavatelem přiznaná. Poté začne finanční úřad zjišťovat, zda byla daň skutečně dodavatelem zaplacená, ale dodavatel již mezitím řízeným způsobem zanikl nebo záhadně zmizel. Než se to ale stane, cyklus transakcí se opakuje a stejné zboží tak může oběhnout několikrát.

V řadě transakcí však mohou být zapojeny i společnosti, které o tomto daňovém podvodu nevědí a ani nemají důvod podvodnou transakci předpokládat. Bývají zapojovány z důvodu prodloužení řetězce transakcí mezi prvním pořízením zboží a posledním dodáním. Množství transakcí a přesun zboží mezi členskými státy znesnadňují vyšetřování, kdy k daňovému úniku došlo.

Neodvedená daň může sloužit ke zlevnění daného zboží, což může vést k poškození cenové struktury tohoto zboží na trhu.

### **3.2 Proč řetězové podvody v oblasti DPH vznikají**

Stejně jako každá daň je i daň z přidané hodnoty vystavena daňovým únikům a podvodům. Současný přechodný systém DPH je však méně odolný vůči podvodům a to

zejména řetězovým. Mohou za to především dva základní rysy přechodného systému DPH a tím je osvobození od daně ve státě původu při dodání zboží mezi osobami povinnými k dani z různých členských států a systém odložených plateb za výběr DPH z pořízení zboží. Smyslem těchto dvou rysů bylo vytvoření předpokladů nezbytných pro fungování jednotného trhu.

Při osvobození od daně u dodání zboží uvnitř Společenství mají dodávky z jiných členských států stejné podmínky jako domácí dodání. Nicméně, když zde nejsou hraniční kontroly a nemusí být splněny jiné formality, zboží vstupuje do členských států, aniž by bylo zdaněno. DPH splatná při transakci se tedy neplatí hned na hranici, ale až když dovozce, ve lhůtě stanovené členskými státy, předloží své daňové přiznání (souhrnný výkaz). Kombinace osvobození od daně při dodání zboží uvnitř Společenství a systému odložených plateb tak narušuje řetězec DPH v obzvlášť zranitelném místě, jakým je rozhraní daňových úřadů jednotlivých členských států.

Do 1. ledna 1993 celníci, kteří působili na mezistátní hranici, ověřovali povinnost k DPH a zajišťovali administrativní dohled nad všemi přeshraničními obchody včetně obchodů v rámci Společenství. V této době, kdy existovaly překážky bránící volnému obchodu, byl obchod mezi jednotlivými státy pod kontrolou a byl tedy vůči podvodům odolný. Tento systém placení DPH při dovozu zboží byl poté nahrazen funkčně ekvivalentním systémem výměny informací VAT Information Exchange System (VIES), pomocí kterého jednotliví obchodníci registrovaní k dani v EU vykazují své intra-komunitární dodávky a pořízení. Dnes tedy povinnost zodpovídat se z DPH na pořízení zboží z jiného členského státu spočívá na samotném dovozci.

Díky systému odložených plateb ale dochází často ke značné časové prodlevě mezi okamžikem, kdy je zboží dovezeno a okamžikem, kdy daňové úřady hledají platbu za DPH splatnou u konkrétní transakce. Aby kontrola byla stejně účinná jako byla celní kontrola před lednem 1993, musí daňové úřady jednotlivých členských států plně spolupracovat s ostatními. Mezi daňovými úřady jednotlivých členských států dochází ve stanovených intervalech a bez předchozí žádosti k automatickým výměnám informací. Pokud je úřad požádán o informaci je povinen poskytnout ji v co nejkratší době, nejpozději však do tří měsíců. Má-li tuto informaci již k dispozici, lhůta se zkracuje na jeden měsíc. Bez předchozí žádosti by se měly informace poskytovat, hrozí-li nebezpečí daňové ztráty v jiné členské zemi, nebo pokud existuje důvod naznačující porušení právních předpisů, jenž se týkají DPH a nebo když ke zdanění dochází ve státě určení a kontrolní systém je závislý na informacích ze státu původu. Tato pravidla

umožňují finančním úřadům v zásadě ověřit, zda dovozce dodržel svou povinnost odpovídat se ze získání DPH ze svých nákupů uvnitř Společenství. V praxi však výměny informací mezi národními finančními úřady nejsou ani zdaleka optimální. To ponechává podvodníkům dostatek času pro generování značného množství peněz před tím, než nastane reálné nebezpečí, že mohou finanční úřady podvod odhalit.

Přestože je současný systém DPH zranitelný vůči daňovým podvodům, odborníci nepochybují o tom, že základní principy DPH by měly být zachovány.<sup>26</sup> Od prvního zavedení daně z přidané hodnoty v roce 1954 ve Francii roste její popularita a dnes tato daň funguje ve 136 zemích celého světa. Z členských zemí OECD nemají systém daně z přidané hodnoty pouze Spojené státy americké.

Existuje mnoho důvodů, proč je DPH tak oblíbená. Systém DPH opravňuje finanční úřady k výběru velmi vysokých částek daně. Dále se DPH ukázala jako mimořádně bezpečný a účinný způsob, jak široce rozšířit spotřební daně. Ve skutečnosti, na rozdíl od jiných forem zdanění, skryté kvality DPH ji činí relativně odolnou vůči podvodům. Je to především její dílčí povaha, díky které je částka daně, jenž je ohrožená v každém kroku produkčního a distribučního procesu, omezena, což výrazně snižuje motivaci pro vytváření zisků z nezdaněných prodejů.

Navíc, z pohledu Společenství se DPH považuje za nezbytnou k dosažení jednotného trhu. To, že je umožněno dodavatelům uvnitř Společenství vrácení DPH na vstupu, tak, že zboží může opustit členský stát bez DPH, zatímco pořízení zboží uvnitř Společenství jsou zdaňována za stejných podmínek jako v tuzemsku vyrobené zboží, činí zápočtový mechanismus DPH nezbytným pro řádné fungování vnitřního trhu.

Systém DPH nejenže zajišťuje neutralitu, pokud jde o podmínky hospodářské soutěže na vnitřním trhu, ale moderní design DPH zaručuje také volný pohyb zboží a služeb. Kromě úspěchu při zajištění plynulého obchodu uvnitř Společenství, dosahuje DPH vysoké úrovně jednoduchosti a neutrality, neboť pokrývá všechny fáze výrobního a distribučního procesu, bez ohledu na délku řetězce transakcí a bez ohledu na to, zda se jedná o přímý prodej od výrobce spotřebiteli nebo prodej prostřednictvím velkoobchodníků a maloobchodníků.

---

<sup>26</sup> Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud  
/\* COM/2004/0260 final \*/

### **3.3 Boj proti daňovým podvodům**

#### **3.3.1. Opatření přijatá Evropskou komisí: administrativní spolupráce**

Pro odhalování daňových podvodů a snížení jejich počtu je nezbytná úzká administrativní spolupráce členských států Evropské unie v daňové a celní oblasti, jež se zaměřuje zejména na sdílení informací. Prvními dokumenty, které upravovaly administrativní spolupráci mezi členskými státy v oblasti DPH, byly směrnice Rady 77/799/EEC o vzájemné pomoci příslušných orgánů členských států a nařízení 218/92, zabývající se administrativní spoluprací na poli nepřímých daní. Tyto dva dokumenty nahradilo nařízení 1798/2003 a vytvořilo tak jednotný právní rámec spolupráce správních orgánů členských států, který má zabránit daňovým únikům a vyhýbaní se daňovým povinnostem.

Jednotný právní rámec byl zřízen především z toho důvodu, že daňové ztráty dosahovaly v členských státech výše několika milionů Eur, dále z důvodu narušování hospodářské soutěže a tím poškozování poctivých obchodníků a také z důvodu podkopávání důvěry v Evropské daňové systémy. Nařízení 1798/2003 nezměnilo fungování počítačového systému výměny informací o DPH VIES, který již od 1. 1. 1993 slouží firmám k ověření registrace daňového identifikačního čísla svých obchodních partnerů na území Evropské unie a umožňuje daňovým autoritám sledování a kontrolu obchodu napříč Společenstvím vedoucí k odhalení všech možných druhů nesrovnalostí. Podobně jako VIES byl po zrušení celních hranic pro usnadnění výměny informací mezi státy zaveden systém Intrastat, což je statistický systém, který sleduje pohyb zboží mezi členskými státy EU.

Nařízení 1798/2003 stanovuje podmínky spolupráce příslušných správních orgánů členských států mezi sebou navzájem a mezi těmito orgány a komisí. Změny oproti původnímu systému, který již nesplňoval moderní požadavky vyplývající s užší integrace jednotlivých ekonomik, přinesly zejména jasná a závazná pravidla, větší efektivitu spolupráce a intenzivnější výměnu dat s cílem účinnějšího boje proti daňovým podvodům.

Nařízení stanoví jasná a závazná pravidla, jež mají usnadnit výměnu informací, a to zejména pravidla pro formuláře žádostí o informace i pro poskytované informace, časové limity pro poskytování informací, možnosti použití informací, situace a postup v případě zamítnutí žádosti o informace, postupy pro výměnu informací s třetími zeměmi a také pravidla, která mají usnadnit vyšetřování DPH, jako jsou pravidla pro

žádosti jiných členských států o provedení šetření, přítomnost úředníků z jiné země během kontroly, postupy během organizování mnohostranných kontrol.

Nařízení také umožňuje přímější kontakt mezi daňovými úřady členských států, aby spolupráce byla rychlejší a účinnější při zachování hlavních funkcí ústředních kontaktních orgánů. Přímá komunikace mezi úředníky nebo kontaktními útvary je jediným účinným způsobem pro urychlení výměny informací. Za účelem účinnějšího boje proti podvodům se snaží nařízení posílit spontánní výměnu informací mezi správními orgány. Jsou stanoveny dva typy spontánní výměny, a to strukturované automatické výměny a automatické výměny. Rozdílem je, že pokud orgán zodpovědný za přenos informací není schopen shromažďovat informace, jež se mají pravidelně vyměňovat, bude probíhat strukturovaná automatická výměna. Například, když členský stát nemůže vyměňovat informace automaticky, protože osoby povinné k dani v tomto státě nemají povinnost sdělovat dané informace.

Členské státy by si měly vyměňovat informace minimálně, je-li místo zdanění v členském státě určení, existuje-li podezření na porušení právních předpisů o DPH v jiném členském státě nebo v případech představujících riziko daňové ztráty v jiném členském státě např. z důvodu vyhýbání se dani nebo podvodů, jako jsou třeba řetězové podvody. Přesné druhy informací, které se budou vyměňovat a způsob výměny však určí každý členský stát. Tento systém je tedy flexibilní a státy mohou uzavřít dohody, podle kterých si budou informace vyměňovat automaticky nebo pomocí strukturované automatické výměny.

Výměna informací může probíhat na základě žádosti, kdy se informace týká konkrétního případu. Dožádaný orgán zajistí provedení nezbytných správních šetření a sdělí dožadujícímu orgánu veškeré příslušné informace, jež má k dispozici včetně výsledků správních šetření. Dožádaný orgán má povinnost poskytnout tyto informace co nejrychleji, avšak nejdéle do tří měsíců ode dne, kdy žádost přijal. Má-li již požadovanou informaci k dispozici, maximální lhůta se zkracuje na jeden měsíc.

Výměna informací bez předchozí žádosti se uskuteční, jestliže dochází ke zdanění v členském státě určení a účinnost kontrolního systému závisí na informacích, které poskytuje členský stát původu, nebo jestliže existuje důvod se domnívat, že byly porušeny právní předpisy týkající se DPH nebo mohou být tyto předpisy porušeny v jiném členském státě, nebo existuje-li nebezpečí daňové ztráty v jiné členské zemi.

Členské země musí provozovat elektronickou databázi, kde se uchovávají a zpracovávají údaje, shromažďované na základě směrnice 77/388/EHS, a to nejméně po

dobu pěti let od skončení kalendářního roku, kdy měl být přístup k informacím udělen. Tyto databáze musí být aktuální, úplné a přesné. Přímo poskytované informace jsou identifikační čísla pro účely DPH, která přidělil členský stát, jež dostává informace a celková hodnota všech dodání zboží uvnitř Společenství osobám s těmito identifikačními čísly všemi hospodářskými subjekty, které jsou pro účely DPH identifikovány v členské zemi, jež informace poskytuje a to v měně členského státu, který informace poskytuje.

Z důvodu zamezení porušování právních předpisů o DPH musí být příslušnému orgánu členského státu, považuje-li to za nezbytné, v případě kontroly nabytí zboží uvnitř Společenství, poskytnuty informace týkající se identifikačního čísla pro účely DPH osob, jež uskutečnily dodání zboží a celková hodnota těchto dodání od těchto osob každé osobě s přiděleným identifikačním číslem pro účely DPH nebo elektronický přístup k těmto informacím.

Všechny členské státy vedou elektronickou databázi osob, kterým bylo pro účely DPH v daném státě přiděleno identifikační číslo. Příslušné orgány členských států mohou kdykoli přímo získat či obdržet potvrzení platnosti daňového identifikačního čísla pod nímž daná osoba uskutečnila uvnitř Společenství dodání zboží nebo poskytnutí služeb nebo je obdržela. Na zvláštní žádost poskytne dožádaný orgán také datum vydání a případně datum ukončení platnosti daňového identifikačního čísla. Dožádaný orgán na žádost rovněž poskytne jméno a adresu osoby, jíž bylo číslo přiděleno, avšak tyto informace dožadující orgán nesmí uchovávat pro jejich možné využití v budoucnu.

Obdrží-li členský stát informace od třetí země, může je předat členským státům, které by mohly mít zájem o tyto informace a musí je předat těm členským státům, které o informace požádají, pokud to povolují ujednání o pomoci uzavřená s třetí zemí. Pokud se třetí země zavázala poskytovat pomoc při shromažďování důkazů u operací, které jsou v rozporu s právními předpisy o DPH, mohou být této zemi sděleny informace získané dle tohoto nařízení, souhlasí-li příslušné orgány, jež informace poskytly a jsou-li dodrženy vnitrostátní předpisy o předávání údajů osobní povahy třetím zemím.

Dalším nástrojem podpory administrativní spolupráce v oblasti DPH a vzájemné pomoci v oblasti daní z pojištění je rozhodnutí FISCALIS 2007, které zajišťuje finanční prostředky pro mnohostranné kontroly a výměny daňových úředníků mezi jednotlivými členskými státy.

Nařízení 1798/2003 bylo změněno nařízením 143/2008 s účinností od 1. 1. 2010, co se týká zavedení nástrojů správní spolupráce a výměny informací s ohledem na

pravidla, zabývají se místem poskytnutí služby, postupem při vrácení DPH a zvláštními režimy.

Pravidla o místě poskytování služeb se změnila tak, že dodávky služeb mezi podniky se zdaní tam, kde se nachází zákazník a ne tam, kde sídlí dodavatel. U dodávek služeb od podniků konečným spotřebitelům místem zdanění je i nadále členský stát, kde sídlí poskytovatel. Za určitých okolností se ale nepoužijí tato obecná pravidla a služby se zdaní v místě spotřeby. To se týká restauračních a cateringových služeb, pronájmu dopravních prostředků, kulturních, sportovních vědeckých a vzdělávacích služeb, telekomunikací, vysílání a elektronických služeb poskytovaných spotřebitelům.<sup>27</sup>

Nový postup pro vrácení DPH umožnil podnikům elektronicky žádat o vrácení DPH z jiných členských zemí, ve kterých nejsou registrovány, ale DPH zde zaplatily. Tato změna z papírové do elektronické podoby žádosti o vrácení urychlila a zjednodušila. Tím je také usnadněno podnikání a zlepšeno fungování vnitřního trhu. Nově bylo zavedeno, že členské státy, v případě zpoždění s vrácením daně, zaplatí daným podnikům úroky.

Změnou, která nastane na základě nařízení 143/2008 od 1. 1. 2015 bude zdanění dodávek telekomunikací, vysílání a elektronických služeb v zemi, kde je usazen spotřebitel. Dodavatelům bude umožněno splnit povinnosti týkající se DPH ve svém domovském státě a to včetně služeb poskytovaných v jiných členských státech. Tyto povinnosti jsou registrace, daňové přiznání a platba. Příjmy z těchto služeb budou pak převedeny z členského státu, kde se nachází dodavatel do členského státu, kde se nachází zákazník a podle tohoto státu se bude aplikovat sazba DPH. Pro zajištění hladkého průběhu přechodu na tento nový systém si členský stát, kde sídlí dodavatel, bude ponechávat část vybrané daně a to až do konce roku 2018.

V srpnu roku 2009 předložila Komise Radě zprávu popisující fungování administrativní spolupráce v oblasti DPH pod číslem KOM/2009/428. Zpráva uvádí, že intenzita správní spolupráce mezi jednotlivými členskými státy s cílem bojovat proti daňovým únikům a podvodům v oblasti DPH je stále neuspokojivá. Pro lepší správní spolupráci navrhuje zpráva vyčlenit dostatečné množství zdrojů, poskytovat daňovým úředníkům školení ke zvýšení informovanosti o dostupných nástrojích a spontánní

---

<sup>27</sup> IP/08/208 VAT package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds

výměně informací, uplatňovat proaktivní a nepředpojatý přístup při využívání dostupných nástrojů a odstraňovat překážky na vnitrostátní úrovni, úředníkům poskytnout pokyny ohledně významu žádostí o informace, upravit programové vybavení, zavést efektivní postupy pro shromažďování údajů, jež se budou vyměňovat a podporovat přímé kontakty místních daňových auditorů. Bohužel tato doporučení byla uváděna již v předchozích zprávách a k výraznému zlepšení administrativní spolupráce zatím nedošlo.

### **3.3.2. Opatření přijatá Evropskou komisí: legislativa**

Daňové úniky se na úrovni Evropské komise začaly řešit v roce 2006, kdy prvním dokumentem, jež se zaměřil výhradně na daňové úniky bylo sdělení Komise KOM/2006/254 o evropské strategii boje proti daňovým únikům. Na základě rozhodnutí Rady se veškeré úsilí soustředí na podvody s DPH. Řešení daňových podvodů v oblasti DPH byla rozdělena na dvě části. Jedná se o zavedení konvenčních opatření, jež mají posílit stávající systém DPH a o zavedení dalekosáhlejších opatření, která by změnila celý systém. Ta by mohla například umožnit členským státům zavedení obecného systému přenesení daňové povinnosti a zdanění vnitrouijních transakcí.

Jako reakce na závěry Rady ECOFIN ze dne 28. listopadu 2006 byla Komisí vytvořena nová skupina složená odborníků Anti Tax Fraud Strategy expert group (ATFS), která se skládá ze zástupců členských států a jejím cílem je vést jednání týkající se běžných opatření.

Vyšetřováním daňových podvodů a bojem proti nim se zabývá Úřad pro boj proti podvodům (OLAF)<sup>28</sup>, který vznikl v roce 1999 rozhodnutím Komise KOM/1999/352. Kromě podvodů se OLAF zabývá také korupcí a dalšími nelegálními aktivitami, které poškozují zájmy Společenství.

Legislativní návrhy v oblasti dalekosáhlejších opatření proti daňovým podvodům byly předloženy Komisí ve sdělení KOM/2008/109. Komise zde analyzuje systém zdanění DPH uvnitř Společenství a možnost zavedení obecného systému přenesení daňové povinnosti. Komise byla též připravena navrhnout pilotní projekt, který by zjistil, zda by systém přenesení daňové povinnosti byl vhodným nástrojem řešení daňových podvodů. Bohužel o dalekosáhlejších opatřeních neexistuje politická dohoda

---

<sup>28</sup>European Commission's Anti-Fraud Office



a Komise tedy nepodnikne v této oblasti žádné další kroky a soustředí se dále výlučně na opatření konvenční.

Co se týká konvenčních opatření, bylo Komisí předloženo sdělení KOM/2007/758 a pracovní dokument SEC/2007/1584, kde žádá Radu o řízení některých klíčových prvků boje proti podvodům s DPH v Evropské unii pomocí politických nástrojů. Tyto klíčové prvky se týkají běžných opatření, jako je potřeba daňové administrace pro přesné informace, sjednocení přístupu k řízení systému DPH napříč EU a nezbytnosti aktualizovat informace o statusu osob, co se DPH týká.

Schůze rady ECOFIN 4. prosince 2007 zajistila politické řízení další práce na některých konvenčních opatřeních zaměřených na efektivnější boj proti podvodům s DPH.

Činnosti ATFS týkající se běžných opatření vedly k návrhu Komise o změně směrnice 2006/112/ES<sup>29</sup> a o změně nařízení o administrativní spolupráci v oblasti DPH<sup>30</sup>, jenž byl přijat 17. 3. 2008 s cílem urychlit od roku 2010 shromažďování a výměnu informací pro transakce uvnitř Společenství. Tento návrh měl zajistit, aby daňové orgány členských států, do kterých se zboží prodává, byly o pořízení zboží na svém území informovány rychleji a měly tak možnost jednat už v počáteční fázi.

Pro zkrácení období, které uběhne mezi uskutečněním transakce a výměnou příslušné informace mezi členskými státy, bylo navrženo, aby se období, za které se v souhrnných hlášeních podávají informace o plněních uvnitř Společenství, sjednotilo a zkrátilo na jeden měsíc a aby se lhůta pro předávání těchto informací mezi členskými státy zkrátila ze tří měsíců na jeden.

Dále bylo navrženo měsíční shromažďování informací o nabytí zboží uvnitř Společenství a o nákupu služeb od dodavatelů usazených v jiné členské zemi v případech, kdy příjemce je osobou povinnou k dani. Příjemci či nabyvatelé, kteří provedli tato plnění za částku více než 200 000 EUR za kalendářní rok, by měli za povinnost podávat přiznání k DPH každý měsíc. Dále je v návrhu obsaženo ustanovení o harmonizaci předpisů, které se týkají daňové povinnosti za poskytování služeb, aby

---

<sup>29</sup> Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým podvodům spojeným s plněním uvnitř Společenství /\*KOM/2008/0147 v konečném znění – CNS 2008/0058\*/

<sup>30</sup> Návrh nařízení Rady, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003 za účelem boje proti daňovým podvodům spojeným s plněním uvnitř Společenství /\*KOM/2008/0147 v konečném znění – CNS 2008/0059\*/

bylo zajištěno, že kupující i prodávající uvedou plnění v daňovém přiznání za stejné období, což umožní křížovou kontrolu podávaných informací.

Na základě tohoto návrhu Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Evropským ekonomickým a sociálním výborem byla 16. prosince 2008 schválena nová směrnice 2008/117/ES, která mění směrnici 2006/112/ES a nové nařízení 37/2009 měnící nařízení 1798/2003, jež vstupuje v platnost od 1. ledna 2010. Směrnice 2008/117/ES se snaží o zkrácení prodlevy mezi uskutečněním plnění uvnitř Společenství a výměnou informací o dodání tohoto zboží na jeden měsíc. Osoby povinné k dani musí vypracovat souhrnné hlášení za každý kalendářní měsíc a ve lhůtě nepřekračující jeden měsíc. Členské státy ale mohou hospodářským subjektům povolit, v případě, že hodnota dodání zboží nebo poskytnutí služeb je nevýznamná, podávat souhrnná hlášení čtvrtletně. Pro křížovou kontrolu informací směrnice požaduje, aby kupující i příjemce přiznávali plnění uvnitř Společenství ve stejném daňovém období. Tato hlášení mají být pro snížení administrativní zátěže podávána elektronicky.

V prosinci 2008 přijala Evropská komise sdělení KOM/2008/807, stanovující krátkodobý akční plán se seznamem budoucích legislativních opatření zaměřených především na posílení kapacity daňové administrativy k prevenci a odhalování podvodů s DPH a také k vymáhání daní v případě podvodu. Většina z těchto opatření vychází přímo z jednání o běžných opatřeních, která se konala pod záštitou skupiny ATFS. Cílem tohoto sdělení bylo také iniciovat úvahy dlouhodobějšího charakteru především o vztahu mezi daňovými poplatníky a daňovými úřady a o příležitostech, které v tomto ohledu nabízí informační technologie.

V prosinci 2008 byl také Evropskou komisí prezentován návrh na změnu směrnice 2006/112/ES ve dvou specifických oblastech KOM/2008/805. První oblastí je harmonizace podmínek pro dovozce tak, aby mohli využít osvobození od DPH při dovozu zboží, předchází-li tento dovoz dodání zboží uvnitř Společenství nebo přesunu zboží do jiného členského státu. To by mělo zabránit zneužívání podvodníky, kteří toto osvobození používají při podvodech s mizejícím obchodníkem. Tato část návrhu byla přijata Radou EU dne 25. června 2009 a na základě nové směrnice 2009/69/ES musely členské státy uvést v účinnost nezbytné právní a správní předpisy s účinností od 1. ledna 2011. Podle této směrnice mohou dovozci využít osvobození pouze pokud poskytnou členskému státu dovozu své daňové identifikační číslo, daňové identifikační číslo svého zákazníka a důkaz, že je dovezené zboží určeno k odeslání nebo přepravě z členského státu dovozu do jiného členského státu.

Druhou oblastí návrhu na změnu Směrnice je učinit dodavatele intrakomunitárních plnění odpovědné za ztrátu DPH v případě, že obchodník v jiném členském státě zmizí, pokud ke ztrátě DPH přispěli tím, že nepodali daňové přiznání o svém dodání své daňové správě, nebo bylo toto přiznání nesprávné či neúplné, nebo jej dodali pozdě. Návrh tedy poskytuje daňovým správcům nástroj pro vymáhání DPH od obchodníků, kteří nejsou v dané zemi trvale usazeni a kteří nepodávají daňové přiznání o svých prodejkách svému daňovému úřadu, nebo jej podávají neúplné, nesprávné nebo pozdě. Již v uvedené směrnici 2006/112/ES je článkem 205 povoleno členským státům stanovit, že za odvod daně společně a nerozdílně ručí jiná osoba než osoba povinná odvést daň.

V lednu 2009 schválila Evropská komise návrh KOM/2009/21 na změnu směrnice 2006/112/ES týkající se pravidel fakturace, jež se zakládá na Sdělení o technologickém vývoji v oblasti elektronické fakturace. Cílem tohoto návrhu bylo zvýšit používání elektronické fakturace, snížit zatížení podniků, podpořit malé a středně velké podniky a pomoci členským zemím v boji proti daňovým podvodům. Na základě tohoto návrhu byla tedy přijata směrnice 2010/45/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace.

V únoru 2009 předložila Komise návrh nové směrnice o vzájemné pomoci při vymáhání daní KOM/2009/28. Dva základní prvky tohoto návrhu, jenž má za úkol zlepšit schopnosti členských států ve výběru daní mimo své území, jsou vytvoření evropského nástroje dovolujícího vymáhání právních aktů v jiném členském státě a posílení možnosti použít preventivní opatření v jiném členském státě. Směrnice 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření pak byla přijata v březnu 2010.

V srpnu roku 2009 schválila Komise návrh nařízení KOM/2009/427 o správní spolupráci a boji proti daňovým únikům v oblasti DPH, které by mělo změnit nařízení 1798/2003 o administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a které by mělo příslušným orgánům členských států usnadnit spolupráci a vzájemnou výměnu informací, vylepšit kontrolu správného uplatňování DPH a posílit boj proti podvodům, které souvisejí s DPH.

Mezi nejdůležitější položky, zahrnuté v návrhu patří automatizovaný přístup členských států ke konkrétním datům vztahujícím se k identifikaci osoby povinné k dani a jejích činnostech, jež jsou obsaženy v databázích jiných členských států. Shromažďování

a výměny informací by měly být prováděny elektronicky. To by mělo urychlit výměnu informací a administrativní spolupráci a snížit počet časově náročných žádostí o informace, a tím také snížit zapojení lidských zdrojů. Dalším důležitým bodem je zavedení společných minimálních pravidel pro registraci a zrušení registrace osob povinných k dani v systému výměny informací VIES.

Daňové identifikační číslo je klíčovým prvkem v mechanismu DPH, který se vztahuje na obchod uvnitř společenství, kde jedním z možných podvodů s DPH je zneužívání neaktivního daňového identifikačního čísla. To, že se v právním textu stanoví společná minimální pravidla pro registraci a zrušení registrace osob povinných k dani v systému VIES, by mělo zabránit potenciálním podvodníkům získat nebo zneužít daňové identifikační číslo. Také by to mělo ujistit poctivé obchodníky, že informace o DPH statusu, které obdrželi od svých obchodních partnerů jsou věrohodnější, protože jsou lépe kontrolovány.

Další položkou uvedenou v návrhu KOM/2009/427 je vytvoření evropské sítě složené z úředníků daňových správ, nazvanou Eurofisc. Eurofisc by se měl zaměřit na zlepšení spolupráce s cílem především na odhalení podvodníků již v počáteční fázi. V pozdější fázi by pak tato síť mohla mít za úkol vytvořit mechanismus analýzy rizik na evropské úrovni. Rada ECOFIN na svém zasedání v říjnu 2008 schválila obecné zásady, podle kterých se bude řídit plánovaný systém Eurofisc a Komise zahrnuje do směrnice 2006/112 ustanovení umožňující přepracování systému Eurofisc v blízké budoucnosti. Navíc Komise vyjádřila svou ochotu možného přidělení dodatečných úkolů pro Eurofisc. Kontaktní úředníci skupiny Eurofisc jsou odborníci v boji proti daňovým únikům vybraní z jednotlivých členských států. Jejich hlavními úkoly je usměrnění informací svého členského státu, posouzení, analýzy a výměny zkušeností, jež se týkají různých typů daňových úniků a vnitrostátní analýzy rizik. Za každý stát je také zvolen jeden koordinátor pracovních oblastí Eurofiscu, který má usnadňovat plnění úkolů, které se v dané oblasti provádějí, a podporovat kontaktní úředníky při plnění dohodnutých úkolů v dotyčné pracovní oblasti. Nařízení Rady o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti DPH pak bylo přijato v říjnu 2010 pod číslem 904/2010.

Návrh směrnice Rady KOM2009/511 týkající se volitelného a dočasného používání mechanismu přenesení daňové povinnosti u dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb byl podán Komisí v září 2009. Cílem návrhu je, v zájmu boje proti daňovým podvodům, jež souvisejí s dodáním některého zboží či poskytnutím některých služeb, u kterých je vysoké riziko podvodů, umožnit dočasné používání

mechanismu přenesení daňové povinnosti. To se týká zejména obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, mobilních telefonů a zařízení obsahujících integrované obvody a dalších výrobků jako jsou parfémy a drahé kovy. Co se týká mobilních telefonů a zařízení s integrovanými obvody, byla již u tohoto druhu zboží povolena výjimka umožňující přenesení daňové povinnosti Spojenému království. Na základě návrhu KOM2009/511 byla v březnu 2010 schválena směrnice 2010/23/EU povolující volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti u některých služeb s vysokým rizikem podvodů, kde těmito službami se rozumí především převod povolenek na emise skleníkových plynů.

### **3.3.2. Mechanismus „reverse charge“**

U běžného režimu DPH připočte prodejce k ceně prodávaného zboží DPH, což je tzv. daň na výstupu, a poté odvede tuto daň svému daňovému úřadu. Kupující, který je registrován k DPH, je oprávněn požádat svůj daňový úřad o navrácení daně zaplacené prodejci, tedy daň na vstupu. Mechanismus přenesení daňové povinnosti (Reverse Charge Mechanism) funguje tak, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služby neúčtuje DPH příjemci povinnému k dani a povinnost tuto daň zaplatit má tento příjemce. Pořizovatel nebo příjemce tak daň zároveň přizná i odpočte bez toho, aby skutečná platba do státní pokladny proběhla. Obchodník, který dodá zboží konečnému spotřebiteli, jenž není registrován k DPH, je odpovědný za výběr DPH a její odvod daňovému úřadu spolu s podáním daňového přiznání. To by teoreticky mělo při obchodování uvnitř Společenství odstranit možnost páchat podvody s chybějícím obchodním článkem.

Již Šestá směrnice o DPH uvádí, že pokud je zdanitelné plnění uskutečněno osobou povinnou k dani usazenou v zahraničí, členské státy mohou určit jako osobu povinnou odvést daň jinou osobu. Tou může být daňový zástupce nebo osoba, pro níž je zdanitelné plnění prováděno. Dále mohou členské státy určit jinou osobu než osobu povinnou k dani jako povinnou odvádět daň společně a nerozdílně. Šestá směrnice také stanovuje u určitých služeb jako osobu povinnou odvádět DPH osobu, které jsou tyto služby poskytnuty osobou povinnou k dani, jež je usazená v zahraničí. Členské státy ale mohou požadovat, aby poskytovatel služeb odváděl daň společně a nerozdílně.

V souladu s Šestou směrnicí vstoupil ve Velké Británii v platnost v roce 2003 zákon o DPH, kde je stanoveno, že daňový orgán Velké Británie (Her Majesty's

Revenue and Customs) má právo uložit solidární odpovědnost na jinou osobu, než je osoba povinná k dani. To se vztahuje na telefonní a počítačové zařízení. Podmínkou je, že osoba, která je ustanovena jako odpovědná za odvod DPH, věděla nebo měla vědět, že svým nákupem se zapojila do řetězce, kde daň z přidané hodnoty neměla být zaplacená. Cílem mělo být, aby poctiví obchodníci dávali více pozor na to, s kým obchodují, což by mohlo daňovým podvodům zabránit. V roce 2006 Evropský soudní dvůr vydal rozhodnutí o ustanovení společné a nerozdílné odpovědnosti v případě, že obchodník v době, kdy provedl nákup, věděl nebo měl důvod se domnívat, že tento nákup byl součástí řetězce transakcí, kde DPH nebude zaplacená. Tato znalost je předpokládána, je-li cena zboží nižší než cena předchozích nákupů tohoto zboží. Podvody ale podle Evropského soudního dvora nelze řešit omezením rozsahu působnosti DPH, není možné přesunout daňovou povinnost na jinou osobu než je daňový dlužník. Subjekty, jež přijaly všechna rozumná opatření, pro zajištění toho, že jejich transakce nebudou součástí řetězce dodávek s podvodnými transakcemi, nemají být odpovědné za odvod daně, jež má zaplatit jiný subjekt.

Šestá směrnice dále umožňuje v článku 27 požádat o zvláštní opatření, které není v souladu s touto směrnicí, s cílem znemožnit daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem. Tato opatření ale smějí ovlivnit výši daně, jež je splatná při konečné spotřebě, pouze v zanedbatelném rozsahu. Jsou to odchylky od harmonizovaných zásad DPH a proto musí tyto odchylky být omezené a přiměřené.

Na základě tohoto ustanovení požádala Velká Británie v únoru roku 2006 o povolení zavést mechanismus přenesení daňové povinnosti na výrobky jako jsou mobilní telefony, počítačové čipy, média pro elektronické ukládání dat a elektronická zařízení používaná pro ukládání, zpracování nebo záznam elektronických dat v případě, že hodnota zboží je více než 1 000 GBP. Komise poté navrhla Radě, aby byl mechanismus reverse charge pro uvedenou oblast použit schválen, protože vyhovuje podmínce požadované článkem 27 Šesté směrnice a protože se zaměřuje na konkrétní druh podvodu, čímž je podvod typu kolotoč a pravděpodobně dojde k omezení této podvodné činnosti.<sup>31</sup> Rada návrh schválila s tím, že se vztahuje na dodání zboží, jehož základ daně je minimálně 5 000 GBP a s platností do konce dubna 2009, jež byla prodloužena rozhodnutím 2010/710/ES do konce roku 2013.

---

<sup>31</sup> Návrh rozhodnutí Rady kterým se Spojenému království povoluje zavedení zvláštního opatření odchylovajícího se od čl. 21 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu /\* KOM/2006/0555 v konečném znění \*/

Mechanismus reverse charge vstoupil ve Velké Británii v platnost od června 2007. Díky tomuto opatření došlo k omezení možnosti podvodníků uplatnit nárok na vrácení daně, jež nebyla nikdy zaplacená, a tím i k omezení řetězových podvodů. Ty se ale přesunuly do jiných oblastí se zbožím vysoké hodnoty, kde mechanismus přenesení daňové povinnosti není uplatňován. Reverse charge mechanismus tedy pouze způsobuje složitosti a administrativní problémy poctivým obchodníkům s mobilními telefony a počítačovými čipy a práci navíc pro daňové poradce. Navíc použití reverse charge mechanismu jen na jisté druhy zboží způsobuje problémy při rozlišování, které zboží podléhá reverse charge a které podléhá normální DPH.

Těmto problémům by se dalo předejít zavedením obecného mechanismu přenesení daňové povinnosti. To by ale narušilo jeden z klíčových znaků daně z přidané hodnoty, což je systém dělené platby. Všechny splatné daně v celém výrobním i distribučním procesu by tak byly placeny až při prodeji konečnému zákazníkovi a DPH by se tedy změnila na něco jako jednostupňovou daň z maloobchodního prodeje.

Rakousko v říjnu roku 2005 a Německo v dubnu roku 2006 navrhly použití reverse charge mechanismu na všechny transakce mezi obchodníky registrovanými k DPH (business-to-business transactions), kde hodnota jednotlivé faktury je minimálně 10 000 EUR v Rakousku a 5 000 EUR v Německu. Problém ale je, že podvodníci mohou účtovat DPH zákazníkům, jenž nejsou registrovaní k dani, a pak zmizet aniž by daň odvedli. V tomto případě, kdy DPH by byla účtována a odváděna jen posledním obchodníkem, jenž prodává neregistrovanému zákazníkovi, by daňový úřad přišel o celou částku daně z přidané hodnoty a ne jen o její část, jako je tomu v současnosti. Mechanismus přenesení daňové povinnosti je tedy účinný proti daňovým podvodům na každém kroku, kdy se produkt prodává, kromě toho posledního. Dalším faktorem hovořícím proti zavedení obecného systému přenesení daňové povinnosti je zvýšení účetní zátěže a administrativní zátěže firem, protože by musely zjišťovat, zda je kupující registrován k DPH a zajišťovat, aby zboží bylo použito pro obchodní účely, než by mohlo být zákazníkovi doručeno bez DPH. Podniky by také musely dokládat seznamy prodeje v režimu reverse charge včetně DIČ kupujícího. Také daňové orgány by musely zvýšit náklady na kontrolu DPH, protože počet osob, které jsou k dani povinné a platí většinu DPH, by se z menšiny osob povinných k dani změnil na většinu. V případě žádostí Německa a Rakouska, kde by se reverse charge mechanismus používal na zboží od určité hodnoty by se zvýšily administrativní náklady firem i kvůli tomu, že by pro prodej zboží do uvedeného limitu musely vystavovat faktury s DPH a DPH pak odvádět

daňovému úřadu, ale pro prodej zboží vyšší hodnoty by byla na faktuře uvedena částka bez DPH s tím, že daň bude hrazena odběratelem.

V červenci roku 2006 tak Komise rozhodla, že žádosti Rakouska a Německa nevyhovují kritériím článku 27 Šesté směrnice, protože by nezjednodušily ale naopak zkomplikovaly situaci a to pro osoby povinné k dani i pro daňové orgány a protože by neomezily vyhýbání se daňovým povinností.<sup>32</sup> Rakousku, Německu a Itálii bylo pak v listopadu 2010 nařízením 2010/710/ES povoleno použít přenesení daňové povinnosti u mobilních telefonů a zařízení s integrovanými obvody, jejichž základ daně pro Rakousko a Německo je 5 000 EUR a více. Reverse charge mechanismus byl dále povolen i v dalších zemích na přesně stanovené druhy zboží či služeb.

Směrnice Rady 2010/23/EU stanovila možnost zavedení mechanismu přenesení daňové povinnosti u některých služeb s vysokým rizikem daňových podvodů jako je obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a to do konce června 2015.

Omezené ani obecné použití mechanismu přenesení daňové povinnosti tedy nevede k odstranění ani k prevenci podvodů v oblasti DPH, řeší pouze řetězové podvody. Reverse charge je navíc v rozporu s harmonizací DPH v EU, protože zvyšuje rozdíly v daňových systémech jednotlivých členských zemí.

### **3.3.3. Opatření přijatá Českou republikou**

V rámci boje proti daňovým podvodům v oblasti DPH vstoupila od 1. dubna 2011 v platnost novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, která přinesla důležité změny. Hlavní změnou je zavedení režimu přenesení daňové povinnosti při obchodování s vybranými druhy zboží a služeb. Těmi jsou dodání šrotu a odpadu, včetně jeho zpracování, obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a dodání zlata. Poskytovatel i příjemce plnění v režimu reverse charge musí také nově z důvodu kontroly dodržování režimu dokládat elektronicky tzv. výpis z evidence pro daňové účely. Od ledna 2012 se režim přenesení daňové povinnosti vztahuje také na stavební a montážní práce.

Další změnou platnou od 1. 4. 2011 je ručení příjemce tuzemského zdanitelného plnění za nezaplacenou daň. To se týká případu, kdy příjemce v okamžiku uskutečnění plnění věděl nebo mohl vědět, že poskytovatel plnění neuhradí DPH na výstupu, nebo

---

<sup>32</sup> Sdělení komise Radě v souladu s čl. 27 odst. 3 směrnice č. 77/388/EHS/\* KOM/2006/0404 v konečném znění \*/



daň zkrátí či vyláká daňovou výhodou, nebo případu, kdy příjemce přijal plnění zatížené nezaplacenou DPH na výstupu, za cenu zjevně odchylnou od obvyklé ceny a tato odchylka je bez ekonomického opodstatnění. Také byl zaveden institut zvláštního zajištění daně, což znamená, že příjemce, jež uhradí za poskytovatele DPH na výstupu přímo správci daně, již nebude ručitelem.

Od ledna 2011 byla zavedena možnost, v případě odhalení daňového trestného činu, stanovit daň i po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Daňovým trestným činem může být krácení daně, neodvedení daně nebo nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. Tato změna by měla být také preventivním opatřením proti daňovým únikům.

Daňové podvody se v České republice ve významné míře týkají také obchodování s pohonnými hmotami. Česká republika požádala EU o výjimku pro zavedení režimu přenesení daňové povinnosti při dodání benzínu nebo nafty a to od určitého limitu. Evropská komise však zavedení mechanismu reverse charge u pohonných hmot neschválila.

Proto byla pro obchodování s pohonnými hmotami přijata jiná opatření. S účinností od 21. 4. 2011 vstoupila v platnost novela zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a vyhláška 103/2011. Zaveden byl registr distributorů pohonných hmot, kde musí být registrován každý distributor pohonných hmot a nákupy a prodeje pohonných hmot mohou probíhat pouze mezi registrovanými subjekty. Navíc v této oblasti probíhají intenzivnější kontrolní akce.

V roce 2012 se chystají další legislativní změny, týkající se rozšíření institutu ručení na situace bezhotovostních plateb a zavedení zajišťovacího příkazu v případě zajištění DPH. Zajišťovací příkaz by měl být účinný a vykonatelný od okamžiku jeho vydání a měl by včas zajistit daňový únik subjektu v době, kdy má ještě k dispozici finanční prostředky.

### **3.4 Navrhovaná řešení**

Nejjednodušší změny v systému DPH v Evropském společenství, které by pomohly v boji proti daňovým podvodům jsou změny administrativní. Důležité je posílení administrativní spolupráce, tedy zrychlení a vylepšení výměny informací mezi daňovými úřady jednotlivých států. Je nezbytné, aby daňový úřad země, kam se zboží

doveze byl včas informován o tom, zda byla daň ve státě, odkud se zboží vyvezlo, uhrazena, to znamená mít tuto informaci dříve, než kupující obdrží daňový odpočet. Řešením by mohl být propojený online systém, kde by se zaznamenával veškerý tok zboží mezi každými dvěma členskými státy spolu s informacemi, kdy byla daň přiznána, zaplacená a kdy bylo požádáno o odpočet.

Další možností je zaměřit se na registraci k DPH,<sup>33</sup> protože podvodníci v řetězových podvodech jsou k DPH registrováni. Mohly by se zavést přísnější kontroly podnikatelských subjektů, jež se chtějí registrovat, např. kontroly jejich podkladů a v pochybných případech by se mohly požadovat záruky (zálohy na daň).

Také zavedení společné a nerozdílné odpovědnosti obchodníků za podvod kdekoli v řetězci v případě, že se dá předpokládat, že mohly vědět o tom, že DPH nebude uhrazena, by mohlo počet daňových podvodů omezit.

Radikálnějším návrhem řešení problému daňových podvodů strukturální povahy, v případě kdy zboží prochází řetězcem transakcí mezi různými členskými státy, by mohlo být zrušení osvobození vývozu zboží. Prodávající by přiznal a odvedl daň ve své zemi a podle jejích sazeb a pravidel, tedy ve státě původu, a poté by země původu zboží daň převedla do země spotřeby, a to ve výši podle pravidel země spotřeby.

Podobný princip mají další dva návrhy, tzv. CVAT<sup>34</sup> a tzv. VIVAT. V případě CVAT by byl export v zemi vývozu osvobozen, ale okamžitě by byl zdaněn speciální kompenzační daní, která by patřila zemi spotřeby zboží. Tento systém by zachoval stejné rozdělení výnosů jako při osvobození exportu. Jeho nevýhodou je, že by se s dovozem zboží stále zacházelo jinak než s vnitrostátními prodeji. V případě tzv. VIVAT by se používala jednotná sazba daně ve všech zúčastněných zemích při prodejkách mezi obchodníky registrovanými k dani, ale při prodejkách osobám neregistrovaným k dani by si státy mohly sazby zvolit. Nevýhodou je, že plátcí daně by při prodeji museli zjišťovat, zda je kupující registrován jako plátcé daně.

Strukturální změny, ať už typu sjednocení sazeb daně nebo zrušení osvobození při vývozu by byly při řešení daňových podvodů účinnější, ale vzhledem k tomu, že ke strukturálním řešením nejsou v současné době členské státy nakloněny, reálná jsou pouze řešení administrativní povahy.

---

<sup>33</sup> KEEN, Michael, SMITH, Stephen. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? 2007

<sup>34</sup> Compensating VAT

## Závěr

Tato práce se zabývá daní z přidané hodnoty, která je všeobecnou daní ze spotřeby a je důležitým zdrojem příjmů mnoha zemí z celého světa. Popisuje vznik daně z přidané hodnoty, základní pojmy a princip jejího fungování. Podrobně se zabývá legislativou DPH v České republice včetně nedávných změn.

Dále se tato práce zaměřila na harmonizaci DPH v EU. Daňová harmonizace obecně znamená sjednocení daňových systémů určitých zemí. Jedním z cílů EU je vytvořit na svém území jednotný vnitřní trh a proto je nezbytná alespoň částečná daňová harmonizace. Je to z toho důvodu, že jednotný vnitřní trh vyžaduje odstranění překážek a bariér bránících obchodu, jimiž jsou zejména rozdílné systémy nepřímých daní v jednotlivých členských státech.

Harmonizačním cílem EU v oblasti DPH bylo od počátku harmonizačních snah v 60. letech minulého století zavedení DPH do všech členských zemí EU a sjednocení jejich sazeb. Již v roce 1973 byla DPH ve všech členských státech zavedena, ale nebyly sjednoceny pravidla jejího používání. Tzv. Šestá směrnice o DPH z roku 1977 sjednotila pravidla pro určení základu pro výpočet daně a určila, které druhy zboží a služby budou předmětem daně. Státy však stále mohly používat rozdílné sazby pro různé druhy zboží nebo služeb a existovaly různé výjimky.

Co se týká sjednocení sazeb DPH, vzhledem k neochotě členských států se v této oblasti přizpůsobit, přehodnotila Evropská komise svůj postoj a zaměřila se na jejich aproximaci. Důvodem pro nesouhlas členských států se sjednocením sazeb bylo například to, že je považovaly za zásah do národní suverenity a že sazby DPH mohou být používány jako důležitý nástroj fiskální politiky.

V roce 1993 byl schválen přechodný systém daně z přidané hodnoty, který se, pro prodej mezi plátcí daně z různých zemí, zakládá na principu země určení a daň je tedy placena v zemi spotřeby. Export je proto od daně osvobozen. Dále byl v roce 1993 zaveden systém minimálních sazeb DPH s minimální základní sazbou 15 % a jednou nebo dvěma sníženými sazbami v minimální výši 5 %. Přesto, že se mělo jednat o dočasný systém, funguje stejným způsobem i v současnosti. Princip země původu, který byl jedním z cílů EU v oblasti harmonizace nepřímých daní, vyžaduje zavedení jednotné sazby daně, pro což ale v současnosti stále neexistuje politický konsensus. Harmonizace v oblasti DPH od dob jejího zavedení v EU již značně pokročila, stále však existují mezi jednotlivými členskými státy jisté rozdíly.

V současné době všechny členské státy respektují pravidla, co se týká výše základní sazby DPH, ale co se týká snížených sazeb, mají některé státy povoleny různé výjimky a používají se tak až čtyři různé druhy snížené sazby, jejíž nejnižší hodnota je 2,1 %. Pravidla pro určení, na které druhy zboží či služeb může být uplatněna snížená sazba, přinesla směrnice 2006/112/ES. Přesto v mnoha státech stále existuje mnoho výjimek z těchto pravidel, které se týkají přesunu různých druhů zboží či služeb do snížené sazby, osvobození některých druhů zboží nebo služeb od daně, rozdílných registračních limitů nebo přenesení daňové povinnosti u určitých druhů zboží či služeb. V porovnání s ostatními státy EU se ČR řadí ke státům s nižším počtem výjimek a používá pouze dvě sazby daně, z tohoto pohledu je tedy systém DPH v ČR jednodušší.

V blízké budoucnosti by se harmonizační snahy EU měly soustředit na odstranění množství výjimek platících v jednotlivých členských zemích, a to zejména na sjednocení počtu sazeb DPH, odstranění výjimek týkajících se přesunu určitých služeb či zboží ze základní do snížené sazby daně, atd. Dalšími cíly, dle návrhů Komise, je snižování administrativní zátěže a zjednodušování povinností spojených s DPH, snižování nákladů malých podniků na dodržení předpisů o DPH aj.

Daň z přidané hodnoty, stejně jako jiné daně, ohrožují daňové úniky a daňové podvody. Tato diplomová práce se zabývá především tzv. řetězovými či kolotočovými podvody (Carousel Fraud) neboli podvody s mizejícím obchodníkem (Missing Trader Intra-Community Fraud), které se v Evropské unii vyskytují ve stále větším počtu. Tyto podvody způsobují významné ztráty příjmů jednotlivých členských zemí a tím i celé EU. Mimoto ohrožují cílené ekonomické odvětví a narušují hospodářskou soutěž.

Řetězové podvody se týkají pouze prodeje zboží (nejčastěji drobného zboží s vysokou hodnotou), a to alespoň částečně mezi různými členskými státy, kdy v řetězci transakcí v určitém okamžiku dojde k tomu, že daň není přiznána ani zaplácena a daný plátce přestane existovat. Posledním kupujícím bývá často společnost, která zboží jako první prodala. Také dochází k tomu, že stejné zboží stihne oběhnou několikrát, nebo se zboží ve skutečnosti nepřesouvá a pohyb je doložen fiktivními doklady.

Na úrovni Evropské unie vznik daňových podvodů umožňují zejména dva základní rysy přechodného systému DPH, a to osvobození od DPH ve státě původu při prodeji zboží mezi osobami povinnými k dani z různých členských zemí a systém odložených plateb za výběr DPH z pořízení zboží. Tyto rysy jsou ale důležité pro fungování jednotného trhu.

Pro řešení problému daňových podvodů existují dva různé způsoby řešení. Těmi jsou administrativní změny v rámci stávajícího systému DPH a strukturální změny, které by znamenaly změnu struktury celého systému DPH, jako je zavedení jednotné sazby daně. To však zatím není možné. Evropská komise se tedy zaměřuje na administrativní změny, a to především na zlepšení administrativní spolupráce a na legislativní změny. Intenzita administrativní spolupráce je však stále neuspokojivá.

V roce 2006 byla vytvořena skupina odborníků ATFS skládající se ze zástupců členských států, která má za cíl vést jednání týkající se běžných opatření proti daňovým podvodům. Vyšetřováním podvodů a bojem proti nim se zabývá Úřad pro boj proti podvodům, který má na starosti také korupci a další nelegální aktivity na území EU.

V rámci boje proti daňovým podvodům bylo v některých zemích povoleno u určitých druhů zboží či služeb zavést režim přenesení daňové povinnosti. Dodavatel nebo poskytovatel tak neúčtuje DPH příjemci povinnému k dani a tento příjemce má povinnost daň zaplatit a zároveň má nárok na odpočet. Daň tedy přizná i odpočte, aniž by skutečná platba proběhla. Mechanismus reverse charge je v tomto případě účinným nástrojem proti řetězovým podvodům. Daňové podvody se ale v některých případech přesouvají z oblastí, kde se režim přenesení daňové povinnosti používá, na jiné zboží. Mechanismus reverse charge pak pouze způsobuje administrativní problémy poctivým obchodníkům se zbožím, u něhož je zaveden. Řešením by mohlo být obecné použití mechanismu reverse charge. V tom případě by DPH účtoval jen obchodník, který by prodával zákazníkovi neregistrovanému k dani, ale stát by pak byl vystaven mnohem větší možné ztrátě národních příjmů než je tomu nyní.

Mechanismus reverse charge je tak účinný proti daňovým podvodům v každém prodejním kroku, kromě toho posledního. Obecné zavedení přenesení daňové povinnosti by navíc zvýšilo administrativní zátěž firem i daňových orgánů. Ani omezené ani obecné zavedení mechanismu reverse charge tedy nevede k odstranění podvodů v oblasti DPH, řeší jen řetězové podvody.

Co se týká možných řešení daňových podvodů, řešení pomocí strukturálních změn by bylo účinnější, ale kvůli nedostatečné podpoře členských států nejsou tyto změny možné a reálné tak zůstávají pouze změny administrativní.

## Použitá literatura

2005/568/: Rozhodnutí Komise ze dne 11. července 2005 o žádosti Maďarské republiky uplatňovat sníženou sazbu DPH na dodávky zemního plynu (oznámeno pod číslem K(2005) 2514). Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2006/637/ES: Rozhodnutí Komise ze dne 13. září 2006 o žádosti Litevské republiky uplatňovat sníženou sazbu DPH na dodávky dálkového tepla pro vytápění (oznámeno pod číslem K(2006) 4049). Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2007/250/ES: Rozhodnutí Rady ze dne 16. dubna 2007, kterým se Spojenému království povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2007/313/ES: Rozhodnutí Komise ze dne 30. dubna 2007 o žádosti Italské republiky uplatnit sníženou sazbu DPH na dodávku elektřiny pro provoz zařízení používaných k zavlažování a k nasávání a odčerpávání vody (oznámeno pod číslem K(2007) 1823). Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2009/790/ES: Rozhodnutí Rady ze dne 20. října 2009, kterým se Polské republice povoluje použít opatření odchylovající se od článku 287 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2009/791/ES: Rozhodnutí Rady ze dne 20. října 2009, kterým se Spolkové republice Německo povoluje dále uplatňovat opatření odchylovající se od článku 168 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2010/580/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 27. září 2010, kterým se Nizozemskému království povoluje uplatňovat opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2010/581/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 27. září 2010, kterým se Polské republice povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od čl. 26 odst. 1 písm. a) a článku 168 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2010/583/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 27. září 2010, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2010/584/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 27. září 2010, kterým se Lotyšské republice povoluje použít opatření odchylovající se od článku 287 směrnice 2006/112/ES

o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2010/710/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 22. listopadu 2010, kterým se Německu, Itálii a Rakousku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES a kterým se mění rozhodnutí 2007/250/ES za účelem prodloužení doby platnosti povolení uděleného Spojenému království. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2010/748/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 29. listopadu 2010, kterým se mění rozhodnutí 2007/441/ES, kterým se Italské republice povoluje použít opatření odchylovající se od čl. 26 odst. 1 písm. a) a článku 168 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2011/37/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 18. ledna 2011, kterým se mění rozhodnutí 2007/884/ES, kterým se Spojenému království povoluje používat opatření odchylovající se od čl. 26 odst. 1 písm. a) a článků 168 a 169 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2011/335/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 30. května 2011, kterým se Litevské republice povoluje použít opatření odchylovající se od článku 287 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

2011/363/EU: Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 20. června 2011, kterým se Rumunsku povoluje zavést zvláštní opatření odchylovající se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT). Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

ČAPEK, Ondřej. *EU navrhuje opatření pro boj s daňovými podvody*. Finanční management: Elektronický newsletter titulu finanční management, 2008. [citováno dne 22. 11. 2011]. Dostupné z www: <[http://ihned.cz/download/DOT\\_nwsltr/FinManagement\\_2008\\_11.pdf](http://ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2008_11.pdf)>.

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Příručka pro Intrastat CZ 2011*. [online]. Datum publikování leden 2011, datum poslední revize 14. 12. 2011 [citováno dne 30. 12. 2011]. Dostupné z www: <[http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat\\_prirucky](http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky)>

EUROPEAN COMMISSION. *OLAF* [online]. Datum poslední revize 16. 12. 2011 [citováno dne 17. 12. 2012]. Dostupné z www: <[http://ec.europa.eu/anti\\_fraud/index\\_en.html](http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_en.html)>

EUROPEAN COMMISSION. Taxation and Customs Union. *Combating tax fraud*. [online]. Datum poslední revize 2. 12. 2011 [citováno dne 3. 12. 2011]. Dostupné z

www: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/control\\_anti-fraud/reports/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/control_anti-fraud/reports/index_en.htm)>

EUROPEAN COMMISSION. Taxation and Customs Union. *VAT and Administrative Cooperation* [ online ]. Datum poslední revize 2. 12. 2011 [citováno dne 3. 12. 2011]. Dostupné z www: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/control\\_anti-fraud/administrative\\_co-operation\\_regulation/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/control_anti-fraud/administrative_co-operation_regulation/index_en.htm)>

EUROPEAN COMMISSION. Taxation and Customs Union. *VAT implementation: EU Council adopts Regulation to clarify existing rules* [ online ]. Datum poslední revize 2. 12. 2011 [citováno dne 3. 12. 2011]. Dostupné z www: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/legislation\\_recently\\_adopted/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_recently_adopted/index_en.htm)>

EUROPEAN COMMISSION. Taxation and Customs Union. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [ online ]. Datum publikování 1. 7. 2011 [citováno dne 3. 12. 2011]. Dostupné z www: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)>

IP/08/208. *VAT package: Commission welcomes adoption by the ECOFIN Council of new rules on the place of supply of services and a new procedure for VAT refunds.* [ online ]. Datum publikování 12. 2. 2008 [citováno dne 5. 12. 2011]. Dostupné z www: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/08/208&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>>

KALOUSEK, MIROSLAV. *Boj proti daňovým únikům* [ online ]. Ministerstvo financí ČR. Datum publikování 19. 5. 2011 [citováno dne 27. 12. 2011]. Dostupné z www: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK\\_Prezentace\\_Boj\\_proti\\_danovym\\_unikum\\_19052011.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK_Prezentace_Boj_proti_danovym_unikum_19052011.pdf)>

KEEN, Michael, SMITH, Stephen. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* IMF Working Papers 07/31, International Monetary Fund, 2007. Dostupné z www: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Informace – Boj proti daňovým únikům v oblasti DPH – návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty pro rok 2011* [ online]. Datum publikování 2010 [citováno dne 27. 12. 2011]. Dostupné z www: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Novela\\_DPH\\_2011\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Novela_DPH_2011_pdf.pdf)>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Novela zákona o DPH od 1.4.2011* [ online ]. Datum publikování 11. 3. 2011 [citováno dne 30. 10. 2011]. Dostupné z www: <[http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane\\_novela\\_zakona\\_dph.html](http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph.html)>

MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Státy světa – informace. Evropa* [ online ]. [citováno dne 15. 12. 2011]. Dostupné z www: <[http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie\\_statu/evropa/index.html](http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/index.html)>



MYLES, Gareth D. *Tax policy and European Union governance*, University of Exeter and Institute for Fiscal Studies, 2005. Dostupné z [www](http://www.people.exeter.ac.uk/gdmyles/papers/pdfs/Milan.pdf): <<http://people.exeter.ac.uk/gdmyles/papers/pdfs/Milan.pdf>>.

Nařízení Rady (ES) č. 143/2008 ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty. Dostupné z [www](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs): <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92. Dostupné z [www](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs): <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Návrh nařízení Rady kterým se mění nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 s ohledem na zavedení opatření správní spolupráce v oblasti zjednodušeného systému jednoho správního místa a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty /\* KOM/2004/0728 v konečném znění - CNS 2004/0262 \*/. Dostupné z [www](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs): <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Návrh nařízení Rady, kterým se mění nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 za účelem boje proti daňovým podvodům spojeným s plněními uvnitř Společenství /\* KOM/2008/0147 v konečném znění - CNS 2008/0059 \*/. Dostupné z [www](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs): <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Návrh nařízení Rady o správní spolupráci a boji proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty (přepřpracované znění) /\* KOM/2009/0427 v konečném znění - CNS 2009/0118 \*/. Dostupné z [www](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs): <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Návrh rozhodnutí Rady kterým se Spojenému království povoluje zavedení zvláštního opatření odchylovajícího se od čl. 21 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu /\* KOM/2006/0555 v konečném znění \*/. Dostupné z [www](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs): <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem a jinými přeshraničními plněními /\* KOM/2008/0805 v konečném znění - CNS 2008/0228 \*/. Dostupné z [www](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs): <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů /\* KOM/2009/0511 v konečném znění - CNS 2009/0139 \*/. Dostupné z [www](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs): <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým podvodům spojeným s plněními uvnitř Společenství /\* KOM/2008/0147 v konečném znění - CNS

2008/0058\*/. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. Počet stran 319. ISBN 978-80-7357-695-0.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. Daně a právo v praxi 2005/7, s. 30-34. 2005. Dostupné z www: <[http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d1504v1480p1&search\\_query=harmonizace+neprimeho+zdaneni&search\\_results\\_page=1](http://www.danarionline.cz/dp/cs/archiv/dokument/&doc=d1504v1480p1&search_query=harmonizace+neprimeho+zdaneni&search_results_page=1)>.

NORDENHÖK, Louise. *Carousel fraud*. University essay from Lunds universitet/Juridiska institutionen. 2009. Dostupné z www: <<http://www.lu.se/o.o.i.s?id=19464&postid=1560703>>.

Prohlášení zástupců vlád členských států zasjedajících v Radě k Eurofiscu zřízenému kapitolou X nařízení Rady o správní spolupráci a boji proti daňovým únikům v oblasti daně z přidané hodnoty. Úř. věst. C 275. Datum publikování 12. 10. 2010. Dostupné z www: <<http://eur-lex.europa.eu/>>.

Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 15. října 2010, kterým se Italské republice povoluje nadále používat zvláštní opatření odchylovající se od článku 285 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (2010/688/EU). Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 16. února 2010, kterým se Litevské republice povoluje prodloužit účinnost opatření odchylovajícího se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 22. prosince 2009, kterým se Rakouské republice povoluje dále používat opatření odchylovající se od článku 168 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Prováděcí rozhodnutí Rady ze dne 7. prosince 2009, kterým se Lotyšské republice povoluje prodloužit účinnost opatření odchylovajícího se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

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

Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud  
/\* COM/2004/0260 final \*/. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Rozhodnutí Komise ze dne 18. prosince 2006 o žádosti Lotyšské republiky uplatňovat sníženou sazbu DPH na dodávky dálkového tepla pro vytápění a dodávky zemního plynu a elektřiny domácnostem (oznámeno pod číslem K(2006) 6592) . Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Sdělení komise Radě a Evropskému parlamentu o opatřeních ke změně systému DPH pro boj proti podvodům {SEC(2008) 249} /\* KOM/2008/0109 v konečném znění \*/. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Sdělení komise Radě v souladu s čl. 27 odst. 3 směrnice č. 77/388/EHS /\* KOM/2006/0404 v konečném znění \*/. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

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. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006 , kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o některá opatření, která mají zjednodušit postup vyměřování daně z přidané hodnoty a napomoci zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a kterou se zrušují některá rozhodnutí o udělení odchylek. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009 , kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o daňové úniky spojené s dovozem. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009 , kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010 , kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Směrnice Rady 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. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní. Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

Šestá směrnice Rady 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 (77/388/EHS). Dostupné z www: <[http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=cs](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=cs)>.

SZAROWSKA, Irena. *Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské Unii*. Acta Academica Karviniensia, 2009, Vol. 1, s.232-243. Dostupné z www: <[http://mpira.uni-muenchen.de/19935/1/MPRA\\_paper\\_19935.pdf](http://mpira.uni-muenchen.de/19935/1/MPRA_paper_19935.pdf)>.

VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání. Jihlava: 1. VOX a.s., 2010. Počet stran 344. ISBN 978-80-86324-86-9.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dostupné z www: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/218.html?year=0>>

Zákon, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. 370/2011 Sb. Dostupné z www: <<http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?o=6&T=377>>

Zákon, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. 47/2011 Sb. Dostupné z www: <<http://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?o=6&T=129>>

ZELENÁ KNIHA o budoucnosti DPH Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH/\* KOM/2010/0695 konečném znení \*/. Dostupné z www: <<http://eur-lex.europa.eu/>>.