

Univerzita Karlova Praha

Právnická fakulta

Katedra finančního práva

Téma diplomové práce:

Harmonizace nepřímých daní

Diplomant: Lenka Jurošková

Vedoucí diplomové práce: Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

Rok zpracování: 2006

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

Praha 2. října 2006

Jurčíková
.....
podpis

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu své diplomové práce Prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc. za cenné připomínky a odborné rady.

OBSAH

Úvod	
1. Daňová konkurence a daňová harmonizace	1
2. Historie daňové problematiky v Evropské unii	3
3. Harmonizace DPH v Evropské unii	5
3.1 Spolupráce v oblasti DPH	9
3.2 Princip země určení a země původu	10
3.3 Současné projekty Evropské unie v oblasti DPH	11
4. Průběh harmonizace DPH v České republice	12
4.1 Osoby povinné k dani a plátcí daně	13
4.2 Systém samovyměření daně	15
4.3 Dodání zboží mimo území České republiky	16
4.4 Poskytování služeb	18
4.5 Přeprava zboží mezi členskými státy Evropské unie	21
4.6 Klíčovost Šesté směrnice a judikatury pro výklad zákona o dani z přidané hodnoty	27
4.7 Novelizace zákona o dani z přidané hodnoty	34
4.8 Výjimky pro Českou republiku	42
5. Harmonizace spotřebních daní	43
5.1 Horizontální směrnice	46
5.2 Daň z lihu a alkoholických nápojů	47
5.3 Daň z cigaret a tabákových výrobků	48
5.4 Daň z energetických produktů a elektrické energie	49
6. Průběh harmonizace spotřebních daní v České republice	50
7. Závěr	52
Použité prameny	54
Přílohy	57

ÚVOD

Realizace daňové harmonizace není jednoduchá záležitost. Jednotlivé země dávno před tím, než vznikly myšlenky o evropské integraci, vybudovaly vlastní národní daňové systémy založené na národních tradicích, specifických přírodních podmínkách, hospodářství a také politických zvyklostech. Každý stát zastává vlastní představy o typu daní, předmětu zdanění a sazbách daní. Komunitární pojetí harmonizace daní vychází z podřízení národních představ členských států společným cílům Evropské unie. Celá daňová oblast byla, je a bude velmi citlivou otázkou nejen na úrovni států, ale i pro každého občana, proto ustoupila Evropská unie od původní myšlenky 60-tých let harmonizovat všechny daně ve všech členských zemích a harmonizační tendence se zaměřují zejména na daně nepřímé. Vzhledem k pravidlu jednomyslné shody všech členských zemí je i v této oblasti postupováno velmi pomalu.

Cílem mé diplomové práce je podat přehled o průběhu harmonizace daně z přidané hodnoty (dále DPH) a spotřebních daní. Snažila jsem se také najít odpovědi na to, zda je současná legislativní úprava DPH a spotřebních daní v Evropské unii zharmonizovaná a zda dochází k naplňování cílů, které si Evropská unie v oblasti harmonizace těchto daní vytyčila. Zajímalo mě samozřejmě i dopad vstupu České republiky do Evropské unie na náš právní řád.

Diplomová práce je rozdělena do šesti kapitol. V první kapitole se věnuji vysvětlení pojmů daňové harmonizace a daňové konkurence, zároveň se pokouším oba přístupy zhodnotit. V následující kapitole se zabývám právním základem pro oblast harmonizace nepřímých daní a postupným vytvářením jednotného vnitřního trhu. Třetí kapitola je věnována harmonizaci DPH v Evropských společenstvích. Popsán je celý proces od úplného počátku až po situaci, která je dnes. Ve čtvrté kapitole se zabývám DPH v České republice, tedy co nového nám přinesl vstup do Evropské unie a současně zohledňuji následné novelizace právní úpravy. V páté a šesté kapitole se věnuji problematice spotřebních daní, ale pouze v krátkosti, neboť mnou zvolené téma diplomové práce je značně široké.

1. DAŇOVÁ KONKURENCE A DAŇOVÁ HARMONIZACE

Je výhodnější zachovávat daňovou konkurenci nebo se snažit o daňovou harmonizaci? Odpověď na tuto otázku rozděluje odbornou veřejnost do dvou názorových proudů. Dříve než se dostanu k jejich hodnocení, pokusím se oba pojmy vysvětlit. Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.¹ Daňová konkurence probíhá, pokud si jednotlivec může vybrat mezi více oblastmi s rozdílnou mírou zdanění, když se rozhoduje, kde bude pracovat, ukládat i investovat prostředky.

Aniž bychom potřebovali složité teorie, je zřejmé, že ve sporu daňová harmonizace versus daňová konkurence proti sobě stojí na straně konkurence daňoví poplatníci, kteří chtějí mít svobodu vybrat si nejvýhodnější podmínky, a na straně regulace stojí vlády, které se bojí, že přijdou o daňové příjmy.

V Evropských společenstvích se o potřebě daňové harmonizace začíná mluvit již od počátku integračních snah, tedy od 60-tých let minulého století. Prvotní postoje byly velmi ambiciózní, plánem bylo nejen sladění systému daní, ale i sazeb. Později došlo k uvědomění si toho, že plány jsou jedna věc a jejich realizace věc druhá. O daňové harmonizaci se začalo uvažovat pouze v souvislosti s jednotným vnitřním trhem a jeho hladkým fungováním. V současnosti jsou v centru pozornosti daně nepřímé; k hlavnímu harmonizačnímu procesu má dojít až v budoucnu, kdy na něj státy budou lépe připraveny.

Zastánci harmonizace argumentují tím, že daňová konkurence neumožňuje efektivní alokaci zdrojů, a to alokaci daňových zdrojů mezi státy a následně alokaci veřejných výdajů umožněných daněmi. Obecně sice konkurenci v tržním prostředí považují za prospěšnou, avšak ne tehdy, pokud tento trh z různých důvodů selhává. Podle jejich názoru v případě daní trh skutečně selhává. Výhodu harmonizace rovněž spatřují ve zjednodušení administrativy, což se pozitivně projeví na straně státu ve zlevnění výběru daní a na straně daňových poplatníků v úsporách na výkaznictví. Dále tvrdí, že daňová konkurence vede k přesouvání daňového břemene z kapitálu na práci.

Daňová konkurence není nový fenomén. Adam Smith uvedl před 200 lety: „Majitel kapitálu je vlastně občanem Světa a není nutně připoután k určité zemi. Zemi, kde by ho podrobovali trapným výslechům jen proto, aby mu mohli uložit tíživou daň, mohl by snadno opustit a svůj kapitál odstěhovat do některé jiné země, kde by mohl buď pokračovat

¹ Široký, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha, 2006, s. 25.

v podnikání, anebo užívat svého bohatství ve větším klidu. Tím, že by svůj kapitál odstěhoval, zastavil by v zemi, kterou opouští, veškeré podnikání, jež tam jeho kapitál vydržoval. Daň, která by vypuzovala kapitál ze země, vysušovala by tím všechny zdroje důchodu panovníka i společnosti. Jeho odstěhováním by se nutně více nebo méně snížily nejen zisky z kapitálu, ale i pozemková renta a mzdy.“ Smith se na daňovou konkurenci nedíval tak, že je třeba ztrestat stát, který má nižší daně. Nedíval se na to tak, že státy s nižšími daněmi přitahují podnikatele. Ale tvrdil, že stát s vysokými daněmi odrazuje podnikatele.²

Nenapadá mě jediný argument, který by mohl Smithovu myšlenku zpochybnit. Proto se domnívám, že tvrzení zastánců harmonizace spočívající v tom, že daňová konkurence vede k „ožebračování“ některých států, je nesprávný. Toto tvrzení se skrývá za, většinou lidí nesrozumitelným, slovním spojením – neefektivní alokace daňových zdrojů mezi státy. A je pouze odrazem obav některých států ze ztráty svých příjmů. **Souhlasím s tím, že motivem podnikatelů směřovat své investice do určitého státu je jeho nízká daňová zátěž. Tento motiv ovšem není jediný a dovolím si tvrdit, že ani hlavní. Podle mého názoru je pro podnikatele důležitější, aby stát byl ekonomicky stabilní a zajišťoval základní právní jistoty.** Až když jsou tyto faktory stejné napříč zeměmi, hrají roli daně.

Zdá se mi správná myšlenka odpůrců harmonizace, že konkurence mezi státy je analogií tržní konkurence mezi výrobky. Tak jako tržní konkurence pracuje ve prospěch spotřebitelů, daňová konkurence pracuje ve prospěch daňových poplatníků. Vládu nečelící žádné konkurenci je možné přirovnat k monopolnímu výrobcí v soukromé sféře, který má menší motivaci zvyšovat kvalitu a omezovat plýtvání.

Zastánci daňové konkurence tvrdí, že konkurence sama o sobě může vést k tzv. spontánnímu harmonizačnímu efektu, a proto není nutné harmonizovat daně uměle. Tento efekt se může projevit mezi dvěma sousedními státy v případě DPH. Rozdíly v této dani vedou občany jednoho státu k vybírání dovolené za účelem nákupu v sousedním státu. O existenci spontánního harmonizačního efektu lze ovšem spekulovat. Rozdílné sazby DPH jsou v členských státech aplikovány od samého počátku zavedení společného systému nepřímého zdanění a i přesto se doposud spontánní harmonizační efekt neprojevil.³ Důvod není zase tak složitý najít. Dovolené za účelem nákupů se týkají pouze příhraničních oblastí. Pokles výnosu z výběru daně z přidané hodnoty je tedy zanedbatelný, a proto nenutí vlády snižovat daňové sazby.

² Mach, P. Daňová konkurence musí být zachována. Daňová konkurence - Sborník textů, 2004, č. 29, s. 61- 62.

³ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, 2005, s. 18.

Myslím si, že základní daňová politika by měla zůstat v kompetenci jednotlivých členských států Evropské unie. Vzhledem k zajištění fungování jednotného trhu jsou jistě nutná určitá opatření, ale tato opatření by měla být spíše koordinační povahy. Není možné žádat po státech stejnou výši daňových sazeb a chtít z Evropské unie vytvořit jednotné daňové území. Státům musí zůstat nějaký nástroj, kterým mohou ovlivnit průběh své ekonomiky. V dnešní době tímto nástrojem již nemohou být pouze národní centrální banky, neboť v souvislosti s měnovou unií je jejich role omezena.

2. HISTORIE DAŇOVÉ PROBLEMATIKY V EVROPSKÉ UNII

V rámci integračních seskupení dochází k určité provázanosti integrujících se ekonomik. Integrace mezi zeměmi probíhá v určité posloupnosti. Obecně můžeme stanovit její předpokládané etapy: pásmo volného obchodu, celní unie, společný trh, hospodářská a měnová unie a nakonec politická unie. Nejprve tedy integrující se celek odstraňuje překážky obchodu mezi zeměmi. Dalším krokem je stanovení společné obchodní politiky vůči třetím zemím. Společný trh umožňuje volný pohyb pracovníků a kapitálu. Poté přistupuje společná politika v měnové a rozpočtové oblasti. Na konci stojí politická unie, kdy se členské země stávají součástí jednoho státu. Každé této etapě odpovídá jiná daňová politika.

Hlavní zásady daňové problematiky na úrovni Evropských společenství jsou stanoveny ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957. Smlouva je důležitým dokumentem pro oblast harmonizace nepřímých daní; zároveň je jedním z prvních dokumentů Společenství, který se zabývá problematikou nesourodosti nepřímých daní v jednotlivých členských státech.

Článek 90 Smlouvy se zabývá zrovnoprávněním při dovozu do ostatních zemí Evropské unie. Jeho základní podstatou je dodržování zákazu daňové diskriminace. Dovážené výrobky nesmí být podrobeny vyššímu vnitřnímu zdanění přímou ani nepřímou formou, než jakému jsou podrobeny domácí výrobky. Vyšší zdanění by v opačném případě mělo stejný účinek jako clo. Může se projevit rozdílností daňové sazby, daňového základu nebo ve způsobu vybírání daně. Článek 91 Smlouvy stanoví, že v případě vývozu výrobků do jiných členských států nesmí refundace daní převýšit objem daní, které byly na tyto výrobky

uvaleny. Článek 92 Smlouvy pozbyl aktuálnosti po všeobecném uplatňování DPH. Článek 93 Smlouvy ukládá Radě, aby na základě doporučení Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijala opatření k harmonizaci právních předpisů týkajících se nepřímých daní v míře, která je nezbytná pro vytvoření a fungování jednotného vnitřního trhu. Tento článek je klíčový. Představuje nejen právní rámec pro další harmonizaci, ale především přináší fenomén jednomyslnosti pro hlasování o ní.

Snaha států sdružených v Evropských společenstvích po dosažení vyšší etapy integrace vedla k postupnému budování společného trhu. V červnu 1985 vydala Komise tzv. Bílou knihu s názvem „Vytvoření vnitřního trhu“, ve které byly popsány překážky bránící obchodu mezi členskými státy. Mezi materiální bariéry byly zařazeny celní kontroly, pasové kontroly a kontrola přistěhovalců. Co se týká technických překážek, šlo hlavně o rozdílné technické normy, nařízení a předpisy v jednotlivých členských státech, týkajících se např. bezpečnosti a zdraví. Často na nich závisel dovoz nebo prodej výrobků. Podniky byly nuceny vyrábět výrobek s různými parametry a mizely tak výhody z hromadné nebo velkosériové výroby. A konečně fiskální překážky vyplývající z různých úrovní nepřímého zdanění v jednotlivých členských státech.

Výhodu existence stejné obrátové daně⁴ zastínila existence různých sazeb. Stejně to bylo i u daní spotřebních. Vyrovnávání rozdílných sazeb na hranicích bránilo myšlenku jednotného vnitřního trhu. Její realizace byla podmíněna harmonizací nepřímých daní, která by odstranila nebezpečí deformace hospodářského soutěžení na vnitřních trzích.

Bílá kniha obsahovala seznam návrhů k odstranění daných překážek. Na jejím základě bylo zřejmé, že pokud mají být dané požadavky splněny, musí dojít k určitým institucionálním změnám ve Společenství. Tyto změny obsahuje tzv. Jednotný evropský akt z roku 1986. Díky jeho přijetí byla zefektivněna procedura přibližování práva v rámci integrace. Umožnil totiž rychlejší a efektivnější rozhodování, protože rozšířil okruh problémů vyžadujících schválení kvalifikovanou většinou hlasů v Radě (to se ovšem netýká oblasti harmonizace daní, ve které je stále nutná jednomyslnost). Rovněž bylo posíleno postavení Evropského parlamentu. Novinkou byla možnost vydávat za účelem harmonizace vnitrostátních předpisů nejen směrnice, ale i nařízení.

Maastrichtská smlouva z roku 1992 zavedla nové formy spolupráce členských zemí v oblasti zahraniční politiky, obrany, spravedlnosti a vnitřních věcí. 1. ledna 1993 byl zaveden

⁴ DPH byla v členských zemích zavedena v roce 1973 s tím, že nově přistupujícím státům byla umožněna přechodná období, během nichž se měl přechod na DPH uskutečnit.

jednotný vnitřní trh. Ten je definován jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. Volný trh nasměroval pozornost k dalším daňovým problémům.

Ve Smlouvě o Evropské unii je zakotveno zavedení Evropské měnové unie (EMU), jejíž třetí stupeň, představující vznik společné měny, nastal v roce 1999 zavedením eura, zprvu jako fiktivní společné přepočítávací jednotky. Hotovostní podoba společné měny euro byla zavedena od 1. ledna 2002 ve většině členských zemí.

Vstupem dalších deseti států do Evropské unie v roce 2004 došlo nejen k podstatnému rozšíření územní rozlohy Evropské unie, ale i k rozšíření relativně velkého potenciálu podnikatelských subjektů a tím i k nárůstu jejich vzájemných vztahů. Tyto země, z nichž žádná nemá zavedenou měnu euro, se ve svých Přístupových smlouvách zavázaly také k provedení kroků v daňové legislativě, které by jejich daňové systémy přiblížily daňovým soustavám původních 15 členských zemí.⁵

3. HARMONIZACE DPH V EVROPSKÉ UNII

V době podepisování Římských smluv roku 1957 používal každý ze zakládajících států vlastní systém obrátových daní. Pouze v jediném státě, ve Francii, byla používána DPH, a to od roku 1954 zásluhou vládního ekonoma Rolanda Laundré. Ostatních pět států původní šestice signatářů zakládajících smluv uplatňovalo kaskádovitý systém daně z obrátu. Při existenci kumulativního kaskádového systému daně z obrátu je v každém výrobním či distribučním stupni jako daň odvedeno určité procento z hodnoty produktu. Ačkoliv je tento systém z administrativního hlediska jednodušší, má jeden vážný nedostatek. Kumulativní kaskádový systém způsobuje deformace tržního prostředí. Díky skutečnosti, že daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce, výrobci i distributoři raději vytvářejí integrace, jejichž prostřednictvím mohou ovlivnit výšku daňového zatížení.⁶

V konečném důsledku může dojít k nestejnosti daňového zatížení stejných druhů výrobků, což je nevýhodné při mezinárodním obchodu. Proto se státy dohodly staré obrátové daně nahradit DPH. Její podstatou je zdanění přidané hodnoty, tj. hodnoty zboží či služby, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupené komodity. Mechanismus daně odstraňuje duplicitu. Daň je tak vhodná pro mezinárodní transakce, jelikož je vůči nim

⁵ Široký, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha, 2006, s. 21 – 22.

⁶ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, 2005, s. 26 – 27.

neutrální. Ovšem evropská cesta za společnou DPH byla dlouhá a komplikovaná. Od prvních optimistických jednání až po vydání Šesté směrnice uplynulo téměř dvacet let.

V roce 1967 byla přijata První směrnice (č. 67/227/EHS), která zavazovala členské země nahradit do 1. ledna 1970 jejich stávající systémy daní z obratu jednotným systémem DPH. Sazby daně, stejně jako výjimky ze zdanění, byly plně ponechány v kompetenci jednotlivých členských států. Tato směrnice je stále platná a Evropsky soudní dvůr z ní vyvozuje mimo jiné i princip zákazu jakékoliv konkurující daně podobné DPH.⁷ Směrnice obsahuje nejen důvody nezbytnosti zavedení DPH, ale i její definici.

Druhá směrnice č. 67/228/EHS definovala předmět daně a vymezila základní pojmy. Podle této směrnice má být DPH aplikována na dodání zboží nebo poskytování služeb na území členských států uskutečněné osobou podléhající dani a na dovoz zboží.

Ačkoliv některé země přešly na systém DPH rychle (např. Německo v roce 1968, Nizozemí v roce 1969), v jiných státech s sebou nesla změna velké problémy. Státy se obávaly zejména skutečnosti, že by zavedení nového systému nepřímého zdanění mohlo způsobit nenaplnění příjmové stránky veřejných rozpočtů. Belgie například vybírala daň z obratu formou kolkových známek, proto zde panovaly vážné obavy, že změna systému způsobí přerušení toku prostředků do státního rozpočtu. V Itálii byla DPH navržena jako součást nutné daňové reformy, což vzbudilo obavy, zda nebude zamítnuta z politických důvodů.⁸ Proto následující tři směrnice prodloužily časové limity pro zavedení DPH v Belgii a Itálii.

Snad nejdůležitější směrnicí v oblasti harmonizace nepřímých daní je Šestá směrnice č. 77/388/EHS, která je již velice konkrétní a dává členským státům menší prostor pro vlastní odlišnou úpravu. Směrnice „definuje“ vše týkající se DPH – předmět daně; základ daně; místo plnění; osoby podléhající dani; daňové sazby; osvobození od daně; vymezuje oblast, kde je daň uplatňována, aj. Značná pozornost je věnována i harmonizaci pravidel v oblasti služeb. Článek 12 Šesté směrnice zavádí pravidlo stejné sazby pro dodání zboží a pro poskytování služeb. Šestá směrnice byla také jedním z podkladů pro změnu financování rozpočtu Společenství. Finanční příspěvky členských států měly být nahrazeny tzv. vlastními zdroji, mezi které patřil i výnos daně z přidané hodnoty. **Myslím si, že tuto směrnici je možné považovat za „desatero“ pro harmonizaci DPH.** O její důležitosti svědčí mimo jiné i to, že byla více než čtyřicetkrát novelizována.

⁷ Škampa, J. DPH, harmonizace a aplikace v rámci Evropské unie. Daně, 2005, č.5, s. 12.

⁸ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, 2005, s. 32.

Problematikou vrácení daně osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství se zabývala Šestá směrnice jen okrajově. Odkazovala ale na brzké přijetí prováděcích pravidel. Do té doby nechávala plně v kompetenci členských států, zda vrácení daně odmítnou nebo je budou vázat na splnění dalších podmínek. Osmá směrnice č. 79/1072/EHS a Třináctá směrnice č. 86/560/EHS vyplnily tuto mezeru. Jejich přijetím bylo zabráněno, aby osoba neusazená na území Společenství měla nárok na vrácení daně za výhodnějších podmínek, než jsou podmínky pro osoby usazené ve Společenství. Z plejády dalších směrnic je nutno pro její důležitost zmínit směrnici č. 91/680/EHS, která zrušila fiskální hranice mezi jednotlivými členskými státy. To velmi podstatně ovlivnilo systém DPH uplatňovaný v rámci Evropských společenství. Napříště je systém dovozů a vývozů mezi členskými státy nahrazen intrakomunitárním plněním. Systém dovozů a vývozů je nadále uplatňován pouze se třetími zeměmi.

V plánovaném termínu, tj. k 1. lednu 1993 začal fungovat jednotný vnitřní trh. Zlepšení hospodářské spolupráce v rámci Společenství vyžadovalo stejné daňové sazby v jednotlivých členských zemích. Ovšem právě v případě sazeb DPH se nejvíce dostává do konfliktu proces harmonizace se suverénními zájmy jednotlivých států. Každý stát má své vlastní zájmy, sleduje jinou sociální politiku a z toho vyplývá i rozdílná potřeba příjmů a výdajů státního rozpočtu.

Evropská unie tedy zvolila jinou cestu, cestu dosažení zharmonizovaných sazeb jejich sladováním do určitých koridorů. Tato myšlenka odpovídala původnímu návrhu Komise z roku 1987, který prosazoval sblížení sazeb do dvou pásem: pro standardní sazbu pásmo 14 – 20 % a pro sníženou sazbu 5 – 9 %.

S účinností od 1. ledna 1993 zavedla směrnice č. 92/77/EHS minimální hranice daňových pásem. Od 1. ledna 1993 uplatňují členské státy základní sazbu, která do 31. prosince 1996 nesmí být nižší než 15 %. Členské státy mohou rovněž uplatňovat jednu či dvě snížené sazby. Snížené sazby nesmí být nižší než 5 % a vztahují se pouze na dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze H.⁹ Po nabytí účinnosti všechny členské země Evropských společenství plně respektovaly 15 % minimální hranici základní sazby daně. Zcela jiná situace byla v oblasti minimální 5 % hranice u snížené sazby daně. Směrnice dovolovala členským státům přechodné období, po které mohly uplatňovat i nižší sazbu než 5 %. Z tabulky 1 uvedené v příloze mé diplomové práce je zřejmé, že toto „přechodné“ období trvá dodnes v sedmi členských zemích.

⁹ Čl. 1 odst. 1 směrnice č. 92/77/EHS.

Dostupné z: <http://europa.eu.int/eur-lex/cs/dd/docs/1992/31992L0077-CS.doc>.

Doporučení Komise pro členské státy říká, že standardní sazba by neměla převyšovat 25%. Komise se několikrát snažila zavést tuto sazbu jako sazbu maximální, ale neúspěšně. Ačkoliv Šestá směrnice a její novely upravují DPH poměrně podrobně, přesto stále některé oblasti týkající se DPH nebyly dostatečně upraveny. Například problematika fakturace působila v praxi velké problémy. Podíváme-li se do Šesté směrnice ve znění platném do roku 2001, zjistíme, že podmínky pro fakturaci nejsou příliš rozpracovány¹⁰. Jejich konkrétní úprava tedy patřila do kompetence členských států. V listopadu 2000 podala Komise návrh na zjednodušení, modernizaci a harmonizaci podmínek pro fakturování DPH. Návrh vyústil ve směrnici č. 2001/115/ES, která přináší jasnou úpravu této oblasti. **Podle mého názoru jde o jednu z rozhodujících směrnic, protože právě faktura je tím dokladem, který podnikatelé při své činnosti nejčastěji „připravují“.** V době schvalování této směrnice měla Evropská unie 15 členů. Představíme-li si společnost podnikající ve všech těchto státech, která musí každý den vystavovat faktury pro své odběratele, tak je téměř nemožné sledovat, co ten který stát požaduje v daňovém dokladu, a vědět o každé schválené změně těchto požadavků.

Další zásadní a dlouho očekávanou směrnicí byla ta, co upravila DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby. Mezi důležité předpisy se řadí směrnice č. 2003/92/ES, která stanoví pravidla pro určení místa dodání u plynu a elektrické energie.

Z důvodů rozdílné aplikace Šesté směrnice v jednotlivých členských státech bylo přijato Nařízení Rady č. 1777/2005, které nabylo účinnosti dne 1. července 2006 (s výjimkou ustanovení upravující základ daně u plateb kreditními a debetními kartami, které se stalo účinným již od 1. ledna 2006). Jednotlivá jeho ustanovení upřesňují výklad Šesté směrnice v některých konkrétně vymezených případech. Nařízení se mimo jiné zabývá místem plnění u vybraných služeb (např. pohřební služby, práce na movité věci, televizní vysílání, překlady textů) a blíže specifikuje, jaké činnosti představují elektronickou službu.¹¹

¹⁰ Čl. 22 odst.3 Šesté směrnice uváděl :

- a) Každá osoba povinná k dani vystaví fakturu nebo jiný doklad sloužící jako faktura za zboží a služby, které dodala nebo poskytla jiné osobě povinné k dani, a ponechá si jejich opisy. Každá osoba povinná k dani rovněž vystaví fakturu za každou platbu uskutečněnou na její účet jinou osobou povinnou k dani předtím, než je poskytnutí služeb nebo dodání zboží uskutečněno nebo dokončeno.
 - b) Faktura musí jednoznačně uvádět cenu bez daně a příslušnou daň podle jednotlivých sazeb a také případná osvobození od daně.
 - c) Členské státy stanoví kritéria pro posouzení toho, zda doklad slouží jako faktura.
- Dostupné z: <http://europa.eu.int/eur-lex/cs/dd/docs/1977/31977L0388-CS.doc>.

¹¹ Daňové zprávy Ernst & Young, listopad 2005.

3.1 SPOLUPRÁCE V OBLASTI DPH

Snaha zamezit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem vedla k přijetí směrnice č. 79/1070/EHS, která rozšířila platnost směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní na oblast DPH. Původní název směrnice byl nahrazen zněním „Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a DPH“ a členské státy ji musely implementovat do své národní legislativy nejpozději do 1. 1. 1981.¹²

Zrušení vnitřních hranic vyústilo v potřebu větší spolupráce mezi členskými státy. Daňový režim pro účely kontroly výběru daně se stal administrativně náročnější. Pro usnadnění vzájemného obchodu a kontroly došlo k zavedení systému Intrastat a systému VIES. V systému Intrastat jsou shromážděna statistická data o obchodu se zbožím v Evropské unii. Funguje od 1. ledna 1993 a nahradil celní řízení. Služby jsou ze systému vyloučeny. Principy Intrastatu jsou následující:

- odběratel i dodavatel zboží podávají hlášení nezávisle na sobě, každý z nich nese samostatně odpovědnost za správné vyplnění Intrastatu
- ve všech členských zemích se vykazuje v hlášeních stejná struktura dat
- v hlášeních se nerozlišují jednotlivé zásilky chronologicky, ale jen druhově.¹³

Datový systém VIES umožňuje výměnu informací o uskutečněných intrakomunitárních plněních a o identifikačních údajích podnikatelských subjektů registrovaných k DPH v jednotlivých státech Evropské unie. Správce daně příslušného státu v rámci kontroly přiznané daně na výstupu tuzemským plátcem daně při intrakomunitárním pořízení zboží může využívat informace evidované členským státem dodavatele zboží o intrakomunitárních dodávkách zboží. Obdobně správce daně dodavatele zboží může na základě informací evidovaných členským státem pořizovatele zboží ověřit, zda skutečně došlo k osvobozenému intrakomunitárnímu dodání zboží.¹⁴ Každý stát Evropské unie musí vytvořit vlastní národní databázi VIES, v níž jsou shromážděna data z registru plátců DPH a údaje o intrakomunitárních plněních poskytnutých plátcem této země osobám registrovaným k dani v jiných členských státech. Tyto národní databáze jsou vzájemně propojeny. Zavedení tohoto

¹² Široký, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha, 2006, s. 93.

¹³ Široký, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha, 2006, s. 94.

¹⁴ Brejcha, P. DPH v Evropském společenství – Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Praha: Century, 2004, s. 148.

systemu zabraňuje výraznému nárůstu daňových úniků, k nimž by mohlo docházet po zrušení vnitřních hraničních kontrol.

V této souvislosti považuji za nutné se ještě zmínit o daňovém identifikačním čísle (dále DIČ). Pro usnadnění vzájemného obchodu a kontroly došlo ve státech Evropské unie ke změně formátu DIČ. Každému členskému státu byl přidělen dvoumístný kód, který je uváděn před samotným kódem daňového subjektu. Díky tomu lze ihned poznat zemi, kde je subjekt registrován k dani.

3.2 PRINCIP ZEMĚ URČENÍ A ZEMĚ PŮVODU

Další problém při harmonizaci DPH představovala kompetence výběru této daně. Měla by daň být vybírána v zemi původu výrobku nebo v zemi určení?

Při zavedení DPH v zemích Evropských společenství se používal princip země určení neboli princip země spotřeby. To znamená, že zboží je zdaněno v zemi, kde dochází k finální spotřebě, a to na základě sazeb této země. Postupnou integrací a rušením hranic mezi jednotlivými státy bylo velmi problematické zjistit, ve kterém státě byl výrobek vyroben a ve kterém byl následně skutečně prodán. Existence různých sazeb je příčinou toho, že v jednom státě je výrobek levnější než ve druhém. Docházelo k tomu, že prodejce se dohodl s kupujícím, oba z druhého státu s vyšší DPH, že uzavřou spolu smlouvu jakoby auto bylo koupeno nebo prodáno ve státě s nižší sazbou DPH. Jestliže v Evropské unii neexistují hranice, bylo nezjistitelné, zda kupující vůbec navštívil druhou zemi.¹⁵ Z uvedeného vyplývá, že používání principu země určení vyžaduje fyzickou kontrolu a poměrně rozsáhlou dokumentaci o pohybu zboží na hranicích mezi členskými státy, a s tím spojené vysoké transakční náklady. Podle provedených odhadů stojí obchodníky tento systém 2 % hodnoty jejich obratu.

Komise proto navrhla jako cílový systém DPH princip země původu¹⁶. I když je tento systém zdanění již dlouho připravován, stále nejsou v členských státech podmínky pro jeho plné zavedení. Princip země původu znamená, že DPH se vybere již v zemi, ze které se dodává nebo poskytuje zdaňované zboží. Zboží se zdaní sazbou platnou pro zemi původu.

¹⁵ Horák, V. Jak je to s DPH v Evropské unii? Dostupné z http://www.zpravodaj.cz/dpg_m63420.html.

¹⁶ Tento návrh byl Komisí podán již v roce 1987.

Tento princip ovšem předpokládá jednotné daňové sazby ve všech členských státech, neboť jejich rozdíly mohou deformovat hospodářskou soutěž.

3.3 SOUČASNÉ PROJEKTY EVROPSKÉ UNIE V OBLASTI DPH

Jedním z velkých projektů, který se Evropská unie již dva roky pokouší zavést, je tzv. One-Stop-Shop systém. Prostřednictvím tohoto systému budou mít podnikatelé, kteří dodávají zboží nebo poskytují služby konečným zákazníkům, možnost vyřídit povinnosti spojené s DPH v členském státě, kde mají své sídlo. Zamýšleným postupem by byla u vybraných transakcí odstraněna povinnost registrace ve všech členských státech Evropské unie, ve kterých je vykonávána podnikatelská činnost. Mezi tyto transakce patří zásilkový prodej, instalace a montáž zboží konečným spotřebitelům, opravy zboží pro konečné spotřebitele, prodej zboží na výstavách a veletrzích, prodej na palubách letadel a další. Tímto opatřením by měly být odstraněny potíže s různými formami a obsahem přiznání k DPH, různou délkou zdaňovacích období, s jazykovými bariérami apod. Systém One-Stop-Shop je součástí dlouhodobé strategie zaměřené na zjednodušení fungování jednotného vnitřního trhu, a to jak pro obchodníky, tak pro správní orgány jednotlivých členských států¹⁷.

Dalším významným projektem je experiment týkající se aplikování snížených sazeb na služby s vysokým podílem lidské práce. Jeho právním základem je směrnice č. 1999/85/ES, která novelizuje Šestou směrnici. Důvodem experimentu je snaha o vytváření nových pracovních míst a o potírání černé ekonomiky. Sníženou sazbu daně lze uplatňovat na následující služby:

- drobné opravy (jízdnicích kol, obuvi a koženého zboží, oděvů a bytového textilu)
- renovace a opravy soukromých bytů a obytných domů, s výjimkou materiálů, které tvoří podstatnou část hodnoty poskytnuté služby
- čištění oken a úklid v domácnostech
- domácí pečovatelské služby (např. pomoc v domácnosti a péče o děti, staré, nemocné nebo postižené osoby)
- holičství a kadeřnictví¹⁸

¹⁷ Pricewaterhouse Coopers: Systém One-Stop-Shop, 22. 7. 2004.
Dostupné z : <http://ekonom.ihned.cz/>.

¹⁸ Tyto služby jsou obsaženy v příloze K. Podle směrnice č. 1999/85/ES je umožněno uplatňovat sníženou sazbu na maximálně dvě kategorie těchto služeb, směrnice č. 2006/18/ES opravňuje ve výjimečných případech ke snížené sazbě u třetí kategorie.

S ohledem na výsledek politických dohod z prosince 2005 přijala Komise 14. února 2006 směrnici č. 2006/18/ES, která umožňuje státům aplikovat sníženou sazbu na tyto služby až do 31. prosince 2010.

Tento experiment Komise hodnotím velmi pozitivně, neboť tyto služby poskytují zejména menší firmy a jejich příjemci jsou převážně starší lidé a rodiny s dětmi.

4. PRŮBĚH HARMONIZACE DPH V ČR

Česká republika zavedla DPH ke dni svého vzniku, tj. k 1. lednu 1993. V rámci uskutečnění daňové reformy tato daň nahradila daň z obratu. Při přípravě nového zákona (zákona č. 588/1992 Sb.) se vycházelo do značné míry z předpisů platných v členských státech Evropské unie.

V průběhu následujících necelých dvanácti let prošel zákon o dani z přidané hodnoty mnoha novelizacemi¹⁹. Ty měly jednak zpřesnit znění zákona tak, aby vytvářel spolehlivou právní jistotu pro plátce daně, ale hlavně měly začleňovat do předpisu evropská pravidla jako nutnou podmínku pro vstup do Evropské unie. Shodu s právem Evropských společenství měl zajistit nový zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nabyl účinnosti dne 1. května 2004.

Přípravu a schvalování tohoto zákona nejlépe vystihuje slovo „zmatek“. Ještě týden před 1. květnem 2004 podnikatelé netušili, jakou sazbou budou zdaňovat to které zboží, služby nebo jak se změní režim výběru a krácení daně. Vycházet z původních materiálů Ministerstva financí mohli jen částečně, zákon totiž doznal na poslední chvíli desítky změn. Svou situaci podnikatelé přirovnávali k plavbám ve starověku, kdy plavci vyplouvali na moře bez kompasu a přístrojů.

Předpis byl připraven v poměrně krátkém čase, což vzhledem k náročnosti upravované problematiky vyvolalo potřebu dalších novelizací. K dnešnímu dni jich bylo provedeno celkem deset, přesto stále není český zákon plně kompatibilní s evropským právem.

Každá z nově přistupujících zemí do Evropské unie si v rámci svých vyjednávání měla možnost „urvat“ pro svou zemi co nejlepší vstupní podmínky. Jak jsme mohli slyšet

¹⁹ Celkem jich bylo 24.

v televizních pořadech nebo číst v odborných člancích, naše republika nepatřila k těm nejúspěšnějším a v řadě případů jsme dobrovolně přistoupili přímo na úpravu, kterou má Evropská unie. Kdyby jednání probíhala jinak, mohli jsme mít více přechodných nebo trvalých období.

V novém zákoně o dani z přidané hodnoty jsou obsažena tři přechodná období (tzn. časově omezené výjimky)²⁰ a jedna trvalejší výjimka. První přechodné období se týká snížené sazby DPH na dodávky tepelné energie pro vytápění a přípravu teplé vody, a to do 31. prosince 2007. Druhé bylo vyjednáno na uplatňování snížené sazby DPH pro veškeré stavební práce spojené s výstavbou, rekonstrukcí, modernizací a opravami bytového fondu, a to do 31. prosince 2007. Třetí přechodné období se vztahuje na osvobození mezinárodní přepravy cestujících od DPH, a to do doby než Rada rozhodne o jeho zrušení²¹. O trvalejší výjimku se jedná u hranice ročního obratu pro povinnou registraci plátců daně, která odpovídá částce 1 miliónu Kč. Podle Šesté směrnice má činit 5 000 eur.

Zákon o dani z přidané hodnoty reflektuje novou situaci, která nastala vstupem do Evropské unie. Jeho zásadní změny měly původ v tom, že se Česká republika stala součástí jednotného trhu. Pojmy dovoz a vývoz se týkají jen vztahů se třetími zeměmi. Ve vztahu k zemím Evropské unie se jedná o dodání zboží do jiného členského státu a o pořízení zboží z jiného členského státu.

Novou úpravou došlo ke snížení základní sazby daně z 22 % na 19 %. Mnoho služeb, ale i některé druhy zboží byly přeřazeny ze snížené do základní sazby daně, která činí 5 %. Při přeřazování do základní sazby bylo jednak akceptováno to, co pro Českou republiku plyne z předpisů Evropské unie, ale i realizována autonomní daňová politika vlády.²² Z uvedeného vyplývá, že vláda vědomě nevyužila nabízené možnosti nižšího zdanění řady zboží a služeb.

4.1 OSOBY POVINNÉ K DANI A PLÁTCI DANĚ

DPH platíme všichni při nákupu zboží a platbách za služby, a to nejen doma, ale i ve státech Evropské unie. Při dovozu zboží ze třetích zemí daň zaplatíme při vstupu na území

²⁰ Česká republika ještě dodatečně získala další časově omezenou výjimku pro uplatňování snížené sazby na pečovatelské služby a úklid domácností včetně mytí oken.

²¹ Uvedeno v čl. 28 odst. 3b) a odst. 4 Šesté směrnice.

²² Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX, 2006, s. 230.

Evropských společenství. Jsme tedy osobami povinnými platit daň, což v žádném případě neznamená, že jsme daňovými subjekty. Daňové subjekty jsou vymezeny ve vazbě na samostatné uskutečňování ekonomické činnosti, čímž došlo k nahrazení dřívějšího podnikání. Toto nové vymezení je ve shodě s evropskou úpravou.

Osobou povinnou k dani je tedy každá osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost²³. Osobou povinnou k dani je i neziskový subjekt, tedy právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a to v tom případě, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost²⁴. Obecně platí, že veřejnoprávní subjekt při výkonu veřejné správy do této kategorie nepatří²⁵. Osoby povinné k dani jsou daňovými subjekty, neznamená to ale, že každá z nich je povinna odvádět daň. U těch osob, které mají velmi malý obrat nebo dodávají do České republiky jen nepatrné plnění, by jejich zahrnutí do plátců bylo spojeno s nadměrnými administrativními náklady. Proto jsou některé osoby povinné k dani osvobozeny od povinnosti uplatňovat daň na výstupu.²⁶

Odvádět daň musí jen plátcí daně, tj. osoby registrované k DPH v České republice, a osoby identifikované k dani²⁷. Důvodem pro vznik povinnosti registrovat se je překročení určité výše obratu firmy za rok. Při zavedení DPH v našem státě dosahoval tento limit výše 6 milionů Kč, následně byl snížen na 3 milióny Kč a poté na 2 milióny Kč. Již v předchozí kapitole jsem uvedla, že ani současná výše 1 miliónu Kč neodpovídá komunitární úpravě. Povinnost zaregistrovat se k DPH ale vznikne i v případech, kdy obrat firmy nepřekročí tento limit. Kromě zcela specifických situací, které se většiny firem netýkají (např. nabytí majetku v privatizaci), vznikne tato povinnost i firmám, které přijímají služby podléhající samovyměření daně nebo pořizují zboží z jiného členského státu.²⁸ A to za podmínky, že hodnota tohoto zboží bez daně převyšší částku 326 000 Kč v jednom kalendářním roce. Tento limit neplatí v případě zaslání zboží, které je předmětem spotřební daně.

²³ Podle nové úpravy platí, že osoby povinné k dani v České republice mohou mít sídlo, místo podnikání nebo provozovnu i v jiném státě.

²⁴ Zásadní změnou u neziskových subjektů je především to, že se jejich činnost již nedělí na hlavní a vedlejší a jejich hlavní činnost již není osvobozena od daně, jako tomu bylo do 30 dubna 2004. Podle nové úpravy je rozhodující, jestli neziskový subjekt vůbec uskutečňuje ekonomickou činnost a nikoliv to, zda se jedná o hlavní činnost nebo vedlejší.

²⁵ Veřejnoprávní subjekt je ale považován za osobu povinnou k dani, pokud výkonem jeho činnosti došlo k významnému narušení hospodářské soutěže nebo pokud vykonává činnosti uvedené v příloze č. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

²⁶ Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX, 2006, s. 224.

²⁷ Tyto osoby jsou vymezeny v § 96 zákona o dani z přidané hodnoty.

²⁸ Povinnost registrace k DPH. Dostupné z : <http://www.mesec.cz/texty/povinnost-registrace-k-dph/>.

Dále přicházejí v úvahu jako plátcí i osoby, které nemají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v České republice, ale poskytují určitá plnění na území našeho státu. Totéž opačně platí pro české firmy, které provádí podnikatelské aktivity v členských zemích Evropské unie.

4.2 SYSTÉM SAMOVYMĚŘENÍ DANĚ

Novým prvkem v zákoně o dani z přidané hodnoty je samovyměření daně, které umožňuje překlopení, resp. přechýlení daňové povinnosti. Samovyměření daně²⁹ se používá v drtivé většině případů u pořízení zboží z jiného členského státu a u určitých zákonem vyjmenovaných služeb. Tento systém je založen na tom, že DPH deklaruje na výstupu nikoli dodavatel, ale příjemce zboží nebo služby.

Pokud tedy bude českému plátcí dodáno zboží plátcem z Německa, německý plátec nebude uplatňovat svoji německou DPH (16 %), ale český plátec uplatní DPH na výstupu s českou sazbou (19 %) a zároveň si uplatní nárok na odpočet na vstupu. Celkový vliv na standardního českého plátce bude tedy z hlediska DPH nulový, protože samovyměření i nárok na odpočet uplatní v jednom daňovém přiznání. Plátcí, kteří z důvodu uskutečňování osvobozených plnění bez nároku na odpočet – například banky nebo pojišťovny – nemohou nárokovat plně daň na vstupu, si budou muset daň samovyměřit naprosto stejně, ale nevznikne u nich plný nárok na odpočet. Je třeba zdůraznit, že samovyměření daně bude užito nejen při pořízení zboží či služby českým plátcem z jiného členského státu, ale též v opačném případě, kdy český plátec bude poskytovat zboží či služby firmám v jiných státech EU. Zde tedy česká firma naopak na výstupu daň neuplatní a příjemce v jiném členském státu si daň samovyměří.³⁰

Jednou z podmínek pro uplatnění systému samovyměření je, že v rámci intrakomunitárních transakcí jde o obchodní vztah dvou plátců DPH. Dodavatel, aby mohl dodat bez DPH, si musí vždy ověřit, že kupující je registrován k DPH v jiném členském státě.

²⁹ Z anglického termínu „reverse charge“ ve spojení se službami a „acquisition tax“ pro zboží.

³⁰ Samovyměření daně – DPH při obchodu mezi státy EU, 3. 12. 2004.
Dostupné z : <http://www.mesec.cz/texty/samovymereni-dane/>.

4.3 DODÁNÍ ZBOŽÍ MIMO ÚZEMÍ ČESKÉ REPUBLIKY

Do konce dubna 2004 jsme tyto transakce zahrnovali pod vývoz zboží. Nový zákon o dani z přidané hodnoty ovšem tuto zažitou praxi změnil, neboť rozlišuje dodání zboží do jiného členského státu³¹ a vývoz zboží do třetích zemí, tedy zemí mimo Evropskou unii. Z hlediska DPH a určení místa plnění u intrakomunitárních transakcí záleží na tom, kdo je příjemcem plnění a o jaký druh plnění se jedná.

Dovolím si popsat šest základních situací, ke kterým při dodání zboží mimo území České republiky dochází.

I. DODÁNÍ ZBOŽÍ PLÁTCEM DPH Z ČESKÉ REPUBLIKY DO JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU EVROPSKÉ UNIE REGISTROVANÉMU PLÁTCI DPH V TOMTO JINÉM STÁTĚ

- jedná se o osvobozené zdanitelné plnění s nárokem na odpočet. DPH se odvede ve státě, do kterého se zboží dodává. Český plátce tak bude dodávat zboží za ceny bez daně a tyto transakce deklaruje ve svém přiznání k dani jako intrakomunitární plnění. O jednotlivých intrakomunitárních plněních informuje ve svém souhrnném hlášení³². Český plátce musí doložit, že zboží bylo skutečně přepraveno. Tato skutečnost je pro něj snadněji prokazatelná, jestliže zároveň zajišťuje i přepravu zboží. Každý, kdo se spolehne na slib odběratele, že zboží odveze mimo Českou republiku a poté mu zašle písemné prohlášení o tom, že zboží opustilo území České republiky, a na základě tohoto zjištění fakturuje za zboží bez DPH, se snadno může dostat do sporu s finančním úřadem. Jakmile by totiž odběratel své sliby nesplnil a pořízení zboží ve státě určení nepřiznal a nezdanil nebo dokonce zboží nedeslal, ale použil v České republice, ocitl by se „horký brambor“ u tuzemského dodavatele. Ten by měl pak plné ruce práce se sháněním potřebných důkazních prostředků, že fakturoval oprávněně bez DPH.³³

³¹ Intrakomunitární dodání zboží je zrcadlová transakce k intrakomunitárnímu pořízení zboží.

³² Souhrnné hlášení je novým tiskopisem vydávaným Ministerstvem financí. Je podkladem pro kontrolu, zda byla uplatněna daň u intrakomunitárních dodávek.

³³ Mašková, R., Brandejs, T. Dodání zboží: Jinak do Unie, jinak mimo Unii. Ekonom – příloha, 2004, č. 42, s. 2.

II. DODÁNÍ ZBOŽÍ PLÁTCEM DPH Z ČR DO JINÉHO ČLENSKÉHO STÁTU EVROPSKÉ UNIE OSOBĚ, KTERÁ NENÍ V TOMTO JINÉM STÁTĚ EVROPSKÉ UNIE REGISTROVANÁ JAKO PLÁTCE DPH

- jedná se o běžné zdanitelné plnění, tj. transakce podléhá zdanění v zemi dodavatele zboží. Český plátcem bude dodávat zboží za ceny s DPH, následně musí přiznat a odvést daň na výstupu. Toto pravidlo neplatí pro zásilkový prodej a pro prodej nových dopravních prostředků.

III. TŘÍSTRANNÝ OBCHOD

- jedná se o obchod, který uzavřou tři osoby (prodávající, prostřední osoba, kupující) registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Zjednodušeně lze říci, že zboží je dodáváno z jedné členské země zákazníkovi do druhé členské země prostřednictvím obchodníka třetí členské země.

IV. ZÁSILKOVÝ PRODEJ

- zasíláním zboží se rozumí dodání zboží do jiného členského státu osobám neregistrovaným k DPH. Rozhodující pro určení, zda se uplatní princip zdaňování podle země spotřeby nebo země původu, je hodnota zboží. Jestliže celková hodnota zboží dodaného do jiného členského státu formou zasílání nepřekročí v jednom kalendářním roce částku bez daně stanovenou tímto členským státem a tato částka nebyla ani překročena v předcházejícím kalendářním roce, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. Pokud ovšem zákonem stanovenou částku překročí, bude se místo plnění určovat odlišně. V rámci jednotného trhu Evropské unie s odlišnými sazbami DPH v jednotlivých členských státech je potřebné zajistit, aby DPH byla ve finální fázi vybrána až ve státě spotřeby v sazbě stanovené tamním zákonem. Nesmí docházet k citelnému narušování hospodářské soutěže, aby zákazníci, kteří nemají nárok na odpočet, a nesou proto plně daňovou zátěž, nenakupovali zboží formou zásilkového obchodu pouze ve státech s nízkými sazbami DPH.³⁴ Proto při překročení stanovené částky se místo plnění nachází tam, kde

³⁴ Mašková, R., Brandejs, T. Dodání zboží: Jinak do Unie, jinak mimo Unii. Ekonom – příloha, 2004, č. 42, s. 3.

přeprava zboží končí. Český plátce se musí v tomto případě v dané členské zemi registrovat k DPH a musí podle sazeb a podmínek platných v tomto státě odvést daň ze zaslaného zboží.

V. DODÁNÍ NOVÝCH DOPRAVNÍCH PROSTŘEDKŮ

- výlučné postavení mezi zbožím z hlediska intrakomunitárních plnění má dodání nového dopravního prostředku. I v tomto případě se jedná pro dodavatele vždy o osvobozené plnění s nárokem na odpočet, a to bez ohledu na skutečnost, zda pořizovatel je či není ve svém státě osobou povinnou k dani.³⁵ Dodavatel uvádí dodání nového dopravního prostředku do souhrnného hlášení pouze v tom případě, že je osobou registrovanou k dani a nový dopravní prostředek dodává také osobě registrované k dani v jiném členském státě.

VI. VÝVOZ ZBOŽÍ PLÁTCEM DPH DO TŘETÍCH ZEMÍ³⁶

- u dodavatele se jedná o osvobozené zdanitelné plnění s nárokem na odpočet DPH. V tomto případě není rozhodující, zda odběratel je ve třetí zemi registrován jako plátce DPH či nikoliv. Ke zdanění dochází v zemi odběratele zboží; plátce DPH z ČR bude zboží dodávat za ceny bez daně a ve svém příznání transakci deklaruje jako vývoz zboží.

4.4 POSKYTOVÁNÍ SLUŽEB

Do května 2004 se český plátce daně zabýval pouze otázkou, zda na službu, kterou poskytuje, má být uplatněna DPH, nebo zda bude schopen prokázat, že tato služba byla použita, využita a spotřebována v zahraničí, což tehdy znamenalo kdekoliv mimo Českou republiku, a jedná se tudíž o osvobozené zdanitelné plnění. I když určení použití, využití a spotřeby bylo často velmi nejednoznačné a dlouhodobé používání osvobození přinášelo daňovým poradcům, auditorům a finančním ředitelům neklidné spaní, lze říci, že bylo uplatňování DPH a poskytování služeb mnohem snadnější než dnes.

Po vstupu do Evropské unie se musí z pohledu DPH český plátce zabývat jak poskytnutými, tak přijímanými službami. Totiž i v případě přijímaných služeb se může stát,

³⁵ Vančurová, A., Láčková, L. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX, 2006, s. 244.

³⁶ Naopak dovozem zboží se rozumí vstup zboží ze třetí země na území jakéhokoliv členského státu Evropské unie. Místem plnění při dovozu zboží je území jakéhokoliv členského státu, kde se zboží nachází v době, kdy vstupuje do prostoru Evropské unie.

že místo plnění je přesunuto do České republiky a plátce, který tyto služby přijme, je povinen samovyměřit si daň. Pokud tak neučiní, vystavuje se penalizaci.³⁷ Pro správné uplatnění DPH musí český plátce nejprve poskytovanou nebo přijímanou službu správně pojmenovat, což je klíčové pro určení místa plnění.

Základní pravidlo pro poskytování služeb říká, že místo plnění je v tom státě, ve kterém má plátce daně, resp. osoba registrovaná k dani, poskytující službu, své sídlo, místo podnikání nebo bydliště. Je uplatněn princip země původu. Plátce daně je tedy povinen do úhrady za zdanitelné plnění zahrnout daň a tuto daň také odvést, a to bez ohledu na postavení příjemce z jiného členského státu. Složitější situace nastane, když podle zvláštních pravidel je místo plnění při poskytování určitých služeb stanoveno odlišně. Bude-li takovou službu poskytovat český plátce daně a místo plnění bude v jiném členském státě Evropské unie, nebude tento plátce povinen přiznat a odvést daň za toto plnění v České republice, půjde o plnění s nárokem na odpočet. V některých případech dle národní legislativy však bude povinen odvést daň v tom členském státě, ve kterém je místo plnění služby, za tím účelem se zpravidla musí v příslušném státu registrovat k DPH a odvést daň.³⁸

§ 10 zákona o dani z přidané hodnoty začíná službami, které se vztahují k nemovitosti, a stanoví, že místem plnění je místo, kde se nemovitost nachází. Další odstavec je věnován přepravním službám. Určování místa plnění u přepravních služeb je poměrně složité, a proto se mu věnuji v následující kapitole. Služby s místem plnění tam, kde jsou skutečně poskytovány, jsou definovány v odst. 4. Jde o služby kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, výchovné, zábavní, služby oceňování movité věci nebo práce na movité věci. Tato skupina služeb se ovšem řídí za určitých podmínek speciální úpravou podle odst. 5.

Pro názornou ukázkou uvedu příklad. Představte si, že česká výrobní společnost, samozřejmě plátce DPH, vyrábí výrobek A. Tento výrobek zasílá v určité fázi svého výrobního cyklu na úpravu do Německa, německému plátcí DPH, který tuto úpravu provede a vyfakturuje českému plátcí DPH částku za provedenou službu. Výrobek A je stále, tedy i před úpravou, tak i po ní, ve vlastnictví české společnosti. Pokud bychom použili pouze odst. 4, bylo by místo plnění v Německu a služba německé společnosti by pravděpodobně byla zatížena německou daní, kterou by si český plátce nemohl nárokovat a musel by žádat o vrácení daně, které je časově náročné. Speciální úprava podle odst. 5 ale říká, že pokud je

³⁷ Mašková, R., Brandejs, T. Poskytování služeb: Logika a výjimky z výjimek. Ekonom – příloha, 2004, č. 42, s. 5.

³⁸ Vančurová, A., Láčov, L. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX, 2006, s. 245 – 246.

služba na movité věci poskytnuta osobě registrované k dani v jiném členském státě a movitá věc je po provedení služby odeslána nebo přepravena z území členského státu, kde byla tato služba provedena, je místo plnění ve státě, jenž vydal DIČ, které poskytl zákazník. Pokud tuto dlouhou definici aplikujeme na uvedený příklad, dostaneme se k tomu, že místo plnění je v České republice. DPH si samovyměří česká společnost.

Další skupinu služeb tvoří ty, které mají místo plnění v zemi pořizovatele služby. Do této skupiny patří:

- převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva
- reklamní služby
- poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní a jiná podobná služba, stejně jako zpracování dat a poskytnutí informací, překladatelské a tlumočnické služby
- bankovní, finanční a pojišťovací služby, s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek
- poskytnutí pracovní síly
- nájem movité věci, s výjimkou všech druhů dopravních prostředků
- telekomunikační služby
- provozování rozhlasového a televizního vysílání
- elektronická služba
- přijetí závazku zdržet se zcela nebo zčásti v pokračování nebo vykonávání podnikatelské činnosti nebo práva uvedeného v tomto odstavci
- poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby, která spočívá v zajištění služby výše uvedené
- poskytnutí přístupu k přepravní, distribuční nebo přenosové soustavě pro plyn nebo elektřinu, přepravu, distribuci nebo přenos plynu anebo elektřiny jejím prostřednictvím, včetně přímo souvisejících služeb

Pokud tyto služby poskytne český plátce jinému českému plátcí, pak se bude místo plnění určovat podle základního pravidla pro poskytování služeb a českou daň bude odvádět poskytovatel služby. Všechno se ale změní v okamžiku, kdy uvedené služby bude poskytovat český plátce zahraniční osobě nebo osobě registrované k dani v jiném členském státě. V tomto případě bude místo plnění tam, kde má sídlo nebo místo podnikání příjemce služby. Jedná se vlastně o služby s obráceným místem plnění, tzv. reverse charge. Důležitou podmínkou pro uplatnění tohoto přesunu místa plnění je také to, že osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, nesmí mít v České republice sídlo, místo podnikání nebo provozovnu.

Kdyby v České republice sídlo, místo podnikání nebo provozovnu měla, znamenalo by to, že český plátcce musí na poskytovanou službu uplatnit českou daň z přidané hodnoty, protože místo plnění se určí podle § 9 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty a nedojde k jeho přesunu mimo Českou republiku.

Má-li daná společnost u nás sídlo, se dá zjistit relativně jednoduše. Horší je zjistit, zda daná společnost má v České republice provozovnu. Provozovna je v zákoně o dani z přidané hodnoty definována vágně, což činí v praxi nemalé problémy. Problematikou provozovny se zabývám v kapitole 4.6.

4.5 PŘEPRAVA ZBOŽÍ MEZI ČLENSKÝMI STÁTY EVROPSKÉ UNIE

I. EKONOMICKÁ ČINNOST PŘEPRAVNÍMI VÝKONY SE ZBOŽÍM

Zákon o dani z přidané hodnoty přinesl zcela novou úpravu u přepravních výkonů se zbožím a služeb s nimi souvisejících. Jednak je zcela nově upravena přeprava mezi členskými státy, kdy hlavní a podstatnou změnu, která nastala od 1. května 2004 lze spatřit v tom, že přeprava zboží mezi členskými státy podléhá dani. Rozdíl je podstatný, protože do 30. dubna 2004 byla přeprava mezi členskými státy považována za mezinárodní přepravu, která byla osvobozena od povinnosti uplatnit daň na výstupu. Ve výkladovém stanovisku Ministerstva financí³⁹ je uvedeno: Pojem „mezinárodní přeprava“ od 1. května 2004 neexistuje a je v návrhu nového zákona o dani z přidané hodnoty definován buď jako přeprava zboží mezi členskými státy nebo jako přeprava zboží při vývozu a dovozu.

Než se budu zabývat jednotlivými přepravními výkony, považuji za nutné se zmínit o určitých nových institutech, které jsou v zákoně o dani z přidané hodnoty upraveny a týkají se také přepravních výkonů. Jedná se zejména o možnost registrace dopravců k DPH v jiných členských státech za podmínky, že v konkrétním členském státě uskutečňují ekonomickou činnost.

Uskutečňováním ekonomické činnosti přepravním výkonem se stává český dopravce osobou povinnou k dani v konkrétním členském státě. Na druhé straně to znamená, že pokud plátcce neuskutečňuje přepravním výkonem ekonomickou činnost v některém členském státě,

³⁹ Stanovisko ze dne 22. 4. 2004 o uplatňování DPH u přepravy a služeb přímo souvisejících po 1. 5. 2004. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz>.

nemůže se registrovat k dani v tomto členském státě. U přepravních služeb je za ekonomickou činnost uskutečňovanou přepravním výkonem považována přeprava, která je zahájena v jednom členském státě a v tomtéž státě je také ukončena, aniž by byla uskutečněna přeprava do jiného členského státu (kabotáž), a to bez ohledu na to, zda je uskutečňována pro osobu registrovanou k dani či nikoliv. Dále je za ekonomickou činnost považována přeprava, která je zahájena v jednom členském státě a ukončena v jiném členském státě, ale místo plnění zůstává v členském státě zahájení přepravy a nelze jej „přechýlit“ do jiného členského státu, protože osoba, pro kterou je přeprava uskutečňována, není osobou registrovanou k dani. V takovém případě nemůže splnit daňovou povinnost nikdo jiný než dopravce.

Za ekonomickou činnost přepravním výkonem v jiném členském státě ovšem není považována přeprava, která začíná v tuzemsku a je ukončena v jiném členském státě, bez ohledu na to, zda je poskytována osobě registrované k dani či nikoliv, protože přeprava je zahájena v tuzemsku a místo plnění je buď přechýleno do jiného členského státu za osobou registrovanou k dani nebo místo plnění zůstává v tuzemsku a přeprava podléhá dani na výstupu. Za ekonomickou činnost přepravním výkonem také není považována přeprava, která je zahájena v některém z členských států a je ukončena v tuzemsku nebo v jiném členském státě a je uskutečňována pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě nebo pro plátce daně. V takovém případě dochází k uplatnění reverse charge⁴⁰.

II. PŘEPRAVA ZBOŽÍ MEZI ČLENSKÝMI STÁTY EVROPSKÉ UNIE

Místo plnění u přepravních výkonů je stanoveno v § 10 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. U přepravy zboží mezi členskými státy je vymezeno místo plnění v druhé a třetí větě odst. 2.

Stanovení místa plnění u přepravy zboží je základní otázkou. Místo plnění určuje, která daň bude uplatněna, resp. daň kterého členského státu bude uplatněna. Obecně platí, že místem plnění u přepravního výkonu mezi členskými státy je místo, kde je přeprava zahájena. Dochází-li však k přepravě mezi členskými státy a objednatel přepravy je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, než ve kterém byla přeprava započata, je místem plnění území členského státu, který vydal DIČ osobě, pro kterou je přeprava uskutečňována a která toto DIČ poskytla proto, aby mohla být přeprava v její prospěch uskutečněna. Mezi členskými státy je v takovém případě uplatňován systém reverse charge. Uplatnění systému reverse

⁴⁰ Galočík, S. Přeprava zboží mezi členskými státy EU – 1. část. Bulletin komory daňových poradců České republiky, 2005, č. 1, s. 40.

charge je možné pouze v případě, že přeprava je uskutečněna z jednoho členského státu do druhého členského státu.

Na rozdíl od právní úpravy platné do 30. dubna 2004, kdy docházelo k osvobození mezinárodní přepravy, dochází při uplatnění reverse charge také k osvobození, ale jedná se o institut, který je podmíněn tím, že osvobození může nastat pouze za předpokladu splnění daňové povinnosti jinou osobou. K tomuto osvobození může dojít pouze při přepravě zboží mezi členskými státy a musí se jednat o přepravu pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě. Z uvedeného vyplývá, že k osvobození přepravy nemůže dojít v případě přepravy zboží do jiného členského státu, pokud je uskutečňována pro osobu, která není registrována k dani v jiném členském státě. Jedná se tedy o osobu, která nemůže ve své zemi splnit daňovou povinnost.

Pro názornost uvedu dva krátké příklady. Jestliže český dopravce, plátce daně, uskutečňuje přepravu zboží z tuzemska do Německa a objednatelem přepravy je německá osoba, registrovaná v Německu k dani, plátce uplatní reverse charge a přechýlí místo plnění podle sděleného DIČ německé osoby do Německa. Podle místa plnění je nutné uplatnit německou daň a tuto povinnost splní německá osoba, protože je registrována k dani ve stejném státě, ve kterém se nachází místo plnění. Český dopravce tak osvobodí přepravní výkon a daň přizná německá osoba ve svém daňovém přiznání.

Jestliže při přepravě zboží z tuzemska do Německa, uskutečňované českým dopravcem, plátcem daně, je objednatelem přepravy německá osoba, která není registrována v Německu ani v jiném členském státě k dani, plátce neuplatní reverse charge a nepřechýlí místo plnění, protože přeprava je sice uskutečněna do jiného členského státu, ale pro osobu, která není registrována k dani, a tudíž nemůže splnit daňovou povinnost. Místem plnění tak zůstává tuzemsko, protože v tuzemsku byla přeprava zahájena a podle místa plnění je nutné uplatnit českou daň. Český dopravce tak uplatní u přepravního výkonu daň a přizná ji ve svém daňovém přiznání⁴¹.

III. SLUŽBY SOUVISEJÍCÍ S PŘEPRAVOU ZBOŽÍ MEZI ČLENSKÝMI STÁTY

Jak už jsem zmínila na začátku této kapitoly, nová úprava zákona o dani z přidané hodnoty již nepoužívá termínu mezinárodní přeprava, a proto není v zákoně použit termín „služby související s mezinárodní přepravou“. V zákoně o dani z přidané hodnoty jsou služby

⁴¹ Galočík, S. Přeprava zboží mezi členskými státy EU – 1. část. Bulletin komory daňových poradců České republiky, 2005, č. 1, s. 43.

rozšířeny na takové, které souvisí s přepravou zboží mezi členskými státy a služby přímo vázané na dovoz a vývoz. Zákonná úprava nevymezuje konkrétně, co jsou služby související s přepravou zboží mezi členskými státy. Analogicky a v návaznosti na předcházející právní úpravu lze konstatovat, že se jedná o služby, bez nichž by se vlastní přeprava nemohla uskutečnit.

Z hlediska uplatnění DPH je u služeb, které jsou poskytovány v souvislosti s přepravními výkony, nejdůležitější stanovení místa plnění. Právní úpravu služeb souvisejících s přepravní službou je možno nalézt v § 10 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Tato úprava znamená, že místem plnění takto poskytovaných služeb je místo, kde je služba uskutečňována. Podle § 10 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty je umožněno, aby u služeb souvisejících s přepravou zboží mezi členskými státy byl uplatněn systém reverse charge za předpokladu, že jsou služby související s přepravou zboží mezi členskými státy poskytovány osobám registrovaným k dani v jiných členských státech. Pro uplatnění systému reverse charge a tím pro přechýlení místa plnění a přenosu daňové povinnosti stačí existence DIČ osoby registrované k dani v jiném členském státě.

Ustanovení § 10 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty lze uplatnit v případě, že český dopravce přepravuje zboží z tuzemska do Rakouska a objednatel přepravy je rakouská firma, registrovaná k dani v Rakousku. Zboží je samozřejmě nutné v tuzemsku naložit a plátce daně, který uskutečňuje nakládku pro dopravce, který si ji objednal, se řídí místem plnění podle § 10 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty a nemůže uplatnit ustanovení odst. 5, protože nakládka je poskytována české osobě. Nakládka bude fakturována s daní na výstupu. Český dopravce uplatní nárok na odpočet daně u nakládky a následně již na základě odst. 5 uplatní systém reverse charge, protože posoudí místo plnění u nakládky podle sděleného DIČ rakouské osoby, jestliže bude fakturovat nakládku jako samostatnou službu vedle fakturované přepravy. Dopravce také může cenu za nakládku zakalkulovat do ceny za přepravu, u které by rovněž uplatnil reverse charge. Rakouský objednatel přepravy přizná daň z nakládky nebo z celé přepravy ve svém daňovém přiznání⁴².

Protože naše právní úprava vychází ze Šesté směrnice, která je pro členské státy závazná, mělo by být obdobně postupováno u přepravních služeb poskytnutých osobami registrovanými k dani v jiných členských státech. Znamená to, že za své služby by měly fakturovat s osvobozením od daně za použití reverse charge.

⁴² Galočík, S. Přeprava zboží mezi členskými státy EU – 2. část. Bulletin komory daňových poradců České republiky, 2005, č. 2, s. 20.

Aby mohlo být posouzeno místo plnění u služeb souvisejících s přepravou zboží mezi členskými státy, musí se jednat o služby, které jsou charakteristické pro přepravní služby. Mezi takové služby rozhodně nepatří např. skladování v konsignačních nebo provozních skladech, protože takové skladování neslouží k uskutečnění přepravy.

Samostatná právní úprava je v § 10 odst. 12 a 13 zákona o dani z přidané hodnoty věnována zprostředkování přepravy nebo zprostředkování služeb souvisejících s přepravou mezi členskými státy. U zprostředkování přepravy, která je zajišťována jménem a na účet jiné osoby, je místem plnění místo zahájení přepravy. Pokud je zprostředkování přepravy nebo zprostředkování služeb souvisejících poskytováno osobám registrovaným k dani v jiném členském státě, uplatní se reverse charge.

Pro názornost opět uvedu dva krátké příklady. Jestliže česká osoba zprostředkuje rakouské osobě, která je registrována k dani v Rakousku, dopravce (český plátce DPH) na přepravu z tuzemska do Rakouska, dopravce fakturuje za přepravu rakouské osobě s použitím reverse charge a osoba, která přepravu zprostředkovala, fakturuje odměnu za zprostředkování rovněž rakouské osobě s použitím reverse charge. Rakouská osoba přizná daň z přepravního výkonu i ze zprostředkování ve svém daňovém přiznání v Rakousku.

Jestliže ovšem česká osoba zprostředkuje rakouské osobě, která není registrována k dani v žádném členském státě, dopravce (český plátce daně) na přepravu z tuzemska do Rakouska, tak bude dopravce fakturovat za přepravu rakouské osobě s českou daní, protože nemůže použít reverse charge. Česká osoba, která zprostředkovala přepravu, bude fakturovat svoji odměnu rakouské osobě za zprostředkování rovněž s českou daní podle místa zahájení přepravy.

IV. PŘEPRAVA PŘI VÝVOZU

Tato přeprava je osvobozena od daně při splnění jedné podmínky, a sice, že dopravce prokáže správci, že vyvážené zboží vystoupilo z území Společenství. Důkazním prostředkem je přepravní doklad, který musí být potvrzen výstupním pohraničním celním úřadem Společenství a který je dopravcem používán pro daný typ dopravního prostředku. Typickým přepravním dokladem je nákladní list, ale není samozřejmě jediným důkazním prostředkem, protože za důkazní prostředek může být považován obecně Záznam o provozu vozidla, a to v jakékoliv formě, protože takový doklad je veden u všech vozidel, které jsou v majetku plátce daně. Novela zákona o dani z přidané hodnoty účinná od 1. ledna 2005 v § 69 odst. 4 přináší pro dopravce určité zmírnění pro dokazování přepravy při vývozu, protože tuto přepravu může dopravce doložit i jinými důkazními prostředky. V praxi to znamená, že

pokud nemá dopravce potvrzen přepravní doklad výstupním celním pohraničním úřadem, může uskutečněný vývoz zboží a tím i přepravu při vývozu doložit např. potvrzením odběratele ve třetí zemi, že převzal zboží. Zákonná úprava § 69 nespécifikuje, jaké důkazní prostředky mají být předloženy. Ve stejném ustanovení je také upraven postup, který se týká zejména spedičních firem, protože se jedná o případy, kdy přeprava při vývozu je zajišťována spedicí u dopravce. Dopravce, který je prvním v řadě z hlediska fakturace, doloží správci uskutečnění přepravy při vývozu přepravním dokladem potvrzeným výstupním pohraničním celním úřadem Společenství nebo jiným důkazním prostředkem a spedice může při fakturaci objednateli přepravy použít jako důkazní prostředek pro správce např. smlouvu o přepravě věci s objednatelem přepravy nebo jiný důkazní prostředek. Zákonná úprava nestanoví konkrétně, kterou smlouvou o přepravě je možné dokazovat uskutečnění přepravy při vývozu, ale z hlediska důkazního řízení vyplývá, že to je smlouva uzavřená mezi spedicí a objednatelem přepravy, jako prvotní závazkový vztah, protože na základě této smlouvy tento vztah vznikl. Důkazním prostředkem pro spedici může být i přepravní doklad, který obdrží spedice od dopravce, ale musel by být potvrzen výstupním pohraničním celním úřadem Společenství a spedice by na tomto dokladu musela být uvedena⁴³.

Přeprava při vývozu zboží je osvobozena na základě výše uvedených podmínek a není podstatné, zda osoba, pro kterou je přeprava při vývozu uskutečněna a které se bude za přepravu fakturovat, je či není plátcem daně, nebo jestli je registrována k dani v některé z členských států. Přeprava při vývozu je osvobozena proto, že tato služba je ukončena ve třetí zemi a je tudíž z Evropského společenství „vyvezena“.

V. PŘEPRAVA PŘI DOVOZU

Přeprava při dovozu je osvobozena od daně, přičemž zákonná úprava vyžaduje dvě podmínky, které jsou stanoveny v § 69 a v § 38 zákona o dani z přidané hodnoty. První podmínkou je potvrzený přepravní doklad vstupním pohraničním celním úřadem Společenství. Tato podmínka může být splněna stejným způsobem jako při vývozu zboží. Druhou podmínkou, která je stanovena zákonem pouze při přepravě při dovozu je, že nárok na osvobození od daně vzniká plátcí pouze za předpokladu, že přeprava při dovozu, resp. její cena, vstupuje do základu daně dovezeného zboží podle § 38 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

⁴³ Galočík, S. Přeprava zboží mezi členskými státy EU – 1. část. Bulletin komory daňových poradců České republiky, 2005, č. 1, s. 40.

4.6 KLÍČOVOST ŠESTÉ SMĚRNICE A JUDIKATURY PRO VÝKLAD ZÁKONA O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

Šestá směrnice, která je základním dokumentem Evropských společenství v oblasti harmonizace DPH v Evropském prostoru, funguje jako vzorový zákon, který stanoví jasné mantinely, ve kterých by se měla pohybovat národní úprava a aplikace orgány státní správy a soudy, ale zároveň nechává v některých méně důležitých oblastech volnost v rozhodování o národní úpravě státům nebo jim alespoň přenechává výběr ze dvou nebo více možností. Šestá směrnice však stojí na jasných principech, které není možno v národní úpravě ignorovat nebo při aplikaci opomenout. Pak nastupuje Evropský soudní dvůr, který jako strážce integrace uchopí smysl směrnice a někdy i zdravý rozum a vyloží to či ono ustanovení směrnice. Je jisté, že v pětadvaceti právních kulturách, které chápou jednotlivé instituty více či méně odlišně, má jednotný výklad Evropského soudního dvora mimořádný význam pro neutrální aplikaci DPH na celém území Evropských společenství⁴⁴.

Zastávám názor, že implementace Šesté směrnice nebyla příliš zdařilá. Tato skutečnost je postupně napravována novelizacemi zákona o dani z přidané hodnoty.

V této souvislosti pokládám za nutné zmínit, že pokud stát nesplní svoji povinnost vyplývající z přistoupení k Evropské unii a znění zákona o dani z přidané hodnoty není v souladu se Šestou směrnicí existuje možnost postupovat za určitých podmínek přímo podle znění Šesté směrnice. Principy přímého účinku Šesté směrnice jsou Evropským soudním dvorem popsány mimo jiné v jeho rozhodnutí v případě C – 8/81 Becker. Tento případ se týkal pozdní implementace jednoho článku Šesté směrnice⁴⁵ ze strany Německa. V souladu se závěry Evropského soudního dvora je daňový subjekt oprávněn spolehnout se na znění Šesté směrnice v případě, kdy uplynula lhůta pro transpozici směrnice do národního práva (tato lhůta byla vymezena okamžikem vstupu České republiky do Evropské unie) a národní legislativa je nekompatibilní se směrnicí. Podmínkou uplatnění přímého účinku je ovšem bezpodmínečný a dostatečně určitý obsah Šesté směrnice, tj. ustanovení musí být způsobilé samostatného výkonu i bez promítnutí do národního práva. Dále Evropský soudní dvůr uvedl, že přímého účinku Šesté směrnice se za žádných okolností nemůže proti daňovým subjektům dovolávat stát, který nesplnil svoji povinnost implementovat směrnici.

⁴⁴ Škampa, J. Vybrané judikáty k Šesté směrnicí o DPH. Daně, 2005, č. 4, s. 2005.

⁴⁵ Čl. 13 části B písm. d) 2. pododst. Šesté směrnice, který upravuje osvobození od daně v případě sjednání nebo převzetí závazků, ručení a jiných jistot a záruk, jakož i správy úvěrových záruk osobou, která úvěr poskytuje.

Přímý účinek Šesté směrnice je zmiňován i v dalších rozhodnutích Evropského soudního dvora, jako např. ve věci C – 269/00 Wolfgang Seeling versus Finanzamt Starnberg, ve věci C – 283/95 Karlheinz Fischer versus Finanzamt Donaueschingen nebo ve věci C – 412/03 Hotel Scandic Gasabäck AG versus Riksskatteverket. Jedním z posledních rozhodnutí Evropského soudního dvora, kdy bylo rozhodnutí soudu založeno na přímém účinku Šesté směrnice, je případ C – 453/02 Finanzamt Gladbeck versus Edith Linneweber. Evropský soudní dvůr ve věci tohoto případu vydal svůj verdikt 17. února 2005. V této souvislosti pokládám za vhodné upozornit na skutečnost, že Evropský soudní dvůr tento případ obdržel již v prosinci roku 2002 a rozhodnutí bylo vydáno až po dvou letech. Nejedná se přitom z hlediska délky trvání procesu o žádný mimořádný případ⁴⁶.

Znalost Šesté směrnice spolu s judikáty Evropského soudního dvora nám může pomoci nejen v případě nedostatečné implementace, ale i v situacích, kdy nelze vystačit s obsahem pojmů, který poskytuje tuzemské právo. Pokud český zákon o dani z přidané hodnoty nějaký pojem přímo nedefinuje, nemůžeme si pro tento pojem „sáhnout“ do občanského zákoníku, obchodního zákoníku nebo do jiných tuzemských zákonů, ale musíme tento pojem hledat ve směrnici a judikatuře.

V následujícím výkladu se zabývám třemi pojmy, které zákon o dani z přidané hodnoty používá, aniž by je dostatečně vymezil.

I. PROVOZOVNA

V předchozím výkladu jsem již uvedla, že provozovna je v našem zákoně o dani z přidané hodnoty definována velmi vágně. Vyřešení otázky, zda osoba registrovaná k dani v jiném členském státě má nebo nemá v České republice provozovnu, je zásadní pro určení místa plnění. V souladu s § 4 odst. 1 písm. z) se provozovnou rozumí místo, které má personální a materiální vybavení nutné k zajištění ekonomických činností. Pro existenci provozovny je přitom nutné, aby byly naplněny oba prvky současně. Zákon ale nespecifikuje, co je míněno materiálním vybavením, nespecifikuje, jak dlouho zde musí lidé a materiální vybavení být, aby provozovna vznikla.

V praxi působí tato nejasná definice značné problémy. Jedinou možností pro vyřešení otázky existence provozovny je judikatura Evropského soudního dvora. Z judikátů zabývajících se touto problematikou jsem si vybrala případ C- 190/95 ARO Lease.

⁴⁶ Zůnová, M. Přímý účinek Šesté směrnice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 5, s. 47.

Holandská leasingová společnost ARO Lease pronajímala belgickým zákazníkům osobní automobily, vybrané zákazníky přímo u belgických prodejců. Průběh byl takový, že ARO Lease automobil, následně po jeho výběru zákazníkem, od prodejce nakoupila a předala nájemci. Leasingové smlouvy byly sestavovány a podepisovány v ústředí leasingové společnosti v Holandsku a společnost neudržovala v Belgii žádné obchodní prostory. Smlouvy mezi ARO Lease a zákazníkem byly uzavírány prostřednictvím nezávislých zprostředkovatelů se sídlem v Belgii, kteří pobírali od ARO Lease provizi za uzavření leasingové smlouvy. Podle leasingové smlouvy náklady na údržbu automobilu a platbu silniční daně nesl zákazník, náklady na opravy a asistenci v případě škody nesla ARO Lease, která měla pro tyto účely uzavřenu jako vlastník automobilu pojistnou smlouvu. Ke konci leasingového období společnost informovala zákazníka o výši zůstatkové prodejní ceny automobilu. V případě, že nebyl automobil bezprostředně společností prodán, byl dočasně na náklady společnosti uskladněn v prostorách belgického prodejce, neboť ARO Lease neměla v Belgii skladovací prostory. ARO Lease odváděla DPH z leasingových splátek pouze v Holandsku. Belgický správce daně posoudil činnost leasingové společnosti jako činnost uskutečňovanou prostřednictvím stálé provozovny v Belgii a doměřil DPH na výstupu.

Případ se nakonec dostal k národnímu soudu, který položil Evropskému soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda leasingová společnost se sídlem v Holandsku, která ročně operativně pronajímá přibližně 6 800 automobilů, z toho kolem 800 zakoupených a pronajatých v Belgii způsobem výše popsáním, poskytuje služby ze stálé provozovny nacházející se v Belgii?

Ve svém vyjádření Evropský soudní dvůr uvedl, že provozovna osoby povinné k dani se nemůže nacházet na území jiného státu, než ve kterém má poskytovatel služby sídlo své podnikatelské činnosti za předpokladu, že tato provozovna nemá dostatečný stupeň trvalosti a strukturu adekvátní co do lidských a materiálních zdrojů, aby mohla poskytovat příslušné služby samostatně. Jestliže leasingová společnost v daném členském státě nedisponuje ani vlastními zaměstnanci, ani strukturou, která má dostatečný stupeň trvalosti, jenž by představovali základnu pro uzavírání kontraktů nebo provádění řídicích rozhodnutí, a tudíž umožňovali nezávislé poskytování daných služeb, tato společnost nemůže být považována za společnost mající stálou provozovnu v tomto státě. Ani fyzické poskytnutí automobilu k využití nájemci, ani místo, kde je automobil využíván, nemohou být považovány za jasná, jednoduchá a praktická kritéria, která by založila existenci stálé provozovny. Tento závěr nemůže být zpochybněn existencí dalších faktorů a jiných transakcí, jež se v daném případě uskutečňovaly v Belgii, a které byly vedlejší a doplňkové vůči leasingovým službám.

Skutečnost, že automobily byly vybírány přímo belgickými zákazníky u belgických prodejců, nemá vliv na vznik stálé provozovny poskytovatele leasingových služeb. Obdobně ani nezávislí zprostředkovatelé, uvádějící zákazníka do kontaktu s ARO Lease, nepředstavují trvalou přítomnost lidských zdrojů pro účely určení vzniku stálé provozovny⁴⁷.

Domnívám se, že s charakteristikou provozovny popsanou v tomto judikátu nevystačíme v situaci, kdy např. mateřská společnost se sídlem v jiném členském státě pošle do své dceřiné společnosti v České republice své zaměstnance, aby zde tuto dceřinou společnost řídili nebo se na řízení podíleli. Tito zaměstnanci pracují v prostorách české dceřiné společnosti a využívají technické vybavení této dceřiné společnosti bez uzavření smlouvy o pronájmu těchto prostor nebo vybavení. Trochu světla do této situace přinesly závěry z jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí České republiky a Komory daňových poradců ze srpna 2005. Ministerstvo financí v této souvislosti definovalo některá kritéria, ke kterým by se mělo při posuzování vzniku provozovny přihlížet:

- pro posuzování existence materiálního vybavení není podstatné vlastnictví k tomuto vybavení, ale užívací právo; neexistence nájemní smlouvy není na překážku vzniku provozovny, pokud bude prokázáno, že poskytovatel má prostory ve výlučném užití
- trvalost a výlučnost užívání prostor je podmínkou pro vznik provozovny
- poskytování služeb na nezávislé bázi je dáno schopností poskytovat služby pouze s využitím materiálního a personálního vybavení, které je přímo přiřaditelné provozovně
- skutečnost, že zaměstnanec poskytující poradenskou službu je v závislém postavení vůči svému zaměstnavateli, který má právo zasahovat a ovlivňovat jeho konkrétní rozhodnutí, nemá vliv na poskytování služeb na nezávislé bázi⁴⁸.

II. VEŘEJNOPRÁVNÍ SUBJEKT

Zákon o dani z přidané hodnoty za veřejnoprávní subjekt považuje stát a jeho organizační složky, kraje, obce, jakož i právnické osoby, které byly založeny nebo zřízeny zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy. Dále zákon stanoví, že veřejnoprávní subjekt se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažuje za osobu povinnou k dani, a to i v případě, kdy za to přijímá úhradu.

⁴⁷ Brejcha, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Praha: Century, 2006, s. 122 – 123.

⁴⁸ Daňové zprávy Ernst & Young, září 2005.

V širším slova smyslu je veřejnou správou činnost ve veřejném zájmu, ať již jde o mocenské zasahování, správu majetku nebo obstarávání jiných veřejných úkolů. Pro účely stanovení předmětu daně u veřejnoprávních subjektů je však nezbytná pregnanční definice či vymezení úkolů, které jsou veřejnou správou ve smyslu Šesté směrnice, a tedy i zákona o dani z přidané hodnoty.

Podíváme-li se do Šesté směrnice, zjistíme, že její čl. 4 odst. 5 uvádí:

Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Vykonávají-li takové činnosti nebo plnění, považují se nicméně za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodářské soutěže.

V každém případě se tyto subjekty považují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi uvedenými v příloze D⁴⁹, nejsou-li tyto činnosti prováděny v zanedbatelné míře.

Členské státy mohou považovat činnosti těchto subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článku 13 nebo 28, za činnosti, které vykonávají jako orgány veřejné správy.

Šestá směrnice tedy také nevysvětluje tento pojem dostatečně, ale judikáty nám požadovanou definici poskytují.

Případ C – 4/89 Carpaneto se týkal sporu mezi italským správcem daně a municipalitou Carpaneto o uplatnění DPH u činností uskutečňovaných municipalitou jako veřejnoprávním subjektem. Žádost národního soudu o posouzení předběžných otázek se týkala interpretace čl. 4 odst. 5 Šesté směrnice a spočívala ve stanovení základních charakteristik činností vykonávaných „jako orgán veřejné správy“ a objasnění povinností kladených na členské státy tímto ustanovením směrnice. Podle Evropského soudního dvora musí být první věta článku 4 odst. 5 směrnice vykládána ve smyslu, že činnosti vykonávané „jako orgán veřejné správy“ jsou ty, při kterých veřejnoprávní subjekty jednají podle zvláštních režimů, které se na ně vztahují, a nejedná se o činnosti, ve kterých tyto subjekty vystupují za shodných právních podmínek, kterými se řídí soukromí podnikatelé. Aktivita veřejnoprávních subjektů, ve kterých jednají jako osoby neřídící se veřejným právem, ale jako osoby řídící se soukromým právem, jsou tudíž vyňaty z pravidla, podle kterého se tyto subjekty považují za osoby nepovinné k dani. Je na každém členském státu zvolit přiměřené

⁴⁹ Tato příloha D odpovídá příloze č. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

legislativní techniky, prostřednictvím nichž transponuje do národního práva toto pravidlo posouzení za osoby nepovinné k dani, dle tohoto ustanovení směrnice⁵⁰.

Při porovnání našeho zákona o dani z přidané hodnoty se čl. 4 odst. 5 Šesté směrnice jsem narazila na obsahové rozdílnosti. Jednak zákonodárce nevyužil možnost danou mu směrnicí, a to konkrétně čtvrtou větou čl. 4 odst. 5, a nepovažuje vykonávání osvobozených činností veřejnoprávními subjekty za činnosti, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy. Nicméně implementace této čtvrté věty není pro členské státy závazná, a proto se zákonodárce nedopustil pochybení.

Problematictější se mi zdá § 5 odst. 3 zákona, ve kterém je stanoveno, že veřejnoprávní subjekt se vždy považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti uvedené v příloze č. 3. Oproti tomu třetí věta čl. 4 odst. 5 Šesté směrnice uvádí, že veřejnoprávní subjekt je sice v souvislosti s vykonáváním činností uvedených v příloze D považován za osobu povinnou k dani, ale ne v případě, pokud tyto činnosti provádí v zanedbatelné míře. Takovéto „osvobození“ ovšem není v našem zákoně uvedeno. Ze znění směrnice nevyplývá, že by otázka „osvobození“ při provádění těchto činností v zanedbatelné míře nebyla pro členské státy závazná. **Prvně jsem si myslela, že zákonodárce pochybil a toto ustanovení může nabýt přímého účinku, ale judikatura mi tento názor vyvrátila.** V judikátu C-446/98 Camara Municipal do Porto Evropský soudní dvůr uvedl, že členské státy mají volnost vyjmout činnosti uvedené v příloze D směrnice z předmětu daně v té míře, kdy se jedná o činnosti zanedbatelného rozsahu, nicméně to není na členských státech vyžadováno. **Domnívám se, že judikatura by měla sloužit k výkladu nejednoznačných ustanovení směrnice a neměla by měnit obsah ustanovení, o kterých nejsou pochybnosti. Třetí věta čl. 4 odst. 5 je jednoznačná a Evropský soudní dvůr svým výkladem pozměnil její význam. Jsem přesvědčena, že tato skutečnost vnáší nejistotu do právního řádu každého členského státu.**

III. PŘÍLEŽITOSTNÁ ČINNOST

Zákon o dani z přidané hodnoty používá tento pojem, aniž by ho blíže vymezil. V průběhu července 2004 vydalo Ministerstvo financí několik neoficiálních stanovisek k problematice výkladu zákona o dani z přidané hodnoty. V jednom z nich ministerstvo informuje, že termín příležitostně je nutné vykládat ve smyslu rozhodnutí Evropského soudního dvora v případě Regie Dauphinoise⁵¹.

⁵⁰ Brejcha, P. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. Praha: Century, 2006, s. 80 – 81.

⁵¹ Pátek, V. *Nahodilé nebo příležitostné činnosti*. *Ekonom*, 2005, č. 6, s. 54.

Tento případ C – 306/94 se týkal společnosti Regie Dauphinoise, která podnikala v oblasti správy nemovitostí. V rámci své činnosti inkasovala od spoluvlastníků a nájemců nemovitostí zálohové finanční platby, které s jejich souhlasem deponovala na svém bankovním účtu. V okamžiku připsání těchto částek na svůj bankovní účet nabývala vlastnické právo k takto deponovaným finančním prostředkům, se kterými mohla dále disponovat.

Regie Dauphinoise měla nadále závazek vůči svým klientům vrátit takto uložené prostředky, ale byla oprávněna si ponechat úrok plynoucí z těchto depozit. Tento úrok představoval 14 % celkových ročních příjmů společnosti. Regie Dauphinoise uplatňovala u přijatých plnění, které pořizovala během daného zdaňovacího období, plný odpočet daně na vstupu. Francouzský správce daně posoudil inkasovaný úrok jako úplatu za osvobozená plnění a dodatečně doměřil daň na vstupu, jež odpovídala poměrnému nároku na odpočet daně z přijatých plnění. Dle názoru správce daně nebylo možno posoudit inkasovaný úrok za „příležitostnou finanční činnost“ dle čl. 19 odst. 2 směrnice, z níž dosažený obrat nevstupuje do propočtu zlomku sloužícího pro stanovení výše daně odpočitatelné na vstupu.

Evropský soudní dvůr v odpovědi na položenou předběžnou otázku ze strany národního soudu uvedl, že ustavičné obnovování stavu finančních prostředků zajišťuje, že zůstatek na bankovním účtu Regie Dauphinoise je poměrně stabilní. Takovéto umístění prostředků u finančních institucí může být proto považováno za služby poskytnuté těmto institucím, spočívající v úvěru na určité období, jež s sebou přináší platbu úroku. Úrok obdrženy správcovskou společností z prostředků uložených pod svým jménem na bankovním účtu nemůže být vyjmut z prostředků DPH, protože tento úrok není generován pouhým vlastnictvím majetku, ale je úplatou za umístění kapitálu k dispozici třetí straně. V otázce, zda takováto činnost představuje příležitostné plnění ve smyslu článku 19 odst. 2 směrnice, Evropský soudní dvůr konstatoval, že za příležitostná plnění nemohou být považována plnění, která mají charakter přímého, trvalého a nutného rozšíření činností osoby povinné k dani, tedy taková jako je umístění peněz obdrženy od klientů v průběhu správy majetku těchto klientů⁵².

Stanovisko Ministerstva financí odkazující na tento judikát bylo vydáno ještě předtím, než vešel ve známost případ EDM⁵³, který bude mít velký význam pro další posuzování pojmu příležitostná činnost. Evropský soudní dvůr v něm vyjádřil názor, že pro posouzení,

⁵² Brejcha, P. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH*. Praha: Century, 2006, s. 347.

⁵³ Jednalo se o spor mezi společností Empresa de Desenvolvimento Mineiro (EDM) a portugalským správcem daně.

zda jde o aktivitu příležitostnou nebo nikoliv, není rozhodující, jaký je výsledný výnos této činnosti. Za příležitostnou transakci tak může být považována i transakce, jejíž výnos je mnohonásobně vyšší než celkový obrat společnosti z jejích běžných podnikatelských aktivit.

4.7 NOVELIZACE ZÁKONA O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

I. NOVELY ZÁKONA V ROCE 2004

Ještě v roce 2004 byly schváleny dvě novely zákona o dani z přidané hodnoty, obě nabyly účinnosti 1. ledna 2005.

První, velmi rozsáhlá novela č. 635/2004 Sb., byla přijata v souvislosti se změnou zákona o správních poplatcích. Změny, které přináší, je možné rozdělit do tří základních skupin. První skupinou jsou technické úpravy současného znění zákona. Mají za úkol odstranit některé jeho nedostatky a také ošetřit určité oblasti, které současný zákon opomíjí. Druhou skupinou jsou celkem logicky úpravy navrhované v návaznosti na změny v Šesté směrnici. Poslední skupinou jsou již klasicky úpravy navrhované z politických či jiných důvodů. Nejpočetnější skupinou je bezesporu první, výše uvedená oblast⁵⁴. Z množiny technických úprav patří mezi ty významné změny vyjasnění otázek ohledně dovozu zboží ze států mimo Evropskou unii, upřesnění způsobu přefakturace služeb a v zákoně vyjmenovaného zboží nebo úprava vratných obalů. Ve stručnosti popíši některé změny, které novela přináší.

Novela doplňuje zákon podrobným postupem při přefakturaci tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody a služeb. Pojem přefakturace se nejčastěji používá pro označení zakoupení a následného prodání služeb či zboží s nulovou marží. V praxi se přefakturace nejvíce objevuje u nájemních vztahů, neboť některá plnění, která jsou adresována na pronajímatele, jsou ve skutečnosti spotřebována nájemci – pronajímatel zpravidla fakturu za plnění přijme, zaplatí a poté platbu vyúčtuje nájemci. Dřívější úprava, platná do 30. dubna 2004, stanovila, že pokud plátce DPH a příjemce první faktury uplatnil nárok na odpočet daně, tak při přefakturaci druhému subjektu (spotřebiteli plnění) uplatnil stejnou sazbu daně. Pokud příjemce první faktury nárok na odpočet daně neuplatnil, tak již při přefakturaci DPH neúčtoval⁵⁵. Nový

⁵⁴ Tomíček, M. Napraví novela hříchy zákona? Ekonom, 2004, č. 42.

⁵⁵ Pátek, V., Míková, A. Přefakturace bez definice. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/>.

zákon o dani z přidané hodnoty ale žádné podobné ustanovení neobsahoval. Novela upravila tuto oblast v podstatě podle dřívějšího zákona.⁵⁶

Novela zároveň přinesla velmi chytré řešení toho, jak zajistit DPH u vratných obalů. Základní myšlenka je prostá: Proč zbytečně vybírat z jedné a téže částky vztahující se k vratnému obalu shodnou výši DPH ve všech člancích obchodního řetězce a všem obchodníkům umožňovat nárok na odpočet, a tak zatěžovat plátce i finanční úřad při následných kontrolách. Ke kýženému výsledku se lze dostat jednodušší cestou: Bude zdaněno pouze prvotní uvedení vratného obalu na trh spolu se zbožím a všechny následné dodávky z povinnosti uplatnit daň budou vyjmuty. Současně tomu výrobci zboží, který poprvé uvedl vratný obal na trh spolu s dodávaným zbožím, by mohl být umožněn nárok na odpočet odvedené daně, pokud mu bude vratný obal opětovně vrácen⁵⁷. Do ustanovení § 13 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty bylo doplněno písmeno i), ve kterém je stanoveno, že prvotní uvedení vratného obalu plátcem na trh se zbožím je zdanitelné pouze tehdy, pokud vratný obal stejného druhu nebyl tomuto plátcovi vrácen nejpozději do konce účetního období nebo kalendářního roku. Díky tomuto ustanovení již plátce nemusí řešit otázku nároku na odpočet v případě vrácení obalů. Podle nových písmen e) a f) ustanovení § 13 odst. 10 zákona se nepovažuje za dodání zboží dodání vratného obalu spolu se zbožím kupujícímu. V případě, že je vratný obal společně se zbožím dodán kupujícímu za úplaty a je mu zaručeno vrácení této úplaty po vrácení obalu, nepovažuje se toto plnění za dodání zboží. Za dodání zboží se nepovažuje vrácení vratného obalu bez úplaty či za úplatu.⁵⁸

Dále novela vymezila místo plnění při dodání plynu a elektřiny. Tato úprava souvisela se změnou Šesté směrnice, kterou musely všechny členské státy zapracovat do svých národních legislativ nejpozději k 1. lednu 2005. Důvodem byla snaha odstranit rozpory ve způsobu zdanění plynu a elektřiny v jednotlivých členských státech, které pramení z určité „neuchopitelnosti“ tohoto zboží.

Při projednávání novely zákona o daních z příjmů byly Poslaneckou sněmovnou ještě schváleny změny dvou ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Ve Sbírce zákonů byla novela zákona o daních z příjmů a některých dalších zákonů zveřejněna jako zákon č. 669/2004 Sb.⁵⁹

⁵⁶ Také sjednotila název pro tuto transakci, místo pojmu přefakturační zavedla přeúčtování.

⁵⁷ Mašková, R., Brandejs, T. Vyzráli jsme na lahve a přepravky? 2. 6. 2005.
Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/>.

⁵⁸ Např. vrácení prázdné pивní lahve zákazníkem v obchodě.

⁵⁹ Benda, V. Informace o novelách zákona o DPH. Finanční daňový a účetní bulletin, 2005, č. I, s. 8.

První z uvedených změn se týká veřejnoprávních subjektů. Na základě požadavků a připomínek byl do § 5 zákona doplněn nový odst. 5, podle něhož se za veřejnoprávní subjekt pro účely zákona o dani z přidané hodnoty považují také odborové organizace, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, které jsou církevní právnickou osobou při výkonu činnosti podle svého statutu, stanov nebo základního dokumentu. Veřejnoprávní subjekt je vymezen v § 4 odst. 1 písm. y) zákona o dani z přidané hodnoty. Jak již jsem v předchozí části zmínila, tato definice je, velmi slušně řečeno, nepovedená a přináší zmatek a nejistotu. Zákonodárce si ale tuto skutečnost neuvědomil a rozhodl se situaci ještě více zkomplikovat novým ustanovením § 5 odst. 5. Do této zapeklité situace vneslo světlo stanovisko Ministerstva financí ze dne 28. ledna 2005, ve kterém je uvedeno, že odborové organizace, církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce se považují za veřejnoprávní subjekt pouze pro účely stanovení obratu.

Druhou změnou, která byla schválena v rámci novely zákona o daních z příjmů, se doplňuje do § 48 odst. 1 snížená sazba daně pro převod nedokončených bytů a rodinných domů, u nichž se podle znění zákona o dani z přidané hodnoty platného do konce roku 2004 uplatňovala základní sazba daně⁶⁰.

II. NOVELY ZÁKONA V ROCE 2005

V průběhu roku 2005 byl zákon o dani z přidané hodnoty celkem šestkrát novelizován. První změny⁶¹ zákona o dani z přidané hodnoty v roce 2005 byly součástí zákona č. 124/2005 Sb., kterým se mění zákon o státní sociální podpoře a některé další zákony. Touto novelou bylo do § 57 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vloženo nové písmeno b), podle něhož se výchovou a vzděláváním, na které se vztahuje osvobození od daně, rozumí i výchovná a vzdělávací činnost poskytovaná dalšími subjekty, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání a které jsou oprávněny tuto činnost vykonávat v tuzemsku. Z tohoto doplnění vyplývá, že osvobození od daně se vztahuje např. na výchovnou a vzdělávací činnost prováděnou občanskými sdruženími, která se zabývají organizací výchovně - vzdělávací činnosti pro děti a mládež, ale i vzdělávací činnost prováděnou profesními sdruženími.

Z § 57 odst. 3 po doplnění novelou vyplývá, že osvobození od daně podle § 57 odst. 1 písm. a) se nevztahuje na činnosti prováděné mimo akreditované studijní programy, např. na

⁶⁰ Benda, V. Informace o novelách zákona o DPH. Finanční daňový a účetní bulletin, 2005, č. I, s. 8.

⁶¹ Tyto změny nabyly účinnosti dnem vyhlášení, tj. 30. března 2005.

přípravné kurzy k přijímacím zkouškám nebo doplňkové vzdělávací programy organizované vysokými školami, za něž platí účastníci sjednanou úplatu⁶². Tato novela také osvobodila od daně bez nároku na odpočet poskytnutí služeb a dodání zboží veřejnoprávními subjekty nebo jinými právními osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud tyto služby nebo zboží úzce souvisí s ochranou dětí a mládeže.

Zákonem č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů byla s účinností od 3. června 2005 schválena změna zákona o dani z přidané hodnoty, kterou byl do § 71 tohoto zákona vložen odstavec 14 a dosavadní odstavce 14 až 17 se přečíslovaly na odstavce 15 až 18. Podle nového odstavce 14 je osvobozen od daně dovoz zboží, které bylo zabaveno celními orgány a propadlo státu při celním řízení, pokud je toto zboží bezúplatně předáno tuzemským humanitárním a charitativním organizacím nebo sociálním a zdravotnickým zařízením k rozdělení sociálně potřebným osobám.

Zákonem č. 217/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních a některé další zákony, byla s účinností od 3. června 2005 schválena změna zákona o dani z přidané hodnoty, kterou se upravilo znění celého § 58, v němž jsou vymezeny podmínky, za nichž jsou od daně osvobozeny zdravotnické služby a zboží⁶³.

Ve Sbírce zákonů byl dne 29. září 2005 pod číslem 377/2005 Sb. publikován zákon o doplňkovém dozoru nad bankami, spořitelny a úvěrovými družstvy, institucemi elektronických peněz, pojišťovnami a obchodníky ve finančních konglomerátech a o změně některých dalších zákonů (zákon o finančních konglomerátech). Tímto zákonem byl novelizován mimo jiné i zákon o dani z přidané hodnoty. Novela zákona o dani z přidané hodnoty nabyla účinnosti 1. října 2005⁶⁴. Obsahuje více než 50 bodů, z nichž většina má legislativně technický charakter. Část změn má i dílčí věcné dopady na uplatňování daně z přidané hodnoty. Patří mezi ně určení postupu pro přepočtení cizí měny na českou měnu pro účely stanovení základu daně při dovozu zboží, podmínky vystavení daňových dokladů v elektronické podobě a podmínky jejich převedení pro archivaci v elektronické podobě, dále upřesnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně při dovozu, aj.

⁶² Benda, V. Informace o schválených a připravovaných změnách zákona o DPH v průběhu roku 2005. Finanční daňový a účetní bulletin, 2005, č. II, s. 9.

⁶³ Benda, V. Informace o novelizaci zákona o DPH a metodických výkladech MF k uplatňování DPH v průběhu roku 2005. Finanční daňový a účetní bulletin, 2005, č. III, s. 8.

⁶⁴ Daňové zprávy Ernst & Young, září 2005.

Další změna zákona o dani z přidané hodnoty byla provedena novelou zákona o zemědělství publikovanou pod č. 441/2005 Sb. Týkala se zařazení některých stromů a keřů do snížené sazby.

Poslední změna zákona o dani z přidané hodnoty v roce 2005 byla přijata v rámci novely zákona o daních z příjmů publikované pod č. 545/2005 Sb. Účinnost změn nastala 1. ledna 2006. Novela zavedla zvláštní daňový režim pro obchodování se zlatem, který má zabránit daňovým únikům. Princip daňových úniků při obchodování se surovým zlatem spočívá v tom, že dodavatel zlata, plátce DPH, při dodání zlata uvede tuto skutečnost ve svém daňovém přiznání, ale příslušnou DPH do státního rozpočtu neodvede. Odběratel, plátce DPH, při nákupu zlata uplatní při splnění zákonných podmínek nárok na odpočet a správcem daně je mu DPH vrácena. Často se při obchodování se zlatem jedná o uměle vytvořené řetězce plnění, ve kterých je uplatněn obdobný princip. Přestože je možné zaplacení přiznané DPH na příslušných dodavatelích vymáhat, stává se v těchto případech poměrně často, že příslušný dodavatel doslova zmizí z povrchu zemského a DPH lze tak inkasovat jen s obtížemi⁶⁵. Nový § 92a zákona o dani z přidané hodnoty umožňuje přenos daňové povinnosti na osobu, které je zlato dodáváno, a to i v rámci tuzemských dodávek. Příjemce zlata, který je povinen přiznat a zaplatit DPH z nakoupeného zlata, má za splnění zákonem stanovených podmínek zároveň nárok na odpočet daně. Jedná se v podstatě o uplatnění principu reverse charge, který je ovšem v tomto zvláštním případě rozšířen i na obchod mezi dvěma tuzemskými plátcí DPH. Zvláštní režim pro dodání zlata se nevztahuje na případy, kdy plátce dodává zlato neplátcí DPH, a dále na dodání zlata České národní bance. Plátce, který dodává zlato, má ze zákona stanovenou informační povinnost vůči správci daně. Tento zvláštní režim vychází ze Šesté směrnice, a to konkrétně čl. 26 b.

Dále novela doplnila ustanovení § 13 odst. 10 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty. Podle úpravy platné do 31. prosince 2005 platilo, že za dodání zboží, a tedy za zdanitelné plnění, se nepovažovalo poskytnutí reklamního nebo propagačního předmětu bez úplaty, který je označen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, pokud jeho pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč a splňuje podmínku, že není předmětem spotřební daně. Novelou bylo z této podmínky vyňato tiché víno, což znamená, že tento výrobek je možné při splnění ostatních požadavků stanovených tímto ustanovením poskytnout bezúplatně bez DPH, i když je předmětem spotřební daně. Podíváme-li se do Šesté směrnice, nalezneme v čl. 5 odst. 6, že

⁶⁵ Hovorka, M. Ministerstvo financí navrhuje zvláštní režim při obchodování se zlatem v oblasti daně z přidané hodnoty. Dostupné z: <http://www.dane24.cz/>.

za dodání zboží za protiplnění se nepovažuje bezúplatné poskytnutí zboží jako vzorku nebo jako dárku malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani. Jestliže porovnáme citované ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a Šesté směrnice, je obsah daného článku Šesté směrnice širší než úprava v zákoně. Šestá směrnice neobsahuje žádná další omezení typu, že zboží nesmí být předmětem spotřební daně nebo hodnotový limit dárků. Zákon o dani z přidané hodnoty hranici pořizovací ceny stanovuje na 500 Kč za jeden poskytovaný předmět, což je ale možné interpretovat jako naplnění pojmu malá hodnota. Ustanovení Šesté směrnice dále obsahuje požadavek poskytnutí předmětu pro potřeby podniku osoby povinné k dani. Domnívám se, že je splněn, pokud je předmět označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží tak, jak je to požadováno zákonem o dani z přidané hodnoty. Vzhledem ke znění Šesté směrnice bude tento požadavek naplněn i v jiných případech, a to, pokud plátce prokáže souvislost poskytnutí předmětu s potřebami podniku.

Výše uvedené ustanovení Šesté směrnice ovšem nestanoví podmínku, že poskytovaný předmět nesmí podléhat spotřební dani. Ministerstvo financí ve svém oficiálním stanovisku uvedlo, že zákon o dani z přidané hodnoty není v souladu s čl. 5 odst. 6 Šesté směrnice a že jsou splněny podmínky pro uplatnění přímé účinnosti Šesté směrnice v této oblasti. Ve světle tohoto stanoviska význam této novely značně klesá⁶⁶.

Na rozdíl od Šesté směrnice se v zákoně o dani z přidané hodnoty neobjevuje pojem vzorek. Ministerstvo financí ve svém stanovisku neopomenulo ani tuto problematiku. Vyjádřilo názor, že za dodání zboží se nepovažuje ani bezúplatné poskytnutí vzorků, a to bez ohledu na jejich hodnotu a bez ohledu na fakt, zda podléhají spotřební dani či nikoliv. Otázkou samozřejmě je, co všechno je možno zahrnout do kategorie vzorků. Na zasedání Koordinačního výboru Ministerstva financí a Komory daňových poradců se obě strany shodly na tom, že vzorek by mohl být chápán jako předmět nesoucí následující atributy:

- jde o zboží, které poskytovatel vyrábí a hodlá je nabízet k prodeji
- důvodem poskytnutí vzorku je snaha vyvolat (případně zvýšit) budoucí poptávku zákazníka po zboží
- vyzkoušením vzorku může být uspokojena potřeba tohoto zboží (např. potenciální zákazník použije vzorek pracího prášku pro praní)

⁶⁶ Tomíček, M. Dárky a vzorky s odpočtem. 23. 2. 2006.
Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/>.

- vzorek může být poskytnut v běžném balení, ve kterém je zboží nabízeno k prodeji, nebo ve speciálním (např. menším) balení
- vzorek sám nemusí být označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby (např. kousek sušenky předaný při ochutnávkové akci)
- o vzorek půjde i v případě, kdy plátce předává větší počet vzorků svým obchodním partnerům (distributorům), aby je použili výše uvedeným způsobem.

Na tomto místě své práce si dovoluji zmínit se v krátkosti o problematice služeb poskytovaných zdarma. Podle § 14 odst. 3 písm. a) ve spojení s § 14 odst. 4 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se za poskytnutí služby za úplatu, tedy za předmět daně, také považuje bezúplatné poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. **Ačkoliv to zákon výslovně neuvádí, myslím si, že za použití argumentu a contrario lze bezúplatné poskytnutí služby pro účely související s uskutečňováním ekonomických činností plátce považovat za vyňaté z předmětu daně.** Je tedy nezbytné určit, které služby jsou a které nejsou poskytovány v souvislosti s ekonomickou činností plátce. Touto otázkou se zabýval Koordinační výbor Komory daňových poradců a Ministerstvo financí. Závěr z jeho zasedání je následující: V praxi je běžné, že plátce DPH poskytují svým stávajícím nebo potenciálním zákazníkům různé služby bez úplaty. Převažujícím ekonomickým motivem poskytování těchto služeb je snaha zvýšit nebo udržet objem zdanitelných plnění poskytovaných plátcem za úplatu. Službami poskytnutými zdarma mohou být například:

- služby poskytnuté za účelem jejich vyzkoušení potenciálními zákazníky, kteří se poté rozhodnou, zda chtějí danou službu i nadále přijímat za úplatu. Typickým příkladem může být zapojení kabelové televize na jeden měsíc zdarma
- služby související s poskytováním vlastních zdanitelných plnění plátce. Jedná se o služby odlišné od plnění, která plátce běžně poskytuje za úplatu. Typickým příkladem může být zajišťování autobusové dopravy pro potenciální zákazníky plátce od stanice metra do obchodního centra, které jinak není jednoduše dostupné městskou hromadnou dopravou.

Lze tedy dovodit, že pokud plátce službu neposkytuje bez toho, aby očekával dopad na zdanitelná plnění poskytnutá za úplatu (tak by tomu bylo např. v případě darování služby nadací), ale s určitým podnikatelským záměrem (např., s cílem zvýšit objem prodeje svých

produktů nebo s cílem rozšířit počet zákazníků apod.), jedná se o službu, která souvisí s jeho ekonomickou činností. Přitom nezáleží na tom, že příjemce má určitý prospěch z takto bezplatně přijaté služby. Důležité je, že prospěch plátce poskytujícího bezplatnou službu převažuje⁶⁷.

Nejkontroverznější změna, kterou novela přinesla, se týká jazykového vzdělávání. Podle přepracovaného § 57 odst. 1 písm. f) zákona je osvobozeno od daně jazykové vzdělání poskytované fyzickými a právnickými osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání uznanými Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy a dále jazykové vzdělání poskytované osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání v přípravných kurzech pro vykonání standardizovaných jazykových zkoušek uznaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy. Nová úprava měla zajistit zrovnoprávnění poskytování jazykového vzdělání na soukromých a státních školách, které mohly osvobození od daně aplikovat.

Zastávám názor, že v konečném důsledku toto ustanovení zapříčinilo ještě navíc diskriminaci mezi jednotlivými soukromými školami. Na osvobození mají totiž nárok jen ty soukromé školy, které jsou uvedeny ve vyhlášce Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy nebo ty, které poskytují přípravné kurzy pro vykonání jazykových zkoušek.

Nespokojeným soukromým jazykovým školám bych doporučila argumentovat judikátem C - 453/02 Edith Linneweber. Ačkoli se tento judikát týkal provozování loterií, myslím si, že některé jeho výroky je možné použít i na tuto situaci. Evropský soudní dvůr v něm uvedl, že při zavádění podmínek a omezení osvobození musí členské státy respektovat princip daňové neutrality. Tento princip zamezuje zejména tomu, aby s podobným zbožím nebo službou, které si navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH různě, z čehož plyne, že takové zboží nebo služba musí být podrobeny jednotné sazbě.

III. NOVELY V ROCE 2006

Do konce září tohoto roku byl zákon o dani z přidané hodnoty novelizován celkem třikrát.

V rámci zákona č. 109/2006 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o sociálních službách, byly koncem března 2006 schváleny dvě změny zákona o dani z přidané hodnoty.

Změna provedená v § 113, která je účinná od 1. dubna 2006, se praktického fungování zákona nedotkla. Došlo totiž pouze k vypuštění ustanovení, které ukončilo s platností od 31.

⁶⁷ Daňové zprávy Ernst & Young, červenec 2006.

prosince 2004 osvobození od daně s nárokem na odpočet pro některé loterie a podobné hry. Podle výkladu Ministerstva financí došlo touto novelizací pouze k úpravě příslušného ustanovení zákona. Z této změny nelze dovodit, že by se do zákona automaticky vrátila původní, nyní již zrušená ustanovení, která pozbyla platnosti k 31. prosinci 2004 a podle nichž byly některé loterie a podobné hry osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně. Nadále tedy platí, že provozování loterií a jiných podobných her je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. Dále bylo touto novelou schváleno nové znění § 59, které začne stejně jako nový zákon o sociálních službách platit až od 1. ledna 2007.

Druhá novela č. 230/2006 Sb. zákona o dani z přidané hodnoty zákonem o státní statistické službě pouze zařazuje respitní péči do snížené sazby daně.

Dne 30. června 2006 byl ve Sbírce zákonů pod číslem 319/2006 Sb. vyhlášen zákon o některých opatřeních ke zprůhlednění finančních vztahů v oblasti veřejné podpory, kterým se rovněž novelizuje zákon o dani z přidané hodnoty. Zákon nabyl účinnosti 15 července 2006. Novela rozšiřuje okruh potravin, u nichž se bude uplatňovat snížená sazba daně, např. káva, čaj, čokoládové výrobky⁶⁸.

Zastávám názor, že hlavním problémem většiny těchto novel je téměř okamžité (někdy i okamžité) nabytí účinnosti po vyhlášení. Daňové subjekty nemají možnost se řádně seznámit s obsahem novel, ale přitom i v těchto „mezních“ situacích platí, že neznalost zákona neomlouvá. Proto bych navrhovala zavedení povinné legisvakance u daňových zákonů, neboť zvláště u nich je nutné, aby měl každý možnost se na novou úpravu připravit.

4.8 VÝJIMKY PRO ČESKOU REPUBLIKU

Co se zdálo být počátkem milénia, kdy se začaly již konkrétně rýsovat podmínky vstupu do Evropské unie, na dlouhé časy, začalo s přibývajícím dobou hrozit „katastrofou“. Napjatá situace při jednání členských zemí v lednu 2006 to potvrzuje. Problémem jakýchkoliv daňových změn v Evropské unii je totiž povinnost domluvy. Pokud nesouhlasí se změnou byť jen jedna z pětadvaceti zemí, mají všechny ostatní smůlu. Smůlu ale hlavně mají nové členské země, které mají sjednány výjimky na dobu určitou. Původní návrh na tomto jednání, se

⁶⁸ Daňové zprávy Ernst & Young, červenec 2006.

kterým přišlo Rakousko jako předsednická země, vůbec s prodloužením výjimek nepočítal. Po dlouhých vyjednáváních došlo k zásadní změně rakouského návrhu a novým členskými zemím byly mnohé výjimky prodlouženy.

Konečná podoba dohod pro Českou republiku znamená to, že může bez časového omezení zdaňovat dodávky tepla a teplé vody sníženou sazbou DPH. Dále má možnost aplikovat sníženou sazbu na tři druhy služeb s vysokým podílem lidské práce podle přílohy K Šesté směrnice. V současnosti uplatňuje nižší sazbu na pečovatelské služby a na úklid domácností, tato skupina se navíc rozšíří o rekonstrukci a renovaci soukromých obydlí. Na tyto služby je možno uplatňovat nižší sazbu do 31. prosince 2010. Poslední výjimka se týká snížených sazeb DPH na výstavbu a rekonstrukci bytů a rodinných domů, které spadají do kategorie sociálního bydlení. Definice sociálního bydlení je podle evropské úpravy značně volná a dává členským státům velký manévrovací prostor, pokud jde o jeho vymezení. Ministerstvo financí a Ministerstvo pro místní rozvoj České republiky předpokládá, že do kategorie sociálního bydlení budou patřit byty do 90 m² a rodinné domy do 150 m². Návrh změny zákona o dani z přidané hodnoty by měl být předložen do konce tohoto roku a účinnosti musí nabýt 1. ledna 2008.

5. HARMONIZACE SPOTŘEBNÍCH DANÍ

Spotřební daně (akcízy⁶⁹) jsou specifickými daněmi, neboť se vztahují pouze na vybrané výrobky. Stejně jako DPH ani spotřební daně nezatěžují výrobce nebo dovozce zboží (ten je pouze tím subjektem, který daň vybírá), ale zatěžují konečného spotřebitele. Spotřební daně jsou vybírány jen jednorázově, a tím se liší od DPH. Při dovozu je však způsob výběru stejný jako u DPH, obě daně jsou vybírány celními úřady. Spotřební daně jsou součástí pro výpočet DPH, což jejich ekonomický dopad násobí⁷⁰.

Primárním důvodem existence těchto daní je fiskální funkce. Díky vysokým sazbám jsou příjmy ze spotřebních daní významným zdrojem státních rozpočtů všech členských zemí. Nejvýnosnější pro státní pokladnu je daň z minerálních olejů. Je důležité zmínit i jejich pozitivní funkci, kterou je snaha omezit růst spotřeby určitých výrobků ze zdravotních nebo

⁶⁹ Z anglického „Excise Duty“. V České republice se namísto termínu akcíz používá název spotřební daň, jde ale o zavádějící praxi, neboť spotřebními daněmi jsou obecně všechny daně uvalené na prodeje, tedy i DPH.

⁷⁰ Bakaš, M. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 227 – 228.

ekologických důvodů. Ačkoliv je v procesu harmonizace v Evropských společenstvích kladen největší důraz na harmonizaci v oblasti DPH, velká pozornost je věnována i oblasti spotřebních daní, neboť také velmi významně ovlivňují jednotný trh. Pozornost je koncentrována zejména na vyrovnávání výše jednotlivých sazeb tak, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích výrobců nižšími nebo nulovými sazbami daně.

Výchozí myšlenkou bylo (podobně jako u DPH) harmonizovat jak strukturu akcízů, tak i daňové sazby. Postupem času se snaha přesunula spíše do oblastí strukturální a pro sazby spotřebních daní byly stanoveny pouze minimální hodnoty. Obdobně jako u DPH byl i v tomto případě zvolen princip země určení – zboží je zdaňováno v zemi spotřeby tak, aby nebyl deformován trh a tržní prostředí⁷¹.

První myšlenky o harmonizaci spotřebních daní se objevují ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství. V roce 1972 vypracovala Komise základní koncept harmonizace spotřebních daní, ve kterém je rozdělena do tří kategorií:

- 1) daně, které se měly harmonizovat - jednalo se o daně, které měly být požívány ve všech členských státech, tedy daně na tabák a tabákové výrobky, minerální oleje, alkohol a alkoholické výrobky. Cílem bylo vytvořit jednotnou daňovou základnu a sjednotit sazby.
- 2) daně, které měly být integrovány do DPH – týkalo se to např. hracích karet, zápalek.
- 3) daně, které se měly zrušit – jednalo se o daně, ze kterých se dosahovalo jen nepatrných příjmů; daně na výrobky z rozvojových zemí.

Období let 1972 – 1992 je charakteristické pomalou až laxní harmonizací. V této etapě se země pozvolna připravovaly na vznik jednotného vnitřního trhu. I když Evropská komise předkládala dostatečné množství návrhů směrnic, jen málo z nich se dočkalo své realizace. Žádná země nebyla ochotna ustupovat ze svých pozic.

Opatření snažící se harmonizovat selektivní daně probíhala během několika období, která pro přehlednost rozdělím do čtyř skupin.

1. Navrhovaný balíček opatření z roku 1972 – tento balíček obsahoval návrhy směrnic týkajících se spotřebních daní a založení Výboru pro spotřební daně. Nedočkal se ovšem přílišného úspěchu. V mnohém ovšem předjímal následné legislativní úpravy.

⁷¹ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, 2005, s. 40.

Rok 1972 nevyšel ovšem v kontextu harmonizace spotřebních daní úplně naprázdno. V tomto roce byla totiž přijata směrnice o zdanění tabákových výrobků, které se tak staly vůbec první komoditou takto legislativně ošetřenou. Tabákovými výrobky směrnice rozumí cigarety, cigára (doutníky) a cigarillos (doutníčky), tabák ke kouření, šňupání a žvýkání. Směrnice dále upravila strukturu spotřební daně z cigaret. Stanovila členským státům povinnost zavést smíšenou strukturu spotřební daně z cigaret, která bude tvořena specifickou částí vyjádřenou na 1000 kusů cigaret a proporcionalní složkou vyjádřenou procentem z ceny. Tento systém měl zabezpečit, aby cenové propady mezi jednotlivými značkami cigaret nebyly v daňových systémech ještě více zesíleny. Ceny cigaret tak měly odrážet pouze rozdíly ve výrobních cenách, nikoliv rozdíly v systému zdanění.

2. Návrhy Komise v roce 1987 – v tomto roce bylo předloženo několik návrhů směrnic upravujících zdanění všech spotřebních daní. Komise navrhovala úplnou harmonizaci spotřebních daní, tedy stejné sazby ve všech členských zemích. K tomuto účelu vydala cílové sazby, kterých by se mělo harmonizací dosáhnout. Tyto požadavky se ukázaly jako neprůchodné, pojila se s nimi celá řada problémů, kvůli kterým návrh zůstal pouze návrhem.

3. Pozměněný návrh z roku 1989 – Evropská komise nevzdala své harmonizační snahy a své dva roky staré návrhy směrnic přepracovala. Cílové sazby byly v tomto návrhu nahrazeny sazbami minimálními u tabákových a alkoholických výrobků. U daní z minerálních olejů Komise vytyčila jiné cílové sazby a dále pásma, ve kterých se sazby mohou pohybovat. Těmito kroky se dosáhlo větší flexibility systému oproti předchozímu návrhu. Větší důraz byl v tomto návrhu přikládán na životní prostředí a zdraví – tomuto požadavku odpovídalo zvýšení sazeb daní.

4. Návrhy směrnice z roku 1990 – s blížícím se vznikem jednotného evropského trhu se množí požadavky na důslednější daňovou harmonizaci. V roce 1990 přišla Komise se čtyřmi návrhy směrnic – jednou „systémovou“ směrnicí, týkající se společného systému fungování spotřebních daní a třemi „strukturálními“ direktivami upravujícími společný systém zdanění alkoholu, tabákových výrobků a minerálních olejů.

O rok později dodala Komise návrhy směrnic o sblížení sazeb. Všechny navrhované směrnice byly přijaty Evropskou radou s nepatrnými změnami v roce 1992. Bez jejich schválení by nebylo možné zahájit fungování jednotného vnitřního trhu v roce 1993 a dodržet tak plán zakotvený Jednotným evropským aktem.

Vzhledem k tomu, co jsem výše uvedla, nelze proces harmonizace spotřebních daní nazvat postupným. Myslím si, že pro tento proces je nejdůležitější označení „velký třesk“. Opravdová harmonizace nastala až těsně před zahájením fungování jednotného vnitřního trhu, čímž se přerodil systém z národního na komunitární jednorázově „legislativní smršť“ v roce 1992.

5.1 HORIZONTÁLNÍ SMĚRNICE

Horizontální směrnice č. 92/12/EHS upravuje všeobecně problematiku výroby, držení a přípravy produktů, které podléhají spotřební dani. Ve svém článku čl. 2 odkazuje na navazující směrnice. Tato direktiva definuje předmět daně, tedy výrobky spotřební dani podléhající. Zároveň umožňuje uvalovat na tyto výrobky další nepřímé daně. Dále umožňuje členským státům zavedení nebo zachování zdanění i jiných produktů za předpokladu, že tyto daně nezpůsobí žádné komplikace při přeshraničním obchodě.

Směrnice určuje základní právní rámec pro vybírání spotřebních daní. Výrobky podléhají zdanění v okamžiku výroby nebo dovozu, daň je však splatná až při uvolnění pro konečnou spotřebu. Tento režim je zajištěn institutem tzv. autorizovaných daňových skladů, v nichž jsou výrobky vyráběny, zpracovány a skladovány. Mezi těmito sklady se výrobky pohybují po celém území Evropské unie, aniž by byly zdaněny. Daň se tudíž uvaluje ve vyšší odpovídající sazbě v zemi konečné spotřeby⁷².

Základní přínos této směrnice lze shrnout do těchto bodů:

- vymezila území, která se musí řídit pravidly danými směnicí
- vymezila okruh výrobků, které budou směnicí upraveny (minerální oleje, alkohol a alkoholické výrobky, tabákové výrobky)
- zavedla princip daňových skladů a režim podmíněného osvobození od spotřebních daní
- při převážení výrobků z jedné země do druhé založila do zdanění obecný princip země spotřeby (včetně možnosti vrácení spotřební daně), a to s výjimkou osobní spotřeby jednotlivců, kde ponechala princip země původu

⁷² Kubátová, K. Harmonizace daní v Evropské unii. Daně, 1998, č. 7 – 8, s. 4.

- vymezila jednotný okamžik vzniku daňové povinnosti (den propuštění výrobků pro domácí spotřebu)
- vymezila okruh výrobků, které mohou jednotlivé země osvobodit od spotřební daně
- zavedla pravidla pro oběh dokladů včetně zásad pro výběr spotřební daně při porušení předpisů, ponechala také zemím vůli při vnitrostátním daňovém značení výrobků (týká se např. tabákových nálepek)⁷³.

5.2 DAŇ Z LIHU A ALKOHOLICKÝCH NÁPOJŮ

Harmonizace této oblasti je zvláště charakterizována velkou neochotou ze strany členských států. Rozpory mezi jednotlivými zeměmi vyplývají zejména z existence rozdílných „národních“ nápojů a snahy o jejich co možná nejnižší sazby (jižní země preferují víno, Francie navíc koňak, Velká Británie a Irsko whisky, středoevropské státy pivo) a z existence státních monopolů na prodej alkoholu v některých skandinávských státech⁷⁴.

Zdanění spotřeby lihu a alkoholických nápojů je upraveno směrnicí č. 92/83/EHS o harmonizaci základů spotřebních daní na líc a alkoholické nápoje, která vychází z rozdělení produktů na pivo, víno, ostatní fermentované nápoje, meziproducty a alkohol. V případě piva povoluje alternativní metody výpočtu daně. Umožňuje členským státům uplatnit snížené sazby pro pivo vyráběné v malých nezávislých pivovarech a osvobodit od zdanění pivo vyrobené a spotřebované soukromou osobou. Dále směrnice členským státům dovoluje aplikovat snížené sazby nebo výjimky pro výrobky, které mají regionální a tradiční charakter. Zároveň ovšem stanoví, že snížení sazby nesmí narušovat konkurenci v rámci jednotného trhu. Minimální sazby spotřebních daní pro líc a alkoholické nápoje stanoví směrnice č. 92/84/EHS o sbližování sazeb spotřebních daní na líc a alkoholické nápoje. Minimální sazby obsahuje příloha č. 2 mé diplomové práce.

V souvislosti s minimálními sazbami daně dovolila Evropská rada i výjimky. Nařízení č. 2002/166/ES dovoluje Francii aplikovat sníženou sazbu (ne nižší jak 50 % standardní sazby) v případě tradičního rumu produkovaného v zámořských departmentech až do 31. prosince 2009. Nařízení č. 2002/167/ES dovoluje Portugalsku aplikovat sníženou sazbu daně (nesmí být nižší o víc než 75 % standardní sazby) na Madeiře na místně vyráběný a

⁷³ Jahoda, R. Teoreticko-metodická a legislativní východiska pro analýzy zatížení spotřebního koše daněmi ze spotřeby. Dostupné z: <http://www.econ.muni.cz/~jahoda/DTP/svatkova2004.pdf>.

⁷⁴ Široký, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha, 2006, s. 104.

konzumovaný rum a likéry a na Azorských ostrovech na místně vyráběné a konzumované likéry až do 31. prosince 2008⁷⁵.

Velmi diskutovaným tématem v současnosti je bruselský návrh týkající se zvýšení spotřební daně z piva. Je zdůvodňován tím, že do spotřebních daní se v posledních letech prakticky nepromítal růst cen. Tento návrh v zemích (včetně České republiky), které jsou významnými producenty piva, naráží na značný odpor. Souhlasím s myšlenkou autora jednoho článku: Je rovněž otázkou, zda bruselská iniciativa není tak trochu nečistou hrou zemí produkujících víno, které je jako jediný alkoholický nápoj od povinného evropského zdanění zcela osvobozeno, a evropští výrobci vína tak vlastně inkasují ke svým cenám nemalou dotaci⁷⁶.

5.3 DAŇ Z CIGARET A TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ

První směrnice, která byla v této oblasti přijata, má č. 72/464/EHS. Obsahovala všeobecná ustanovení týkající se spotřebních daní z tabákových výrobků a dále obsahovala zvláštní ustanovení týkající se zdanění cigaret, včetně požadavku, aby se spotřební daň skládala z kombinace od valorem a jednotkové spotřební daně. Další směrnice č. 79/32/EHS definovala jednotlivé skupiny tabákových výrobků. Mnoho novelizací těchto směrnic bylo příčinou vydání konsolidovaného znění – směrnice č. 95/59/ES o daních jiných než obrátových, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků.

Minimální sazby pro tyto komodity stanoví jednak směrnice č. 92/79/EHS o sblížení daní z cigaret⁷⁷ a dále směrnice č. 92/80/EHS o sblížení daní z tabákových výrobků jiných než cigarety. Zásadní novelizací prošly obě direktivy v roce 2002, kdy byla přijata směrnice č. 2002/10/ES, která zavedla vedle povinnosti stávajícího minimálního daňového zatížení ve výši 57 % z maloobchodní ceny cigaret i fixní minimální částku 60 euro na 1000 ks cigaret (od 1. července 2006 64 euro na 1000 ks). Minimální sazby spotřebních daní z cigaret a tabákových výrobků obsahuje příloha č. 3 mé diplomové práce.

⁷⁵ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, 2005, s. 44.

⁷⁶ Páral, P. Žízeň na spotřební daně. Lidové noviny, 18. září 2006, s. 12.

⁷⁷ V čl. 2 směrnice se uvádí: Nejpozději od 1. ledna 1993 uplatňuje každý členský stát celkovou minimální spotřební daň (specifická daň a valorická daň bez DPH), jejíž dopad je stanoven na 57 % maloobchodní prodejní ceny (včetně všech daní) cigaret nejžádanější cenové kategorie.
Dostupné z <http://europa.eu.int/eur-lex/cs/dd/docs/1992/31992L0079-CS.doc>.

Stále zvyšující se minimální sazby spotřebních daní z tabákových výrobků Evropská unie zdůvodňuje mimo jiné snahou ochránit zdraví občanů. **Myslím si, proklamovanému záměru ochrany zdraví nelze věřit. Je obecně známo, že spotřeba tabákových výrobků ani po vyšším zdanění odpovídajícím způsobem neklesá. Proto ve zdražování tabákových výrobků vidím pouze snahu o získání vyšších příjmů do rozpočtu. Cíl ochrany zdraví by byl podle mého názoru obhajitelný pouze tehdy, pokud by státy získané částky věnovaly na účinnou prevenci.**

5.4 DAŇ Z ENERGETICKÝCH PRODUKTŮ A ELEKTRICKÉ ENERGIE

Zdanění spotřeby minerálních olejů je předmětem směrnice č. 92/81/EHS o harmonizaci základů spotřebních daní na minerální oleje. Jsou zde vymezeny jednotlivé druhy výrobků spadající do kategorie označené jako minerální oleje, a to podle Jednotného celního sazebníku. Sazby stanovila navazující směrnice č. 92/82/EHS. V případě minerálních olejů je vybírána specifická sazba vztahující se na stanovené množství zdanitelných výrobků.

Velké změny přinesla směrnice č. 2003/96/ES o restrukturalizaci rámce zdanění energetických produktů a elektrické energie. Směrnice kopíruje s drobnými detaily stejnojmenný návrh Komise z března 1997. Tento předpis přináší podstatnou novinku do oblasti selektivních daní, protože rozšiřuje rámec zdanění minerálních olejů na všechny komodity, které produkují energii, a navíc ještě na elektřinu. Do skupiny „zdroje energie“ tak kromě stávajících minerálních olejů přibývá uhlí, koks, a zemní plyn. Toto rozšíření rámce zdanění energetických zdrojů sleduje naplnění cílů Kjótského protokolu, jehož hlavním smyslem je snížení emisí skleníkových plynů. Dále směrnice zvyšuje dosavadní minimální sazby z minerálních olejů a počítá s dalším zvýšením některých sazeb v roce 2010, minimální sazby obsahuje příloha č. 4. Tyto všechny kroky jsou v souladu s koncepcí ekologických daní.

Dalším důkazem o snaze podporovat ekologické chování je přijetí směrnice č. 2003/30/ES o podpoře užívání biopaliv nebo jiných obnovitelných pohonných hmot v dopravě. Směrnice definuje pojmy biopalivo, biomasa a jiné obnovitelné zdroje. Hlavním smyslem direktivy je stanovení minimálních podílů biopaliv na celkové energetické spotřebě v dopravě. Do 31. prosince 2005 má tento podíl ve členských zemích přesahovat 2 %. O pět

let později musí dosahovat tato hodnota 5,75 %. Státy musí do 1. července každého roku podat zprávu Komisi o pokroku při podporování biopaliv.

6. PRŮBĚH HARMONIZACE SPOTŘEBNÍCH DANÍ V ČESKÉ REPUBLICCE

Spotřební daně byly do naší daňové soustavy zavedeny s účinností od 1. ledna 1993 při realizaci daňové reformy⁷⁸. Do roku 1993 je simulovaly pevné sazby daně z obratu na skupiny výrobků, které dnes podléhají spotřebním daním.

Nový zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních reagoval na nutné změny v legislativě z důvodu vstupu České republiky do Evropské unie. Zákon přinesl řadu novinek, mezi něž patří:

- převedení správy spotřebních daní na celní úřad
- pojem „tuzemsko“ nahrazuje termínem „daňové území“, které se stává součástí daňového území Evropské unie
- vzniká povinnost registrace plátce daně v celním úřadu, a to nejpozději do vzniku první daňové povinnosti daň přiznat a zaplatit
- upravuje činnost daňových skladů
- mění lhůty v placení spotřebních daní

Specifika České republiky si vyžádala některé výjimky při harmonizaci s evropskou legislativou. Česká republika může uplatňovat úplné nebo částečné osvobození od daně nebo snížené úrovně zdanění u elektřiny, pevných paliv a zemního plynu do 1. ledna 2008⁷⁹. **Domnívám se, že čeští zástupci na chvíli „usnuli“ u vyjednávání těchto výjimek, neboť např. Maďarsku je podle článku 1 odst. 7 směrnice č. 2004/74/ES dovoleno uplatňovat osvobození na tyto komodity o dva roky déle.** Naštěstí záhy „procitli“ a vyjednali trvalou výjimku pro sazbu spotřební daně z lihu u pěstitelského pálení pro osobní potřebu. Tato sazba ale musí být nejméně ve výši 50 % základní sazby z lihu.

⁷⁸ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 227.

⁷⁹ Čl. 1 odst. 3 směrnice č. 2004/74/ES, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost některých členských států uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění.

Dostupné z: <http://europa.eu.int/eur-lex/cs/dd/docs/2004/32004L0074 -CS.doc>.

Další výjimka se týká sazby spotřební daně z cigaret a je sjednaná na tři roky. Vláda zvolila postupnou křivku zdražování, a to proto, aby se vyvarovala rizika zvýšení daňových úniků a rozšíření prostoru pro šedou ekonomiku⁸⁰. První vlna zdražování nastala v červenci 2005, další se očekává počátkem roku 2007 a poslední v roce 2008. **Nemyslím si, že tímto postupným zdražováním se zabrání pašování a padělání cigaret. Vláda asi vychází z mezinárodních statistik⁸¹ a věří v poctivost českých kuřáků, kteří si raději sáhnou mnohem hlouběji do peněženky.**

Na závěr této kapitoly se v krátkosti zmíním o oblasti biopaliv. Česká republika musí podle směrnice č. 2003/30/ES dosáhnout výše 5,75 % podílu biopaliv na pohonných hmotách v roce 2010. Jsem velmi zvědavá, zda se to naší zemi podaří splnit. Již dva roky vláda marně předkládá a zase stahuje své návrhy týkající se této problematiky.

⁸⁰ Kouření se prodraží, shodli se poslanci, 18. 2. 2005.

Dostupné z: <http://www.hn.ihned.cz/>.

⁸¹ V článku Cigarety do budoucna výrazně podraží (17. 8. 2004) se uvádí: V mezinárodním srovnání je na tom Česká republika zatím dobře a rozmach nelegálních cigaret se daří tlumit. Zatímco na Slovensku tvoří nelegální cigarety polovinu všech prodejtů a v Polsku a Maďarsku je to asi třetina, v Česku je to kolem 10 %. Dostupné z: <http://www.hn.ihned.cz/>.

7. ZÁVĚR

DPH je daní v porovnání s ostatními relativně mladou. Vůbec poprvé byla zavedena v roce 1954 ve Francii. Její význam vzrostl poté, co se příspěvek z jejího výnosu stal částí rozpočtu Evropské unie. To byl také důvod k tomu, že se začalo více mluvit o její harmonizaci. Ze začátku šlo spíše o to, sladit seznam komodit, které daní podléhají, a tím učinit příspěvky členských států více spravedlivými. Zejména snaha dosáhnout cíle, aby si jednotlivé daňové systémy v členských zemích vzájemně nekonkurovaly, byla příčinou potřeby harmonizace jako takové.

O sblížení úprav DPH v jednotlivých státech se Evropská unie snaží již více než 30 let. Tento proces ale není zdaleka ukončen, což svědčí o tom, že samotná harmonizace se potýká s určitou nevůlí ze strany členských zemí být jednotní. Mezi nejvíce viditelné problémy, které se neustále řeší patří sazba DPH, princip zdanění a v neposlední řadě i administrativa s touto daní spojená.

Harmonizace sazeb DPH naráží na intenzivní odpor řady členských zemí, pro které je tato daň důležitým zdrojem příjmů státní pokladny. Pro státy je přijatelná pouze varianta, která stanoví minimální hranice daňových pásem. Harmonizace sazeb je velmi citlivá záležitost, a proto se domnívám, že tato varianta je také konečnou.

S harmonizací sazeb úzce souvisí problematika principu zdanění. Splnění dříve proklamovaného cíle přechodu z principu země určení na princip země původu je také v nedohlednu, neboť realizace tohoto cíle předpokládá zavedení jednotné sazby daně v celé Evropské unii. V současné době je situace značně nepřehledná a pro někoho, kdo se potřebuje v oblasti DPH zorientovat, může být problém zjistit, ve kterých případech je nutné zdanit podle země původu a kdy naopak použít princip země určení.

Další kroky ve sjednocování systému DPH se tak budou spíše ubírat ke zjednodušování administrativy. Pokud projekt One-Stop-Shop nabude podoby závazné směrnice, dojde k výraznému zjednodušení pravidel pro plátce DPH dodávající zboží nebo poskytující služby konečným spotřebitelům v rámci Evropské unie.

Proces harmonizace spotřebních daní měl velice spletitý vývoj, který ovšem dlouhá léta nepřinášel téměř žádné výsledky. „Velký třesk“ v oblasti spotřebních daní přinesl rok 1992, kdy byly schváleny směrnice, které přinutily členské státy spolupracovat alespoň na minimální úrovni u těchto daní.

Myslím si, že základní daňová politika by měla zůstat v kompetenci jednotlivých členských států Evropské unie. Vzhledem k zajištění fungování jednotného trhu jsou jistě nutná určitá opatření, ale tato opatření by měla být spíše koordinační povahy. Není možné žádat po státech stejnou výši daňových sazeb a chtít z Evropské unie vytvořit jednotné daňové území. Státům musí zůstat nějaký nástroj, kterým mohou ovlivnit průběh své ekonomiky. V dnešní době tímto nástrojem již nemohou být pouze národní centrální banky, neboť v souvislosti s měnovou unií je jejich role omezena.

POUŽITÉ PRAMENY

PUBLIKACE:

1. Bakeš, M. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. Beck, 2006.
2. Brejcha, P. DPH v Evropském společenství – Nový zákon o DPH platný po vstupu ČR do ES. Praha: Century, 2004.
3. Brejcha, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Praha: Century, 2006.
4. Daňová konkurence. Sborník textů. Praha: CEP, 2004, č. 29.
5. Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000.
6. Marková, H. Daňové zákony 2006. Praha: GRADA Publishing, 2006.
7. Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, 2005.
8. Široký, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha, 2006.
9. Vančurová, A., Láchová, L. Daňový systém ČR 2006 aneb učebnice daňového práva. Praha: VOX, 2006.
10. Zlámal, J.: Harmonizace daní v souvislosti s integrací západní Evropy. Ministerstvo financí České republiky, 1994.

ČLÁNKY A ČASOPISY:

1. Časopis Finanční daňový a účetní bulletin.
2. Čermáková, H., Šimšová, L. Vývoj inkasa a sazeb spotřebních daní v České republice a Evropské unii. Daně a právo v praxi, 2005, č. 12.
3. Daňové zprávy Ernst & Young.
4. Galočík, S. Přeprava zboží mezi členskými státy EU – 1. část. Bulletin komory daňových poradců České republiky, 2005, č. 1.
5. Galočík, S. Přeprava zboží mezi členskými státy EU – 2. část. Bulletin komory daňových poradců České republiky, 2005, č. 2.
6. Gola, P. Sjednávání spotřebních daně v Evropské unii je běh na dlouhou trať. Daně a právo v praxi, 2003, č. 7.

7. Kovacs, L. Daňová harmonizace versus daňová konkurence v Evropě. Bulletin Komory daňových poradců ČR, 2006, č. 1.
8. Kubátová, K. Harmonizace daní v Evropské unii. Daně, 1998, č. 7 - 8.
9. Mašková, R., Brandejs, T. Dodání zboží: Jinak do Unie, jinak mimo Unii. Ekonom – příloha, 2004, č. 42.
10. Mašková, R., Brandejs, T. Poskytování služeb: Logika a výjimky z výjimek. Ekonom – příloha, 2004, č. 42.
11. Matoušek, P. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. Daně, 2005, č. 7 – 8.
12. Pátek, V. Nahodilé nebo příležitostné činnosti. Ekonom, 2005, č. 6.
13. Páral, P. Žízeň na spotřební daně. Lidové noviny, 18. září 2006.
14. Pešková, I. Nejdůležitější změny v zákoně o DPH od 1. ledna 2005. Bulletin Komory daňových poradců ČR, 2005, č.3.
15. Pitner, L. Novela zákona o DPH od 1. ledna 2006. Právo pro podnikání a zaměstnání. 2006, č. 4.
16. Pitner, L. Změny v DPH po vstupu do Evropské unie – 1. část. Daně a právo v praxi, 2003, č. 7.
17. Pořízková, B. Zálohy, přeprava zboží a faktury. Ekonom, 2004, č. 41.
18. Reinoha, M. Vliv osoby zajišťující přepravu zboží na osvobození dodání zboží do jiného členského státu EU a vývozu zboží od DPH. Bulletin Komory daňových poradců ČR, 2006, č. 6.
19. Skála, M. Jinak k nepřímému účinku VI. Směrnice. Bulletin Komory daňových poradců ČR, 2006, č. 9.
20. Skála, M. K některým výkladům zákona o DPH. Bulletin Komory daňových poradců ČR, 2005, č. 5.
21. Široký, J. Implementace směrnic Evropských společenství do českého daňového práva. Daňová a hospodářská kartotéka, 2004, č. 11.
22. Široký, J. Jak se liší náš zákon a Šestá směrnice. Ekonom, 2004, č. 39.
23. Škampa, J. DPH, harmonizace a aplikace v rámci Evropské unie. Daně, 2005, č. 5.
24. Škampa, J. Vybrané judikáty k Šesté směrnici o DPH. Daně, 2005, č. 4.
25. Škampa, J., Škampa, J. Systém DPH a praktická aplikace. Daně, 2005, č. 7 – 8.
26. Tomíček, M. Napraví novela hříchy zákona? Ekonom, 2004, č. 42.
27. Tykvová, T. Harmonizace daní. Ekonom, 1998, č. 44.
28. Zůnová, M. Přímý účinek Šesté směrnice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 5.

ELEKTRONICKÉ ZDROJE :

1. <http://cds.mfcr.cz>
2. <http://www.dane24.cz>
3. <http://ekonom.ihned.cz>
4. <http://www.euroskop.cz>
5. <http://www.evropska-unie.cz>
6. <http://www.hn.ihned.cz>
7. <http://www.mesec.cz>
8. <http://www.mfcr.cz>
9. <http://europa.eu>
10. <http://ec.europa.eu>
11. http://europa.eu.int/eur-lex/cs/dd/reg/cs_register_093020.html
12. http://europa.eu.int/eur-lex/cs/dd/reg/cs_register_093010.html
13. <http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>

Příloha č. 1 Přehled sazeb DPH v členských státech Evropské unie k 31. 12. 2005

Členský stát Evropské unie	Sazby daně			
	Počet sazeb	Super snížená (v %)	Snížená (v %)	Základní (v %)
Belgie	3	-	6; 12	21
Česká republika	2	-	5	19
Dánsko	1	-	-	25
Estonsko	2	-	5	18
Finsko	3	-	8; 17	22
Francie	3	2.1	5.5	19.6
Irsko	3	4.8	13.5	21
Itálie	3	4	10	20
Kypr	3	-	5; 8	15
Litva	3	-	5; 9	18
Lotyšsko	2	-	5	18
Lucembursko	4	3	6;12	15
Maďarsko	3	-	5; 15	25
Malta	2	-	5	18
Německo	2	-	7	16
Nizozemí	2	-	6	19
Polsko	3	3	7	22
Portugalsko	3	-	5; 12	21
Rakousko	2	-	10	20
Řecko	3	4.5	9	19
Slovensko	1	-	-	19
Slovinsko	2	-	8.5	20
Španělsko	3	4	7	16
Švédsko	3	-	6; 12	25
Velká Británie	2	-	5	17.5

Zdroj: Široký, J. Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha, 2006, s. 77 – 78

Příloha č. 2 Minimální sazby spotřební daně alkoholických nápojů a lihu

Komodita	Základ daně	Minimální sazba (euro)
Pivo	hl/stupňů plato	0,748
	hl/stupňů alkoholu	1,87
malé nezávislé pivovary		> 50 % zákl. sazby
nízký obsah alkoholu < 2,8 % obj		Není stanovena
Víno		
víno (still wine)	hl	0
šumivé víno (sparkling wine)	hl	0
nízký obsah alkoholu < 2,8 % obj	hl	0
Kvasné nápoje kromě piva a vína		
ostatní kvasné nápoje	hl	0
ostatní šumivé kvasné nápoje	hl	0
nízký obsah alkoholu < 8,5 % obj	hl	0
Meziprodukty	hl	45
nízký obsah alkoholu < 8,5 % obj	hl	> 40 % zákl. sazby
Lih	hl čistého lihu	550
malé lihovary		> 40 % zákl. sazby
nízký obsah alkoholu < 8,5 % obj		není stanovena

Zdroj: Direktiva č. 92/84/EHS, direktiva č. 92/83/EHS, direktiva č. 92/84/EHS

Příloha č. 3 Minimální sazby spotřební daně z tabákových výrobků

Komodita	Platnost	Základ daně	Minimální sazba (euro)
Cigarety		MC	57 %
	do 1. 7. 2006	1 000 ks	60
	od 1. 7. 2006	1 000 ks	64
Doutníky a cigarillos		MC	5 %
	do 1. 7. 2006	kg	10
		1 000 ks	10
	od 1. 7. 2006	kg	11
		1 000 ks	11
Cigaretový tabák nařezaný pro výrobu cigaret	do 1. 7. 2002	MC	30 %
		kg	25
	od 1. 7. 2002	MC	32 %
		kg	27
	od 1. 7. 2003	MC	33 %
		kg	29
	od 1. 7. 2004	MC	36 %
		kg	32
Ostatní tabák		MC	20 %
	do 1. 7. 2003	kg	19
	od 1. 7. 2003	MC	20

Zdroj: Direktiva č. 2002/10/ES, direktiva č. 92/79/EHS, direktiva č. 92/80/EHS

Příloha č. 4 Minimální sazby spotřební daně z energetických produktů a elektrické energie

Komodita	Způsob užití	Základ daně	Minimální sazba (euro)	
			od 1.1.2004	od 1.1.2010
Olovnatý benzín	jako pohonná hmota	1 000 l	421	421
Bezolvnatý benzín	jako pohonná hmota	1 000 l	359	359
Těžké topné oleje	pro vytápění	1 000 kg	15	15
Nafta	jako pohonná hmota	1 000 l	302	330
	pro vytápění	1 000 l	21	21
Petrolej	jako pohonná hmota	1 000 l	302	330
	dle čl. 8 odst. 2 dir. 2003/96/ES ⁸²	1 000 l	21	21
	pro vytápění	1 000 l	0	0
LPG	jako pohonná hmota	1 000 kg	125	125
	dle čl. 8 odst. 2 dir. 2003/96/ES	1 000 kg	41	41
	pro vytápění	1 000 kg	0	0
Zemní plyn	jako pohonná hmota	GJ	2,6	2,6
	dle čl. 8 odst. 2 dir. 2003/96/ES	GJ	0,3	0,3
	pro vytápění – obch. aktivity	GJ	0,15	0,15
	pro vytápění – neobch. aktivity	GJ	0,3	0,3
Uhlí a koks	obch. aktivity	GJ	0,15	0,15
	neobch. aktivity	GJ	0,3	0,3
Elektrina	obch. aktivity	MWh	0,5	0,5
	neobch. aktivity	MWh	1,0	1,0

Zdroj: Direktiva č. 2003/96/ES

⁸² Direktiva umožňuje sníženou sazbu některým specifickým činnostem a případům, vyjmenovaným v tomto odstavci, jako např. zemědělství, lesnictví atd.