

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Denisa Slavíčková

System daně z přidané hodnoty v Evropské unii

Diplomová práce

Olomouc 2014

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Systém daně z přidané hodnoty v Evropské unii vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.“

V Olomouci dne 26. listopadu 2014

Denisa Slavičková

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala JUDr. Pavlu Matouškovi za poskytnuté rady a připomínky a za odborné vedení mé diplomové práce.

Obsah

Seznam použitých zkratek	6
1 Úvod	7
2 Pojem daně z přidané hodnoty	9
2.1 Obecná charakteristika DPH.....	9
2.2 Výhody a nevýhody konceptu DPH	10
2.3 Postavení ve veřejných financích	12
3 Systém DPH v rámci Evropské unie	12
3.1 Pojem harmonizace	12
3.2 Proces harmonizace v EU a jeho právní úprava	14
3.2.1 Primární legislativa.....	15
3.2.2 Základy harmonizace v sekundární legislativě.....	16
3.2.3 Směrnice Rady č. 2006/112/ES.....	18
3.3 Budoucí vývoj.....	26
4 DPH v České republice	28
4.1 Vývoj právní úpravy	28
4.2 Konstrukce daně podle platné právní úpravy	29
4.3 Vliv směrnice Rady č. 2006/112/ES v ČR – shrnutí	32
4.4 Připravované změny	33
5 DPH ve vybraných členských státech EU.....	34
5.1 Slovenská republika.....	34
5.2 Nizozemsko	35
5.3 Irsko	37
5.4 Komparace	38
6 Spolupráce v rámci správy DPH	40
6.1 Důvody spolupráce	40

6.2	Nařízení Rady č. 904/2010	41
6.3	Daňové identifikační číslo	42
6.4	System VIES.....	43
6.5	System Intrastat.....	44
6.6	Evropský úřad pro boj proti podvodům.....	47
6.7	Budoucí vývoj.....	48
7	Závěr.....	51
	Abstrakt	53
	Abstract.....	53
	Použité zdroje	54
	Monografie.....	54
	Právní předpisy	55
	Ostatní zdroje.....	56

Seznam použitých zkratk

DPH - daň z přidané hodnoty

Směrnice o DPH – Směrnice č. 2006/112/ES

Komise – Evropská komise

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

Nariadení Rady č. 904/2010 – Nařízení o spolupráci

DIČ - daňové identifikační číslo

VIES – VAT Information Exchange System

OLAF – Evropský úřad pro boj proti podvodům

EU – Evropská unie

ČR – Česká republika

SR – Slovenská republika

1 Úvod

Téma své diplomové práce Systém daně z přidané hodnoty v Evropské unii jsem si vybrala z toho důvodu, že v sobě spojuje jak problematiku práva finančního, tak do jisté míry práva evropského. Zároveň se mi toto téma jeví jako velmi praktické, neboť se s DPH setkáváme v každodenním životě, znalost daňové problematiky lze proto v praxi využít. Je zajímavé zkoumat vliv EU v dané oblasti a sledovat dopad činnosti EU na DPH, potažmo na každého občana ČR.

Cílem mé práce je analyzovat právní úpravu v oblasti DPH v rámci EU a nastínit současnou situaci v historickém kontextu. Dále bych si chtěla odpovědět na následující otázky:

1. Je harmonizace DPH pozitivním procesem?
2. Mělo by být ve sladění právních úprav v budoucnu pokračováno a do jaké míry?
3. Jak ovlivnilo Českou republiku přistoupení do EU v oblasti DPH? Odpovídá právní úprava ČR evropské?
4. Do jaké míry se liší právní úpravy členských států?

K tématu není příliš ucelených zdrojů. Publikace se obvykle zaměřují z velké části na vývoj v oblasti směrnic, systémy DPH v jednotlivých členských zemích nejsou buď vůbec řešeny, nebo jsou zmíněny pouze okrajově. Pro vyhledávání aktuálních informací jsem využila především internetových stránek. Nejen, že lze vyhledat nejnovější změny, problematika zde bývá i podrobněji zpracována a řešena. Problematické pro mě bylo shromáždění zahraničních zdrojů, neboť jsou těžko dostupné a odpovídající překlad z cizího jazyka a jeho interpretace pro mě byla kvůli specifickému pojmosloví náročná. Hlavním zdrojem jsou právní předpisy. V rámci směrnic vztahujícím se k DPH je složitá orientace především z důvodu četných změn. V tomto směru mi, jak bylo již uvedeno, nejvíce pomohly publikace, které obsahovaly přehled směrnic a jejich vývoj. Přesto byly i v publikacích směrnice popisovány mnohdy chaoticky.

Diplomovou práci člením na úvod, pět kapitol a závěr. Na úvod práce bych chtěla obecně přiblížit systém DPH, její charakteristické rysy a principy fungování a postavení ve veřejných financích.

Následně se budu zabývat DPH v kontextu EU. V této kapitole je mým cílem vysvětlit pojem harmonizace, protože se jedná o proces, na němž je DPH v EU založena. Dále se budu harmonizací zabývat z hlediska právní úpravy a jejího vývoje. Zvláštní pozornost zaměřím na směrnici Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, která je v současné době hlavním zdrojem a východiskem pro právní úpravu členských zemí. Nastínit bych chtěla i budoucí vývoj.

Další kapitolu věnuji DPH v ČR. Nechci se zabývat podrobnými analýzami právní úpravy, neboť to není předmětem této práce a jednalo by se o analýzu velmi rozsáhlou. Uvedu vývoj právní úpravy v ČR, její přehled a úpravu ve spojitosti se směrnicí č. 2006/112/ES. Uvedu také hlavní chystané změny.

Následně seznámím s některými aspekty DPH ve vybraných členských státech EU, a to Slovenska, Nizozemska a Irska. Slovensko jsem si vybrala kvůli společné historii s ČR, Nizozemsko jako zakládajícího členu a Irsko kvůli zajímavé struktuře sazeb.

Poslední kapitolu věnuji spolupráci v rámci správy DPH. Vymeším, proč ke spolupráci dochází, poté analyzuji jednotlivé formy. Závěrem nastíním budoucí vývoj.

V diplomové práci využívám metodu syntetickou, analytickou a komparativní. V práci popisuji jednotlivé instituty, analyzuji jejich vývoj a fungování. Srovnávám soulad národních právních systémů s evropskou právní úpravou a systémy členských zemí vzájemně. Diplomová práce je psána k 26. listopadu 2014.

2 Pojem daně z přidané hodnoty

2.1 Obecná charakteristika DPH

DPH je daní nepřímou, u níž tedy musíme rozlišovat plátce a daňového poplatníka. Daňovými poplatníky jsou v případě DPH kupující, objednatelé apod., od kterých vybírají daň registrovaní plátcí daně a tito jsou poté povinni vybranou daň odvést do státního rozpočtu.¹ Plátce daně tak v podstatě zajišťuje její výběr, zatímco daň zatěžuje konečného spotřebitele. DPH je vybírána v jednotlivých fázích výroby a odbytu při prodeji a nákupu. Plátce daně zdaňuje pouze přidanou hodnotu, tedy částku, která je přidána k jeho nákupní ceně při stanovení ceny prodeje, neboť má nárok odpočítat si od své daňové povinnosti částku daně, kterou zaplatil na vstupu svým dodavatelům. Konečný spotřebitel nese daň v ceně nakoupeného zboží nebo služby.²

Dalšími charakteristickými znaky DPH jsou obligatornost a univerzálnost. Povinnost odvést daň je povinností vyplývající ze zákona, v tomto případě zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Univerzalita daně spočívá v tom, že daň postihuje veškeré podnikatelské aktivity a podnikatelské subjekty vyjma zákonných výjimek (osvobození od daně), nedochází tudíž ke zvýhodňování některého z druhů podnikatelských činností.³

DPH klasifikujeme z hlediska předmětu daně v rámci daňové soustavy České republiky jako daň ze spotřeby. Řadíme ji do skupiny daní všeobecných neboli daní z prodeje. Tyto daně jdou ukládány ad valorem, „k hodnotě“, jejichž výše se určuje procentuální částí ceny prodaného zboží. Systém DPH je v rámci daňové soustavy dále doplněn o tzv. akcízy,

¹ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa, 2. díl*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 243 – 244.

² BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C.H. Beck, 2012, s. 169-170.

³ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa, 2. díl*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 243 – 244.

což jsou daně selektivní neboli vlastní spotřební daně, které se uplatňují na konkrétní vybrané výrobky.⁴

2.2 Výhody a nevýhody konceptu DPH

Jedním z hlavních pozitiv uplatňování systému DPH je bezpochyby neutralita daně. Na neutralitu DPH je možné pohlížet z více úhlů. Zaprvé se jedná o neutralitu ke konkurenci a vůči organizační struktuře podnikatele a zadruhé o neutralitu vůči zahraničnímu obchodu. Nezáleží, zda v konkrétním případě půjde o např. soukromého podnikatele, družstvo nebo řemeslníka, zdanění je vždy stejné. Dovoz zboží je zdaňován ve stejné výši jako zboží tuzemské, export zdaňován není, což má za cíl vytvoření rovných podmínek na zahraničních trzích při uplatňování podnikatelských aktivit.⁵

Další výhodou je transparentnost DPH. V systému DPH je vyloučena nahodilost, jsou zdaňovány výrobky i služby, a to během celého procesu na všech stupních. Zároveň bývá DPH označována za tzv. „čistou daň“, neboť výše zdanění na rozdíl od daně z obrátu nezávisí na tom, kolik transakcí v procesu od výrobce ke konečnému spotřebiteli proběhne.⁶

Mechanismus daně slouží k minimalizaci daňových úniků. Systém je nastaven tak, že samotní plátcí v podstatě kontrolují své dodavatele. Plátce si může od celkové daně odpočítat daň, kterou zaplatil při nákupu zboží nebo služby, přičemž je tato částka daňovou povinností pro dodavatele. Možnost odpočtu daně vede k daňové disciplíně, plátcí mají zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží, proto si ve svém zájmu řádně vedou daňovou evidenci.⁷

Ačkoli řada autorů v literatuře často toto pozitivum systému DPH uvádí, dle mého názoru jsou daní autoři v pohledu na věc příliš optimističtí. Na značný počet daňových úniků

⁴ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2009, s. 157.

⁵ ŠIROKÝ, Jan, a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 178-179.

⁶ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2009, s. 157.

⁷ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 170.

plynoucích ze zneužívání systému odpočtů reagovala i Evropská unie. Například v roce 2012 vypracovala Evropská komise sdělení adresované Evropskému parlamentu a Radě. Sdělení nazvané Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům obsahuje stručnou analýzu daňových podvodů a úniků a navrhuje některá řešení. Jako příklad uvádím vypracování evropského kodexu daňového poplatníka na základě osvědčených správních postupů využívaných v jednotlivých členských státech nebo rozšíření webového portálu Daně v Evropě, kde by sekce týkající se DPH obsahovala pravidla fakturace platná v jednotlivých členských státech.⁸ Zabránění daňovým únikům je pro stát jednou z priorit, neboť výnosy DPH jsou významným příjmem veřejných rozpočtů. Blíže se této problematice budu věnovat v následující podkapitole.

System DPH, kterým byl ve většině států nahrazen systém daně z obratu, nemá pouze samá pozitiva. Je třeba poukázat také na nevýhody, které s sebou přináší a také na to, že není vhodný globálně pro všechny státy. Přejchod na systém DPH není jednoduchý a nese s sebou řadu úskalí. Je proto nutné s dostatečným předstihem obeznámit s principem DPH nejen plátce, ale i celou širokou veřejnost a státní správu.⁹

System DPH je velmi náročný z hlediska daňové správy, neboť zahrnuje rozsáhlou administrativu. Vysoké administrativní nároky jsou kladeny jak na státní správu, tak na plátce. Stanovení daně vyžaduje vedení přesného účetnictví. Zavedení DPH se proto nedoporučuje u rozvojových zemí, efektivně je uplatňováno pouze u zemí s vyspělou tržní ekonomikou.

Odpůrci zavedení DPH argumentují rizikem zvýšení inflace. Souhlasím s Prof. Ing. Janem Širokým CSc., že daný argument nemá ekonomický podklad. Možnost zvýšení cen nevyplývá přímo ze zavedení DPH, spíše plyne z obav prodejců spojených s přechodem na neznámý systém a zvýšení prodejních cen je tedy jejich přirozenou reakcí.¹⁰

⁸ Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě – Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům COM(2012) 722 final ze dne 6. prosince 2012, s. 13.

⁹ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2009, s. 158.

¹⁰ ŠIROKÝ, Jan, a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 180.

2.3 Postavení ve veřejných financích

Jak jsem již zmínila, DPH je jedním z hlavních příjmů do veřejných rozpočtů. Jako ostatní daně je charakterizována jako povinná, nenávratná, neekvivaletní a neúčelová platba.¹¹ Z hlediska rozpočtového určení se jedná o sdílenou daň, neboť její výnos není příjmem pouze jednoho veřejného rozpočtu, nýbrž je rozdělen mezi jednotlivé úrovně státní správy. V ČR je rozpočtové určení DPH upraveno v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů (zákon o rozpočtovém určení daní).¹² V rámci rozpočtové soustavy ČR je DPH daňovým příjmem státního rozpočtu, rozpočtů krajů a rozpočtů obcí. Daňové příjmy jednotlivých krajů tvoří podíl na 8, 29% z celostátního hrubého výnosu DPH, daňové příjmy jednotlivých obcí 20, 83%.¹³ Pro představu za 1. pololetí 2013 činil příjem do státního rozpočtu 104, 2 mld. Kč.¹⁴

3 Systém DPH v rámci Evropské unie

3.1 Pojem harmonizace

Daňová harmonizace je jedním ze stěžejních pojmů týkajících se DPH v Evropské unii. Můžeme ji definovat jako proces vedoucí k přibližování daňových systémů a jednotlivých daní na základě společných pravidel zúčastněných zemí.¹⁵ Harmonizace daní by měla probíhat dle následujících tří kroků. Nejprve musí dojít ke konsenzu na výběru daně,

¹¹ HAMERNÍKOVÁ, Bojka, KUBÁTOVÁ Květa. *Veřejné finance – cvičebnice*. 1. vydání. Praha: EUROLEX BOHEMIA s.r.o., 2001, s. 68.

¹² LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. 2. vydání. Brno: Akademické nakladatelství Cerm, s.r.o., 2009, s. 56.

¹³ Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴ Ministerstvo financí ČR. *Výsledky hospodaření státního rozpočtu* [online]. Mfcr.cz, 19. února 2014 [cit. 16. dubna 2014]. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpocetu/2013/vlada-zprava-plneni-sr-1-pol2013-14574>>.

¹⁵ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 160.

kteřou je potřeba harmonizovat. Následuje harmonizace daňového základu a třetí eventuální fází je harmonizace daňové sazby.¹⁶ Není však nezbytné, aby harmonizace pokaždé proběhla v plném rozsahu, harmonizační proces může být ukončen již sblížením daňových základů, přičemž daňové sazby si země ponechají v odlišné výši. Účelem procesu není, aby každá členská země měla totožnou úpravu, totožné daňové základy a sazby, ale jak naznačuje definice, jedná se o pouhé sblížení a sladění systémů a daní.¹⁷ S harmonizací vlastních daní souvisí také potřeba spolupráce v oblasti administrativy a správy daní, která harmonizaci proto harmonizaci také podléhá.¹⁸

Jak vyplývá z čl. 93 a 94 Smlouvy o založení Evropského společenství, cílem harmonizace daní je vytvoření a fungování vnitřního trhu.¹⁹ Aby mohl vnitřní trh řádně fungovat, je potřeba sladit daňové systémy členských zemí do té míry, kdy daně nebudou omezovat volný pohyb osob, zboží, kapitálu a služeb mezi danými zeměmi.²⁰

Z hlediska prostředků, které jsou v průběhu harmonizace využívány, můžeme harmonizaci rozčlenit na harmonizaci pozitivní a negativní. Pozitivní harmonizace se uplatňuje prostřednictvím legislativních nástrojů.²¹ Výsadní postavení v tomto případě mají především směrnice, které, na rozdíl od nařízení, nemají přímý účinek. Po jednomyslném přijetí směrnice Evropskou komisí vzniká členské země povinnost v určené lhůtě směrnicí implementovat do národního právního řádu, přičemž není stanoveno, jakým způsobem má členský stát směrnicí realizovat. Možnost státu určit si, jakou formu implementace použije, má výhodu v tom, že zde zůstává prostor pro určitou flexibilitu a možnost výjimek.²²

Oproti pozitivní harmonizaci spočívá negativní harmonizace v činnosti Evropského soudního dvora. Nejedná se o pravou harmonizaci, neboť nedochází ke sblížení předpisů všech členských států, ale dochází na základě rozhodnutí Evropského soudního dvora

¹⁶ FARIA, Angelo G. A. Tax Coordination and Harmonization. In Parthasarathi Shome (ed). *Tax Policy Handbook*. Washington D. C.: Interantional Monetary Fund, 1995, s. 229.

¹⁷ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 15.

¹⁸ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 160.

¹⁹ Smlouva o založení Evropského společenství, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2007, s. 12.

²¹ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 16-17.

²² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 59-60.

k odstranění určitých ustanovení pouze u členského státu, který byl účastníkem daného řízení.²³

Postoje k procesu daňové harmonizace jsou rozporuplné. Trend přibližování národních úprav má jak své výhody, tak i nevýhody. Mezi výhody je možné zařadit zjednodušení administrativy a správy daní, což vede ke snadnější kontrole řádného plnění daňové povinnosti a zlevnění nákladů na výběr daní. Nevýhody lze shledat v tom, že vláda ztrácí možnost zcela rozhodnout o daních v rámci svého státu, dochází ke ztrátě specifík daňových systémů a k zavádění nových administrativních postupů, než které mají v zemi tradici.²⁴

Podle mého názoru je daňová harmonizace potřebná k řádnému fungování evropského trhu, neboť v dnešní době globalizace, kdy dochází nejen k prolínání národních trhů, ale i ke sbližování kultur ve všech směrech, je volný pohyb lidí, zboží a služeb nezbytný. Za nedostatek považují, že proces harmonizace je brzděn podmínkou souhlasu všech členských zemí. Dosažení konsenzu 28 států není jednoduché. Jako možné řešení, o kterém by měla být zahájena debata, navrhuji podmínit přijímání návrhů určitou kvalifikovanou většinou. Nezbytné konkrétní národní zájmy lze zohlednit prostřednictvím jednotlivých výjimek. Tímto způsobem by bylo možné efektivněji reagovat na proměnlivost evropského trhu.

3.2 Proces harmonizace v EU a jeho právní úprava

Před počátkem procesu harmonizace v členských státech existovaly dva systémy nepřímého zdanění. Státy využívaly daň z obratu, která je založena na kumulativním kaskádovitým systémem, pouze Francie využívala od roku 1967 systém DPH. Evropská komise tedy stála před otázkou, který typ nepřímé daně pro harmonizaci v členských státech vybere. Daň z obratu se ukázala být méně vhodnou alternativou, neboť v jejím případě je daňové zatížení závislé na délce výrobního a distribučního řetězce. Výrobci a distributoři proto

²³ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 17-18.

²⁴ MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU* [online]. upol.cz [cit. 20. srpna 2014]. Dostupné na < http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf >

vytváří integrace, což může vést k deformaci tržního prostředí. Na rozdíl od daně z obratu je v případě DPH státu odváděna stále stejná daň, což usnadňuje i její měřitelnost. Evropská komise proto dala přednost systému DPH.²⁵ Harmonizace nepřímého zdanění měla proběhnout ve třech fázích:

1. nahradit kumulativní systém daně z obratu nekumulativním,
2. nekumulativní systém daně z obratu nahradit DPH,
3. zrušit intrakomunitární „daňové“ hranice.²⁶

3.2.1 Primární legislativa

Základy harmonizace nepřímého zdanění jsou zakotveny již v primárním právu. Stěžejní v této oblasti je Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957 a především její články 95, 96 a 97 nacházející se v kapitole 2 uvedené smlouvy. Důležitým článkem je i čl. 99, který byl do textu zapracován na základě Jednotného evropského aktu.²⁷ Článek 95 zakazoval členským státům zdanit výrobky jiných členských států vyšší daní než výrobky tuzemské. Zároveň došlo k zákazu takového zdanění výrobků jiných členských států, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiných výrobků. Článek 96 stanovil, že v případě vývozu výrobků na území členského státu nesmí být navrácení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterými byly výrobky podrobeny. Článek 97 reagoval na v té době hojně využívaný systém kumulativní kaskádovité daně z obratu tím, že umožnil zemím využívajícím tento systém určit u vnitrostátních daní průměrnou sazbu pro určité výrobky nebo skupiny výrobků, a to na importní výrobky nebo u navrácení daní poskytovaných za výrobky exportované. Sazby, které by neodpovídaly čl. 95 a 96, regulovala Komise prostřednictvím směrnic a rozhodnutí. Článek 99 určil Komisi povinnost zvážit možnosti harmonizace nepřímých daní v zájmu společného trhu.²⁸

²⁵ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 37-38.

²⁶ Tamtéž, s. 42.

²⁷ Single European Act, doplňoval zakládací smlouvy

²⁸ Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství ze dne 25. března 1957.

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství prošla do dnešního dne několika změnami. V této souvislosti je třeba zmínit Smlouvu o Evropské unii²⁹, která název Evropské hospodářské společenství přeměnila na Evropské společenství a která nahradila čl. 99 novým zněním. Ustanovení k harmonizaci nepřímých daní přijímá jednomyslně Rada, a to na návrh Komise, který musí konzultovat s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem.³⁰ Dále je třeba zmínit Amsterodamskou smlouvu, která zrušila čl. 97, neboť se týkal daně z obratu a v době přijetí členské země již uplatňovaly systém DPH, a která změnila původní číslování.³¹ Lisabonská smlouva č. 2007/C 306/01³² přejmenovala Smlouvu o Evropském společenství na Smlouvu o fungování Evropské unie, která neznamovala téměř žádné změny, došlo však k opětovnému přečíslování článků. Pro úplnost uvádím aktuální číslování zmíněných článků: čl. 95 - nyní čl. 110, čl. 96 – nyní čl. 111, čl. 99 – nyní čl. 113. Jak již bylo uvedeno výše, čl. 97 byl vymazán.³³

3.2.2 Základy harmonizace v sekundární legislativě

Jak jsem již zmínila v kapitole 3.1, daňová harmonizace se uskutečňuje především prostřednictvím sekundárního práva, konkrétně směrnic. První fáze harmonizace měla zajistit, aby členské země přeměnily systém daně z obratu na systém DPH. Za tímto účelem byly roku 1967 přijaty směrnice č. 67/227/EEC, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daně z obratu, tzv. První směrnice a směrnice č. 67/228/EEC, tzv. Druhá směrnice. První směrnice uložila povinnost členským státům nahradit stávající daň z obratu společným systémem DPH s účinností nejpozději k 1. lednu 1970. Směrnice definuje systém DPH jako všeobecnou daň ze spotřeby, která se uplatňuje na zboží a služby přesně poměrně k ceně zboží a služeb bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním

²⁹ tzv. Maastrichtská smlouva, podepsaná v roce 1992

³⁰ Smlouva o Evropské unii 92/C 191/01 ze dne 29. července 1992. Úř. věst. C 191.

³¹ Amsterodamská smlouva byla podepsána 2. října 1997.

³² Lisabonská smlouva byla podepsána 13. prosince 2007, platnost k 1. prosinci 2009.

³³ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 31 - 33.

procesu před stupněm, který je daní zatížen. Sazby daně harmonizovány nebyly.³⁴ Ze strachu před nedodržením stanovené lhůty byla lhůta pro zavedení DPH v případě Belgie a Itálie prodloužena. Třetí směrnice č. 69/463/EEC prodloužila Belgii limit pro implementaci DPH do konce roku 1972. Čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC spolu s tzv. Pátou směrnicí č. 72/250/EEC prodloužily dobu pro implementaci Itálii do konce roku 1973.³⁵

Druhá směrnice definovala základní pojmy jako místo zdanitelného plnění, území státu, poskytnutí služby, dodání zboží, plátce daně. Předmět daně byl definován jako prodej zboží a poskytování služeb za úplatu na území členské země osobou povinnou k dani a dovoz zboží. Osobou povinnou k dani je jakákoliv osoba, která obvykle a samostatně realizuje transakce, které se týkají činnosti výrobců, obchodníků nebo poskytovatelů služeb, ať už pro zisk nebo ne.³⁶ Členskými státům bylo zachováno právo přijmout zvláštní předpisy, které osvobodí od daně prodej určitého zboží, a to v souladu s potřebou stimulovat určité hospodářské odvětví.³⁷ V důsledku implementace První a Druhé směrnice došlo k harmonizaci struktury daňových systémů. Systémy se v členských státech i přesto velmi lišily, neboť směrnice dovozovaly velké množství výjimek.

Nejdůležitějším dokumentem komunitárního práva v oblasti DPH se stala Šestá směrnice č. 77/388/EHS, která měla za úkol harmonizovat odlišné národní systémy. Tato směrnice stanovila pravidla pro určování základu daně, okruhy subjektů, teritoriální dosah, apod.³⁸ Protože tato směrnice byla 32krát novelizována, stala se právní úprava v oblasti DPH nepřehlednou a vznikla potřeba směrnice sjednotit. Za tímto účelem byla přijata směrnice Rady č. 2006/112/ES, známá též pod názvem Recast, která nahradila nejen Šestou, ale i Druhou směrnicí. Směrnice o DPH neznamenal žádný výrazný faktický změny, došlo jí ke sjednocení právní úpravy a samozřejmě k přečíslování jednotlivých článků. Z tohoto důvodu

³⁴ Směrnice Rady č. 67/227/EEC ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu. Úř. věst. P 071, 14. dubna 1967, s. 1301 a násl.

³⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 141 – 143.

³⁶ Směrnice Rady č. 67/228/EEC ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. 71, 14. dubna 1967, s. 1303 a násl.

³⁷ PIRVU, Daniela. *Corporate Income Tax Harmonization in the European Union*. 1. vydání. Great Britain: CPI Antony Rowe, Chippenham and Eastbourne, 2012, s. 26.

³⁸ NERUDOVA Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi* [online]. 1. července 2005 [cit. 13. května 2014]. Dostupné na < [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprineho-zdaneni-v-evropske-unii/?search_query=\\$issue=117#footnote-10](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprineho-zdaneni-v-evropske-unii/?search_query=$issue=117#footnote-10) >.

se v dalším textu nebudu věnovat konkrétním ustanovením Šesté směrnice, ale aktuálně účinné směrnici Rady č. 2006/112/ES, které jakožto základní směrnici upravující DPH věnuji samostatnou kapitolu 3.2.3.³⁹

Po strukturální harmonizaci následoval další úkol v podobě harmonizace sazeb. Evropská komise původně počítala s jednotnou sazbou pro všechny členské státy, její záměr se však neseťkal s pozitivní odezvou ze strany členských států, které harmonizaci sazeb považovaly za zásah do národní suverenity. Státy se obávaly negativního důsledku v podobě neschopnosti adekvátně ovlivňovat agregátní nabídku a poptávku a v podobě snížení výše příjmu do státního rozpočtu. Komise proto změnila svůj záměr a přiklonila se k názoru stanovit v rámci sazeb nikoliv sazbu jednotnou, ale určit rozmezí, v němž by se státy mohly pohybovat. Výsledkem dlouhých diskuzí bylo přijetí směrnice č. 92/77/EEC, která stanovila minimální výši daňových sazeb. Hranicí pro základní sazbu bylo 15% a pro sazbu sníženou 5%. Lhůta pro splnění podmínek členskými státy byla několikrát prodlužována, nakonec její věcný obsah zpracovala směrnice č. 2006/112/ES.⁴⁰

3.2.3 Směrnice Rady č. 2006/112/ES

Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, dále Směrnice o DPH, je rozdělena do 15 hlav, jež se dále člení na kapitoly, případně oddíly a pododdíly. Součástí obsahu jsou mimo jiné definice osob povinných k dani, zdanitelných plnění, místa zdanitelného plnění, pravidla pro uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti. Směrnice obsahuje také ustanovení upravující základ daně, sazby, osvobození od daně, odpočet daně, povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani, zvláštní režimy, které se uplatňují například pro malé podniky, cestovní kanceláře nebo pro investiční zlato. V hlavě XIII je zakotvena možnost

³⁹ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 1. prosince 2006, s. 1 a násl.

⁴⁰ NERUDOVA Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi* [online]. 1. července 2005 [cit. 13. května 2014]. Dostupné na < [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprineho-zdani-v-evropske-unii/?search_query=\\$issue=117#footnote-10](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprineho-zdani-v-evropske-unii/?search_query=$issue=117#footnote-10) >.

členských států využít pro svůj národní systém různých odchylek. Směrnice o DPH zřídila Poradní výbor pro DPH, který je složen ze zástupců členských států a Komise. Poradní výbor poskytuje členským státům konzultace v případech, které směrnice stanoví, a z podnětu předsedy nebo zástupce členského státu projednává záležitosti týkající se uplatňování předpisů o DPH. Směrnice o DPH je doplněna 17 přílohami, z nichž bych chtěla zmínit závěrečnou přílohu XVII, která obsahuje přehlednou srovnávací tabulku mezi ní a směrnicí jí nahrazenou.⁴¹

Na tomto místě bych ráda přiblížila základní pojmy a pravidla, která Směrnice o DPH upravuje a na nichž je systém DPH postaven.

Předmět DPH je pozitivně vymezen v Hlavě I čl. 2 jako

- a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako tato osoba,
- b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu, a to osobou povinnou k dani, v určitých případech i právnickou osobou nepovinnou k dani,
- c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani,
- d) dovoz zboží.

Následující čl. 3 a 4. obsahují negativní vymezení předmětu DPH.⁴²

Osobou povinnou k dani, jíž je věnována celá Hlava III, je každá osoba, která na jakémkoliv místě vykonává ekonomickou činnost, a to samostatně bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Pojmovým znakem definice je ekonomická činnost, jíž se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a poskytovatelů služeb, zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem pravidelného příjmu z tohoto majetku. Pojem osob povinných k dani je rozšířen o osoby, které příležitostně dodají nový dopravní prostředek, který je odeslán nebo přepraven pořizovateli prodejcem nebo samotným pořizovatelem nebo

⁴¹ Šestá směrnice č. 77/388/EHS.

⁴² Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 1. prosince 2006, s. 1 a násl.

na účet prodejce nebo pořizovatele mimo území členského státu, avšak na území Společenství.

Zdanitelná plnění obsahuje Hlava IV, která je rozdělena do čtyř kapitol, jež se postupně věnují jednotlivým druhům plnění. Obecná definice dodání zboží v Kapitole 1 čl. 14 říká, že „dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“ Následující články určují, co se kromě takových plnění považuje za dodání zboží, a specifikují dodání zboží za úplatu. Kapitola 2 týkající se pořízení zboží uvnitř Společenství má obdobnou strukturu. Za pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje „nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven prodávajícím nebo samotným pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich do jiného členského státu než státu zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“ Kapitola 3 upravuje poskytnutí služby, kterým je jakékoliv plnění, které není dodáním zboží. Dovoz zboží je z důvodu struktury směrnice zařazen v samostatné Kapitole 4, obsahuje však pouze jediný článek. Dovozem zboží se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu, do Společenství a také „vstup zboží, které se nachází ve volném oběhu, do Společenství z třetího území, které je součástí celního území Společenství.“⁴³

Velmi důležitým faktorem ovlivňujícím DPH je **místo plnění**. Základními principy, které se v mezinárodním obchodním styku uplatňují, jsou tzv. princip země původu, kdy se plnění zdaňují dle pravidel země původu zboží, a princip země určení, kdy se plnění zdaňují dle právní úpravy země spotřeby. Z čl. 402 Směrnice o DPH vyplývá, že poskytnutí služeb a dodání zboží by mělo být zdaněno ve státě původu. Tento princip však může být řádně uplatněn pouze v případě, že systém DPH bude zcela harmonizovaný, v opačném případě existuje riziko narušení hospodářské soutěže. Z daného důvodu vznikl přechodný systém založený na principu země určení. Dodání zboží je tak osvobozeno od daně ve státě původu, naopak pořízení zboží z jiného členského státu se ve státě určení zdaňuje. Fakt, že v současné době je primárně využitelný systém země určení, reflektovala i směrnice Rady č. 2008/8/ES, což prokazuje tendenci tento princip zachovat.

⁴³ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 1. prosince 2006, s. 1 a násl.

Přesto není princip země určení uplatňován bez dalšího ve všech případech. Jde-li o dodání zboží, které se nepovažuje za pořízení zboží z jiného členského státu, dojde k podrobení DPH v zemi původu. Takovým dodání je například dodání zboží soukromým osobám v cestovním ruchu.⁴⁴

Uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti je věnována Hlava VI. Uskutečněním zdanitelného plnění „se rozumí situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.“ Daňová povinnost je definována jako „povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.“ K uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti dochází v okamžiku dodání zboží nebo poskytnutím služby. Co se týče pořízení zboží uvnitř Společenství, nastane uskutečnění zdanitelného plnění daným pořízením, daňová povinnost vznikne k 15. dni měsíce následujícího po měsíci, v němž se zdanitelné plnění uskutečnilo, případně vystavením faktury dle čl. 220, jejíž vystavení je osoba povinná k dani ve vymezených případech zajistit, byla-li vystavena před tímto 15. dnem. U dovozu zboží se zdanitelné plnění uskutečňuje a daňová povinnost vzniká okamžikem dovozu.

Základem daně se zabývá Hlava VII. Pro základ daně neexistuje jednotná definice, pro každý typ plnění existuje v příslušné kapitole vymezení, co se do základu daně v daném případě zahrnuje, které bývá pro přesnost doplněno i výčtem, co se do základu daně nezapočítává.

Jak již bylo zmíněno v předešlé kapitole, Směrnice o DPH převzala věcný záměr směrnice č. 92/77/EHS. **Daňovým sazbám** se věnuje Hlava VIII. Struktura sazeb je založena na systému sazby základní a sazby snížené. Základní sazba je pro členské státy omezena minimální hodnotou 15%.⁴⁵

⁴⁴ BERGNER, Wolfgang, KINDL, Caroline, WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. 1. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2010, s. 82 - 84.

⁴⁵ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 1. prosince 2006, s. 1 a násl.

Směrnice o DPH stanovila nejzazší termín pro zavedení základní sazby, která by splňovala předmětnou podmínku, na 31. prosinec 2010. I přesto některé členské státy nerespektovaly nejnižší výši pro základní sazbu, proto Rada rozhodla o přijetí směrnice č. 2010/88/EU, jenž prodloužila termín do 31. prosince 2015.⁴⁶

Co se týče snížené sazby, může si členský stát vybrat, zda bude uplatňovat jednu či dvě snížené sazby. Snížené sazby se stanoví jako procentní podíl ze základu daně, minimální výše musí být alespoň 5%. Obdobně jako u základní daně, muselo být i zde přechodné období prodlouženo, k čemuž došlo směrnicí č. 2007/75/ES⁴⁷, která období pro zavedení příslušných nižších sazeb prodloužila až do zavedení konečného režimu.⁴⁸ Směrnice o DPH umožňuje členským státům rozsáhlé množství odchylek⁴⁹, což potvrzuje i Kapitola 4 upravující zvláštní ustanovení použitelná do konečného režimu.⁵⁰

V současné době⁵¹ podmínku nejnižší základní i snížené sazby splňují všechny členské státy. Výše základní sazby se v Evropské unii pohybuje od 15%, kterou uplatňuje Lucembursko, do 27%, kterou zavedlo Maďarsko. Co se týče sazby snížené, 12 členských zemí využívá jednu sníženou sazbu, 15 členských zemí dvě snížené sazby. Zajímavostí je, že Německo sníženou sazbu nemá, systém DPH založilo pouze na základní sazbě, toho času ve výši 25%. Nejnižší sníženou sazbu ve výši 5% má Chorvatsko, Kypr, Litva, Maďarsko, Matla, Polsko, Rumunsko a Velká Británie. Je však nutné doplnit, že pouze Velká Británie zavedla 5% sazbu jako jedinou sníženou sazbu, všechny ostatní zmíněné státy uplatňují dvě snížené sazby. Naopak překvapivě nejvyšší sazbu ve výši 15% má Česká republika.⁵²

⁴⁶ Směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu.

Úř. věst. L 326, 10. prosince 2010, s. 1 a násl.

⁴⁷ Směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o některá dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 346, 29. prosince 2007, s. 13 a násl.

⁴⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 144.

⁴⁹ Například super snížená sazba daně.

⁵⁰ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 1. prosince 2006, s. 1 a násl.

⁵¹ Výše sazeb jsou uvedeny k 1. červenci 2014.

⁵² European Commission. *VAT rates applied in member states on the European union. Situation at 1st July 2014*[online]. ec.europa.eu, 25. června 2014 [cit. 6. září 2014]. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>

Osvobození od daně upravuje Hlava IX. Jedná se o ne příliš přehledný systém, což dokládá rozčlenění Hlavy IX do deseti kapitol upravujících osvobození vztahující se k jednotlivým plněním. Směrnice o DPH odlišuje osvobození některých činností ve veřejném zájmu jako je poskytnutí nemocniční a lékařské péče, výchovu dětí a mládeže a školské a vysokoškolské vzdělávání nebo činnost veřejnoprávního rozhlasu a televize, nejedná-li se o činnost obchodního charakteru. Dále vymezuje některé jiné případy osvobození od daně, které taxativně vymezuje v kapitole 3. Osvobození od daně vztahující se na plnění uvnitř Společenství se člení dle toho, zda se jedná o dodání zboží, pořízení zboží uvnitř Společenství nebo o poskytnutí některých přepravních služeb. Dalšími skupinami jsou osvobození od daně při dovozu, při vývozu, osvobození vztahující se na mezinárodní přepravu, na některá plnění považovaná za vývoz, na služby poskytnuté zprostředkovatelem a na plnění související s mezinárodním obchodem.⁵³

Směrnice o DPH rozlišuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně a osvobozením od daně, kdy je odpočet od daně zakázán. **Osvobození od daně bez nároku na odpočet** funguje na principu, kdy na zboží nebo službu, jež je dodána nebo poskytnuta konečnému spotřebiteli, není uvalena DPH. Dodavateli zároveň chybí možnost si odečíst DPH za nákupy. V praxi pak dochází k situaci, že spotřebitel zaplatí v konečné ceně částku navýšenou o to, co by si mohl dodavatel odečíst, tzv. „skrytou DPH“. K činnostem, na které dopadá osvobození od daně bez nároku na odpočet, jsou výše zmíněné činnosti ve veřejném zájmu, ale i některé další činnosti, například pojištění, poskytnutí úvěrů a loterie a hry. Od DPH je osvobozen i dovoz některého zboží ze zemí, které nepatří do EU. Tuto skupinu osvobozeného zboží rozšířily směrnice č. Rady 2006/79/ES ze dne 5. října 2006 o osvobození zboží dováženého v drobných zásilkách neobchodní povahy ze třetích zemí od daní, směrnice Rady č. 2007/74/ES ze dne 20. prosince 2007 o osvobození zboží dováženého osobami cestujícími ze třetích zemí od daně z přidané hodnoty a spotřební daně a nakonec směrnice Rady č. 2009/132/ES ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu.

⁵³ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 1. prosince 2006, s. 1 a násl.

Hlavní důvodem pro realizaci **osvobození od daně s nárokem na odpočet** je potřeba zohlednit místo, kde dochází ke spotřebě a zdanění zboží a služeb. Plnění podléhající takovému osvobození jsou osvobozena v zemi původu a následně zdaněna v zemi určení. Mezi taková plnění patří dodání zboží uvnitř EU, vývoz zboží z EU na území mimo EU, některá plnění související s mezinárodní přepravou aj.⁵⁴

Posledním pojmem, který bych chtěla v kontextu Směrnice o DPH přiblížit, je **odpočet daně**. Odpočet daně je nedílným prvkem systému DPH, neboť slouží k zachování „neutrality dopadu DPH do nákladů“. Přestože je DPH vybírána na každém stupni hospodářského řetězce, DPH pro osoby povinné k dani díky odpočtu nepřestává být náklad, protože odpočet daně na vstupu umožňuje osobě povinné k dani v rámci podnikatelského řetězce odečíst DPH, jež byla uvalena na předešlém stupni.⁵⁵

Základem pro uplatnění odpočtu DPH je Hlava X. Okamžik vzniku nároku na odpočet upravuje čl. 167, který stanoví, že nárok na odpočet vzniká ve stejný okamžik jako daňová povinnost z odpočitatelné daně. To znamená, že nárok na odečtení daně na vstupu vznikne ve chvíli, kdy poskytovateli vznikne povinnost odvést daň na výstupu.⁵⁶ Z ustanovení čl. 168 vyplývají následující podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z dodaného zboží a poskytnutých služeb:

- a) pouze osoba povinná k dani, jež uskutečňuje ekonomickou činnost a která pro danou činnost zdanitelná plnění využije, může DPH odečíst,
- b) dodání zboží a poskytnutí služeb musí být učiněna osobou povinnou k dani odlišnou od osoby uvedené v bodě a),
- c) místo plnění dodání zboží a poskytnutí služeb se musí nacházet ve stejném členském státě,

⁵⁴ Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) (Směrnice o DPH) [online]. europa.eu., nedatováno, [cit. 6. září 2014]. Dostupné na < http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_cs.htm >.

⁵⁵ BERGNER, Wolfgang, KINDL, Caroline, WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. 1. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2010, s. 481 - 482.

⁵⁶ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 1. prosince 2006, s. 1 a násl.

d) musí existovat příslušný daňový doklad.⁵⁷

Přestože Směrnice o DPH představuje základní dokument harmonizující právní úpravu DPH v rámci EU, umožňuje členským státům četné množství výjimek. Některé z nich jsou včleněny do jednotlivých hlav upravujících danou problematiku, ostatním je věnována Hlava XIII příznačně nazvaná **Odchyly**. Směrnice odlišuje možnosti výjimek zvláště pro státy, jež byly členy Společenství k 1. lednu 1978, tj. k účinnosti Šesté směrnice, a pro státy, jež přistoupily ke Společenství po tomto datu.

Státy, které byly k 1. lednu 1978 členy Společenství a které zdaňovaly nebo naopak osvobozovaly k 1. lednu 1978 určitá plnění, mohou v jejich zdaňování, resp. osvobození od daně pokračovat. Výčet takových plnění obsahují části A a B přílohy X Směrnice o DPH. Směrnice také umožňuje odchylky od čl. 179, čl. 28, čl. 79 písm. c), čl. 169 a čl. 309 členským státům, které k 1. lednu 1978 uplatňovaly předpisy odlišného znění.

Státy, které přistoupily ke Společenství až po účinnosti Šesté směrnice, si vyjednávaly možnost nadále používat vnitrostátní úpravu odlišnou od znění směrnice v rámci přístupových smluv. Tyto odchylky jsou pro snadnější orientaci začleněny do znění Směrnice o DPH, kde je jim věnován samostatný oddíl. Česká republika si ve Smlouvě o přistoupení z roku 2003 prosadila, že bude pokračovat v osvobození od daně u mezinárodní přepravy osob, dokud bude stejné osvobození uplatňovat některý z členských států, jež byly členy Společenství k 30. dubnu 2004. Tato výjimka byla později vpravena do čl. 381 Směrnice o DPH; mezinárodní přepravu osob, na níž se osvobození vztahuje, upravuje bod 10 části B přílohy 10.

Výjimka od znění Směrnice o DPH může být členským státům udělena na základě povolení. Jedná se o odchylku, která má za cíl zjednodušit postup výběru daně nebo zabránit některým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. O povolení rozhoduje na návrh Komise Rada, pro její přijetí je vyžadována jednomyslnost.⁵⁸ Výčet

⁵⁷ BERGNER, Wolfgang, KINDL, Caroline, WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. 1. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2010, s. 483.

⁵⁸ Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 1. prosince 2006, s. 1 a násl.

odchylek platných k 31. prosinci 2013 uvádí Komise na webových stránkách v dokumentu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_index_derogations_en.pdf.

Dle mého názoru je Směnice o DPH jakožto základní pramen právní úpravy DPH v rámci Evropské unie správně koncipovaná. Líbí se mi, že harmonizuje právní úpravu členských zemí a definuje základní pojmy a procesy, zároveň ponechává v omezené míře členským státům možnost odchýlných vnitrostátních úprav, jež mohou zohlednit místní specifika. Na druhou stranu právě úprava výjimek se zdá být nepřehlednou pro svůj výskyt na různých místech směrnice, proto bych navrhovala z hlediska úpravy ucelenější systém.

Směrnice o DPH svým přijetím splnila svůj účel, neboť sjednotila právní úpravu DPH roztržštěnou do mnoha směrnic. Obávám se, že brzy nastane obdobná situace, kdy orientace v oblasti DPH bude značně ztížena, neboť do současné doby byla sama Směrnice o DPH pozměněna deseti různými směrnicemi.⁵⁹

3.3 Budoucí vývoj

Dne 1. prosince 2010 přijala Komise materiál COM(2010) 695 nazvaný Zelená kniha o budoucnosti DPH - Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH. Cílem dokumentu bylo zahájit debatu zúčastněných stran o tom, jak systém DPH funguje, jakým způsobem jej lze vylepšit a jakými úpravami by měl v budoucnu projít. Zelená kniha o budoucnosti DPH obsahovala 33 otázek, které byly podrobeny veřejné diskuzi a k nimž se mohl každý do 31. května 2011 vyjádřit.⁶⁰ Velká většina respondentů vyjádřila se stávajícím systémem DPH nespokojenost. Jako jednu z nejzávažnějších překážek řádného fungování jednotného trhu respondenti uváděli odlišné používání pravidel EU pro DPH, které má původ v četných

⁵⁹ Směrnice Rady 2006/138/ES, směrnice 2007/75/ES, směrnice 2008/8/ES, směrnice 2008/117/ES, směrnice 2009/47/ES, směrnice 2009/69/ES, směrnice 2009/162/EU, směrnice 2010/23/EU, směrnice 2010/45/EU, směrnice 2010/88/EU.

⁶⁰ Zelená kniha o budoucnosti DPH COM(2010) ze dne 1. prosince 2010, Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH.

odchylných ve Směrnici o DPH a ve volném prostoru, jež je členským státům ponechán pro provádění a uplatňování daňových pravidel. Někteří z respondentů dokonce navrhli výrazné omezení či zrušení výjimek.⁶¹ S tímto názorem nesouhlasím, protože systém výjimek umožňuje členským státům účinněji reflektovat domácí situaci a není možné nastavit pro všech 28 členských států naprosto totožná pravidla. V praxi by to ani nebylo možné, neboť se obávám, že by na takovou právní úpravu země nepřistoupily. Na druhou stranu by měla udělení odchylky předcházet velmi důkladná analýza, která by prověřila, zda může odlišné ustanovení v rámci hladkého fungování jednotného trhu obstát.

Na Zelenou knihu o budoucnosti DPH reagovala Komise vydáním Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o budoucnosti DPH - Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH COM(2011) 581 ze dne 6. prosince 2011. Komise v dokumentu vytyčila 3 základní cíle: učinit DPH „přívětivější“ ve vztahu k podnikům, podporovat fiskální konsolidaci a udržitelný ekonomický růst a zajistit její řádný výběr.⁶²

Komise se ve sdělení vyjádřila i k otázce zásady země určení a zásady země původu, čímž nastínila budoucí směřování EU v této záležitosti. Původně prosazované zavedení principu země původu označila pro odpor členských států za „politicky nedosažitelné“. Došla tak k závěru, že od daného principu by mělo být upuštěno a měly by být zahájeny práce na vypracování konceptu pro řádné fungování systému DPH založeného na principu země určení.⁶³

Dalším z projektů, jimiž se Komise zabývá, je „One-Stop Shop“, který se snaží zjednodušit daňové povinnosti subjektů. Jeho úkolem je vytvořit takovou právní úpravu, aby dodavateli zboží postačovala po dosažení limitu registrace ve vlastním státě. Odpadla by tak

⁶¹ European Commission. *Summary report of the outcome of the public consultation of the green paper of the future VAT towards a simpler, more robust and efficient VAT system* [online]. ec.europa.eu.2. prosince 2011 [cit. 7 září 2012].

Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/summary_vat_greenpaper.pdf>.

⁶² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 174 – 175.

⁶³ Evropská komise. *Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o budoucnosti DPH - Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH COM(2011)581*. [online]. eurlex.europa.eu 6. prosince 2011, [cit. 7. září 2014]. Dostupné na <<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0851:FIN:CS:PDF>>.

jeho povinnost registrovat se v zemi spotřeby, čímž by se usnadnila i administrativa, neboť by měl pouze jediné daňové identifikační číslo.

Komise také plánuje vytvořit skupinu návrhů upravujících příhraniční podnikání malých a středních podniků. Jedním z faktorů, které by mohly dané podnikání usnadnit a které Komise zvažuje, je možnost rozšířit volnost určení místa plnění u vzájemných obchodů mezi malými a středními podniky v případě, že existuje potřeba zamezit narušení hospodářské soutěže.⁶⁴

4 DPH v České republice

4.1 Vývoj právní úpravy

DPH byla do české daňové soustavy zavedena 1. ledna 1993 zákonem č. 588/1992 Sb., kdy nahradila dřívější systém daně z obratu a daně dovozní. Nynější platná právní úprava vychází ze zákona č. 235/2005, o dani z přidané hodnoty. Tento zákon byl několikrát novelizován, k významné novele došlo 1. ledna 2009 zákonem č. 302/2008 Sb., který do textu zapracoval směrnici Rady č. 2006/112/ES.⁶⁵

Z pozdější doby bych zmínila novelu, která nabyla účinnosti 1. ledna 2014. Tato byla schválena nejprve Senátem ve formě zákonného opatření pod č. 344/2013 a následně koncem listopadu 2013 i Poslaneckou sněmovnou. Hlavním účelem novely nebyly výrazné faktické změny, novela měla za úkol především reflektovat nový občanský zákoník č. 89/2012 Sb.⁶⁶

⁶⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 171.

⁶⁵ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 170.

⁶⁶ BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty od 1. 1. 2014*. 1. vydání. Praha: Svaz účetních, 2014, s. 4.

4.2 Konstrukce daně podle platné právní úpravy

Kdo je **osobou povinnou k dani** definuje § 5 ZDPH. Osobou povinnou k dani fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Je jí i ta právnická osoba, která nebyla zřízena nebo založena za účelem podnikání, která však uskutečňuje ekonomické činnosti. Takovou právnickou osobou je divadlo, muzeum, protože poskytují kulturní služby, nebo škola, která poskytuje služby vzdělávací. Za osobu povinnou k dani se považuje člen skupiny dle § 5a, a to i v případě, že samostatně ekonomické činnosti neuskutečňuje. Skupinou se rozumí kapitálově nebo jinak spojené osoby⁶⁷ se sídlem nebo provozovnou v ČR, která je k dani registrovaná jako plátce dle § 95a. Ekonomickou činnost definuje § 5 v odst. 2, do níž řadí například soustavnou činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby, nezávislou vědeckou, uměleckou činnost, nezávislou činnost učitelů, lékařů, právníků. Za ekonomickou činnost se považuje také využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, je-li tento majetek využíván soustavně. Z uvedeného vyplývá, že pod pojem ekonomická činnost spadá nejen samostatná výdělečná činnost, ale také soustavná činnost subjektů, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání. Ekonomickou činností není činnost vykonávaná v rámci činnosti závislé, ani činnost uskutečňovaná veřejnoprávními subjekty v rámci výkonu veřejné správy.⁶⁸

Předmětu DPH se věnuje § 2, § 2a a § 2b ZDPH. Předmětem daně jsou následující plnění:

1. dodání zboží, které musí být uskutečněno osobou povinnou k dani, a to za úplatu v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v ČR,
2. poskytnutí služby rovněž za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v ČR,
3. pořízení zboží z jiného členského státu buď uskutečněné v ČR za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, případně právnickou

⁶⁷ Jinak spojenými osobami jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.

⁶⁸ BÁRTA Jan, HOCHMANNOVÁ Olga, ŠKAMPA Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 49 – 54.

osobou nepovinnou k dani, nebo, jedná-li se o nový dopravní prostředek, za úplatu osobou nepovinnou k dani,

4. dovoz zboží s místem plnění v ČR.

§ 2a ZDPH obsahuje negativní vymezení předmětu a § 2b ZDPH možnost volby předmětu.⁶⁹

Plátcem DPH je na základě § 6 ZDPH osoba povinná k dani se sídlem v ČR, která přesáhne stanovený obrat, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet. Limitem pro povinnou registraci k DPH je 1 000 000 Kč. Jedná se o obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Aby povinnost k registraci vznikla, musí být hranice 1 000 000 Kč překročena. Překročí-li osoba povinná k dani limit obratu, stane se plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž k překročení došlo.⁷⁰

Pojem plátce je v následujícím ustanovení § 6a rozšířen o osoby povinné k dani, které jsou společníkem společnosti, kde dochází k plnění s nárokem na odpočet, pokud se stal plátcem kterýkoliv z ostatních společníků nebo v jejímž rámci uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet společně s plátcem. Dle § 6b se stane osoba povinná k dani plátcem, nabude-li majetek pro účely uskutečňování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci nebo od plátce nabytím obchodního závodu nebo vkladem obchodní korporace. Na základě §6c se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v ČR prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko nebo prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko zasílá zboží do ČR s místem plnění v ČR. Dále se je plátcem osoba povinná k dani, která nemá sídlo v ČR, v případě, že v ČR uskuteční zdanitelné plnění. Výjimkou jsou ta plnění, u nichž daň přiznává příjemce předmětného plnění. Plátcem DPH je i osoba, která nemá sídlo v ČR, není osvobozenou osobou a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu z ČR osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně. Dle § 6d se stane plátcem osoba povinná k dani, jenž je členem skupiny, která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo

⁶⁹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

⁷⁰ BENDA Václav. *Daň z přidané hodnoty od 1. 1. 2014*. 1. vydání. Praha: Svaz účetních, 2014, s. 8 – 12.

poskytnutí služby s místem plnění v ČR svou částí umístěnou mimo ČR. § 6e stanovuje, že za plátce se považuje i dědic, který nabyl majetek po zemřelém plátcí a pokračuje v ekonomické činnosti.⁷¹

Ustanovení § 6f se týká možnosti dobrovolné registrace k DPH. Má-li osoba povinná k dani v ČR sídlo nebo provozovnu, má právo registrovat se, pokud uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně. Možnost dobrovolné registrace k DPH je v případě, nemá-li osoba povinná k dani v ČR ani sídlo, ani provozovnu a bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v ČR.⁷²

Základ daně obecně definuje § 36 jako vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění. Pokud byla úplata přijata ještě před uskutečněním zdanitelného plnění, je základem daně částka přijaté platby snížená o daň. Následuje výčet položek, které do základu daně rovněž patří, jako jsou jiné daně, poplatky, dotace k ceně nebo materiál přímo související s poskytovanou službou. Základ DPH se liší u jednotlivých plnění, jejich specifika upravují další ustanovení ZDPH.

ČR v současnosti aplikuje systém standardní **sazby daně** doplněné o jednu sazbu sníženou. Základní sazba daně činí 21 %. Snížená sazba je stanovena ve výši 15 %, uplatní se například na potraviny a nápoje, rostliny, knihy, hudebniny, vybrané zdravotnické prostředky, dětské autosedačky. 15 % dani podléhají i některá umělecká díla, jako obrazy a malby zhotovené ručně umělcem, sběratelské předměty, ubytovací služby, domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené. Sazba daně se určí ke dni vzniku povinnosti přiznat daň.⁷³

⁷¹ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁷² BÁRTA Jan, HOCHMANNOVÁ Olga, ŠKAMPA Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013, s. 62.

⁷³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

4.3 Vliv směrnice Rady č. 2006/112/ES v ČR – shrnutí

Vstupem České republiky do Evropské unie vznikla povinnost zahrnout směrnici Rady č. 2006/112/ES do národní legislativy. ČR respektuje dualistickou strukturu sazeb zavedenou Směrnicí o DPH, čili sazbu sníženou a sazbu základní. Směrnici o DPH odpovídají i výše sazeb. Snížená sazba v ČR v současné době dosahuje výše 15%, mohla by být i snížena na 5%, což je nejnižší možná sazba, kterou směrnice povoluje. Sníženou sazbu daně může ČR uplatňovat dle čl. 98, resp. přílohy III směrnice, jenž má obecnou platnost pro všechny členské státy, uplatňuje ji i na základě čl. 123, který směřuje výlučně vůči ČR.

Směrnice o DPH v Hlavě XII stanovuje limit obratu pro povinnou registraci plátce. Na ČR se vztahuje ustanovení čl. 287, které umožňuje státům, které do EU přistoupily po 1. lednu 1978 osvobození do vyššího limitu, než státy, které se staly členy před tímto datem a kterým čl. 284 Směrnice o DPH umožňuje osvobození do maximální výše 5000 EUR. ČR může na základě čl. 287 poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu 35 000 EUR v národní měně při kursu platném ke dni přistoupení ČR do EU.⁷⁴ ZDPH v §6 odst. 1 stanovuje, že se plátcem stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.⁷⁵

Směrnice o DPH v Hlavě XIII čl. 381 upravuje pro ČR odchylku, která říká, že ČR může za podmínek platných na tomto území k 1. květnu 2004, tedy ke dni přistoupení do EU, pokračovat v osvobození od daně u mezinárodní přepravy osob dle přílohy X část B bod 10, dokud se takové osvobození používá v některém členském státě, který byl členem společenství k 30. dubnu 2004.⁷⁶

⁷⁴ 1. května 2004

⁷⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 176 – 177.

4.4 Připravované změny

Novelou ZDPH⁷⁷ je s účinností od 1. ledna 2015 zavedena druhá snížená sazba. Sazba ve výši 10% bude uplatňována na kojeneckou výživu a potraviny pro malé děti, léky, tištěné knihy a obrázkové knihy pro děti, hudebniny a některé veterinární léky. Základní sazba 21% a dosavadní snížená sazba 15% zůstávají v neměnné výši.⁷⁸

Další novela ZDPH⁷⁹ zapracovala změny Směrnice o DPH, které byly uskutečněny směrnicemi č. 2008/8/ES a č. 2013/61/EU. Asi nejvýraznější změnou, kterou novela od 1. ledna 2015 zavádí, je zvláštní režim jednoho správního místa při poskytnutí služeb rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikačních a elektronicky poskytovaných služeb osobě nepovinné k dani usazené v EU. Služby mají být zdaňovány v místě příjemce. Režim zvaný „Mini One Stop Shop“ umožňuje poskytovateli služby zaregistrovat se v jednom členském státě, kde bude plnit DPH ze všech těchto služeb. Poskytovateli nevznikne povinnost registrovat se v jednotlivých členských státech.⁸⁰

7. listopadu 2014 schválila Poslanecká sněmovna další novelu⁸¹ ZDPH, která se zaměřuje především na boj proti daňovým únikům. Novela zavádí s účinností 1. ledna 2016 plátcům DPH povinnost podávat elektronická kontrolní hlášení správci daně. Hlášení má být podáváno jednou měsíčně do 25 dnů od skončení kalendářního měsíce. V případě nesplnění povinnosti zaplatí pokutu v rozmezí 1000 Kč až 50 000 Kč. Správce daně bude zároveň oprávněn uložit pokutu až do 500 000 Kč osobě, která závažně maří nebo ztěžuje správu daní. Hlášení bude obsahovat daňové identifikační číslo plátce, evidenční číslo daňového dokladu, rozsah a předmět plnění, datum uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty, základ daně, sazbu daně a výši daně uvedenou v Kč.

⁷⁷ K novele došlo přijetím zákona č. 262/2014 Sb. ze dne 23. října 2014, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

⁷⁸ VOJTÍKOVÁ, Martina. *Třetí sazba DPH* [online]. zpravy.alfa9.cz, 15. září 2014, akt. 23. října 2014 [cit. 30. října 2014]. Dostupné na <<http://zpravy.alfa9.cz/absolutenm/templates/zprava.aspx?a=36929>>.

⁷⁹ Novelu obsahuje zákon č. 196/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁰ DOSTÁL Filip, PRAŽSKÁ Bohadana. *KempHoogstad, Daňové novinky – září 2014* [online]. KempHoogstad.cz, 2014, [cit. 19. listopadu 2014]. Dostupné na <www.kemphoogstad.cz/d12?id=17>.

Další novinkou, kterou novela, v případě, že bude přijata, zavede, je seznam zboží a služeb způsobilých k zařazení do režimu přenesení daňové povinnosti. Která zboží nebo služby ze seznamu to budou, určí vláda nařízením. Základem pro danou právní úpravu je čl.199a Směrnice o DPH. Do režimu může být zařazeno například dodání mobilních telefonů, tabletů, herních konzolí, obilovin a surových i rozpracovaných kovů.⁸²

5 DPH ve vybraných členských státech EU

5.1 Slovenská republika

Den vzniku Slovenské republiky, tj. 1. ledna 1993, je i dnem, kdy nabyl účinnosti zákon č. 222/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Dosud používaný systém daně z obratu byl přeměněn na systém DPH. Brzy byl přijat další zákon o DPH – zákon č. 289/1995 Sb. Se vstupem do EU 1. května 2004 vznikla stejně jako v ČR potřeba aplikovat do slovenské právní úpravy ustanovení evropského práva, v té době Šesté směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států. Stalo se tak přijetím zákona č. 222/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl později uveden v soulad se Směrnicí o DPH č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006.⁸³

Předmět daně upravuje § 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Předmět je vymezen jako:

1. dodání zboží za protihodnotu v SR uskutečněné zdanitelnou osobou, která jedná v postavení zdanitelné osoby,
2. poskytnutí služby za protihodnotu v SR uskutečněné zdanitelnou osobou, která jedná v postavení zdanitelné osoby,

⁸² HERMANNOVÁ Bronislava. *Změny v zákoně o DPH od roku 2015* [online]. zpravy.alfa9.cz, 11. listopadu 2014, [cit. 19. listopadu 2014].

Dostupné na < <http://zpravy.alfa9.cz/absolutenm/templates/zprava.aspx?a=36945>>.

⁸³ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vydání. Praha: Leges, 2012, s. 404.

3. pořízení zboží za protihodnotu v SR z jiného členského státu EU,
4. dovoz zboží na území SR.

Hranicí pro registrační povinnost je 49 790 EUR. Povinnost podat daňovému úřadu žádost o registraci k DPH vzniká zdanitelné osobě, dosáhne-li obrátu ve výši 49 790 EUR za nejméně 12 předcházejících po sobě následujících kalendářních měsíců. Žádost o registraci musí být podána do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, v kterém dosáhla stanovený obrát.

Struktura i výše sazeb odpovídají Směrnici o DPH. § 27 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty stanovuje základní sazbu ve výši 19%. Přejícné ustanovení § 85j odst. 1 účinné od 1. ledna 2011 zakotvuje, že základní sazba na zboží a služby je 20% ze základu daně, a to do posledního dne kalendářního roku, v němž Komise zveřejní informace o tom, že aktuální schodek veřejné správy Slovenské republiky je méně než 3% HDP. Stejně jako ČR využívá Slovensko pouze jednu sníženou sazbu. Snížená sazba činí 10% ze základu daně a uplatňuje se např. na farmaceutické výrobky, knihy, hudebniny, vozíky pro tělesně postižené a kontaktní čočky.⁸⁴

5.2 Nizozemsko

Nizozemsko je konstituční monarchií a je jedním ze zakládajících členů EU. DPH se stala součástí nizozemského daňového systému 28. června 1968 jako typ daně z obrátu. Daň z obrátu byla definitivně nahrazena 1. ledna 1969. Zákon o DPH stejně jako ve všech členských zemích EU odráží ustanovení Směrnice o DPH. Právní úpravu DPH obsahují rovněž královské dekrety a ministerské vyhlášky.⁸⁵

⁸⁴ Zákon č. 222/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v znení neskorších predpisov.

⁸⁵ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vydání. Praha: Leges, 2012, s. 381.

Předmětem daně v Nizozemsku je:

1. dodání zboží a poskytnutí služeb v Nizozemsku podnikatelem v rámci podnikání,
2. pořízení zboží z jiného členského státu podnikatelem v rámci podnikání nebo právnickou osobou, která není podnikatelem,
3. pořízení nových dopravních prostředků z jiného členského státu jakoukoliv osobou,
4. poskytnutí elektronických služeb rezidentní společnosti nerezidentní společností,
5. poskytnutí elektronických služeb subjektu, který není podnikatelem ze země mimo EU,
6. dovoz zboží.⁸⁶

Zajímavostí je, že Nizozemsko nezavedlo hranici pro registraci, neuplatňuje limitní výši, od které by byla registrace povinná. Plátcem DPH jsou všechny podnikatelské subjekty v Nizozemsku.⁸⁷

V současné době Nizozemsko ukládá standardní sazbu daně ve výši 21%. Do 1. prosince 2012 standardní sazba DPH činila 19%, aby byl dosažen soulad s ustanovením Směrnice o DPH, musela být zvýšena alespoň na 20%. Snížená sazba je pouze jedna, a to ve výši 6%. Sníženou sazbou jsou zdaňovány potraviny, léky, lékařské pomůcky, knihy, časopisy, dále vstupné na kulturní a sportovní akce, vodu a některé služby využívané v zemědělství.⁸⁸

⁸⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 295.

⁸⁷ Kolektiv autorů. *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování-Nizozemsko* [online]. euroskep.cz, nedatováno, [cit. 25. října 2014]. Dostupné na <<http://www.euroskep.cz/gallery/36/11022-nl.pdf>>.

⁸⁸ *Nizozemsko: finanční a daňový sektor* [online]. businessinfo.cz, 22. října 2014, [cit. 19. listopadu 2014]. Dostupné na <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nizozemsko-financni-a-danovy-sektor-18965.html>>.

5.3 Irsko

Irsko přistoupilo k Evropským společenstvím v roce 1973. Stejně jako u ostatních členských zemí právní úprava DPH zakotvená v zákoně o DPH - Value-Added Tax Consolidation Act 2010 odpovídá Směrnici o DPH.

DPH je splatná osobou povinnou k dani, která činí:

1. dodání zboží, nebo
2. poskytování služeb,

v Irské republice za úplatu v rámci výkonu činnosti.

DPH se vztahuje i na:

1. dovoz zboží ze zemí mimo EU,
2. pořízení zboží uvnitř Společenství – a to movitého zboží (odlišného od nových vozů, lodí nebo letadel), které je získané od osoby, která je registrována nebo by měla být registrována k DPH v jiném členském státě, a nových automobilů, lodí a letadel získaných od osoby v jiném členském státě EU.

Registrační povinnost vzniká, pokud obrat v případě dodávek zdanitelného zboží překročí, nebo je pravděpodobné, že překročí 75 000 EUR, v případě dodání služeb překročí, nebo je pravděpodobné, že překročí 37 500 EUR. U dálkového prodeje do Irska činí limit 35 000 EUR. Zemědělci a rybáři na moři nemají povinnost se k DPH registrovat, mohou si sami zvolit, zda se registrují nebo ne.

Systém sazeb je v Irsku složitý. V současné době Irsko aplikuje standardní sazbu daně ve výši 23% a dvě snížené sazby ve výši 13,5% a 9%. Doplnuje je 4,8% tzv. super snížená sazba a sazba nulová.⁸⁹

⁸⁹ European Commission. *VAT rates applied in member states on the European union. Situation at 1st July 2014*[online]. ec.europa.eu, 25. června 2014 [cit. 6. září 2014]. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>

13,5% sazba se použije u převodu nemovitého majetku, stravování, hotelového ubytování nebo krátkodobého pronájmu automobilu; na turistické aktivity a kulturní akce dopadá snížená sazba 9%. Přestože Směrnice o DPH stanovuje obecně pouze dvě snížené sazby s minimální výší 5%, Irsku byla pro dodávky hospodářských zvířat povolena super snížená sazba v hodnotě 4,8%. Nulová sazba daně se aplikuje na dodání potravin, nápojů, prostředků dámské hygieny, lékařského vybavení, dětského ošacení a obuvi, rostlin a semen určených pro lidskou výživu a na dodání některých druhů knih. Nulová sazba se od osvobození od daně liší tím, že umožňuje odečíst si veškerou zaplacenou DPH z pořízeného zboží a služeb, které s daným plněním přímo souvisí.⁹⁰

5.4 Komparace

Všechny uvedené státy zprvu tradičně využívaly systém daně z obratu. Ten byl později nahrazen systémem DPH, v němž je daň nezávislá na počtu stupňů v rámci distribučního a výrobního řetězce. V případě Nizozemska došlo k přechodu k DPH postupně, neboť DPH byla zprvu považována za typ daně z obratu, až po půl roce byla daň z obratu definitivně nahrazena DPH.⁹¹ Jako poslední z těchto zemí začalo uplatňovat DPH Slovensko a to k 1. lednu 1993, čili ihned se vznikem samostatné Slovenské republiky.⁹²

Právní úprava DPH se v jednotlivých členských zemích výrazněji neliší. Právní předpisy mají jednotný základ. Vychází z práva evropského, konkrétně ze Směrnice o DPH, která významné odlišnosti až na výjimky nepřipouští.

Předmět DPH je ve Směrnici o DPH a jejím čl. 4 a násl. jasně definován. Státy toto vymezení respektují a definice DPH v národních úpravách jsou obdobného charakteru, liší se především pouze konkrétní formulací. Slovensko v § 2 zákona č. 222/2004 Sb., o dani

⁹⁰ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 252.

⁹¹ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vydání. Praha: Leges, 2012, s. 381.

⁹² Tamtéž, s. 404.

z pridanej hodnoty definuje predmet DPH temer totoznej se smernici.⁹³ Rovnez Irsko ve svem Value-Added Consolidation Act 2010 definuje predmet DPH jednoduse a kopiruje zneni smernice. Na rozdil o slovenske upravu konkretizuje porizeni zbozi uvnitř Společenství na pripad moviteho zbozi ziskaného od osoby, která je registrovana nebo by měla být registrovana k DPH v jiném členském státě, a na pripad porizeni novych automobilu, lodí a letadel ziskaných od osoby v jiném členském státě EU.⁹⁴ Nizozemská právní úprava ve svem zneni navíc vymezuje porizeni novych dopravnich prostredku z jiného členského státu jakoukoliv osobou, poskytnuti elektronických služeb rezidentní společnosti nerezidentní společnostmi a poskytnuti elektronických služeb subjektu, který není podnikatelem ze země mimo EU.⁹⁵

SR uplatňuje jednotnou hranici pro registrační povinnost ve výši 49 790 EUR, kdy postačí dosažení stanovené hranice, není tedy potřeba její překročení.⁹⁶ Oproti tomu Irsko rozlišuje obrat u 3 druhů plnění - obrat u dodávek zdanitelného zboží s limitem 75 000 EUR, u dodání služeb s limitem 37 500 EUR a dálkový prodej do Irska, u nějž limit pro registraci činí 35 000 EUR. Na rozdíl od slovenské právní úpravy postačuje pro registraci pouhá pravděpodobnost překročení hranice obratu.⁹⁷ Nizozemsko hranici pro registraci neuplatňuje a plátcí jsou všechny podnikatelské subjekty v Nizozemsku nehledě na dosažený obrat.⁹⁸

Nejznamenatelnější rozdíly je možné pozorovat na právní úpravě systému sazeb a jejich výši. Slovensko i Nizozemsko aplikují systém sazeb, který se skládá ze sazby základní a jedné sazby snížené. Základní sazba v SR činí 19% a v přechodném období 20%, v Nizozemsku dosahuje 21%. Snížená sazba v SR je stanovena na 10%⁹⁹, v Nizozemsku na 6%. Snížené

⁹³ Zákon č. 222/1992 Sb., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov.

⁹⁴ European Commission. *VAT rates applied in member states on the European union. Situation at 1st July 2014*[online]. ec.europa.eu, 25. června 2014 [cit. 6. září 2014]. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>

⁹⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 295.

⁹⁶ Zákon č. 222/1992 Sb., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov.

⁹⁷ European Commission. *VAT rates applied in member states on the European union. Situation at 1st July 2014*[online]. ec.europa.eu, 25. června 2014 [cit. 6. září 2014]. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>

⁹⁸ Kolektiv autorů. *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování-Nizozemsko* [online]. euroskep.cz, nedatováno, [cit. 25. října 2014]. Dostupné na <<http://www.euroskep.cz/gallery/36/11022-nl.pdf>>.

⁹⁹ Zákon č. 222/1992 Sb., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov.

sazby se uplatňují na obdobné zboží, příp. služby, jako jsou léky a knihy.¹⁰⁰ Irsko zavedlo systém sazby základní ve výši 23%, dvou sazeb snížených ve výši 13,5% a 9% a jedné sazby super snížené 4,8%, která se aplikuje u dodávek hospodářských zvířat. Tento systém je doplněn o sazbu nulovou.¹⁰¹

6 Spolupráce v rámci správy DPH

6.1 Důvody spolupráce

DPH je významným zdrojem nejen národních rozpočtů, ale také významným zdrojem rozpočtu Evropské unie. Již v roce 1970 byl systém financování Evropských společenství, založený na příspěvcích od členských států, nahrazen rozhodnutím Rady č. 70/243/ESUO/EHS, Euratom, který v rámci Společenství zakotvil systém vlastních zdrojů. Rada v rozhodnutí stanovila, že každý členský stát je povinen odvádět určité procento z národního výnosu daně z přidané hodnoty.¹⁰² V současné době odvádí každá členská země 0,3% výnosu HDP, výjimkami jsou státy Rakousko, Nizozemsko, Švédsko a Německo, jež odvádějí procento v nižší výši.¹⁰³ Je tedy zřejmé, že zájem na řádném vybírání DPH nemá pouze ta členská země, kde se v konkrétním případě DPH vybírá. Potřeba spolupráce navíc vzrostla se zavedením jednotného vnitřního trhu.

Prvotní úpravu zdůrazňující nutnost spolupráce a výměny informací zakotvila směrnice č. 79/1070/EHS z 6. prosince 1979, která rozšířila působnost směrnice č. 77/799/EHS o oblast DPH. Daná směrnice do té doby upravovala vzájemnou pomoc pouze

¹⁰⁰ *Nizozemsko: finanční a daňový sektor* [online]. businessinfo.cz, 22. října 2014, [cit. 19. listopadu 2014]. Dostupné na <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nizozemsko-financni-a-danovy-sektor-18965.html>>.

¹⁰¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 252.

¹⁰² Systém vlastních zdrojů dále zahrnuje: 1. zemědělské dávky, uvalené na zemědělské produkty dovážené do Evropských společenství z třetích zemí a dávky od producentů cukru, 2. výnos z cla uvaleného na komodity vstupující na vnitřní trh, 3. příspěvek z hrubého národního produktu.

¹⁰³ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 44 – 45.

v oblasti přímých daní. Důvody, proč spolupracovat i v oblasti DPH jako daně nepřímé, uvádí sama směrnice č. 79/1070/EHS:¹⁰⁴

1. Daňové úniky a vyhýbání se povinnostem vedou k rozpočtovým ztrátám, k popření daňové spravedlnosti a ohrožují poctivou hospodářskou soutěž.
2. Boj proti těmto praktikám může být účinnější, pokud správci daně uvnitř Společenství budou spolupracovat.
3. DPH je obecnou daní ze spotřeby.
4. DPH je součástí systému vlastních zdrojů společenství.¹⁰⁵

6.2 Nařízení Rady č. 904/2010

Základním pramenem správní spolupráce mezi členskými státy je nařízení Rady č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty ze dne 7. prosince 2010, dále jen Nařízení o spolupráci, které zrušilo a nahradilo původní nařízení č. 1798/2003, a to především z toho důvodu, že docházelo k častým změnám a právní úprava se stala nepřehlednou. Nařízení o spolupráci stanovuje podmínky spolupráce mezi příslušnými orgány členských států navzájem nebo s Komisí.

Výměna informací zahrnuje informace, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatňování DPH, zejména uvnitř Společenství, a bojovat proti podvodům souvisejícím s DPH. Nařízení o spolupráci rozlišuje výměnu informací na žádost a výměnu informací bez předchozí žádosti. Při výměně informací na žádost uvede dožádaný orgán vše včetně okolností případu.¹⁰⁶ V případě výměny bez předchozí žádosti musí dožádaný orgán uvést informace v těchto případech:

¹⁰⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 44 – 45.

¹⁰⁵ Směrnice Rady č. 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979, kterou se mění směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní. Úř. věst. L 331, s. 8 a násl.

¹⁰⁶ Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 268, s. 1 a násl.

1. Má-li se za to, že ke zdanění dochází v členském státě určení a že informace poskytované členským státem původu jsou nezbytné pro účinnost kontrolního systému členského státu určení.
2. Pokud má členský stát důvod se domnívat, že v jiném členském státě došlo nebo pravděpodobně došlo k porušení právních předpisů týkajících se DPH.
3. Existuje-li nebezpečí daňové ztráty v jiném členském státě.

Nařízení o spolupráci upravuje také systém EUROFISC, o němž bude zmínka v kapitole 6.7.

6.3 Daňové identifikační číslo

V den zavedení jednotného vnitřního trhu, tj. 1. ledna vstoupilo v účinnost nařízení Rady č. 218/92, jež bylo základem pro následující opatření proti daňovým únikům:

1. daňové identifikační číslo;
2. datový systém VIES;
3. kontrolní statistický systém Intrastat.

DIČ slouží k identifikaci daňového subjektu, potvrzením o jeho přidělení je písemné osvědčení o daňové registraci. DIČ skládá z označení členského státu, které je tvořeno dvěma písmeny, a z tzv. daňového identifikátoru, který individualizuje daňový subjekt.¹⁰⁷ Například DIČ pro Českou republiku může mít podobu CZ99999999, CZ999999999 nebo CZ9999999999, přičemž CZ označuje stát a číslice 9 číselný kód, který může být osmi-, devíti-, případně desetimístný. Pro srovnání Slovenská republika je označena písmeny SK, následující daňový identifikátor může tvořit pouze deset číslic.¹⁰⁸

¹⁰⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 161 – 162.

¹⁰⁸ Evropská komise. *Vies* [online]. ec.europa.eu, nedatováno, [cit. 21. října 2014]. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=cs>.

6.4 Systém VIES

Zavedení jednotného evropského trhu přineslo zrušení celních kontrol na vnitřních hranicích. Pro obchod uvnitř Společenství musel být zaveden nový kontrolní systém. Nejvýznamnějším přínosem bylo snížení administrativy zatěžující společnosti, bylo eliminováno asi 60 miliónů celních dokladů ročně. V rámci nového systému DPH je zboží, které je určeno pro osobu povinnou k dani v jiném státě Společenství, při dodání zboží uvnitř Společenství osvobozeno od DPH v členském státě odeslání, přičemž DPH bude účtováno při dodání daného zboží. Proto musí být každá osoba povinná k dani uskutečňující taková plnění schopna ověřit snadno a rychle, že její „zákazník“ v jiném členském státě, je osobou povinnou k dani a je držitelem DIČ pro DPH.¹⁰⁹

VAT Information Exchange System, zkráceně VIES, je datový elektronický systém, který slouží k ověření správnosti údajů o registraci daňového subjektu, tj. ověřování platnosti DIČ k DPH. Informace o registraci shromažďují jednotlivé daňové správy a následně je vkládají do národních databází.¹¹⁰ Ověření může proběhnout prostřednictvím internetových stánek, případně finančního orgánu. Je nutné zadat členskou zemi, ve které má být subjekt k dani registrovaný, a také jeho daňové identifikační číslo.

Prostřednictvím systému VIES lze elektronicky přenášet informace o intrakomunitárních dodání zboží a poskytnutí služeb mezi daňovými správami jednotlivých členských států. Informace jsou obdobně jako u registrace vkládány do národních databází, v tomto případě jsou získávány z informací, které plátcí DPH uvádí v Souhrnných hlášeních k dani z přidané hodnoty. Zde plátcí vykazují intrakomunitární dodání zboží a poskytnutí

¹⁰⁹European Commission. *VIES (VAT Information Exchange System) enquires* [online]. ec.europa.eu, 19. listopadu 2014, [cit. 19. listopadu 2014].

Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_en.htm>.

¹¹⁰ Evropská komise. *Vies* [online]. ec.europa.eu, nedatováno, [cit. 21. října 2014]. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=cs>.

služeb osobám registrovaným k dani v jiném členském státě nehledě na částku uskutečněného plnění.¹¹¹

6.5 Systém Intrastat

Intrastat je statistický systém sledující pohyb zboží mezi členskými státy EU, pokud toto zboží bylo odesláno z jednoho členského státu A do jiného členského státu B nebo bylo do členského státu A přijato z jiného členského státu B, přičemž skutečně přestoupilo státní hranici státu A. Výjimkou jsou případy, kdy je stát A pouhým tranzitním prostorem, nebo případy zvláštních druhů zboží.

Systém Intrastat lze také definovat jako „systém sběru a zpracování dat pro statistiku obchodu se zbožím mezi členskými státy, zahrnující i sběr údajů o pohybu zboží, které přímo předmětem obchodu mezi obchodními partnery není.“

Právní úprava vychází z nařízení Komise č.96/2010 ze dne 4. února 2010, kterým se mění nařízení (ES) 1982/2004, kterým se provádí nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) 638/2004 o statistice Společenství obchodu se zbožím mezi členskými státy. Zásady, v nařízeních uplatňované a na nichž je systém Intrastatu založen, jsou:

1. Hlášení se týká pouze zboží.
2. Hlášení podávají samostatně jak odběratel, tak dodavatel zboží.
3. Ve všech členských zemích se vykazuje stejná struktura dat.
4. V hlášeních se nerozlišují jednotlivé zásilky chronologicky, ale druhově.
5. Při hlášení se vychází z okamžiku skutečného příjmu, resp. odeslání komodity, nikoliv u okamžiku fakturace.¹¹²

¹¹¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013, s. 162.

¹¹² Tamtéž.

Zveřejněné údaje využívají především tyto subjekty:

1. subjekt, který sleduje své postavení na trhu a zajímá se o expanzi na nové trhy,
2. Evropská komise pro zisk informací významných pro fungování evropského vnitřního trhu a evropskou zemědělskou a obchodní politiku,
3. mezinárodní organizace pro vyhodnocení hospodářské situace v členských zemích,
4. světové obchodní organizace v době embarga na určité zboží pro dohled nad obchodem s určitým druhem zboží,
5. velvyslanectví a konzuláty, které chtějí znát obchodní vztahy s členskými zeměmi;
6. regionální orgány pro potřeby regionální obchodní politiky,
7. profesionální svazy průmyslu, obchodu, dopravy při vypracování zpráv o zahraničním obchodu, jež používají při hájení zájmů svých členů.

V rámci České republiky to také může být:

8. Český statistický úřad pro potřeby sestavení národních účtů a poskytování informací uživatelům,
9. Ministerstvo průmyslu a obchodu v rámci uskutečňování hospodářské politiky,
10. Česká národní banka pro potřeby sestavení platební bilance.¹¹³

Subjekt při vyplňování výkazu vychází především z evidence o pohybu zásob a zboží, z účetnictví a daňové evidence. Lze využívat relevantní smlouvy a objednávky, faktury o prodeji a nákupu, kde je uvedena hodnota zboží a měna, kterou bylo za zboží zapláceno, dále dopravní dokumenty a dodací listy obsahující informace o množství zboží, způsobu jeho dopravy a termínu dodávky, a v neposlední řadě přiznání k DPH a souhrnné hlášení k DPH.¹¹⁴

Jednotlivé členské státy mají možnost určit **prahy pro vykazování**. Pod hodnotou tohoto prahu subjektu vykazovací povinnost nevzniká. Ve své podstatě jde o kumulovanou hodnotu přijatého nebo odeslaného zboží za kalendářní rok bez započítání DPH. První výkaz se podá v tom kalendářním měsíci, v němž součet hodnot přijatého, případně odeslaného zboží dosáhne prahu pro vykazování. Zpravodajská jednotka v něm uvede hodnotu zboží

¹¹³ Kolektiv autorů. *Stanoviska k dotazům – Intrastat*. 1. vydání. Praha: Svaz účetních, 2004, s. 43.

¹¹⁴ Český statistický úřad, Generální ředitelství cel. *Příručka pro Intrastat 2014*[online]. czso.cz, 4. srpna 2014, [cit. 23. října 2014]. Dostupné na < http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky>.

v daném měsíci, o předešlých měsících informace nepodává. Povinnost předávání výkazu má subjekt každý měsíc od prvního výkazu a celý následující kalendářní rok. V případě, že v určitém měsíci se žádné plnění neskuteční, předá zpravodajská jednotka tzv. negativní výkaz, v němž zapíše pouze identifikaci zpravodajské jednotky a měsíc a rok, za který výkaz předává. Do výše celkové hodnoty se kromě hodnoty nakupovaného nebo prodáváného zboží započítává také hodnota vráceného zboží nebo hodnota zboží poslaného namísto zboží původně chybně dodaného.

Pro případ, že subjekt učiní v daném kalendářním roce obchod s některou členskou zemí pouze jednorázově a výjimečně, existuje jednorázový výkaz. Dosáhne-li fakturovaná hodnota výše prahu pro vykazování, předá zpravodajská jednotka výkaz označený jako „JEDNORÁZOVÝ“. Pokud zpravodajská jednotka neuskuteční v tomto kalendářním roce žádné další plnění, nevníká jí povinnost předávat další pravidelné výkazy.¹¹⁵

Hodnota prahu je v České republice stanovena na 8 miliónů pro odeslané a 8 miliónů pro přijaté zboží.

Referenčním obdobím, za něž se výkazy podávají, je jeden kalendářní měsíc, a to jednotlivě jak za přijetí, tak za dodání zboží.

Výkazy předává zpravodajská jednotka příslušnému celnímu úřadu elektronickou formou prostřednictvím k tomu určených aplikací. Výjimkou je případ jednorázového výkazu, který může být předán na předepsaném tiskopise. K elektronickému vykazování lze zdarma využít aplikace „InstatDesk“ nebo „InstatOnline“, které se používají i pro zaslání jednorázového výkazu. Aby mohl subjekt aplikace využívat, je povinen podat žádost o povolení elektronické komunikace místně příslušnému celnímu úřadu.¹¹⁶

¹¹⁵ GALOČÍK, Svatopluk, JELÍNEK, Josef. *Intrastat a DPH v příkladech*. 2. vydání. Praha: GRADA Publishing a.s., 2009, s. 7 - 10.

¹¹⁶ Český statistický úřad, Generální ředitelství cel. *Příručka pro Intrastat 2014*[online]. czso.cz, 4. srpna 2014, [cit. 23. října 2014]. Dostupné na < http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky>.

6.6 Evropský úřad pro boj proti podvodům

Evropský úřad pro boj proti podvodům (zkratka OLAF) byl zřízen rozhodnutím Komise č. 1999/354/ES, ESUO, Euratom ze dne 28. dubna 1999. OLAF je součástí Evropské komise, v rámci provádění vyšetřování podvodů má nezávislý status. Úpravu procesních postupů úřadu zajišťuje:

1. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1073/1999 ze dne 25. května 1999 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF),
2. Nařízení Rady (Euratom) č. 1074/1999 ze dne 25. května 1999 o vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF),
3. Institucionální dohoda ze dne 25. května 1999 mezi Evropským parlamentem, Radou Evropské unie a Komisí Evropských společenství o vnitřním vyšetřování prováděném Evropským úřadem pro boj proti podvodům (OLAF).

OLAF provádí vnější správní vyšetřování za účelem boje proti podvodům, korupci a jiné protiprávní činnosti, které poškozují finanční zájmy Společenství. V pravomoci OLAFu je i vnitřní správní šetření, které vede rovněž za účelem bojem proti podvodům, korupci a jiné protiprávní činnosti poškozující finanční zájmy Společenství, vyšetřuje také závažná porušení povinností úředníky a zaměstnanci Společenství, které by mohlo vést k disciplinárnímu nebo trestnímu řízení, porušení obdobných povinností členy orgánů a institucí, řídicími pracovníky nebo zaměstnanci orgánů, institucí a jiných subjektů, na něž se nevztahuje služební řád úředníků a pracovní řád ostatních zaměstnanců Evropských společenství. V rámci boje proti daňovým podvodům připravuje OLAF Komisi právní a správní podněty, vytváří nezbytnou infrastrukturu, zajišťuje shromažďování a analýzu informací apod. Dále Komisi poskytuje pomoc při spolupráci s členskými státy a je v přímém spojení s policejními a justičními orgány.¹¹⁷

¹¹⁷ Rozhodnutí Komise č. 1999/325/ES, ESUO, Euratom ze dne 28. dubna 1999 o zřízení Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF). Úř. věst. L 136/20, s. 111 a násl.

V průběhu vnějšího vyšetřování OLAF kontroluje subjekty na místě. Při vnitřním vyšetřování má právo na okamžitý neohlášený přístup k informacím, jež jsou v dispozici daných orgánů a jiných subjektů, a na kontroly na místě u hospodářských subjektů. Členské státy, orgány, subjekty, úřady a agentury mají povinnost úřadu předat jakýkoliv dokument a informaci, které s vyšetřováním souvisí.

Na základě vyšetřování OLAF vypracuje zprávu s doporučením k nápravě. U vnějšího vyšetřování se zpráva doručuje členským státům, v případě vyšetřování vnitřního se doručí orgánům, subjektům, úřadům a agenturám.¹¹⁸

6.7 Budoucí vývoj

Pro budoucí vývoj v oblasti spolupráce a boje proti daňovým podvodům se předpokládá velký význam elektronické sítě EUROFISC, která byla zřízena výše popisovaným nařízením č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti daňovým podvodům v oblasti DPH. Eurofisc je decentralizovaná síť bez právní subjektivity, která má umožnit rychlejší mechanismus výměny informací zahrnující rozsáhlejší a cílenější informace a tím pohotověji reagovat v boji proti konkrétním typům podvodů. Členské státy mají povinnost zavést mnohostranný mechanismus včasného varování před daňovými podvody, koordinovat mnohostrannou výměnu cílených informací a práci kontaktních úředníků při reakci na obdržaná varování. Členské státy se účastní výměny cílených informací dobrovolně a kdykoliv mohou svoji účast dovolat. Pokud se stát rozhodne některé pracovní činnosti Eurofiscu účastnit, je povinen se aktivně účastnit mnohostranné výměny cílených informací mezi všemi zúčastněnými členskými státy.¹¹⁹

Podle Komise má být Eurofisc sítí národních daňových úřadů, která zajistí rychlou výměnu informací mezi členskými státy, zároveň má zajistit prevenci před podvody

¹¹⁸ *Evropský úřad pro boj proti podvodům* [online]. europa.eu, 15. listopadu 2008, [cit. 13. října 2014]. Dostupné na <http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/antifraud_offices/134008_cs.htm>.

¹¹⁹ Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 268, s. 8 a násl.

vytváření preventivních strategií. Eurofisc umožní národním daňovým úřadům přímý vstup do databází zahraničních partnerů. V budoucnu by měly být zavedeny společné minimální standardy pro registraci fyzických a právnických osob k DPH.

Evropský parlament přijal 21. května 2013 usnesení č. 2013/2060(INI) o boji proti daňovým podvodům, daňových únikům a daňovým rájům, v němž vyzval členské státy, aby zaujaly společný postoj k problematice daňových rájů. Zdůraznil, že je potřeba přijmout jednotnou definici a soubor kritérií pro identifikaci daňových rájů. V současné době vychází jednotlivé státy z národních pojetí daňového ráje, což ztěžuje jejich postih. Komise by měla do 31. prosince 2014 zveřejnit evropskou černou listinu daňových rájů. V návaznosti na listinu by následně měly dané orgány učinit příslušná opatření, např. zakázat společnostem sídlícím v zemích označených za daňové ráje přístup k veřejným zakázkám EU, zavést zvláštní daně postihující transakce, které směřují do nebo naopak z těchto zemí nebo neuznávat právní status společností založených v těchto státech.¹²⁰

Spoluprací v oblasti daňové problematiky se zabývá víceletý akční program Fiscalis 2020, který vznikl na základě nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1286/2013 ze dne 11. prosince 2013, kterým se zavádí akční program ke zlepšení fungování systémů zdanění v Evropské unii na období 2014 – 2020 (Fiscalis 2020) a zrušuje rozhodnutí č. 1482/2007/ES. Fiscalis 2020 je nástupnickým programem programu Fiscalis 2013, který byl ukončen 31. prosince 2013.

Fiscalis 2020 se nezabývá pouze DPH, upravuje rovněž oblast spotřebních daní z alkoholu, z tabákových výrobků a daní z energetických produktů a elektřiny. Jeho úkolem je zefektivnit komunikaci a výměnu informací mezi jednotlivými daňovými správami, zredukovat administrativní zátěž a snížit náklady, které daňovým orgánům vznikají. Svých

¹²⁰MARŠÍČKOVÁ Linda. *Evropská unie cílí na daňové úniky. Část druhá: O čem by měli vědět auditoři a daňáři* [online]. ksb.cz, 10. října 2013, [cit. 20. října 2014]. Dostupné na < http://www.ksb.cz/en/news-publications/articles/1987_evropska-unie-cili-na-danove-uniky-cast-druha-o-cem-by-meli-vedet-auditori-a-danari>.

cílů chce dosáhnout mimo jiné vzděláváním daňových úředníků a zvyšováním jejich orientace v právních předpisech, nebo zdokonalováním informačních systémů.¹²¹

Podle mého názoru bude trend spolupráce v oblasti DPH mezi členskými státy i v budoucích desetiletích pokračovat, na což můžeme usuzovat právě z vytváření společných programů a strategií, z nichž se některé snaží předvídat vývoj téměř na celé desetiletí. Přestože spolupráce v rámci řádného výběru daní nebyla z počátku prioritou a na výběr daní a zamezování daňovým únikům se původně hledělo jako na národní záležitost, kterou si musí umět zajistit každý členský stát samostatně, ukázalo se, že se vzájemná spolupráce členských států stala nezbytností. Z mého hlediska na tom mělo největší podíl vytvoření jednotného trhu, protože došlo k odstranění hraničních kontrol. Státy ztratily efektivní nástroj kontroly a vytvořil se tak prostor pro daňové úniky.

Osobní postoje k harmonizaci DPH se mohou různit, je však bez dalších debat, že v současné situaci, kdy je hmotné právo v Evropské unii týkající se DPH do velké míry sladěno, je společný postup proti daňovým únikům potřebný, a to jak v zájmu jednotlivých členských zemí, tak i v zájmu Evropské unie, neboť z řádného výběru DPH profitují obě strany. Myslím si proto, že se bude spolupráce do budoucna stále více prohlubovat.

¹²¹ Česká spořitelna. *Měsíčník aktualit*, č. 131, srpen 2014[online]. csas.cz, srpen 2014, [cit. 13. října 2014]. Dostupné na <http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Mesicnik_EU_aktualit/Mesicnik_EU_aktualit/Prilohy/mesicnik_2014_08.pdf>

7 Závěr

V úvodu diplomové práce jsem si kladla za cíl analýzu právní úpravy DPH v rámci EU a nástin současné situace v historickém kontextu. Počátky společné právní úpravy jsou zakotveny již z období 50. let minulého století. Od té doby bylo přijato mnoho právních předpisů zakotvujících harmonizaci v oblasti DPH a sladujících národní právní systémy členských zemí. Proto analýza právní úpravy není jednoduchá a orientace v ní pro laika téměř nemožná. V současnosti má výsadní postavení v této problematice směrnice Rady č. 2006/112/ES, která dává základ národním právním úpravám všech členských zemí.

V úvodu jsem si položila následující otázky:

1. Je harmonizace DPH pozitivním procesem?

Proces harmonizace DPH přináší jak pozitiva, tak negativa. Členské státy mohou negativně vnímat zásah do jejich právních systémů, nemožnost úpravy dle národních tradic a specifik a tím i nemožnost reakce na proměnlivý trh. Obecně však lze považovat harmonizaci DPH za prospěšný proces, který odpovídá politice EU, a bez něj by nemohl řádně fungovat jednotný vnitřní trh.

2. Mělo by být ve sladování právních úprav v budoucnu pokračováno a do jaké míry?

Harmonizace DPH v současné době již dosahuje takové míry, že ji nelze zastavit a dle mého názoru ani výrazněji omezit. Proto je třeba, aby se v procesu harmonizace dále pokračovalo a aby byly odstraněny veškeré možné nedostatky, které se v právní úpravě vyskytují. Mezery vidím především v oblasti správy DPH, myslím si proto, že harmonizace se bude vyvíjet touto cestou.

3. Jak ovlivnilo Českou republiku přistoupení do EU v oblasti DPH? Odpovídá právní úprava ČR evropské?

České republice vznikla v souvislosti se vstupem do EU povinnost zpracovat právní úpravu EU. V současné době ZDPH odráží směrnici Rady č. 2006/112/ES a všechny základní instituty jsou s ní v souladu. ZDPH musí neustále reagovat na případné změny, což se nyní

děje novelou ZDPH, která je uskutečněna zákonem č. 196/2014 Sb., která reflektuje změny Směrnice o DPH uskutečněné směrnicemi č. 2008/8/ES a č. 2013/61/ES.

4. Do jaké míry se liší právní úpravy členských států?

Členské státy v převážné většině respektují ustanovení Směrnice o DPH a právní úprava v jednotlivých státech je obdobná. Odlišnosti vychází obvykle z povolených odchylek a výjimek. Nejviditelněji se odlišnosti projevují v sazbách DPH, neboť některé státy vedle sazby základní a maximálně dvou sazeb snížených používají sazbu nulovou, která znamená osvobození od DPH s nárokem na odpočet, nebo sazbu super sníženou.

Dle mého názoru je systém DPH v Evropské unii správně nastaven. Harmonizace právních úprav jednotlivých členských zemí umožňuje řádné fungování evropského trhu. Pozitivním faktorem zavedení DPH namísto kumulativní daně z obratu je neutralita a transparentnost daně. Přestože byl harmonizační proces složitý, v dnešní době se právní úpravy členských států příliš neliší, neboť vycházejí z jednotného základu, kterým je směrnice Rady č. 2006/112/ES. Tento fakt může být považován za nevýhodu, protože společná právní úprava nemůže zohlednit specifické potřeby všech 28 členských států. Myslím si, že uvedené negativum dostatečně supluje možnost výjimek, které jsou státům k dispozici.

Harmonizace DPH neznamena totožnost právní úpravy, ale jedná se o pouhé sladění. Že naprostá totožnost není možná, se projevuje například u systému sazeb a jejich výše, kdy je státům ponechána možnost vybrat si, zda uplatní jednu nebo dvě snížené sazby a kdy je stanovena pouze minimální hodnota sazeb. Na tomto příkladu bych ráda doložila, že přestože státy ztratily z velké části možnost samostatně rozhodnout o DPH, určitá míra prostoru pro rozhodování jim byla ponechána.

Jak jsem již zmínila výše, podle mého názoru se bude v budoucnosti prohlubovat především spolupráce v oblasti správy DPH. Současný stav považuji za nedostatečný, neboť postup v boji proti daňovým únikům není jednotný, administrativa také do velké míry zatěžuje plátce. V budoucnu by mělo dojít k vytvoření uceleného systému, který by mohl s daňovými úniky efektivněji bojovat.

Abstrakt

Diplomová práce s názvem Systém daně z přidané hodnoty v Evropské unii se člení na úvod, pět hlavní kapitol a závěr. Nejprve přibližuji charakteristické rysy a principy systému DPH a zabývám se postavením DPH ve veřejných financích. Následující kapitolu věnuji pojmu harmonizace a vývoji právní úpravy DPH v EU. Zvláštní pozornost je zaměřena na směrnici Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Třetí kapitola se zabývá DPH v ČR, její právní úpravou i hlavními chystanými změnami. Poté seznamuji s některými aspekty DPH v Slovenské republice, Nizozemsku a Irsku. Poslední kapitola se zabývá spoluprací v rámci správy DPH. Vymezuje otázku, proč je spolupráce členských zemí nezbytná a analyzuje jednotlivé formy. Práce poukazuje také na budoucí vývoj jednotlivých oblastí.

Klíčová slova: finanční právo, daň z přidané hodnoty, DPH, harmonizace, Evropská unie, správa DPH

Abstract

This thesis named The system of Value added tax in European union is divided to the introduction, five main chapters and conclusion. At first I describe characteristic features and principles of the VAT system and deal with VAT in public finances. Next chapter focuses on the harmonization concept and regulatory development in EU. Chapter mainly describes Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax. Third chapter deals with VAT in The Czech republic, its legislation and main future changes. After that I describe some VAT aspects in Slovakia, Netherlands and Ireland. The last chapter is focused on the cooperation within administration. It defines the question, why is the cooperation of Member States so necessary and analyses various forms of the cooperation. The thesis also deals with future developments.

Key words: financial law, value added tax, VAT, harmonization, European union, VAT administration

Použité zdroje

Monografie

- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s.
- BÁRTA Jan, HOCHMANNOVÁ Olga, ŠKAMPA Jiří. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2013. 468 s.
- BENDA, Václav. *Daň z přidané hodnoty od 1. 1. 2014*. 1. vydání. Praha: Svaz účetních, 2014. 64 s.
- BERGNER, Wolfgang, KINDL, Caroline, WAKOUNIG, Marian. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. 1. vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 736 s.
- FARIA, Angelo G. A. Tax Coordination and Harmonization. In Parthasarathi Shome (ed). *Tax Policy Handbook*. Washington D. C.: Interantional Monetary Fund, 1995. 318 s.
- GALOČÍK, Svatopluk, JELÍNEK, Josef. *Intrastat a DPH v příkladech*. 2. vydání. Praha: GRADA Publishing a.s., 2009. 112 s.
- GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2009. 335 s.
- HAMERNÍKOVÁ, Bojka, KUBÁTOVÁ Květa. *Veřejné finance – cvičebnice*. 1. vydání. Praha: EUROLEX BOHEMIA s.r.o., 2001. 131 s.
- Kolektiv autorů. *Stanoviska k dotazům – Intrastat*. 1. vydání. Praha: Svaz účetních, 2004. 64s.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 275 s.
- LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2007. 272 s.
- LAJTKEPOVÁ, Eva. *Veřejné finance*. 2. vydání. Brno: Akademické nakladatelství Cerm, s.r.o., 2009. 160 s.
- MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa, 2. díl*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004. 381 s.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s.
- PIRVU, Daniela. *Corporate Income Tax Harmonization in the European Union*. 1. vydání. Great Britain: CPI Antony Rowe, Chippenham and Eastbourne, 2012. 256 s.

ŠIROKÝ, Jan, a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013. 386 s.

ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, BOHÁČ, Radim, VEČEŘ, Igor. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vydání. Praha: Leges, 2012. 470 s.

Právní předpisy

Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 268, s. 1 a násl.

Rozhodnutí Komise č. 1999/325/ES,ESUO,Euratom ze dne 28. dubna 1999 o zřízení Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF). Úř. věst. L 136/20, s. 111 a násl.

Směrnice Rady č. 67/227/EEC ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Úř. věst. P 071, 14. dubna 1967, s. 1301 a násl.

Směrnice Rady č. 67/228/EEC ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. 71, 14. dubna 1967, s. 1303 a násl.

Směrnice Rady č. 79/1070/EHS ze dne 6. prosince 1979, kterou se mění směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní. Úř. věst. L 331, s. 8 a násl.

Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 1. prosince 2006, s. 1 a násl.

Směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o některá dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 346, 29. prosince 2007, s. 13 a násl.

Směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu. Úř. věst. L 326, 10. prosince 2010, s. 1 a násl.

Smlouva o Evropské unii 92/C 191 /01 ze dne 29. července 1992. Úř. věst. C 191.

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství ze dne 25. března 1957.

Zákon č. 222/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v znění neskorších předpisů.

Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosu některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů.

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

Ostatní zdroje

Česká spořitelna. *Měsíčník aktualit, č. 131, srpen 2014* [online]. csas.cz, srpen 2014, [cit. 13. října 2014].

Dostupné na <http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Mesicnik_EU_aktualit/Mesicnik_EU_aktualit/Prilohy/mesicnik_2014_08.pdf>

Český statistický úřad, Generální ředitelství cel. *Příručka pro Intrastat 2014* [online]. czso.cz, 4. srpna 2014, [cit. 23. října 2014].

Dostupné na <http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/intrastat_prirucky>.

DOSTÁL Filip, PRAŽSKÁ Bohadana. *KempHoogstad, Daňové novinky – září 2014* [online]. KempHoogstad.cz, 2014, [cit. 19. listopadu 2014]. Dostupné na <www.kemphoogstad.cz/dl2?id=17>.

European Commission. *VAT rates applied in member states on the European union. Situation at 1st July 2014* [online]. ec.europa.eu, 25. června 2014 [cit. 6. září 2014]. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>

European Commission. *VIES (VAT Information Exchange System) enquires* [online]. ec.europa.eu, 19. listopadu 2014, [cit. 19. listopadu 2014]. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_en.htm>.

European Commission. *Summary report of the outcome of the public consultation of the green paper of the future VAT towards a simpler, more robust and efficient VAT system* [online]. ec.europa.eu.2. prosince 2011 [cit. 7. září 2012]. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/summary_vat_greenpaper.pdf>.

Evropská komise. *Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o budoucnosti DPH - Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH COM(2011)581*. [online]. eur-lex.europa.eu 6. prosince 2011, [cit. 7. září 2014]. Dostupné na <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0851:FIN:CS:PDF>>.

Evropská komise. *Vies* [online]. ec.europa.eu, nedatováno, [cit. 21. října 2014]. Dostupné na <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=cs>.

Evropský úřad pro boj proti podvodům [online]. europa.eu, 15. listopadu 2008, [cit. 13. října 2014]. Dostupné na <http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/antifraud_offices/134008_cs.htm>.

HERMANNOVÁ Bronislava. *Změny v zákoně o DPH od roku 2015* [online]. zpravy.alfa9.cz, 11. listopadu 2014, [cit. 19. listopadu 2014]. Dostupné na <<http://zpravy.alfa9.cz/absolutenm/templates/zprava.aspx?a=36945>>.

Kolektiv autorů. *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování - Nizozemsko* [online]. euroskep.cz, nedatováno, [cit. 25. října 2014]. Dostupné na <<http://www.euroskop.cz/gallery/36/11022-nl.pdf>>.

MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU* [online]. upol.cz [cit. 20. srpna 2014]. Dostupné na <http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf>

Ministerstvo financí ČR. *Výsledky hospodaření státního rozpočtu* [online]. Mfcr.cz, 19. února 2014 [cit. 16. dubna 2014]. Dostupné na <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/monitoring/plneni-statniho-rozpoctu/2013/vlada-zprava-plneni-sr-1-pol2013-14574>> .

NERUDOVÁ Danuše. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. Daně a právo v praxi* [online]. 1. července 2005 [cit. 13. května 2014]. Dostupné na <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprineho-zdaneni-v-evropske-unii/?search_query=\\$issue=117#footnote-10](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprineho-zdaneni-v-evropske-unii/?search_query=$issue=117#footnote-10)> .

Nizozemsko: finanční a daňový sektor [online]. businessinfo.cz, 22. října 2014, [cit. 19. listopadu 2014]. Dostupné na <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nizozemsko-financi-a-danovy-sektor-18965.html>>.

Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě – Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům COM(2012) 722 final ze dne 6. prosince 2012, 15 s.

Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) (Směrnice o DPH) [online]. europa.eu., nedatováno, [cit. 6. září 2014]. Dostupné na <http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_cs.htm> .

VOJTÍKOVÁ, Martina. *Třetí sazba DPH* [online]. zpravy.alfa9.cz, 15. září 2014, akt. 23. října 2014 [cit. 30. října 2014]. Dostupné na <<http://zpravy.alfa9.cz/absolutenm/templates/zprava.aspx?a=36929>>.

Zelená kniha o budoucnosti DPH COM(2010) ze dne 1. prosince 2010, Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH, 22 s.