

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Bc. Vendula Kávová

Harmonizace daně z přidané hodnoty

Diplomová práce

Olomouc 2018

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

V Olomouci dne 30. 11. 2018

.....
Vendula Kávová

Poděkování

Děkuji Doc. JUDr. Michaelu Kohajdovi, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce, za cenné rady a odborné vedení této práce.

Obsah

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	6
ÚVOD.....	5
1 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	8
1.1 POJEM DAŇ A NEPŘÍMÉ DANĚ OBECNĚ	8
1.2 CO JE TO DPH.....	9
1.3 HISTORIE DPH	10
1.4 DPH JAKO ROZPOČTOVÝ PŘÍJEM ČR A EU	12
1.5 PROBLEMATIKA DVOJÍHO ZDANĚNÍ	14
2 HARMONIZACE.....	16
2.1 KOŘENY A HISTORICKÝ VÝVOJ HARMONIZACE DPH V EU	18
2.2 KLADY A ZÁPORY HARMONIZACE DANÍ.....	22
2.3 HARMONIZACE DPH V ČR	24
2.4 HARMONIZACE V OBLASTI SPRÁVY DPH	26
2.5 ÚSKALÍ HARMONIZAČNÍHO PROCESU V OBLASTI DPH	30
2.6 SAZBY DPH V ČLENSKÝCH STÁTECH EU	32
3 PRÁVNÍ PRAMENY	36
3.1 ZAKOTVENÍ ÚPRAVY DPH V PRÁVNÍM ŘÁDU EU	36
3.1.1 <i>Směrnice 2006/112/EC (Recast)</i>	38
3.1.2 <i>Prováděcí nařízení Rady č. 282/2011</i>	40
3.2 ZAKOTVENÍ ÚPRAVY DPH V PRÁVNÍM ŘÁDU ČESKÉ REPUBLIKY.....	41
3.2.1 <i>Zákon o DPH</i>	41
3.2.2 <i>Příklady změn reflektujících vliv evropské právní úpravy</i>	43
3.2.3 <i>Daňový řád</i>	45
3.3 JUDIKATURA SOUDNÍHO DVORA EVROPSKÉ UNIE	46
3.3.1 <i>Věc C-435/05, Investrand BV</i>	46
3.3.2 <i>Věc C-527/07, Tellmer Property s. r. o.</i>	47
3.3.3 <i>Věc C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV</i>	47
3.3.4 <i>Věc C-58/09, Leo-Libera GmbH</i>	49
3.3.5 <i>Věc C-432/15, Baštová</i>	49
3.3.6 <i>K judikatuře</i>	51
3.4 SHRNUÍ	51

4	BUDOUCNOST DPH	53
4.1	ZELENÁ KNIHA O BUDOUCNOSTI DPH	53
4.2	AKČNÍ PLÁN NA DPH.....	53
4.3	FISCALIS 2020.....	54
4.4	K BUDOUCÍMU VÝVOJI	55
	ZÁVĚR.....	56
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	59
	ABSTRAKT	64
	ABSTRACT	64
	KLÍČOVÁ SLOVA	66
	KEY WORDS.....	66
	SEZNAM GRAFŮ	67
	SEZNAM TABULEK.....	67
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	67

Seznam použitých zkratk

ČR – Česká republika

DPH – Daň z přidané hodnoty

EHS – Evropské hospodářské společenství

EP – Evropský parlament

EU – Evropská unie

EUR – Euro

HND – Hrubý národní důchod

HNP – Hrubý národní produkt

Kč – Koruna česká

Kčs – Koruna československá

Komise – Evropská komise

Rada – Rada Evropské unie

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

Společenství – Evropská společenství

Úvod

Harmonizaci DPH jsem si za téma této diplomové práce zvolila proto, že se jedná o problematiku, která od vstupu ČR do EU ovlivňuje naše každodenní životy, je bezesporu aktuální, dynamicky se vyvíjí v reakci na současnou ekonomickou situaci a zároveň je politicky velmi citlivou oblastí.

První kapitola bude spíše teoretickým úvodem, v němž budu definovat pojem daně obecně (s důrazem na DPH jakožto klíčovou nepřímou daň) a její historii. Zdůrazním také význam DPH jako jedné z hlavních rozpočtových příjmů jak v ČR, tak v samotné EU. Letmo se dotknu i problematiky dvojího zdanění, neboť je to věc, která vyvstala v souvislosti se vznikem jednotného vnitřního trhu, a kterou je nutné řešit pro předejití neúměrně vysoké daňové zátěži.

Druhá kapitola se bude týkat již samotného jádra diplomové práce – tedy harmonizace DPH. Hlavní důraz bude kladen na podrobný popis jejich kladů a záporů a také na úskalí, kterými harmonizační proces procházel ve svých raných fázích a do jisté míry prochází stále. V kapitole zazní několik pádných argumentů pro harmonizaci v různé míře a zároveň jejich protiargumentů ze strany zastánců národních modelů. Ti tvrdí, že harmonizace (zejména ve své ultimátní podobě, kterou představuje sjednocení daňových sazeb) přináší více škody než užitku a mnohem lepší by bylo respektovat národní specifika konkrétních států a přijít s efektivním a daňově optimálním modelem mezinárodní spolupráce, který by nevyžadoval umělé sjednocení sazeb. Sazeb jako takových se pak bude týkat poslední část druhé kapitoly, kde bude pro čtenáře shrnuto, jaká je úroveň sazeb v jednotlivých členských státech EU, která země má nejvyšší daňovou zátěž v oblasti DPH (a proč) a kde je naopak daňové zatížení výrazně nižší. Zároveň bude prostřednictvím tabulky průřezově ilustrován i historický vývoj daňových sazeb v jednotlivých členských státech s akcentem na hodnocení vlivu vstupu příslušného státu do EU na sazby DPH v tomto státě. Popsány budou také historické posuny a impulsy, které vedly členské státy nejen ke změnám sazeb, ale i k vyjednávání výjimek a zařazování některého zboží a služeb do snížených a supersnížených sazeb. Tím bude do jisté míry učiněno zadost bazálnímu teoretickému zakotvení nutnému pro navazující konsekvence týkající se rozboru výzkumných otázek této práce. Konkrétně má diplomová práce za cíl zjistit, do jaké míry ovlivnila

harmonizace právní úpravu DPH v ČR, zda tato právní úprava odpovídá všem požadavkům harmonizačních směrnic, jestli český zákonodárce využívá možnosti požádat o výjimky při harmonizování právní úpravy DPH a v neposlední řadě jakými konkrétními metodami dochází k harmonizaci.

Ambice odpovědět na většinu z výše uvedených otázek si klade třetí kapitola, která bude obsahovat podrobný popis provázanosti právní úpravy DPH v právním řádu EU a v právním řádu ČR. Tato kapitola by nebyla úplná bez uvedení související judikatury SDEU, který prostřednictvím předběžných otázek napomáhá dotvářet pravidla harmonizace skrze jednotnou aplikaci evropského práva národními soudy. Kapitola tři bude věnovat rozsáhlý prostor také významné směrnici 2006/112/EC (Recast) a s ní souvisejícímu prováděcímu nařízení Rady č. 282/2011. Dále předloží i demonstrativní výčet vlivů evropské právní úpravy na relevantní národní předpisy, tedy zejména na zákon o DPH a daňový řád. Judikatura bude zvolena tak, aby odrážela nejen judikáty významné pro harmonizaci DPH obecně, ale i judikáty, které se bezprostředně dotýkají rozhodovací činnosti českých soudů.

Hlavní hypotézou této práce je tvrzení, že harmonizace DPH v posledních dvanácti letech zásadně ovlivnila právní úpravu DPH v ČR, a že cíle harmonizace (tedy stabilita daňové kapacity členských zemí EU, hladké fungování jednotného vnitřního trhu a podpora ekonomického růstu) se daří plnit. Do jaké míry se podařilo tuto hypotézu naplnit či vyvrátit napoví poslední kapitola nazvaná „Budoucnost DPH“. Ta představí několik evropských dokumentů a nástrojů, které se zabývají procesem harmonizace, jeho úspěchy i selháními a snaží se o nástin budoucích kroků v této oblasti. Vzhledem k tomu, že míra harmonizace v ČR se, dle mého názoru, příliš nevymyká té v ostatních členských státech EU, bude potvrzení či vyvrácení této hypotézy do jisté míry odpovídat shrnutí toho, jak celou věc vidí příslušné evropské a národní orgány, a jaká úskalí v ní případně spatřují do budoucna.

V práci plánuji využít jak bibliografický, tak faktografický průzkum. Takto nabyté informace následně zhodnotím z hlediska požadavků práce, formy hypotézy a konkrétních vědeckých otázek a zpracuji je tvůrčím způsobem. V procesu přípravy samozřejmě využiji standardní myšlenkové operace, které se uplatní při tvorbě odborné práce – abstrakci, analogii, analýzu, dedukci, generalizaci, indukci, klasifikaci, syntézu a komparaci, která je pro zvolené téma obzvlášť podstatná, neboť

při posuzování stupně harmonizace DPH je nutné reflektovat specifika daných států a dále porovnávat jejich politickou situaci a obecně i přístup k právní úpravě daní.

V závěru této práce shrnu výsledky, ke kterým jsem došla. Podrobně tedy popíšu, zda došlo k potvrzení či vyvrácení stanovené hypotézy, upozorním na možná úskalí harmonizace, se kterými jsem se setkala při tvorbě této práce a doplním i několik doporučení, které považuji za nejvíce průchozí řešení v rámci budoucího postupu harmonizace.

1 Daň z přidané hodnoty

Pro úvod do problematiky, která je předmětem této diplomové práce, je třeba nejprve načrtnout základní strukturu nepřímých daní – tedy skupiny daní, do níž se řadí i samotná DPH a dále vysvětlit některé důležité pojmy, nahlédnout do historie DPH a rovněž objasnit i problematiku dvojího zdanění.

1.1 Pojem daň a nepřímé daně obecně

Existuje celá řada definic, které popisují pojem daň jako takový. V podstatě můžeme říci, že se jedná o platbu do veřejného rozpočtu, kterou stanovuje zákon. Daň je tudíž platbou povinnou a zároveň také nenávratnou. Některé daně platíme opakovaně (např. daň z příjmů), jiné jsou svým charakterem naopak jednorázové (např. daň z nabytí nemovitých věcí) a jejich úhrada je vázána na vznik určitých okolností (např. koupi domu).¹

Daně můžeme klasifikovat na základě celé řady různých hledisek, např. dle objektu, druhu sazby, určení, adresnosti, veličiny či objektu. Tradičně však rozlišujeme daně zejména na přímé a nepřímé. Jak už vypovídá název, daně přímé odvádí poplatník přímo a je předpokládána jejich nepřevoditelnost. Jelikož je ale pro tuto práci stěžejní kategorie daní nepřímých, budu se nadále zabývat pouze jí. Za daně nepřímé považujeme takové daně, u kterých není dopředu možné s jistotou identifikovat osobu, která bude daň platit. Na druhou stranu však lze určit plátce, kterým je dle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o DPH**“) fyzická či právnická osoba samostatně uskutečňující ekonomické činnosti. Na rozdíl od daní přímých zde tedy figuruje jakýsi prostředník. Jednoduché vysvětlení je takové, že zákazníkovi se daň promítne v ceně nákupu zboží či služby a plátce, tedy obchodník, ji následně odvede správci daně. Mezi daně nepřímé patří, kromě DPH, také daně ze spotřeby, obrátů a cla.

I nepřímé daně však můžeme dále dělit. A to konkrétně na nepřímé daně všeobecné (typicky právě DPH) a selektivní, tzv. akcízy (např. spotřební daň). Zatímco nepřímé daně selektivní jsou obvykle stanovovány jako daně jednotkové, prvně zmiňované mívají tradičně formu procenta z ceny.

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 16.

1.2 Co je to DPH

Pod pojmem DPH si můžeme představit daň z hodnoty, jež si podnikatelé přidávají ke svému zboží či službám a která tak vytváří jejich výnos. Jak jsem již zmínila výše, DPH patří mezi daně nepřímé a je možné ji považovat za základ daňové soustavy. Jedná se o tzv. daň neutrální. To znamená, že se váže nejen k veškerým podnikatelským aktivitám², ale také ke všem subjektům, které podnikají a jsou registrováni jako plátcí daně. Výsledkem je tedy vytvoření jednotných podmínek pro všechny. Stejně, jako i ostatní nepřímé daně, je i DPH k tíži zákazníka, který však platbu daně realizuje prostřednictvím plátce. Plátce má pak možnost odpočítat od své daňové povinnosti takovou částku daně, kterou zaplatil svým dodavatelům na vstupu.³

Právní úprava DPH je v ČR zakotvena zákonem o DPH. Zákon prošel během své existence mnoha novelizacemi, přičemž za jednu z nejvýznamnějších můžeme považovat novelu provedenou zákonem č. 302/2008 Sb. Tato novela implementovala do české právní úpravy směrnice EU, které regulují problematiku DPH na supranacionální úrovni.⁴

Zákon o DPH je členěn do dvou částí a pěti hlav. V hlavě první jsou vymezena obecná ustanovení – tedy předmět daně, vymezení z předmětu daně, územní působnost, základní pojmy či např. obrat. Hlava druhá se týká uplatňování daně, zejména pak vymezení daňových subjektů, daňového plnění, daňových dokladů, základu a sazby daně, osvobození od daně, odpočtu a vrácení daně. Třetí hlava se zabývá zvláštními režimy DPH, čtvrtá režimem přenesení daňové povinnosti. Pátá hlava zákona upravuje správu daně v ČR, a tak se kromě hmotněprávní úpravy dotýká i té procesní, která je však primárně upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“).⁵

Dle právní úpravy je správcem DPH v ČR místně příslušný finanční úřad, popř. celní úřad, jedná-li se o dovoz zboží či povolení k prodeji za ceny bez daně.⁶ Zdaňovacím obdobím je v případě DPH kalendářní měsíc, popř. kalendářní čtvrtletí,

² S výjimkou takových podnikatelských aktivit, které jsou od daně osvobozeny

³ BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 169.

⁴ Tamtéž, s. 170.

⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

⁶ Tamtéž, § 4

přičemž záleží primárně na výši obratu plátce za předchozí kalendářní rok. Plátci s nižším obratem (tj. ti, jejichž obrat za předcházející kalendářní rok nepřesáhl 10 milionů Kč) si – na rozdíl od plátců s obratem vyšším – mohou zvolit za své zdaňovací období jak kalendářní měsíc, tak kalendářní čtvrtletí. Pokud si však zvolí kalendářní čtvrtletí musí – kromě požadované maximální výše obratu – splnit i další podmínky. Zákon stanoví, že se nesmí jednat o plátce nespolehlivé ani o skupinu a záměr využívat zdaňovací období v podobě kalendářního čtvrtletí musí být správci daně oznámen do konce ledna příslušného kalendářního roku. Zároveň platí i to, že měsíční plátce se nemůže stát čtvrtletním v roce registrace k DPH a ani v roce následujícím.⁷ V praxi to tedy bude vypadat následovně: plátce zaregistrovaný v letošním roce (tj. 2018) se automaticky stane plátcem měsíčním a změnu na plátce čtvrtletního může správci daně oznámit až v roce 2020 a to samozřejmě pouze v případě splnění výše uvedených podmínek.

1.3 Historie DPH

Daně spojené se vstupem nebo průjezdem na určité území, popř. s obchodováním na trzích, patří k daním vůbec nejstarším. Historicky měly tyto daně a poplatky podobu naturálií a až s postupem času se zformovaly do podoby peněz jako takových. Již tehdy však platilo, že ačkoli měly daně působit primárně vůči prodejcům, promítaly se v konečných cenách pro zákazníky a ti se tak nepřímo stali jejich plátci. Proud vývoje těchto daní se postupně rozdělil na dvě části. Zatímco na jedné straně vznikaly daně obrátové, na straně druhé se formovaly daně spotřební selektivní. Daně obrátové byly stanoveny jako určité procento z obratu zboží, daně selektivní se pak vztahovaly pouze na určité druhy zboží a postupně se z nich vyvinuly daně spotřební jednotkové.⁸ Daň z obratu byla ještě v 60. letech minulého století jedním ze dvou systémů nepřímého zdanění a byla také hojně využívána. O tom svědčí i to, že v této době existoval na území Evropy pouze jeden jediný stát, který využíval systém DPH oproti systému daně obrátové, a tím byla Francie. Problémem obrátové daně ovšem byla neschopnost zajistit daňovou neutralitu, což mohlo v nejhorších případech vést až k ohrožení správného fungování hospodářské soutěže. Z tohoto důvodu zasáhla do problematiky Komise

⁷ Tamtéž, § 99 - § 99a

⁸ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 215.

s rozhodnutím, že pro zajištění ochrany hospodářské soutěže a daňové neutrality je nezbytné, aby státy začaly využívat systém DPH.⁹ Dle mého názoru bylo rozhodnutí postupně přejít na systém DPH racionálním krokem, který do velké míry determinoval vzájemné daňové poměry mezi státy a rozhodně splnil zamýšlený účel. Zároveň také došlo k potvrzení hypotézy, že tento systém nedeformuje hospodářskou soutěž do takové míry jako systém daně z obratu.

Podívejme se však na vývoj DPH přímo na našem území. Ačkoliv se s pojmem DPH jako takovým setkáváme na území ČR až od roku 1993, z výše uvedených informací jasně vyplývá, že se určité formy této daně musely i u nás vyskytovat mnohem dříve. Znamé jsou například daně z ryb, cukru, dobytka, vína či piva. V 30. letech minulého století, kdy země procházela hospodářskou krizí, se navíc začaly objevovat další daně jako daň z kypřících prášků nebo daň ze žárovek.¹⁰ Zajímavostí je, že tehdejší zákon o výše zmiňované dani z kypřícího prášku obsahoval – mimo jiné – i trestní ustanovení. Ta určovala pokuty ve výši 20 – 20 000 Kčs v případě porušení povinností plynoucích z tohoto právního předpisu. Pokud se pokuta ukázala být nedobytnou, přišel na řadu alternativní trest v podobě odnětí svobody v délce jednoho dne až jednoho roku v závislosti na míře provinění.¹¹ S ohledem na skutečnost, že tehdejší příjmy byly diametrálně odlišné od těch dnešních, se dle mého názoru jednalo o trest velmi přísný, neboť jeho horní hranice dosahovala více než dvacetinásobku průměrného měsíčního příjmu.

Stejně jako u většiny ostatních evropských států se i u nás až do roku 1993 využíval systém daně z obratu. V době socialismu a centrálně řízené ekonomiky měla tato daň zajišťovat nejen cenovou stabilitu, ale také zabránit nadbytku, popř. nedostatku zboží. Obrátová daň měla na několik tisíc individuálních sazeb a některé z nich byly dokonce záporné. Jednalo se tak v podstatě o jakousi formu podpory, kterou stát zabezpečoval sociální potřeby občanů. Nicméně tyto sazby byly později nahrazeny sazbou nulovou. Od roku 1990 začínalo docházet k právním úpravám v této oblasti a 1.1.1993 následovala reforma daňového systému jako celku.¹²

⁹ NERUDOVA, D. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. mzdovapraxe.cz, 1. července 2005, [cit. 2. října 2018]. Dostupné na <<http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>>

¹⁰ Tamtéž

¹¹ Zákon č. 40/1936 Sb., o spotřební dani z přípravků na kypření těsta, ve znění pozdějších předpisů

Cílem nově vzniklé, samostatné ČR bylo od samého počátku dosáhnout členství v EU a stát se tak součástí integrujících se států Evropy. A bylo to právě zavedení DPH, které bylo jednou z nezbytných podmínek našeho vstupu do tohoto nadnárodního uskupení. DPH byla tedy nově zakotvena do českého právního řádu zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a nahradila tak od 1.1. 1993 daň z obratu. Zákon byl platný až do roku 2004, kdy byl nahrazen novým zákonem o DPH. Tato změna byla primárně spojena se vstupem ČR do EU, ke kterému došlo 1.5.2004 a ke stejnému datu nabyl účinnosti i zmiňovaný zákon. Za svých více než 25 let existence prošla DPH na našem území mnoha změnami. Tyto změny se týkaly nejen novelizací právní úpravy DPH, kterých k datu vyhotovení této diplomové práce proběhlo celkem 49, ale zejména také daňových sazeb. Zatímco v době zavedení DPH existovaly na našem území dvě sazby daně ve výši 23 % a 5 % (tj. základní a snížená), v průběhu následujících let se sazby měnily, přičemž docházelo ke snižování sazby základní a zvyšování sazby snížené. Historicky nejnižší byla základní sazba daně mezi lety 2004 – 2009. Jednalo se o 19 %. Od roku 2013 se základní sazba ustálila na 21 % a tento stav platí doposud. K výraznějším změnám však došlo u sazby snížené, která se v průběhu let vyšplhala až na současných 15 %. V roce 2015 ji pak nově doplnila tzv. druhá snížená sazba ve výši 10 %.¹³ Tato sazba se vztahuje pouze na zboží a to zejména na léčiva, knihy, noviny a časopisy, dětskou výživu a suroviny na přípravu potravin pro osoby trpící celiakií a fenylketonurií. Zavedení druhé snížené sazby DPH můžeme chápat jako určitou formu státní podpory usnadňující pořízení některých vybraných statků v oblasti vzdělávání, zdravotnictví a dalších oblastí se sociálním impaktem. Komplexní taxativní výčet zboží a služeb, které spadají pod jednotlivé snížené sazby DPH, je uveden v přílohách č. 2, 3 a 3 a) zákona o DPH.

1.4 DPH jako rozpočtový příjem ČR a EU

DPH je v ČR, stejně jako i v dalších státech, jedním z nejvýznamnějších příjmů veřejných rozpočtů, neboť tvoří více než 20 % celkové hodnoty. Jen za rok 2017 dosahoval výnos DPH v ČR téměř 350 miliard Kč, což je přibližně o 166 miliard

¹² KREJČÍ, J. *Co byla daň z obratu*. [online]. krejci.bigblogger.lidovky.cz, 26. února 2009 [cit.

2. října 2018]. Dostupné na <<http://krejci.bigblogger.lidovky.cz/c/71703/Co-byla-dan-z-obratu.html>>

¹³ SOSNOVSKÝ, A. *Příjmy státu z DPH v posledních letech rostou*. [online]. ceskenoviny.cz, 1. ledna 2018 [cit. 3. října 2018]. Dostupné na <<https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/prijmy-statu-z-dph-v-poslednich-letech-rostou/1567892>>

více než v roce 2004. DPH je tzv. daní sdílenou, což znamená, že část jejího výnosu plyne do státního rozpočtu, další část pak do rozpočtů obcí a krajů. Na začátku roku 2018 navíc došlo ke zvýšení procentního příjmu obcí z DPH. Obce tak nově dle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů, získávají 23,58 % a kraje 8,92 %.¹⁴

Podíl DPH však tvoří vedle tradičních vlastních zdrojů, příspěvku z HND a ostatních zdrojů¹⁵ také velmi významnou součást rozpočtu EU. Výpočet odvodů jednotlivých členských států do rozpočtu EU je přitom poměrně složitý a to zejména z důvodu zohledňování výjimek, jež jsou součástí daňových systémů některých z nich.¹⁶ Podíl DPH byl jako zdroj rozpočtu zaveden v roce 1979 a představoval tehdy okolo 30 % unijních příjmů. V 80. letech minulého století se pak jednalo dokonce až o astronomických 66 % příjmů. Unie kvůli tomu čelila vlně kritiky, jelikož DPH jsou nejvíce zatěžovány chudé státy, což vyplývá z regresivního charakteru daně. Na základě této kritiky tedy došlo ke snížení původní hranice vyměřovacího základu z 1,4 % na 0,5 % a maximálně 50 % HND. Tím samozřejmě došlo k výraznému poklesu příjmů EU z DPH. Vzniklý deficit tak bylo nutné nahradit novým zdrojem příjmů, a proto došlo v roce 1988 k nahrazení čtvrtým zdrojem financování, kterým se stal již výše zmiňovaný HND.¹⁷ Ten sice nejlépe reflektuje schopnost přispívání členských států do rozpočtu, ale zároveň popírá snahu o jeho autonomní charakter, která se v 70. letech minulého století projevila zavedením vlastních zdrojů.¹⁸ Pro lepší znázornění toho, jaké jsou současné podíly jednotlivých složek unijního rozpočtu a zejména pak DPH, slouží následující graf.

¹⁴ Tamtéž

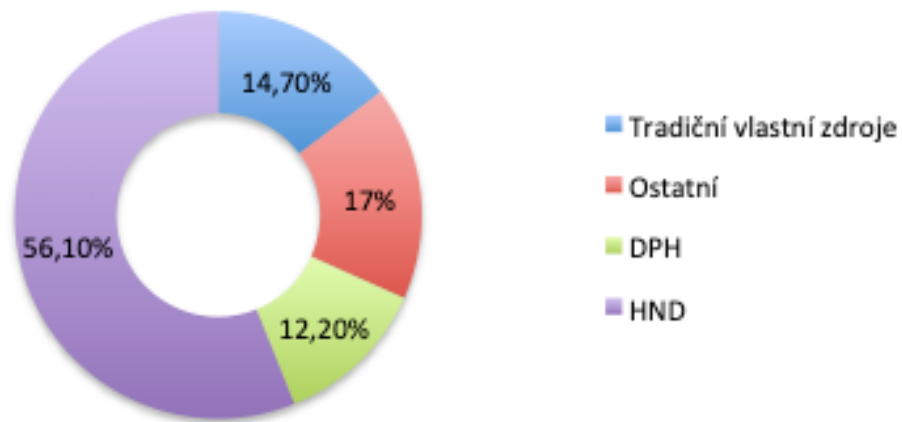
¹⁵ Jedná se např. o pokuty, přebytek rozpočtu z předchozího roku, úroky z prodlení apod.

¹⁶ KÖNIG, P., LACINA, L., PŘENOSIL, J. *Učebnice evropské integrace*. 1. vydání. Brno: Barrister & Principal, spol. s r. o., 2006. s. 298.

¹⁷ Do roku 2002 označován jako HNP

¹⁸ KRUTÍLEK, O. *Příjmy rozpočtu EU*. [online]. euroskop.cz, 2005 – 2018 [cit. 3. října 2018]. Dostupné na <<https://www.euroskop.cz/8878/sekce/prijmy-rozpocet-eu/>>

Příjmy EU za rok 2017



Graf č. 1

Zdroj: Evropská komise, vlastní zpracování

1.5 Problematika dvojího zdanění

Problém dvojího zdanění spočívá v tom, že předmět daně je dvakrát nebo vícekrát zdaněn jednou a tou samou daní, což v praxi brání hladkému fungování vnitřního trhu. Právě zde tedy nastupuje na scénu proces harmonizace. Zatímco u přímých daní proces harmonizace spíše stagnuje, u nepřímých daní je tomu právě naopak a to z jednoho prostého důvodu. „*Harmonizace nepřímých daní je totiž nezbytná pro zajištění fungování společného trhu, který je založen na volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu.*“¹⁹ Harmonizace probíhá zejména u DPH. Selektivní nepřímé daně jsou pak upravovány jednotlivými legislativními předpisy.

DPH umožňuje dva způsoby zdanění. Jedná se o princip země určení a princip země původu. V případě prvně zmiňovaného je nezbytná ekonomická spolupráce, která má za úkol zabraňovat deformaci hospodářské soutěže. Většina států, které uplatňují tento způsob, zamezuje dvojímu zdanění tím, že na jedné straně osvobozuje od DPH export a na straně druhé zdaňuje import. Naproti tomu princip země původu může fungovat pouze za splnění podmínky jednotných daňových sazeb. Pokud je tato podmínka splněna, pak je daň vybírána v zemi původu. Bez splnění této podmínky by však opět hrozilo riziko poškození

¹⁹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2013. s. 135.

hospodářské soutěže.²⁰ Dle mého názoru je princip země původu mnohem elegantnějším řešením, neboť disponuje větší mírou transparentnosti pro daňové subjekty, která se projevuje v podobě předem známých jednotných daňových sazeb. Nicméně princip země určení se v rámci EU osvědčil a navíc sjednocení sazeb, které je nezbytnou prerekvizitou pro zavedení principu země původu není podporováno ze strany politických elit členských států.

²⁰ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. mzdovapraxe.cz, 1. července 2005, [cit. 2. října 2018]. Dostupné na <<https://bit.ly/2F1JBcd>>

2 Harmonizace

Abychom mohli proniknout hlouběji do problematiky harmonizace DPH jako takové, je třeba si nejdříve představit samotný pojem a objasnit, jak taková harmonizace v oblasti daní vlastně probíhá. Můžeme říci, že „*daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.*“²¹ Jak už vyplývá ze samotné definice, jedná se o poměrně složitý a zdoluhavý proces, který je složen ze třech fází.²² První fáze se vyznačuje určením daně, která bude jejím předmětem, následuje harmonizace daňového základu a v poslední fázi dochází k harmonizaci daňové sazby. V případě, že dojde k dokončení všech tří fází, hovoříme o tzv. celkové harmonizaci. Konkrétně v případě daňové harmonizace by tedy proces postupoval od rozdílných daní ve všech zemích, přes některé daně společné a některé daně národní až po finální harmonizovanou fázi, která se projevuje stejnými daněmi ve všech zemích. Samotný proces může probíhat v pozitivní či negativní rovině. Pozitivní harmonizace je uskutečňována na legislativním základě, přičemž právní normy vzniklé na půdě EU jsou do vnitrostátních právních řádů členských států přenášeny několika různými způsoby²³, které jsou popsány níže:

Implementace

Jedním z nich je tzv. implementace, při níž dochází k zasazení unijního záměru do národního právního předpisu, který je následně v členských státech aplikován.

²¹ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. s. 15.

²² Harmonizační proces však nemusí projít všemi třemi fázemi, v takovém případě se jedná o tzv. dílčí harmonizaci. Navíc je nutné rozlišovat dílčí harmonizaci od tzv. harmonizace mírné, která spočívá zejména ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění a související spolupráci na administrativní úrovni.

²³ MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systému v EU a národní zájmy členských států EU*. [online]. iclr.upol.cz, 2005 [cit. 5. října 2018]. Dostupné na <http://iclr.upol.cz/wp-content/uploads/2011/03/14_Matousek_Pavel-109-120.pdf>

Transpozice

Dalším způsobem je transpozice při níž, stejně jako u implementace, dochází k přenosu záměru do vnitrostátní právní normy, ale nedochází zde k žádnému praktickému účinku.

Komunitarizace

Poslední možností je pak tzv. komunitarizace, při níž je vnitrostátní právní norma nahrazována normou unijní. Tato varianta nicméně v praxi nedochází častého naplnění a její význam je tedy dle mého názoru spíše okrajový.

Na druhé straně harmonizace negativní vyplývá z judikatury SDEU. V praxi tak dochází k opatřením v daňových systémech členských států, která vycházejí z rozhodovací činnosti tohoto supranacionálního orgánu.

Porovnání pozitivní a negativní harmonizace

Pokud bychom hovořili o nevýhodách obou způsobů, můžeme zmínit zejména to, že pro pozitivní harmonizaci je nezbytná jednomyslnost – tedy souhlas ze strany všech členských států. Právě dosažení jednomyslnosti je však v situaci, kdy se mnohé státy obávají o ztrátu své suverenity v tak citlivé oblasti, jako je právě oblast daní, mnohdy velmi problematické a často vede i ke stagnaci celého harmonizačního procesu. U harmonizace negativní je zásadním problémem fakt, že pravidla, která jsou stanovena rozhodnutími SDEU, se následně aplikují pouze v členském státě, jež se účastnil daného řízení. Platí totiž, že SDEU nemůže v oblasti politického působení nahradit ani Evropskou komisi ani Evropskou radu a jádro jeho významu leží jinde – zejména v rozhodování konkrétních případů s efektem platných pro daný členský stát. Z tohoto důvodu také negativní harmonizace nemůže vést k dosažení harmonizace jako takové a je nutné harmonizovat skrze výše uvedené varianty pozitivní harmonizace.²⁴

Jak již bylo zmiňováno v předchozí kapitole, harmonizace DPH v rámci EU je velmi důležitá pro správné fungování vnitřního trhu. Je to tedy právě oblast nepřímých daní v níž se podařilo dosáhnout vyššího stupně harmonizace a koordinace. Oblast přímých daní naopak zůstává ve výlučné kompetenci

²⁴ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 15 – 17.

jednotlivých členských států a harmonizace tak stagnuje. Předešlé pokusy Komise o harmonizaci v oblasti přímých daní byly totiž ze strany členských států chápány jako přílišný zásah do vnitřní suverenity a v současnosti se tak spíše uplatňuje harmonizace negativní.

Vedle pojmu daňová harmonizace můžeme hovořit dále ještě o tzv. daňové koordinaci. Jedná se v podstatě o základní úroveň sblížování daňových systémů. Založena je zejména na základě bilaterálních a multilaterálních smluv mezi jednotlivými státy, na rozdíl od harmonizace však ve výsledku nevede k vytvoření jednotného daňového systému.²⁵

2.1 Kořeny a historický vývoj harmonizace DPH v EU

Daňová harmonizace byla předmětem diskuzí na půdě Evropských společenství již od samého počátku integrace. Plány byly v 60. letech minulého století poměrně ambiciózní a jejich cílem bylo provést nejen strukturální harmonizaci, ale zároveň harmonizovat i daňové sazby. Nakonec ovšem došlo k přehodnocení těchto plánů, jelikož mnohá harmonizační opatření selhala a Komise se tak rozhodla místo celkové harmonizace soustředit zejména na daňovou harmonizaci, která by umožnila efektivní fungování jednotného vnitřního trhu.²⁶

V případě DPH probíhala harmonizace postupně a měla několik fází, čímž měla být zajištěna zejména transparentnost obchodu v rámci Společenství. První fází bylo zavedení jednotného systému nepřímých daní. Nejprve mělo dojít ke změně z kumulativního systému daně z obratu na systém nekumulativní, ten měl být následně nahrazen systémem DPH a nakonec měly být zrušeny i daňové hranice v rámci Společenství. V souvislosti s první fází bylo přijato několik směrnic. První z nich, směrnice 67/227/EEC, představovala pro členské státy povinnost zavést systém DPH do 1.1.1970, přičemž problematika daňových sazeb či výjimek zůstala i nadále v rozhodovací pravomoci členských států. Další směrnice 67/228/EEC vymezila některé základní pojmy, jako např. předmět daně, místo plnění, plátce apod. Následující dvě směrnice, 69/463/EEC a 71/401/EEC, pak přinesly možnost pozdějšího zavedení systému DPH pro Belgie a Itálii. Tyto státy se totiž, na rozdíl od Nizozemí či Německa, kde došlo k zavedení systému DPH bez dlouhého otálení,

²⁵ Tamtéž, s. 19.

²⁶ Tamtéž, s. 20.

obávaly toho, že pro ně nový systém nepřímého zdanění bude znamenat menší příjmy do státního rozpočtu. K dokončení první fáze harmonizace nakonec došlo na základě implementace první a druhé směrnice, i přesto však mezi jednotlivými daňovými systémy členských států existovala celá řada rozdílů²⁷. V návaznosti na to byla přijata jedna z nejdůležitějších směrnic v oblasti harmonizace DPH, směrnice 77/388/EEC o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „**šestá směrnice**“), která stanovila zejména pravidla pro určování základu daně či sazby daně atd. Tato směrnice však byla nesčetněkrát novelizována, což nakonec vedlo k nepřehlednosti celého procesu.²⁸ Dle mého názoru jsou to právě časté novelizace a výjimky pro jednotlivé členské státy, které mají zásadní negativní vliv na kvalitu celého evropského daňového systému, neboť efektivně fungující systém musí být transparentní a předvídatelný pro všechny zúčastněné strany.

Na základě Bílé knihy o dokončení vnitřního trhu z roku 1985 došlo ze strany Komise k návrhům několika úprav v oblasti harmonizace DPH, které se týkaly zejména změny principu země určení na princip země původu²⁹ a zavedení clearingového systému. Tyto návrhy se ale neseťkaly s akceptací ze strany členských států, které následně přišly s vlastním návrhem a došlo tak ke vzniku přechodného systému platného od roku 1993. Systém navržený členskými státy spočíval v zachování principu země určení pro vzájemné transakce obchodníků přihlášených k DPH. S nástupem nového tisíciletí začala klást Komise důraz na přijímání změn, které by vedly ke zdokonalení současného mechanismu a v souvislosti s tím došlo k přijetí několika nových směrnic v této oblasti. Konkrétně se jedná o směrnici 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**Směrnice**“), která nahradila výše zmiňovanou šestou směrnicí, a dále o směrnici 2008/8/EC, kterou se mění Směrnice, pokud jde o místo poskytnutí služby a směrnici 2008/9/EC, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené Směrnicí.³⁰

²⁷ Strukturální harmonizace byla definitivně dokončena až na základě implementace šesté směrnice do daňových systémů členských států

²⁸ Tamtéž, s. 36 – 43.

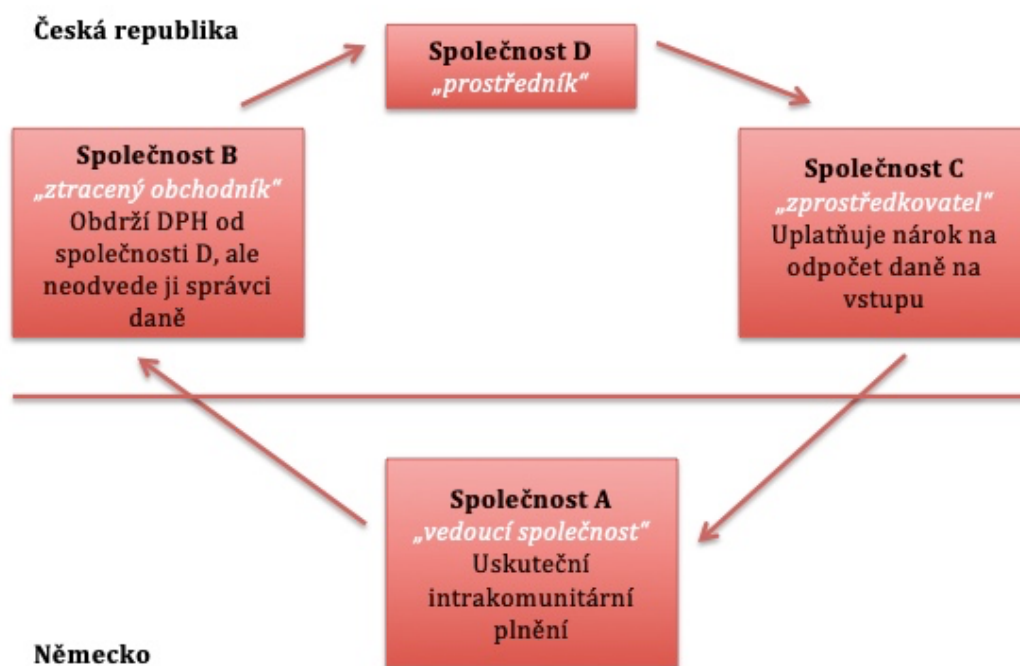
²⁹ Viz podkapitola 1.5

³⁰ RAKIĆ, D. *Nepřímé daně*. [online]. europarl.europa.eu, květen 2005, [cit. 3. října 2018]. Dostupné na <<http://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/81/neprime-dane>>

Členským státům bylo následně umožněno využít zvláštní pravidla zjednodušující postup při výběru DPH a významným mezníkem se stalo i nařízení č. 37/2009 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství. To úzce souvisí s otázkou tzv. kolotočových podvodů (carousel frauds), které byly jedním z hlavních důvodů harmonizačních snah, jelikož tyto podvody nejenže způsobují vysoké finanční škody, ale zejména mají komunitární prvek, a proto je nezbytná účinná a efektivní spolupráce příslušných správních orgánů členských států v této oblasti. Toto nelegální jednání je spojeno s řetězovým obchodováním.³¹ Řetězové obchodování začíná tak, že první společnost (nazývaná jako tzv. „vedoucí“ společnost) je tou, která poprvé uskuteční zdanitelné plnění na území EU. V praxi to tedy znamená, že dodá zboží druhé společnosti do jiného členského státu, která je subjektem, kde není daň přiznána ani odvedena a takový příslušný ekonomický subjekt (bílý kůň), označovaný též pojmem „ztracený obchodník“, není posléze možné dohledat. Řetěz, resp. – pro účely tohoto popisu – jeho zjednodušená verze, poté pokračuje další společností, která je tzv. „zprostředkovatelem“. Ten si následně nárokuje odpočet daně na vstupu od ztraceného prostředního subjektu („ztracený obchodník“) a poté opět provede intrakomunitární plnění například již vůči společnosti zmíněné výše jako první („vedoucí společnost“). Celý daňový podvod se tak opakuje, a proto tedy hovoříme o kolotočové struktuře. Vzhledem k tomu, že – jak již bylo zmíněno výše – podobné aktivity často probíhají skrze přeshraniční transakce s velkým množstvím členských států, jsou principy spolupráce zakotveny ve výše uvedených směrniciích a nařízeních. Vynalézavost podvodníků je nevyčerpatelná, a proto dostávají příslušné lokální orgány finanční správy další a další nástroje k odhalování a postihu těchto podvodů. V případě ČR jsou to např. zajišťovací příkazy, doprovodná opatření či kontrolní hlášení.³² Pro snazší vizualizaci toho, jak kolotočový podvod probíhá, slouží následující obrázek.

³¹ ANONYM. *Carousel fraud*. [online]. financnisprava.cz, 2013 – 2017, [cit. 3. října 2018]. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/en/taxes/VAT-Control-Statement/carousel-fraud>>

³² NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 16– 17.



Obrázek č. 1

Zdroj: Nerudová Danuše, Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, vlastní zpracování

Vraťme se však ještě k druhé fázi, kterou měla být harmonizace sazeb DPH. Ta se od samého počátku potýkala s celou řadou problémů. Členské státy měly totiž obavy ze zásahu do národní suverenity, a také z oslabení příjmů státních rozpočtů. Komise se tak rozhodla upustit od celkové harmonizace a přejít k daňové aproximaci. Důvodem bylo kromě výše zmiňovaného i to, že napříč členskými státy existovaly nejen různé sazby DPH, ale i různé množství sazeb, a tak bylo nutné stanovit rozmezí, ve kterém se budou moci členské státy pohybovat a zároveň rozhodnout i o tom, kolik daňových sazeb bude uplatňováno. Výsledné rozhodnutí se promítlo ve směrnici 92/77/EEC. Základní sazba jí byla stanovena ve výši minimálně 15 % a snížená sazba ve výši minimálně 5 %. Nad tyto úrovně mohou členské státy upravit výši sazeb zcela dle své diskrece, což se v praxi také reálně děje. Výjimka však platí pro sazby zavedené v členských státech před 1.1.1991, které mohou být nadále nižší než sazby minimální. Členské státy tak mohou na základě této směrnice využívat kromě sazby základní také sazbu sníženou a druhou sníženou, která je v některých státech označována jako super snížená.³³

³³ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 166 – 167.

2.2 Klady a zápory harmonizace daní

Oblast daní je pro státy obecně velmi citlivým tématem. Nejen v ČR totiž tvoří daně významnou část veřejných rozpočtů. Právě z tohoto důvodu vzbuzuje debata týkající se harmonizace daní v rámci EU celou řadu emocí a přesvědčivé argumenty najdeme na straně jejich příznivců i odpůrců.

Začněme tedy kladnou stránkou věci. Jedním z hlavních argumentů, kterým příznivci daňové harmonizace zdůrazňují její potřebu, je existence daňové konkurence. Ta podle nich může vést k nepřírozenému snížení daní a přímo tak ohrožuje veřejné rozpočty. Daňová konkurence navíc není v případě tržního selhání schopná zabezpečit účinnou alokaci volných zdrojů, dále také neumožňuje podnikům v rámci EU čerpat výhody jednotného vnitřního trhu v plném rozsahu a může být i příčinou neúčelného poskytování veřejných služeb.³⁴ Podle zastánců harmonizace může daňová konkurence způsobit i případnou nezaměstnanost. Důvod je prostý. Nastane-li situace, kdy bude pro obchodníky nevýhodné podnikat ve státě A, přesunou se do státu B, který jim poskytne výhodnější podnikatelské podmínky. Z hlediska zaměstnanců je však takováto migrace složitější, což může vést nejen ke ztrátě zaměstnání, ale zároveň i k navyšování nezaměstnanosti ve státě. Dalším důležitým argumentem pro daňovou harmonizaci je i fakt, že nejednotnost daňového zatížení je příčinou nerovného postavení podniků v rámci unijní hospodářské soutěže.³⁵ Myslím si, že toto je však v praxi pouze malá část aspektů, jež předmětné společnosti berou v úvahu v souvislosti s rozhodováním o případné relokaci (například vedle investičních incentív). Nicméně daňová optimalizace je stále silným argumentem a mnohé společnosti kalkulují své daňové modely v obchodních plánech právě na základě zvolení jurisdikce s příznivějším daňovým zatížením.

Stejně jako příznivci, tak i odpůrci daňové harmonizace mají celou řadu důvodů, které stojí za jejich zamítavým postojem. Prvním je argument hrozby, kterou daňová harmonizace představuje pro fiskální autonomii členských států. Omezení pravomocí v této oblasti by představovalo problém zejména pro státy eurozóny. Právě ty totiž, společně s přijetím jednotné měny, převedly celou řadu svých

³⁴ Tamtéž, s. 22 – 24.

³⁵ BŘICHÁČEK, T. *Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie*. [online]. cdk.cz, 2007, [cit. 4. října 2018]. Dostupné na <<https://www.cdk.cz/danova-harmonizace-versus-svoboda-demokracie>>

pravomocí na Evropskou centrální banku a daňová harmonizace by pro ně znamenala ztrátu rozhodovací autonomie i v další oblasti významné pro jejich fiskální politiku. Zásadním problémem, který hovoří proti harmonizaci je i fakt, že každý členský stát určuje daňové sazby na základě určitých národních specifik. Některé státy například vybírají vysokou DPH, která následně tvoří nemalou část příjmů státního rozpočtu. V případě, že by takové státy ztratily možnost tuto oblast regulovat, by došlo k výraznému snížení jejich příjmů, jelikož harmonizace není schopna brát na podobná specifika zřetel. Výše zmíněná národní specifika se mohou projevat v širokém spektru oblastí. V praxi budeme hovořit zejména o výkonnosti dané ekonomiky, orientaci na import či naopak export a celkovém naladění podnikatelského trhu, neboť některé státy se v současné době snaží profilovat jako vhodný lákavý cíl pro investory a ztráta schopnosti stanovovat národní výši DPH by mohla mít citelný dopad právě v této atraktivitě. Odpůrci harmonizace – na rozdíl od příznivců – spatřují výhodu v daňové konkurenci, která může vést ke spontánnímu a přirozenému sblížení sazeb bez nutnosti umělé harmonizace. To lze vysvětlit na jednoduchém příkladu. Představme si, že obyvatelé jednoho státu nakupují zboží a služby na území státu druhého, jelikož sazba DPH je zde nižší než v jejich domovském státě. To může následně vést k tlaku na politické síly ze strany tuzemských obchodníků (ale i obyvatel), přičemž politické strany – zejména v předvolebním období – v důsledku toho přijdou s návrhy na snížení sazby DPH. Ačkoli by se v podobném případě jednalo o čistě populistický krok, pokud by skutečně došlo k uskutečnění návrhů, došlo by zároveň i ke spontánnímu harmonizačnímu efektu daňové konkurence. Nicméně pravdou zůstává, že v rámci EU dosud k podobnému jevu nedošlo a jeho význam je tak, co se týče jeho pozice jakožto argumentu směřujícího proti harmonizaci, poměrně zanedbatelný. Odpůrci harmonizace jako další důvod uvádějí vzor Spojených států amerických. Jedná se totiž o uskupení států, jež dosáhlo mnohem vyššího stupně integrace než samotná EU, neboť se zde uplatňuje federativní model integrace, přesto tu však neexistuje jednotný daňový systém či jednotná daňová politika a prakticky se tedy uplatňuje daňová konkurence. Žádný z těchto faktorů ovšem nevede k deformaci tržního prostředí a Spojené státy americké jsou vnímány jako podnikatelsky příznivé prostředí s obecně velice nízkými daněmi a související právní regulací, která je zaměřená na jednoduché a transparentní podnikání. V důsledku daňové konkurence navíc dochází k vytváření zodpovědné daňové politiky, která umožňuje ekonomický

růst a snižování daňových sazeb. Právě díky existenci daňové konkurence totiž nemají vlády jednotlivých států možnost jednat jako monopol. Nižší daně mohou ve výsledném efektu zapříčinit zvýšení daňových základů, a tak nehrozí ani riziko snížení příjmů jednotlivých státních rozpočtů.³⁶

Z výše uvedeného dle mého názoru vyplývá, že pádnější argumenty do debaty přinášejí odpůrci harmonizace. Kdo však stojí za prosazováním daňové harmonizace v rámci EU ? Odpověď je jednoduchá. Na jedné straně jsou to federalisté, kteří podporují co největší centralizaci moci v Bruselu, na straně druhé jsou to pak vlády členských států s vysokým daňovým zatížením. Pro ty by totiž daňová harmonizace, zejména v oblasti daně z příjmů právnických osob, znamenala zastavení odlivu kapitálu. K tomu v současnosti dochází zejména proto, že podnikatelé raději převádějí své finance do států s nižším daňovým zatížením. Z pohledu států s daňovým zatížením vyšším by tak prostřednictvím harmonizace došlo k vyřešení tohoto problému.³⁷

2.3 Harmonizace DPH v ČR

Společně se vstupem ČR do EU k 1.5.2004 došlo i k potřebě zajistit soulad české právní úpravy v oblasti DPH s právní úpravou unijní. Z tohoto důvodu byl přijat nový zákon o DPH, jelikož původní zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty nebyl v některých oblastech v souladu se šestou směrnicí. Důsledkem přijetí nového zákona o DPH bylo jak zdražení některých druhů zboží a služeb z důvodu jejich převedení ze sazby snížené na sazbu základní, tak i zlevnění v jiných oblastech, kde došlo k opačnému jevu. Zatímco tedy docházelo ke zdražování telefonických služeb či hygienických potřeb, potraviny společně s pomůckami pro nemocné či novinami naopak zlevňovaly.³⁸

Zůstaňme tedy u problematiky daňových sazeb. Ačkoli, jak již bylo zmiňováno, přinesla Směrnice možnost stanovit sazby DPH ve výši 15 % a 5 % (tj. 15 % pro

³⁶ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. s. 20 – 22.

³⁷ BŘÍCHÁČEK, T. *Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie*. [online]. cdk.cz, 2007, [cit. 4. října 2018]. Dostupné na <<https://www.cdk.cz/danova-harmonizace-versus-svoboda-demokracie>>

³⁸ VESECKÝ, Z. *Změny v DPH matou podnikatele, za posledních 20 let už šestkrát*. [online]. podnikatel.cz, 29. ledna 2013, [cit. 4. října 2018]. Dostupné na <<https://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/>>

sazbu základní a 5 % pro sazbu sníženou), ČR tuto minimální hranici převyšuje a to v prvním případě o 6 % a v druhém dokonce o celých 10 %. K tomu je stát veden čistě fiskálními důvody, což je snadno pochopitelné, pokud se podíváme na podíl příjmů ČR z DPH.³⁹ Zmínit však opět musíme i druhou sníženou sazbu DPH ve výši 10 %, která ovšem byla zavedena poměrně nedávno (v roce 2015) a vztahuje se pouze na úzký okruh zboží.⁴⁰

Zmiňovaná Směrnice stanovuje pro ČR celou řadu výjimek a odchylek. Za jednu z nejvýznamnějších lze považovat ustanovení obsažené v hlavě VII. Směrnice, které se týká stanovení výše obratu, při jehož dosažení jsou plátcí povinni registrovat se k dani. Obecně platí, že ČR může poskytnout osvobození od DPH pouze těm plátcům, jejichž roční obrat nepřevyšuje výši 35 000 EUR⁴¹. Tato unijní úprava se promítla v národním zákoně o DPH, který limit pro osvobození stanovuje ekvivalentem 1 milion Kč.⁴² Důležitý je i čl. 98 Směrnice, který stanovuje, že členské státy mohou užívat jednu či dvě snížené sazby, nicméně přímo pro ČR je pak stěžejní čl. 123 Směrnice. Ten umožňuje uplatňovat sníženou sazbu na úrovni minimální hranice 5 % pro „*dodání tepelné energie pro vytápění a přípravu teplé vody, s výjimkou surovin určených pro výrobu tepelné energie, domácnostem a malým podnikatelům, kteří nejsou plátcí DPH*“⁴³ a „*provedení stavebních prací týkajících se staveb určených pro bydlení, které nejsou poskytovány v rámci sociální politiky, s výjimkou stavebních materiálů.*“⁴⁴ Nutno zmínit, že čl. 123 se vztahuje pouze na samotnou ČR. Snížená sazba je, na základě čl. 98 Směrnice a § 48 a 48a zákona o DPH, dále uplatňována také u staveb určených k sociálnímu bydlení a u poskytování montážních a stavebních prací souvisejících se změnami na stavbách již dokončených. V čl. 381 bychom potom našli trvalou odchylku, kterou může ČR uplatňovat v rámci mezinárodní přepravy osob a jež je upravena i v § 70 zákona o DPH. Do české právní úpravy byl implementován také čl. 199 Směrnice, kterým došlo k rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti.⁴⁵

³⁹ Viz podkapitola 1.4

⁴⁰ Viz podkapitola 1.3

⁴¹ V květnu 2018 se jednalo o 39 362 EUR, což souvisí se změnou měnového kurzu

⁴² ANONYM. *Osvobození od DPH*. [online]. europa.eu, 20. září 2018 [cit. 10. října 2018]. Dostupné na <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-exemptions/index_cs.htm#shortcut-3-limity-dph-podle-zem>

⁴³ Směrnice 2006/112/EC, čl. 123

⁴⁴ Tamtéž

⁴⁵ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2013. s. 176.

Revize české právní úpravy DPH prostřednictvím Směrnice byla poměrně složitá a vyžádala si implementaci na základě více než dvaceti zákonů. DPH tak v rámci ČR dosáhla vysoké úrovně harmonizace, avšak zcela určitě by mělo na základě Směrnice dále dojít i ke sladění sazeb nejen zboží, ale zejména služeb. Podstatným krokem vpřed by bylo i případné systematictější utřídění celé vnitřní struktury zákona o DPH, který se po novelách nijak nezjednodušil a naopak zůstal velmi nepřehledným.

2.4 Harmonizace v oblasti správy DPH

Správu daní v ČR upravuje daňový řád a jednotlivé daňové zákony, v případě DPH tedy pak již několikrát zmiňovaný zákon o DPH. Aby mohla být daňová správa řádně a účelně vykonávána, vznikla na našem území soustava orgánů, jež se zabývají nejen výběrem daní, ale také např. daňovými kontrolami a celou řadou dalších úkonů. Hovoříme o tzv. Finanční správě ČR. Ta vznikla relativně nedávno, v roce 2013, a nahradila tak daňovou správu původní. Zatímco původní model samostatné daňové správy vytvořený v roce 2011 byl tvořen 199 finančními úřady, osmi finančními ředitelstvími a Generálním ředitelstvím na samotném vrcholu správy, s přijetím nového zákona č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky byla vytvořena nová soustava orgánů, která se – oproti předchozímu modelu – skládá pouze ze čtrnácti finančních úřadů, Odvolacího finančního ředitelství, Specializovaného finančního úřadu a Generálního finančního ředitelství. Původní finanční úřady byly přeměněny na podřízená územní pracoviště.⁴⁶ Za pozitivum této nové právní úpravy můžeme považovat fakt, že díky ní došlo k zefektivnění správy daní, jež následně vyústila zejména ke snížení nákladů v této oblasti, což bylo samozřejmě od počátku jedním z hlavních cílů.

I do oblasti správy DPH však zasahuje unijní harmonizace, která si klade za cíl zajistit vzájemnou spolupráci orgánů Společenství a členských států zejména v oblasti daňových podvodů. Spolupráce v oblasti DPH na administrativní úrovni byla zpočátku zakotvena směrnicí 77/799/EEC. Ta však nebyla schopna poskytnout dostatečné nástroje a vyšetřovací postupy, jelikož se neustále objevovaly (a stále objevují) nové druhy daňových podvodů. Z tohoto důvodu byla směrnice

⁴⁶ TOMANOVÁ, V. *Česká daňová správa od ledna 2012 v novém*. [online]. 3. ledna 2013 [cit. 15. října 2018]. Dostupné na <<https://www.finance.cz/zpravy/finance/375501-ceska-danova-sprava-od-ledna-2013-v-novem/>>

substituována Nařízením č. 1798/2003,⁴⁷ které prošlo v průběhu let řadou změn a nakonec bylo nahrazeno Nařízením č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „**Nařízení**“). Toto nařízení se soustřeďuje zejména na dva hlavní cíle, kterými jsou usnadnění provádění kontrol DPH a výměna informací.

Ve vztahu k výměně informací zakotvuje Nařízení následující dva druhy výměny. Zaprvé je to strukturovaná automatická výměna, což je systematické sdělování informací, které jsou předem určeny směrem k jinému členskému státu, jakmile je daná informace k dispozici (bez předchozí žádosti). Druhým typem výměny informací je dle Nařízení automatická výměna, která spočívá v systematickém sdělování informací též bez předchozí žádosti v předem stanovených pravidelných intervalech. V případě potřeby je nicméně samozřejmě možné žádost o informace podat, přičemž incentivem k takovému podání mohou být individuální zájmy daného členského státu. V momentě podání žádosti je příslušný orgán povinen poskytnout informace nejpozději do tří měsíců s výjimkou situací, kdy má tento dotýčný orgán informace již k dispozici. V takovém případě se lhůta pro jejich poskytnutí zkracuje na jeden měsíc. V některých situacích by měla výměna probíhat vždy bez předchozí žádosti. V praxi se tak bude jednat zejména o případ, kdy se má za to, že k příslušnému zdanění dochází v členském státě určení a kontrolní systém by dostatečně nefungoval bez příslušných informací, které poskytne členský stát původu. Druhou variantou takové spolupráce je výměna informací bez žádosti v případě potenciálního nebezpečí daňové ztráty vzniklé v jiném členském státě. Poslední varianta nastává v situaci, kdy se má členský stát důvod domnívat, že došlo k závažnému porušení právních předpisů týkajících se DPH nebo že tyto předpisy mohly být potenciálně porušeny v jiném členském státě. Nařízení mimo jiné upravuje i výměnu informací ve vztahu ke třetím zemím. Tuto problematiku upravuje zejména čl. 50 Nařízení, který stanoví, že pokud příslušný orgán členského státu obdrží informace od třetí země, může je předat i příslušným orgánům těch členských států, které by mohly mít o tyto informace zájem a dále i všem členským státům, které o takové informace řádným způsobem požádají. K výměnám informací dochází zejména prostřednictvím elektronických systémů a to v jakémkoliv jazyce, na kterém

⁴⁷ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. s. 122.

se státy dohodnou. Existují samozřejmě jisté podmínky, které za určitých okolností poskytování informací omezují. V praxi se uplatní zejména podmínka, že počet a povaha žádostí o informace podané dožadujícím orgánem během určité doby nesmí představovat nepřiměřenou administrativní zátěž pro příslušný správní orgán dožadovaného státu, a že dožadující orgán již vyčerpал obvyklé zdroje informací, které měl užít k dosažení daného cíle. Posledním standardním důvodem pro odmítnutí poskytnutí informací v režimu spolupráce dle Nařízení je potenciální hrozba prozrazení obchodního, průmyslového či profesního tajemství nebo obchodního postupu, popř. kdyby takové poskytnutí informací odporovalo veřejnému pořádku. Samozřejmě i zde platí, že pokud by žádosti o poskytnutí informací nebylo vyhověno, musí být toto odmítnutí řádným způsobem odůvodněno.⁴⁸

Vysoce efektivním nástrojem v boji s daňovými podvody je také tzv. souběžná daňová kontrola.⁴⁹ Ta probíhá tak, že příslušné orgány dvou a více členských států koordinují souběžné kontroly u identických daňových poplatníků a posléze porovnávají dosažené výsledky. Tento typ kontrol je výrazně efektivnější než standardní kontroly prováděné pouze jedním členským státem, neboť diskrepance vzniklé z porovnání kontrol v různých státech mohou přímo i nepřímo indikovat daňové úniky. Konkrétní proces v takovém případě probíhá tak, že daný členský stát sám navrhne osobu povinnou k dani, u které bude probíhat souběžná kontrola a následně oznámí případy navržené pro souběžnou kontrolu příslušným orgánům ostatních dotčených členských států. Takovou volbu je samozřejmě nutné těmto orgánům náležitým způsobem odůvodnit a uvést, proč by měl zrovna tento daňový subjekt být předmětem souběžné kontroly a proč není standardní daňová kontrola dostačujícím mechanismem. Členský stát zároveň s výše popsáním návrhem stanoví i lhůtu během níž by mělo k takové kontrole dojít, což by mělo zabraňovat průtahům, neboť dle mého názoru je logické, že více paralelních kontrol je potenciálně schopné mít negativní vliv na délku a plynulost celého správního řízení. Po odeslání takového návrhu se navrhuje orgán v obecné lhůtě dvou týdnů zpravidla dočká buď souhlasné odpovědi, která následně vyústí v provedení

⁴⁸ Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

⁴⁹ Ta je konkrétně definována i přímo v Nařízení, kde je řečeno, že se jedná o „koordinovanou kontrolu daňové situace jedné či více osob povinných k dani, které jsou mezi sebou propojeny, organizována nejméně dvěma zúčastněnými členskými státy, které mají společné či doplňující se zájmy“

příslušné souběžné kontroly nebo naopak odpovědi zamítavé. V takovém případě má nicméně zamítající orgán daného členského státu povinnost svou negativní odpověď řádně odůvodnit. Podrobnější postup pro souběžné kontroly upravuje kapitola VIII Nařízení.⁵⁰

Komise si již v minulosti zcela uvědomovala závažnost a potenciální vliv masových daňových úniků na rozpočty nejen samotných členských států, ale přeneseně i na rozpočet Společenství. Vzhledem k tomu, že tento aspekt ovlivňoval finanční zájmy celé EU, proběhly mnohé iniciativy týkající se nastavení vzájemné správní spolupráce mezi členskými státy v rámci boje proti podvodům a jiným protiprávním jednáním. Jedním z nejznámějších předpisů byl návrh nařízení o vzájemné správní pomoci při ochraně finančních zájmů Evropského společenství proti podvodům a jiným protiprávním jednáním, který však nakonec bohužel nebyl přijat. Toto nařízení z roku 2004 mělo přinést řadu nových nástrojů s velkým potenciálem zvýšit účinnost boje proti podvodům. Jedním z nich byl i – v ČR⁵¹ – Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF), který měl na základě nařízení rozšířit propojenou infrastrukturu pro efektivní výměnu relevantních informací i na oblast spolupráce při vyšetřování daňových podvodů.⁵²

Obecně lze tedy říci, že hlavním úkolem Nařízení z roku 2010 je stanovení podmínek, za kterých příslušné orgány členských států, odpovědné za uplatňování právních předpisů o DPH, spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů. Za tímto účelem Nařízení stanoví konkrétní pravidla a postupy, které pomáhají s výměnou informací a tím i s řádným vyměřením DPH, jeho správným uplatňováním a také usnadňují výše zmíněný boj proti podvodům.⁵³

Za zmínku stojí časové ohraničení některých práv a povinností obsažených v Nařízení, které mělo zajistit jeho aktuálnost i po překlenutí přechodných období v oblasti zvláštních režimů vyplývajících z hlavy XII Směrnice. Tato skutečnost je reflektována např. v čl. 14, v němž Nařízení uvádí specifickou situaci pro kontrolu

⁵⁰ Tamtéž

⁵¹ Vyšetřující například údajné zneužití evropských dotací v medializovaných kauzách

⁵² NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 166 – 167.

⁵³ Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

správného odvádění DPH splatného za telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby, přičemž tato konkrétní povinnost automatické výměny informací se aplikuje až od 1.1.2015, což je v tomto článku explicitně uvedeno. Kapitola XI Nařízení navíc obsahuje jedno hlavní dělení výše zmíněného časového ohraničení. První oddíl obsahuje ustanovení použitelná do 31.12.2014, zatímco v druhém oddílu jsou obsažena práva a povinnosti použitelná od 1.1.2015 po současnost. Konkrétně se jedná o ustanovení čl. 38 – 42 (oddíl první) a čl. 43 – 47 (oddíl druhý).⁵⁴

Výše zmiňovaná výměna informací, která zůstává hlavní a nejdůležitější formou spolupráce mezi příslušnými orgány členských států, však není jedinou možnou a používanou formou kooperace. Nařízení jich předjímá více. Mám zde na mysli zejména obsah Kapitoly VII týkající se přítomnosti v prostorách správních orgánů a účasti na správních šetřeních. Jednotlivá ustanovení této kapitoly blíže upravují podmínky spolupráce mezi dožadujícím a dožádaným orgánem, které se týkají přítomnosti úředníků dožadujícího orgánu ať už v prostorách správních orgánů dožádaného členského státu, či na jakémkoliv jiném místě, kde tyto orgány plní své úkoly. Je zdůrazněno, že samotné kontroly jsou vždy prováděny úředníky dožádaného členského státu, resp. dožádaného orgánu.⁵⁵

Zapomenout nesmíme také na zřízení sítě EUROFISC, což je ambiciózní projekt vybudovaný s cílem zavést multilaterální mechanismus včasného varování pro boj proti podvodům v oblasti DPH, usnadnit další výměnu cílených informací ve vybraných tematických okruzích a celkově koordinovat práci kontaktních úředníků EUROFISCU při reakci na obdržaná varování. Tito úředníci jsou vybráni příslušnými členskými státy (vždy musí být alespoň jeden z každého státu) a odpovídají výhradně správním úřadům svého státu.⁵⁶

2.5 Úskalí harmonizačního procesu v oblasti DPH

Ačkoli jsem již toto téma lehce nastínila v podkapitole 2.2 této diplomové práce, kde jsem porovnávala kladné a záporné stránky daňové konkurence versus harmonizace, podíváme se nyní ještě o něco detailněji na problémy spojené

⁵⁴ Tamtéž

⁵⁵ Tamtéž, čl. 28.

⁵⁶ Tamtéž, čl. 34 – 37.

s harmonizačním procesem. Vzhledem k tomu, že zájmy různých členských států jsou rozdílné, uplatní se zde klasická teorie her (vězňovo dilema), která v kombinaci s politickou rovinou celého problému a snahou o udržení co nejvyšší míry autonomie v oblasti daní způsobuje, že celý proces i přes jeho nesporné výhody, nepostupuje tak rychle a efektivně, jak by si příznivci velké míry daňové harmonizace přáli. První fáze (představovaná tzv. šestou směrnicí) do velké míry stanovila pravidla pro určování základu daně, teritoriálního dosahu, subjektů, sazby daně a dalších, proto budu tedy v této kapitole mluvit zejména o „druhé fázi“ harmonizace, která je v příslušné daňové teorii označována za harmonizaci daňových sazeb.⁵⁷

V této práci již byla naznačena problematika zásahů do národní suverenity v takto citlivé oblasti, kterou oblast daní nepochybně je, neboť členské státy mají obecně problém smířovat se s opatřeními, které mají přímý vliv na výši potenciálních příjmů do národních rozpočtů. S tím samozřejmě souvisí fakt, že daňové sazby mohou být – a v praxi dle mého názoru skutečně jsou – jedním z klíčových nástrojů fiskální politiky. To znamená, že jejich úprava může ovlivňovat agregátní nabídku a poptávku – tedy pokud je sazba harmonizována a je fixní, členský stát de facto ztrácí možnost takovou agregátní nabídku a poptávku dostatečně efektivním způsobem ovlivňovat. Pokud se navíc konkrétně jedná o některý z členských států, kde tvoří výběr nepřímých daní podstatnou část příjmů státního rozpočtu, může tato harmonizace sazeb výrazně negativním způsobem ovlivnit příjmové stránky rozpočtu, či je dokonce přímo ohrozit.⁵⁸

I samotný hlasovací proces na půdě EU hraje výrazně proti harmonizaci, neboť se zde aplikuje nutnost jednomyslného rozhodnutí při schvalovacím procesu. U takto politicky citlivé otázky se však dá logicky očekávat, že pro některý stát/státy by mohla být finálně navržená „harmonizovaná“ sazba nepřijatelná, jelikož by byla příliš nízká či naopak příliš vysoká. Proto je dosažení absolutního konsenzu za současného stavu málo pravděpodobné.⁵⁹

⁵⁷ NERUDOVA, D. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. mzdovapraxe.cz, 1. července 2005, [cit. 17. října 2018]. Dostupné na <<http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprineho-zdani-v-evropske-unii/>>

⁵⁸ Tamtéž

⁵⁹ Tamtéž

Posledním, méně podstatným důvodem, který bych nicméně ráda pro úplnost zmínila, neboť si myslím, že může být oním pomyslným jazýčkem na vahách při mnohých harmonizačních jednáních, je faktor národních tradic. V případě některých změn (v tomto případě tedy změn daňových sazeb) jsou některé státy, i přes absenci racionálního důvodu, pro rigidní setrvání na původní sazbě. Jako příklad z praxe bývá uváděna oblast akcízů, kde tradiční producenti a spotřebitelé vína nejsou ochotni přistoupit na změny v příslušných daňových sazbách.⁶⁰

EU se ve snaze o vlastní konkurenceschopnost snaží o přípravu kompromisní sazby, neboť je investory porovnávána nejen v rámci jednotlivých členských států, ale i jako celek vůči třetím zemím, zejména pak vůči daňovým rájům a off-shore jurisdikcím, které mohou těmto poskytnout lepší podmínky pro podnikání a zároveň přinést signifikantní úspory.⁶¹

2.6 Sazby DPH v členských státech EU

Jak již bylo zmiňováno v podkapitole 2.1, směrnice 92/77/EEC stanovila minimální hranici sazby DPH na 15 % pro sazbu základní a 5 % pro sazbu sníženou. Zároveň však bylo členským státům umožněno ponechat si takové nižší sazby DPH, které byly zavedeny před 1.1.1991.⁶²

Současné základní sazby DPH se napříč členskými státy EU poměrně výrazně liší. Nejvyšší sazba DPH je momentálně v Maďarsku (27 %), přičemž nejnižší sazbu DPH můžeme najít naopak v Lucembursku (17 %). Obecným trendem posledních let je zvyšování těchto sazeb, k jejich snížování dochází pouze výjimečně. Příkladem státu, kde došlo v posledních letech ke snížení, může být Rumunsko, kde byla sazba DPH pro rok 2017 snížena z 20 % na 19 %. Základní sazbu, jakožto jedinou sazbu DPH, zavedlo z členských států pouze Dánsko. V ostatních státech je vedle základní sazby zavedena i sazba snížená a v některých dalších státech i tzv. druhá snížená sazba (v některých státech známá jako super snížená). Mezi příklady zboží a služeb, které jsou „zatíženy“ různou sníženou sazbou DPH v různých členských státech, můžeme zařadit např. léčiva, knihy, noviny, vstupy

⁶⁰ Tamtéž

⁶¹ MORAVEC, L. *Eroze daňových základů a vyhýbání se daňovým povinnostem*. [online]. ifa-cr.cz, 8. listopadu 2016 [cit. 17. října 2018]. Dostupné na <<https://bit.ly/2Soi5bq>>

⁶² Tzv. druhá snížená či super snížená sazba

na kulturní události, sociální bydlení, produkty související se zemědělstvím, vstupné na sportoviště, městská hromadná doprava či ubytování v hotelích.⁶³

Obecně můžeme říci, že současná hladina sazeb DPH v členských státech je, až na výjimky, vyšší než bývala dříve, což platí zejména pro západoevropské země. Namátkou můžeme jmenovat historickou základní sazbu ve výši pouze 10 % v Dánsku, Německu či Velké Británii mezi lety 1967 – 1973.⁶⁴

Státy, které mají v současné době nejvyšší daňové zatížení v oblasti DPH (tedy ty, jejichž základní sazba DPH činí alespoň 23 %) můžeme rozdělit do dvou pomyslných kategorií. Za prvé jsou to státy, které jsou považovány za tzv. sociální státy s obecně vyšším daňovým zatížením, které je však občanům kompenzováno vyšší úrovní služeb, občanské vybavenosti a sociálních jistot. Mezi tyto státy patří země severní Evropy, tedy Finsko, Švédsko a Dánsko. Druhou kategorií pak tvoří státy, které vyšší základní sazbu DPH zavedly zejména v reakci na následky ekonomické krize. Patří sem Maďarsko, Chorvatsko, Řecko, Portugalsko a Polsko. Jedná se o státy s nižší ekonomickou úrovní a z logiky věci tak vyplývá, že obyvatelé těchto zemí na oplátku bohužel nemohou očekávat takovou úroveň kompenzace, jaká při stejných sazbách náleží občanům států prvně zmiňované skupiny.⁶⁵

Státy s nejnižším zatížením v oblasti DPH (Lucembursko, Malta, Kypr, Německo a Rumunsko) jsou svou sazbou v rozmezí 17 – 19 % (na rozdíl od států se sazbou nejvyšší) mnohem blíže mediánové hodnotě, okolo níž se pohybuje valná většina členských států EU, ČR nevyjímaje. Mediánovou hodnotou je přitom sazba ve výši 20 – 21 %.⁶⁶

V následující tabulce uvádím přehled sazeb DPH v jednotlivých členských státech vždy k 1.1. let 1995, 2004 a 2018. Tyto roky byly zvoleny z toho důvodu, že v letech 1995 a 2004 proběhly dvě významné rozšiřovací vlny EU, rok 2018 potom reflektuje současnou realitu. Data zvýrazněná kurzívou označují sazby států ještě před jejich vstupem do EU a je tedy možné porovnat, zda měl vstup daných států do Společenství výrazný vliv na výši sazeb DPH či nikoli. N/A v tabulce znamená, že

⁶³ GOLLA, P. *Zvyšování nepřímých daní je v EU trendem. Jak se vyvíjí sazby DPH v roce 2017?*. [online]. finance.cz, 12. dubna 2017 [cit. 17. října 2018]. Dostupné na <<https://www.finance.cz/489543-dph-eu-2017/>>

⁶⁴ Tamtéž

⁶⁵ EUROPEAN COMMISSION. *VAT Rates applied in the Member States of the European Union*. [online]. ec.europa.eu, 1. ledna 2018 [cit. 17. října 2018]. Dostupné na <<https://bit.ly/2h5TGrc>>

⁶⁶ Tamtéž

příslušný stát v daném roce ještě neměl zavedenou DPH. Pro lepší přehlednost jsou zde uvedeny pouze sazby základní a snížené. To však neznamená, že některé státy neuplatňují i druhou sníženou (resp. super sníženou) sazbu DPH, jejíž užívání je jim povoleno na základě řady individuálních výjimek.

	1995 základní/snížená	2004 základní/snížená	2018 základní/snížená
Belgie	20,5%/ 12%	21%/ 12%	21%/ 12%
Bulharsko	18%/ -	20%/ -	20%/ 9%
Česká republika	22%/ 5%	19%/ 5%	21%/ 15%
Dánsko	25%	25%	25%
Německo	15%/ 7%	16%/ 7%	19%/ 7%
Estonsko	18%/ -	18%/ 5%	20%/ 9%
Irsko	21%/ 12,5%	21%/ 13,5%	23%/ 13,5%
Řecko	18%/ 8%	18%/ 8%	24%/ 13%
Španělsko	16%/ 7%	16%/ 7%	21%/ 10%
Francie	18,6%/ 5,5%	19,6%/ 5,5%	20%/10%
Chorvatsko	N/A	22%/ -	25%/ 13%
Itálie	19%/ 9%	20%/ 10%	22%/ 10%
Kypr	8%/ -	15%/ 5%	19%/ 9%
Litva	18%/ 9%	18%/ 9%	21%/ 9%
Lotyšsko	18%/ -	18%/ 9%	21%/ 12%
Lucembursko	15%/ 6%	15%/ 6%	17%/ 8%
Maďarsko	25%/ 12%	25%/ 15%	27%/ 18%
Malta	15%/ 5%	18%/ 5%	18%/ 7%
Nizozemsko	17,5%/ 6%	19%/ 6%	21%/ 6%
Rakousko	20%/ 10%	20%/ 13%	20%/ 13%
Polsko	22%/ 7%	22%/ 7%	23%/ 8%
Portugalsko	17%/ 5%	19%/ 12%	23%/ 13%
Rumunsko	18%/ 9%	19%/ 9%	19%/ 9%
Slovinsko	N/A	20%/ 8,5%	22%/ 9,5%
Slovensko	25%/ 6%	19%/ -	20%/ 10%
Finsko	22%/ 17%	22%/ 17%	24%/ 14%

Švédsko	25%/ 21%	25%/ 12%	25%/ 12%
Velká Británie	17,5%/ 8%	17,5%/ 5%	20%/ 5%

Tabulka č. 1

Zdroj: Evropská komise, vlastní zpracování

Obecně nelze při pohledu na tabulku říci, že by existovalo přímé pojitko mezi vstupem daného státu do EU a výraznou změnou sazeb DPH ať už jedním či druhým směrem. Mnohem silnější vliv mají rozhodně dlouhodobé tendence, které již byly v této kapitole popsány. Konkrétně se tedy jedná o fakt, že sazby DPH obecně stoupají a pro dané zvyšování existuje – kromě samotného členství daného státu v EU– mnoho dalších důvodů. V souvislosti s členstvím však lze samozřejmě hovořit o jeho vlivu na minimální míru základní sazby (alespoň 15 %), na minimální míru snížené sazby (alespoň 5 %) a na omezení počtu různých snížených sazeb jako takových. Myslím si však, že s přihlédnutím k výše uvedeným informacím je možné dojít k názoru, že samotné členství v EU nemá v současné době pro státy signifikantní vliv, který by výrazným způsobem ovlivnil výši jejich národní DPH. V případě celkové harmonizace v oblasti DPH by se však tato situace mohla zásadně změnit a lze předpokládat, že zatímco některé státy by si z hlediska příjmů z DPH polepšily, jiné by v návaznosti na jednotnou sazbu DPH byly rozhodně tratné.

3 Právní prameny

V této kapitole se podrobně podíváme na jednotlivé právní prameny upravující oblast DPH v hmotněprávní i procesněprávní rovině. Vzhledem k tématu této práce se jedná o jednu z klíčových kapitol, neboť přehledným způsobem ilustruje, jak se skrze harmonizační procesy promítají evropské právní předpisy do příslušných českých zákonů a vyhlášek. Z toho vyplývá, že se v této kapitole budeme věnovat právní úpravě jak na národní, tak na supranacionální úrovni.

3.1 Zakotvení úpravy DPH v právním řádu EU

Pokud bychom se podívali do historie harmonizačních snah v rámci EU, najdeme celou řadu legislativy, jež upravuje tuto oblast na supranacionální úrovni. Vůbec první směrnice vztahující se k DPH byly Komisí představeny v 60. letech minulého století v reakci na rozhodnutí o nahrazení daně z obratu za systém DPH. Ačkoli některé ze směrnic byly v této práci již zmíněny v souvislosti s problematikou řešenou v předchozích kapitolách, uvedu na tomto místě ty nejdůležitější, vzhledem k jejich množství a pro větší přehlednost, ještě jednou. Jedná se o následující:

- První směrnice 67/227/EEC o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu,
- Druhá směrnice 67/228/EEC o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a použití společného systému daně z přidané hodnoty,
- Třetí směrnice 69/463/EEC o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Zavedení daně z přidané hodnoty v členských státech⁶⁷,
- Čtvrtá směrnice 71/401/EEC,
- Pátá směrnice 72/250/EEC⁶⁸,
- Šestá směrnice 77/388/EEC o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně,

⁶⁷ Třetí směrnice se, mimo jiné, týkala prodloužení termínu pro zavedení systému DPH v Belgii

⁶⁸ Čtvrtá a Pátá směrnice se týkaly prodloužení termínu pro zavedení systému DPH v Itálii

- Osmá směrnice 79/1072/EEC o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku,
- Desátá směrnice 84/386/EEC o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, kterou se mění směrnice 77/388/EEC – Uplatnění daně z přidané hodnoty na nájem movitého hmotného majetku,
- Třináctá směrnice 86/560/EEC o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství,
- Směrnice 91/680/EEC kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EEC s ohledem na odstranění daňových hranic,
- Směrnice 92/77/EEC kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EEC (sblížení sazeb DPH),
- Směrnice 2007/75/EC kterou se mění směrnice 2006/112/EC, pokud jde o některá dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty,
- Směrnice 2013/42/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH,
- Směrnice 2013/43/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů⁶⁹.

Jak je z výše uvedeného seznamu zřejmé, směrnic upravujících tuto oblast je celá řada, přitom ale neuvádím taxativní výčet a ve skutečnosti je jich tedy ještě mnohem více. Zmiňme však v krátkosti význam některých výše zmiňovaných⁷⁰.

⁶⁹ Více ke směrnicím 2013/42/EU a 2013/43/EU viz podkapitola 3.1.1

⁷⁰ Význam směrnic 67/227/EEC, 67/228/EEC, 69/463/EEC, 71/401/EEC a 77/388/EEC byl stručně popsán již v podkapitole 2.1

Velmi důležitou je směrnice 91/680/EEC, na jejímž základě byly zrušeny daňové hranice mezi jednotlivými členskými státy. V souvislosti s tím tak došlo ke zdaňování nákupu soukromými osobami výhradně v zemi původu (s výjimkou nových dopravních prostředků) a dále také k nahrazení systému dovozů a vývozů mezi členskými státy intrakomunitárním plněním.

Směrnice 92/77/EEC stanovila po dlouhých jednáních dva druhy daňových sazeb – základní (v minimální výši 15 %) a sníženou (v minimální výši 5 %)⁷¹, tato směrnice však členskými státy v rámci přechodného období dovolovala i sazbu nižší než 5 %, přičemž směrnice 2007/75/EC prodloužila původní přechodné období pro sníženou sazbu daně až do zavedení konečného režimu. K prodloužení přechodného období došlo několikrát i v případě základní sazby DPH.⁷² Naposledy se tak stalo prostřednictvím směrnice 2018/912/EU, která upravila čl. 97 Směrnice, jež sice stále říká, že základní sazba nesmí být nižší než 15 %, ale nově zde není žádné časové ohraničení platnosti základní sazby, jak tomu bývalo u předchozích novel. Směrnice 2018/912/EU tento fakt odůvodňuje tím, že je vhodné minimální limit sazby ve výši 15 % nejen zachovat, ale zavést jej trvale.

V následujících podkapitolách se budu podrobněji věnovat aktuální právní úpravě DPH obsažené v nejdůležitějších předpisech na úrovni EU. Tou je zejména již několikrát zmiňovaná Směrnice, ale jelikož je oblast DPH samozřejmě upravena i řadou nařízení, budu se zabývat i jedním z nich a to konkrétně prováděcím nařízením Rady (EU) č. 282/2011 ke směrnici o DPH (dále jen „**Prováděcí nařízení**“), které jsem zvolila z důvodu jeho úzké provázanosti se Směrnicí.

3.1.1 Směrnice 2006/112/EC (Recast)

Novým platným základním dokumentem v oblasti harmonizace DPH se s účinností od 1.1.2007 stala Směrnice (2006/112/EC) ze dne 28.11.2006, která nahradila již několikrát zmiňovanou šestou směrnici. Odkazy na obě starší zrušené směrnice (tedy na šestou směrnici a směrnici 67/227/EEC) se od tohoto dne považují za odkazy na tuto novou Směrnici (podle příslušné srovnávací tabulky obsažené v příloze XII Směrnice). Směrnice obsahuje celkem 15 hlav a 11 příloh⁷³. Hlavními

⁷¹ Více viz podkapitola 2.1

⁷² ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2013. s. 143 – 144.

oblastmi upravenými Směrnicí jsou: předmět daně, osoby povinné k dani, teritoriální působnost, místo plnění zdanitelných transakcí, základ daně, osvobození od daně, sazby daně, odpočet daně, zvláštní režimy a další.⁷⁴

Na základě čl. 398 této Směrnice také došlo k ustanovení nového orgánu v oblasti DPH, jedná se o tzv. Výbor pro daň z přidané hodnoty. Jedná se o poradní orgán, který nedisponuje žádnými legislativními pravomocemi, ale ze své povahy může poskytovat pomoc při výkladu Směrnice.⁷⁵

Jedním z klíčových aspektů Směrnice jsou specifikace pravidel pro stanovení místa plnění pro různé typy (dodání zboží, služeb, popř. zásilkového prodeje). U dodání zboží, k němuž dochází mezi členskými státy EU, platí následující základní varianty pro stanovení místa plnění: místo, kde se zboží nachází v době dodání, popř. místo, kde začíná přeprava zboží, pokud je dodání zboží dle smlouvy spojeno s jeho přepravou. V případě tzv. zásilkového prodeje je pak základní pravidlo pro stanovení místa plnění oproti původní úpravě změněno. Co se služeb týče, zde se místo poskytnutí služeb odvíjí podle statutu příjemce služby. To v praxi znamená, že je-li příjemcem služby osoba povinná k dani (transakce B2B⁷⁶), je místem plnění sídlo ekonomické činnosti nebo provozovna příjemce služby, zatímco v případě poskytnutí služby osobě, jež není povinná k dani (transakce B2C⁷⁷), bude místem plnění sídlo ekonomické činnosti nebo provozovna poskytovatele.⁷⁸

Důležitý indikátor odlišností obsahující výjimky vyjednané jednotlivými členskými státy nalezneme v hlavě XII Směrnice (zvláštní režimy), která mimo jiné umožňuje osvobodit od registrační povinnosti malé podniky podle limitního obrátu určeného daným členským státem EU.⁷⁹

Význam směrnice Rady 2013/42/EU a navazující směrnice 2013/43/EU spatřuji zejména v rozšíření tzv. mechanismu „reverse charge“, který spočívá v tom, že se místo plnění a tím i zdanění této služby přesouvá do státu spotřeby. Tedy

⁷³ Tento stav platí od 1.1.2010, kdy byla jedna z původních příloh zrušena a částečně přesunuta na základě směrnice 2009/47/EC

⁷⁴ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualizované vydání. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2018. s. 151.

⁷⁵ EUROPEAN COMMISSION. *VAT Committee*. [online]. ec.europa.eu, [cit. 5. listopadu 2018]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en>

⁷⁶ „Business to business“, tedy vzájemné obchody mezi podnikajícími subjekty

⁷⁷ „Business to consumer“, tedy obchody mezi podnikajícím subjektem a konečným zákazníkem

⁷⁸ Tamtéž, s. 152.

⁷⁹ Tamtéž, s. 160.

povinnost přiznat a následně zaplatit daň se přenáší na osobu povinnou k dani (příjemce služby). Výše zmíněné směrnice mění a doplňují tento mechanismus o volitelné a dočasné používání přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb, kde hrozí vysoké riziko podvodů. Tuto speciální úpravu si vyžádala sama praxe, neboť reflektuje specifika některých typů služeb a z nich vyplývající odlišnou úroveň rizik.⁸⁰

Přílohy Směrnice obsahují zejména seznamy a kategorie týkající se snížených sazeb a dále vymezení možných osob povinných k dani včetně odchylek pro osvobození od daně.

„Směrnice 2006/112/ES představuje v podstatě přepracované a doplněné znění dřívější šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 ... včetně jejích pozdějších novel, kterou směrnice 2006/112/ES zrušila a nahradila, aniž by jednotlivá ustanovení doznala zásadních věcných změn. Judikatura ke směrnici 2006/112/ES tak navazuje do značné míry na judikaturu k původní šesté směrnici.“⁸¹

V souvislosti s tím je také možné objasnit pojem „recast“, který je ve spojitosti se Směrnicí často využíván. Pod tímto pojmem můžeme spatřovat přepracované znění původního právního předpisu, kterým byla šestá směrnice. Závěrem můžeme pro úplnost uvést, že Směrnice byla k 31.1.2018 celkem čtrnáctkrát novelizována, což se může zdát jako vysoký počet, nicméně původní šestá směrnice byla novelizována více než třicetkrát.

3.1.2 Prováděcí nařízení Rady č. 282/2011

Některá ustanovení Směrnice pro své uplatňování potřebovala soupis zásad a procesních pravidel. Za tímto účelem vzniklo Prováděcí nařízení, které zároveň nahradilo dosavadní prováděcí nařízení, jež bylo navázáno na dříve platnou šestou směrnici.

Nové Prováděcí nařízení obsahuje několik klíčových oblastí, které se týkají zejména pravidel pro uplatňování DPH u přeshraničních služeb (těch, které ovlivňují osoby povinné přiznat daň a určují stát zdanění). Další změny zahrnují např. odlišný výklad sídla či stálé provozovny, případně posouzení daňového statusu příjemce

⁸⁰ Tamtéž, s. 153.

⁸¹ ANONYM. Základ daně z přidané hodnoty, její sazby a osvobození od daně. *Judikatura Evropského soudního dvora*, 2016, č. 4, dostupné z ASPI.

služby. Dále také vyjasňuje některá pravidla u specifických služeb jako jsou služby zprostředkovatele, nájem dopravních prostředků, přeprava cestujících či služby v oblasti kultury.⁸²

Úloha Prováděcího nařízení je nezpochybnitelná, neboť umožňuje realizovat úmysl evropského zákonodárce v celém původně zamýšleném rozsahu.

3.2 Zakotvení úpravy DPH v právním řádu České republiky

Dva hlavní české právní předpisy, které upravují DPH po hmotněprávní i procesněprávní stránce jsou Zákon o DPH a daňový řád. Tato podkapitola si klade za cíl rozebrat jejich klíčové aspekty a zejména (vzhledem k tématu celé diplomové práce) demonstrovat, ve kterých konkrétních ustanoveních se promítá evropská právní úprava.

3.2.1 Zákon o DPH

Ačkoli se některým aspektům harmonizace v oblasti DPH částečně věnovala již podkapitola 2.3 a struktura zákona o DPH podkapitola 1.2, považuji za důležité v kontextu geneze zákona o DPH znovu zmínit některá jeho klíčová ustanovení, která představují harmonizační snahy ze strany českého zákonodárce.

Můžeme říci, že již předchozí právní úprava DPH prostřednictvím zákona č. 588/1992 Sb. (ve znění pozdějších předpisů) prakticky byla v souladu s předpisy EU upravujícími uplatňování této daně. V úpravě DPH však – oproti závazným směrnicím, doporučením nebo obvyklé praxi v ostatních členských státech – zůstávaly některé dílčí odlišnosti a česká právní úprava tedy nebyla zcela sladěna s evropskými standardy. Dalším důvodem pro přijetí současného zákona o DPH pak byla i snaha o vyšší přehlednost a zlepšení systematičnosti, neboť předchozí znění prošlo od 1.1.1993 více než dvaceti novelizacemi.⁸³

Je přinejmenším zvláštní, že zákon o DPH ve svém znění nikde nezmiňuje jeden ze základních principů fungování DPH – princip neutrality. Ten je popsán v čl. 1 Směrnice takto: „*Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží*

⁸² ANONYM. *Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ke směrnici o DPH*. [online]. financnisprava.cz, 11.dubna 2011, [cit. 3. listopadu 2018]. Dostupné na <<https://bit.ly/2DufiZ>>

⁸³ Důvodová zpráva k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

a služeb bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“ Na princip neutrality se často odvolává SDEU⁸⁴, neboť DPH by neměla zatěžovat osoby nacházející se uprostřed výrobního/distribučního řetězce. Její břemeno má nést až konečný spotřebitel. Jak již bylo řečeno výše, tato neutralita není v českém zákoně o DPH výslovně zmíněna, nicméně dle mého názoru se jedná o jednu z věcí, která by měla být do národního práva rozhodně přenesena a to zejména z důvodu ujasnění zásad fungování společného systému DPH a také zdůraznění principů, jež jsou tomuto systému vlastní.⁸⁵

Bez ohledu na výše uvedené však znamenal zákon o DPH posun v pojetí některých institutů a zároveň přinesl i řadu institutů nových. Mezi významné změny patřilo zejména snížení stávajícího limitu obratu pro povinnou registraci plátců na částku 1 milion Kč za nejbližších dvanáct předcházejících po sobě jdoucích měsíců. Dále došlo k převedení výrobků, služeb, staveb a stavebních prací ze snížené do základní sazby daně (s výjimkou tepla a bytové výstavby, kde byla ze strany ČR na přechodné období vyjednána výjimka). K tomu došlo z toho důvodu, že u těchto položek nemůže být dle šesté směrnice uplatňována snížená sazba daně. Další změny se pak týkaly sladění postupu při uplatnění odpočtu a vracení daně. Doplněno pak bylo i několik zvláštních způsobů uplatňování daně pro cestovní kanceláře, použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty, starožitnosti a investiční zlato. Některé změny však vstoupily v platnost až se vstupem ČR do EU. Sem patří zejména snížení výše obratu pro povinnou registraci plátců daně.⁸⁶

Důvodová zpráva k zákonu o DPH varovala, že rozšíření okruhu zboží a služeb, u nichž se uplatňuje základní sazba daně, bude mít za následek zvýšení cenové hladiny a to minimálně o 1,5%, přičemž reálný cenový dopad bude ještě vyšší. Košík spotřebitelských cen totiž nezahrnuje všechny druhy služeb, jichž se

⁸⁴ Např. významný evropský judikát C-497/01 Zita Modes, kde generální advokát Jacobs uvedl stanovisko právě k principu neutrality

⁸⁵ DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 7. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 1 – 3.

⁸⁶ Tamtéž

změna sazeb dotkne a je nutné vzít v úvahu i prodloužený časový rámec pro implementaci všech souvisejících opatření.⁸⁷ Toto tvrzení do jisté míry koresponduje se zvyšujícím se indexem spotřebitelských cen od roku 2004⁸⁸ (ačkoli k tomuto zvyšování samozřejmě vedla celá řada dalších důvodů).

Jak již bylo v této práci několikrát zmíněno, velká část evropské právní úpravy je věnována boji proti daňovým únikům a tím pádem měla ČR v souvislosti se svým vstupem do Společenství za úkol vybudovat systém pro výměnu informací týkajících se DPH mezi členskými státy. Zakotvení tohoto systému samozřejmě nyní obsahují i příslušné české právní předpisy.

3.2.2 Příklady změn reflektujících vliv evropské právní úpravy

V několika následujících odstavcích bych se ráda podívala na některá konkrétní ustanovení zákona o DPH, v nichž se přímo promítla evropská právní úprava.

Tak např. znění § 3 nově doplňuje pojem „území Evropského společenství“ a zároveň i pojmy „členský stát“ a „třetí země“. Dále jsou pak ve vazbě na šestou směrnici vyjmenována některá území členských států, která nejsou považována za území Evropského společenství s patřičnými daňovými konsekvencemi.⁸⁹

Jelikož je jedním z hlavních aspektů harmonizace sjednocení příslušných základních pojmů, bylo nutné upravit také ustanovení § 4. Zatímco některé pojmy byly přebrány z původní právní úpravy, definice pojmů, které dosud nebyly v našem daňovém právu používány, bylo nutné doplnit ve vazbě na příslušné evropské předpisy. Patří sem např. definice nového dopravního prostředku.⁹⁰

Vzhledem k tomu, že osoby povinné k dani nejsou rozlišeny dle typu subjektů, ale (v souladu s předpisy Evropského společenství) jsou rozlišeny podle jejich činností, je definice takové osoby povinné k dani pro účely zákona upravena jako právnická nebo fyzická osoba, která na jakémkoli místě samostatně uskutečňuje

⁸⁷ Tamtéž

⁸⁸ Tabulka indexu spotřebitelských cen od roku 1995 k dispozici na webu Českého statistického úřadu, viz: <https://bit.ly/2SFygBk>

⁸⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁹⁰ Tamtéž

ekonomickou činnost. Ustanovení § 5 tedy za osobu povinnou k dani považuje nejen tuzemského podnikatele, ale i podnikatele z jiných členských států či třetích zemí.⁹¹

Již dříve byl – v návaznosti na vyjednanou výjimku ve výši obratu za posledních dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců nejméně 35 000 EUR⁹² pro situace, kdy je osoba povinná k dani osvobozená od povinnosti se registrovat jako plátce – zmíněn stanovený obrat ve výši jednoho milionu Kč. Tato výše obratu, jež zakládá povinnost k registraci k DPH, je stanovena v § 6.⁹³

K výrazným změnám došlo i v otázce stanovení místa plnění. Nový postup, který je v souladu s právními předpisy EU, je obsažen v § 7 a týká se stanovení místa plnění při dodání zboží na palubě lodí, letadel nebo vlaků během přepravy na území Evropského společenství. Zároveň je zde obsaženo i výslovné upozornění, že zpáteční přeprava se považuje za přepravu samostatnou.⁹⁴

Stále platí, že službami jsou všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti a nově je doplněno, že za poskytnutí služby se považuje i poskytnutí služby na základě rozhodnutí státního rozhodnutí či prostřednictvím komisionáře. To je spolu s dalšími podrobnostmi upraveno v § 14.⁹⁵

Definice pořízení zboží, postup pro obchodování uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu a podmínky zdaňování při obchodování mezi členskými státy při dodání zboží formou zasílání zboží jsou obsahem tří zcela nových ustanovení § 16, § 17 a § 18, které řeší pravidla a principy týkající se takového mezinárodního obchodování.⁹⁶

Šestá směrnice obsahuje předepsané náležitosti dokladů, který musí vystavit plátce daně při dodání zboží do jiného členského státu. Česká úprava tyto náležitosti dokladů v úplnosti převzala a včlenila do ustanovení § 34.⁹⁷

Výše uvedené příklady můžeme považovat pouze za demonstrativní výčet ustanovení zákona o DPH, jež reflektují evropskou právní úpravu. Z důvodu omezeného rozsahu práce jsem se snažila zvolit významná ustanovení napříč celým

⁹¹ Tamtéž

⁹² V květnu 2018 se jednalo o 39 362 EUR, což souvisí se změnou měnového kurzu

⁹³ Důvodová zpráva k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁹⁴ Tamtéž

⁹⁵ Tamtéž

⁹⁶ Tamtéž

⁹⁷ Tamtéž

zákonem, nicméně evropský vliv lze rozhodně sledovat i v celé řadě dalších ustanovení tohoto zákona.

3.2.3 Daňový řád

"Revoluce" v procesní stránce daňového řízení přišla na rozdíl od hmotněprávní úpravy o něco později – zákon č. 280/2009 Sb., tedy daňový řád, nabyl účinnosti 1.1.2011 a nahradil tak předchozí procesní předpis pro daňové řízení, kterým byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Důvodů pro přijetí daňového řádu bylo hned několik a dle mého názoru lze samozřejmě i v tomto případě poznamenat, že původní zákon o správě daní a poplatků přestal po četných novelizacích stačit aktuálním potřebám a po systematické stránce se stal značně chaotickým.⁹⁸

Spolu s přijetím daňového řádu došlo k masivním terminologickým změnám, které si vyžádaly přijetí nového zákona č. 281/2009 Sb., což je doslova zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu. Tento pomocný zákon novelizoval 98 jiných právních předpisů tak, aby je uvedl v soulad právě s terminologií daňového řádu. Namátkou můžeme uvést např. změnu terminologie v zákoně o bankách, zákoně o dani z nemovitostí, zákoně o soudních poplatcích či v zákoně o regulaci reklamy. Je nutné poznamenat, že v případě daňového řádu se rozhodně nejedná o kodifikaci celého daňového práva (což nebyla ani původní konstrukce), ale pouze o obecný procesní předpis. Jednotlivé hmotněprávní daňové předpisy tak i nadále obsahují příslušné odlišnosti procesní úpravy v dané věci.⁹⁹

Mezi nejvýznamnější novinky, které daňový řád přinesl, patří sladění doručování s jinými procesními předpisy co se postavení adresáta týče, posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu až za právní moc rozhodnutí a v neposlední řadě i výrazně upravený systém opravných a dozorčích prostředků. V rámci opravných prostředků vznikla rozšířená možnost podat dodatečné daňové tvrzení na nižší daň na úkor obnovy řízení. Zcela nově byly představeny tzv. dozorčí prostředky, kam patří nařízení obnovy řízení

⁹⁸ REDAKCE. Po 18 letech nabyl účinnosti nový zákon o daňovém procesu – daňový řád. *Právní rozhledy*, 2011, č. 2, s. 1.

⁹⁹ Tamtéž

a nařízení přezkoumání rozhodnutí. Dále byly jednoznačně upraveny lhůty pro stanovení daně, zdůrazněna prioritita úhrady daně před jejím příslušenstvím a zavedena jednoznačná pravidla pro možnost opakování daňové kontroly (při zjištění nových skutečností, důkazů nebo při změně tvrzení daňového subjektu). Daňová kontrola musí být nově zahájena prvním úkonem, který vymezuje předmět a rozsah daňové kontroly, a správce daně začne zjišťovat související daňové povinnosti. Změnila se i lhůta pro placení daně, což je časový úsek, ve kterém je možné realizovat dobrovolnou i nedobrovolnou úhradu daně. Tato lhůta začíná běžet od okamžiku splatnosti daně (u doměřených částek je pak rozhodným dnem náhradní den splatnosti). Pro úplnost je nutné podotknout, že lhůta pro placení daně dle daňového řádu je lhůtou prekluzivní (což je taktéž změna oproti původní úpravě v zákoně o správě daní a poplatků). Dříve bylo také možné zahájit přezkumné řízení na výslovnou žádost daňového subjektu, nicméně daňový řád toto změnil a přezkumné řízení je tedy nyní možné zahájit pouze *ex offo*. Všechna rozhodnutí jsou navíc následně přezkoumávána (nikoliv pouze ta, kterými je stanovena daň).¹⁰⁰

3.3 Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Jak již bylo zmiňováno v úvodu 2. kapitoly, prostřednictvím judikatury SDEU dochází k tzv. negativní harmonizaci, a proto považuji za nezbytné pro úplnost uvést i příklady některých judikátů z oblasti DPH. Ačkoli je judikatura SDEU pouze subsidiárním pramenem evropského práva – tedy takovým pramenem, který není obsažen v právu primárním ani sekundárním – můžeme sledovat její vliv na fundamentální principy integrace. Navíc i přes to, že SDEU není povinen rozhodovat případy na základě své předchozí judikatury, v praxi se tak obvykle děje a nové rozsudky tak často vycházejí z rozsudků starších kauz.¹⁰¹

3.3.1 Věc C-435/05, Investrand BV

Soudní dvůr v tomto případě z 8. února 2007 rozhodoval o předběžné otázce, která se týkala výkladu čl. 17 odst. 2 šesté směrnice. Tento článek přitom stanovuje vznik a rozsah nároku na odpočet daně, odstavec 2 potom konkrétně upravuje nárok

¹⁰⁰ Tamtéž

¹⁰¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované vydání. Praha: Linde Praha, a.s., 2013. s. 64 – 65.

osoby povinné k dani na odpočet daně v případě, kdy jsou zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění.

Soudní dvůr zde judikoval, že „náklady na poradenské služby, které osoba povinná k dani využila za účelem určení hodnoty pohledávky, která je součástí jejího majetku a je spojená s prodejem akcií uskutečněným dříve, než se stala osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, nemají, při neexistenci skutečností prokazujících, že zmiňované služby mají výlučnou příčinu v hospodářské činnosti osoby povinné k dani ve smyslu uvedené směrnice, přímou a bezprostřední souvislost s touto činností, a v důsledku toho nezakládají nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou byly zatíženy.“¹⁰²

3.3.2 Věc C-527/07, Tellmer Property s. r. o.

Tento případ ze dne 11. června 2009 se opět týkal rozhodování o předběžné otázce v souvislosti s výkladem čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice. Tento článek se týká osvobození od daně v tuzemsku, část B písmeno b) pak konkrétně upravuje osvobození od DPH v případě pachtu nebo nájmu nemovitého majetku.

Případ je pro nás zajímavý zejména z toho důvodu, že se s předběžnou otázkou k Soudnímu dvoru obracel Krajský soud v Ústí nad Labem. Jádrem sporu mezi společnostmi RLRE Tellmer Property s.r.o. a Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem tkvělo v otázce, zda je od DPH osvobozen úklid společných prostor nájemního domu stejně tak, jako je od DPH osvobozen nájem.

Soudní dvůr ve svém rozhodnutí uvedl, že nájem nemovitého majetku a službu, jež spočívá v úklidu společných prostor předmětné nemovitosti, je nezbytné považovat za samostatná a oddělitelná plnění, z čehož vyplývá, že se ustanovení šesté směrnice na spornou službu nevztahuje.¹⁰³

3.3.3 Věc C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV

Případ z 19. listopadu 2009 se týkal předběžné otázky ohledně výkladu již výše zmiňovaného čl. 13 šesté směrnice, tentokrát však jeho části B písm.

¹⁰² Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 8. února 2007, *Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën*, C-435/05, Sb. rozh. s. I-1330.

¹⁰³ Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 11. června 2009, *RLRE Tellmer Property s. r. o. v Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*, C-572/07, Sb. rozh. s. I-4983.

g) a zároveň výkladu čl. 4 odst. 3 písm. a) šesté směrnice. Zmiňovaná část čl. 13 stanovuje, že členské státy mají (mimo jiné) osvobodit od DPH dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, kromě budov a pozemků uvedených v druhém zmiňovaném článku, tedy čl. 4 odst. 3 písm. a).

Předběžná otázka se týkala sporu ve věci, kdy společnost Don Bosco zakoupila v r. 1998 od společnosti Stichting Leusderend parcelu na níž stály dvě zchátralé školní budovy. Společnost Don Bosco měla nechat tyto budovy zbourat, aby na pozemku následně mohla vystavět nové nemovitosti. Zatímco prodávající společnost měla zajistit demolici jako takovou, náklady spojené s ní měla nést společnost Don Bosco, tedy kupující. Ke dni nabytí nemovitosti společností Don Bosco nebyly původní školní budovy na pozemku kompletně zlikvidovány a společnost tak následně obdržela daňový výměr na daň z převodu nemovitosti. Společnost Don Bosco se proti tomuto výměru odvolala, ale správce daně toto odvolání zamítl. Společnost Don Bosco se tak rozhodla dále bránit podáním žaloby k soudu, jelikož tvrdila, že dodání nemovitosti podléhalo DPH a tím bylo osvobozeno od daně z převodu nemovitostí. Soud žalobu zamítl, nicméně společnost Don Bosco se proti danému rozhodnutí opět odvolala a v další instanci předložil příslušný nizozemský soud žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. Ta spočívala v tom „*zda dodání částečně zbořené budovy za účelem stavby budovy nové je ještě dodáním této původní budovy, jejíž první obydlí nastalo v minulosti, nebo jestli jakékoliv dodání během fáze demolice uvedené budovy nebo během fáze výstavby budovy nové musí být považováno za dodání této budovy před jejím prvním obydlím.*“¹⁰⁴

Soudní dvůr v souvislosti s tímto případem došel k názoru, že z pohledu DPH není možné posuzovat demoliční práce a převod nemovitosti jako dvě samostatná plnění, nýbrž jako jedno jediné plnění, jehož předmětem je dodání nezastavěného pozemku, přičemž není podstatné, v jakém stadiu se nacházely demoliční práce v okamžiku skutečného dodání pozemku.¹⁰⁵

Tento rozsudek byl, jak vyplývá ze samotné podstaty věci, významný zejména pro společnosti obchodující na trhu s nemovitostmi.

¹⁰⁴ Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, *Don Bosco Onroerend Goed BV v Staatssecretaris van Financiën*, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079.

¹⁰⁵ Tamtéž

3.3.4 Věc C-58/09, Leo-Libera GmbH

Soudní dvůr dne 10. června 2010 vynesl rozsudek týkající se předběžné otázky ohledně výkladu čl. 135 odst. 1 písm. e) Směrnice. Uvedený článek přitom stanovuje, že členské státy osvobodí od daně činnosti včetně sjednávání týkající se oběživa, bankovek a mincí, které jsou používány jako zákonné platidlo, kromě těch sběratelských mincí či bankovek, které jsou předmětem numismatického zájmu a obvykle nejsou využívány jako zákonné platidlo.

Ve věci šlo o provozování herny s výherními automaty, kde společnost Leo-Libera v přiznání k DPH za leden 2007 vykazala plnění související s touto činností a posléze podala odvolání proti výměře zálohy na daň s poukázáním na to, že uvedená plnění mají být osvobozena od DPH. Odůvodňovala to tím, že vyměření, které provedl příslušný úřad je v rozporu s právem Společenství. Finanční úřad toto odvolání zamítl jako neopodstatněné a totéž se opakovalo u specializovaného finančního soudu. Tento soud uvedl, že dotčená plnění nejsou osvobozena od DPH (konkrétně že herní automaty nespádají do kategorie plnění, které jsou osvobozeny) a dále poukázal na možnost členských států stanovit si výjimky z osvobození od daně, které zakotvuje Směrnice. Posouzení, zda německý zákonodárce nepřekročil prostor daný právem Společenství, bylo předmětem předběžné otázky.¹⁰⁶

Soudní dvůr pak rozhodl, že čl. 135 odst. 1 písm. e) Směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že využití možnosti členských států stanovit podmínky a omezení pro osvobození od DPH dovoluje státům osvobodit od této daně jen některé hazardní hry nebo hry o peníze. Je tedy zjevné, že společnost Leo-Libera měla povinnost zálohu na DPH uhradit.

3.3.5 Věc C-432/15, Baštová

Rozsudek Soudního dvora z 10. listopadu 2016 se týkal předběžné otázky týkající se výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) Směrnice. Tento článek se týká předmětu DPH, odst. 1 písm. c) potom stanovuje, že předmětem DPH je poskytnutí služby za úplatu, jež bylo uskutečněno v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jako taková jedná.

¹⁰⁶ Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 10. června 2010, *Leo-Libera GmbH v Finanzamt Buchholz in der Nordheide*, C-58/09, Sb. rozh. s. I-5201.

Nejvyšší správní soud ČR y se na Soudní dvůr obrátil s předběžnou otázkou týkající se sporu mezi Odvolacím finančním ředitelstvím a paní Pavlínou Baštovou. Paní Baštová byla majitelkou dostihových stájí a její příjmy plynuly nejen z výher jejích vlastních koní, popř. jí trénovaných koní v dostizích, ale zároveň i z poplatků majitelů koní, kteří využívali její stáje. V daňovém přiznání za čtvrté čtvrtletí r. 2010 uplatnila paní Baštová nárok na odpočet DPH na vstupu v plné výši z celé řady nákladů a plnění, mezi něž patřily např. náklady na přihlášku, na krmení koní a výstroje pro jezdce, na spotřebu elektřiny ve stájích apod. Zároveň v daňovém přiznání přiznala DPH na výstupu ve snížené sazbě 10% za poskytování služby provozu dostihové stáje majitelům cizích koní. Finanční úřad v Ostrově však neuznal její nárok na plný odpočet DPH z toho důvodu, že paní Baštová použila část přijatých zdanitelných plnění pro účast svých koní v dostizích, což podle správce daně nepředstavovalo zdanitelné plnění s nárokem na odpočet. Finanční úřad nesouhlasil ani se zařazením poskytované služby majitelům cizích koní do snížené sazby daně. Po odvolání ze strany paní Baštové rozhodlo Finanční ředitelství v Plzni tak, že vzhledem k tomu, že v rozhodném zdaňovacím období vykonávala paní Baštová ekonomické činnosti, u kterých vzniká nárok na odpočet, ale i takové, u kterých nárok na odpočet nevzniká, má paní Baštová pouze nárok na odpočet v krácené výši. Zároveň byla potvrzena i nutnost zdaňovat službu poskytovanou majitelům cizích koní základní sazbou DPH a nikoli sazbou sníženou. Paní Baštová toto rozhodnutí napadla žalobou u Krajského soudu v Plzni, který uznal, že její nárok na odpočet neměl být krácen. Na tuto skutečnost reagovalo příslušné finanční ředitelství kasační stížností u Nejvyššího správního soudu, který se pak následně obrátil na Soudní dvůr s předběžnou otázkou, jež se týkala toho, zda má paní Baštová plný nárok na odpočet DPH a zda musí být služba poskytovaná majitelům cizích koní zařazena jako celek do základní sazby DPH a nebo zda spadá pod využívání sportovních zařízení, které může být předmětem snížené sazby dle bodu 14 přílohy III Směrnice ve spojení s čl. 98 Směrnice.¹⁰⁷

Soudní dvůr ve svém rozsudku stanovil, že poskytnutí koně pořadateli dostihu za účelem jeho účasti v dostihu není poskytnutím služby za úplatu ve smyslu ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. c) v případě, že se za toto poskytnutí nevyplácí

¹⁰⁷ Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, *Odvolací finanční ředitelství v Pavlína Baštová*, C-432/15.

odměna, popř. se vyplácí pouze odměna za ocenitelné umístění. Zároveň byly judikovány i podmínky, za kterých má osoba povinná k dani, která podniká v daném oboru, nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Čl. 98 Směrnice ve spojení s bodem 14 její přílohy III pak musí být dle Soudního dvora vykládán tak, že nárok na sníženou sazbu DPH nevzniká v případě, kdy využívání sportovních zařízení a trénink koní tvoří dvě rovnocenná dílčí plnění v rámci jednoho komplexního plnění a nebo pokud trénink koní v rámci komplexního plnění tvoří hlavní dílčí plnění.¹⁰⁸

3.3.6 K judikatuře

Výše uvedené judikáty se týkají výkladu jednotlivých ustanovení dvou nejdůležitějších směrnic v oblasti DPH, tedy šesté směrnice (77/388/EEC) a Směrnice (2006/112/EC), která šestou směrnicí nahradila.

Jak vyplývá i z této práce, drtivá většina případů řešených před SDEU má podobu řízení o předběžné otázce. To platí nejen pro oblast DPH, ale i pro všechny ostatní oblasti obecně. Nutno navíc podotknout, že judikáty zmiňované v této práci jsou jen nepatrným vzorkem případů, které SDEU v oblasti DPH rozhodoval. Snažila jsem se vybrat zejména taková rozhodnutí, která se vztahují k nejdůležitějším ustanovením výše uvedených směrnic, a která jsou zajímavá např. i z hlediska toho, že se týkala ČR.

Myslím si, že závěrem této podkapitoly je nutné zmínit, že ačkoli je prostřednictvím SDEU uskutečňována již několikrát zmiňovaná negativní harmonizace, je to právě tento orgán, díky němuž dochází – prostřednictvím jeho výkladu práva EU – k neustálému sblížování evropského práva s právem jednotlivých členských států, a který je, dle mého názoru, z velké části příčinou toho, že harmonizační proces – minimálně v oblasti nepřímých daní – nestagnuje, ale naopak se pomalými kroky neustále posouvá kupředu.

3.4 Shrnutí

Z obsahu této kapitoly je patrné, že evropská právní úprava má bezesporu silný vliv na tu českou, a že k jistému sblížování stále dochází. Jak již bylo výše v této práci několikrát naznačeno, harmonizace nepřímých daní je poměrně turbulentní

¹⁰⁸ Tamtéž

oblastí, o čemž svědčí velký počet novel jak původní šesté směrnice, tak i současné Směrnice. V kombinaci s tím, že se jedná o politicky ožehavé téma, zde máme směs, která má potenciál způsobovat problémy nejen ve výkladu norem, ale i při jejich samotné aplikaci. To je pro ilustraci reflektováno pěti případy řešenými před národními soudy členských států, které byly do této práce včleněny a ilustrují, s jakými problémy se musí tyto soudy potýkat právě v procesu výkladu a aplikace příslušných norem, které mnohdy ústí v žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. Nezastupitelnou roli proto mají jak soudy národní, tak i SDEU, které společně celou daňovou úpravu (samozřejmě vedle novel příslušných předpisů) posouvají dál a vypořádávají se s širokou paletou problémů, které přináší praxe.

4 Budoucnost DPH

Zatímco přecházející kapitoly této práce se týkaly zejména teoretického zakotvení právní úpravy DPH v evropském a národním právu členských států, tato kapitola si klade za cíl seznámit čtenáře s nástinem plánovaného budoucího vývoje v oblasti DPH. EU přišla s řadou iniciativ, které budou blíže popsány v následujících podkapitolách. Tato opatření mají ambice postupně implementovat vytvoření jednotného systému DPH v EU, posílit správní spolupráci v oblasti DPH a v neposlední řadě zamezit i podvodům v této oblasti.

4.1 Zelená kniha o budoucnosti DPH

Tento materiál, známý také jako COM(2010)695 (dále jen „**zelená kniha**“) z 1.12.2010 shrnuje a zhodnocuje 40 let fungování systému DPH v EU s ohledem na možnost posílení jeho soudržnosti s jednotným trhem a snížením nákladů na výběr daně. Zelená kniha obsahuje 6 kapitol a přináší 33 otázek, které prezentuje k veřejné konzultaci. Mezi tyto otázky patří např. jaké jsou hlavní problémy s nárokem na odpočet daně, zda naplňují režimy pro malé podniky potřeby malých zemědělců či zda je koncept jednoho správního místa relevantním zjednodušujícím opatřením. V prosinci r. 2011 na zelenou knihu navázalo související sdělení Komise COM(2011)851, které konstatuje, že systém DPH je zastaralý a neodpovídá ekonomice služeb založené na technologiích. DPH má být přívětivější, podporovat fiskální konsolidaci a její výběr nemá být zkracován daňovými úniky.¹⁰⁹

4.2 Akční plán na DPH

V posledních třech letech došlo k další akceleraci směřující k vytvoření jednotného prostoru DPH v EU. Jedním z významných dokumentů je COM(2016)148 s názvem „Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí“ (dále jen „**akční plán**“). Ten zjednodušuje obchodování pro malé a střední podniky, zlepšuje komunikaci mezi státy EU a věnuje se i dočasnému povolování mechanismu

¹⁰⁹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualizované vydání. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2018. s. 175 – 179.

přenesení daňové povinnosti¹¹⁰. Dále došlo k přijetí nových pravidel DPH týkajících se podpory online obchodování a podnikání.¹¹¹

Klíčovou otázkou akčního plánu jsou dvě potenciální možnosti určování hodnot sazeb DPH v budoucnu. První navrženou variantou je rozšíření a pravidelný přezkum seznamu zboží a služeb způsobilých být zařazeny do snížené sazby, nicméně současná základní sazba DPH ve výši 15 % by byla zachována. Druhou variantou je pak zrušení tohoto seznamu, které by bylo spojeno i s odstraněním minimální sazby DPH. Vznikla by tak řada nových základních pravidel, které by omezovaly volnost při stanovení sazeb DPH a zároveň vymezovaly rámec případů, v nichž lze uplatnit snížené sazby.¹¹²

Na akční plán navíc 2.10.2018 navázal návrh směrnice Rady 2016/0374(CNS)¹¹³ související s jednotným digitálním trhem. V případě přijetí by tato směrnice umožňovala uplatňovat snížené, supersnížené nebo nulové sazby DPH u elektronických publikací, což by v praxi vedlo ke sladění pravidel pro DPH týkajících se elektronických a fyzických publikací. Dosavadní právní úprava zdaňuje elektronicky poskytované služby základní sazbou daně, tedy nejméně 15 %, zatímco publikace na fyzickém nosiči mohou být zdaněny i jinou než základní sazbou. Nová pravidla by měla platit dočasně, dokud nebude zaveden nový „konečný“ systém DPH.¹¹⁴

4.3 Fiscalis 2020

Pro úplnost nástinu prostředků, kterými EU zajišťuje efektivní budoucí vývoj v oblasti DPH, je nutné zmínit i program Fiscalis 2020, který byl zakotven nařízením EP a Rady č. 1286/2013. Tento program navázal na původní programy Fiscalis, které pokrývaly roky 2003 – 2013.¹¹⁵

¹¹⁰ Tzv. reverse charge, viz podkapitola 3.1.1

¹¹¹ EUROSOP. *Daně v květnu 2018*. [online]. eurosop.cz, 10. června 2018 [cit. 9. listopadu 2018]. Dostupné na <<https://www.eurosop.cz/8439/31171/clanek/dane-v-kvetnu-2018/>>

¹¹² ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualizované vydání. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2018. s. 180 - 181.

¹¹³ Návrh směrnice viz: <https://www.consilium.europa.eu/media/36517/st12622-en18.pdf>

¹¹⁴ RADA EU. *Elektronické publikace: Rada se dohodla, že umožní snížení sazeb DPH*. [online]. consilium.europa.eu, 2. října 2018 [cit. 9. listopadu 2018]. Dostupné na <<https://www.consilium.europa.eu/cs/press/press-releases/2018/10/02/electronic-publications-council-agrees-to-allow-reduced-vat-rates/>>

¹¹⁵ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualizované vydání. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2018. s. 181 - 182.

Mezi cíle programu patří zajištění účinné výměny informací, snížení administrativního břemene a zamezení daňovým podvodům (zejména *carousel frauds*).¹¹⁶

Rozpočet tohoto programu na příslušné období činí 234,3 milionů EUR a umožňuje rozšíření evropského daňového informačního systému. Do tohoto programu jsou zapojeny i země, které mají zájem stát se v budoucnu členy EU. Patří mezi ně např. Albánie, Bosna a Hercegovina či Srbsko.¹¹⁷

4.4 K budoucímu vývoji

Dle mého názoru jsou všechny výše zmíněné nástroje užitečnými kroky vedoucími k cíli, kterým je dosažení úplné harmonizace systému DPH. Pomalý postup harmonizace je dán zejména sníženou politickou průchodností v oblasti daní a také specifiky jednotlivých členských států. Proto můžeme z hlediska EU pozorovat spíše postupné a dílčí snahy, kterými jsou např. výše zmíněná harmonizace sazeb pro digitální a tištěná média. Zároveň je zjevné, že dalším tématem, které se v těchto nástrojích opakovaně objevuje je boj proti podvodům v oblasti DPH, kde i přes již učiněná opatření stále dochází k obrovským únikům, které EU vnímá jako klíčový problém, který by měl být novým systémem co nejvíce potlačen.

¹¹⁶ Tamtéž

¹¹⁷ EUROPEAN COMMISSION. *The Fiscalis 2020 Programme*. [online]. ec.europa.eu, [cit. 9. listopadu 2018]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en>

Závěr

Hlavní hypotézou této diplomové práce bylo tvrzení, že harmonizace DPH v posledních dvanácti letech zásadně ovlivnila právní úpravu DPH v ČR, a že cíle harmonizace (tedy stabilita daňové kapacity členských zemí EU, hladké fungování jednotného vnitřního trhu a podpora ekonomického růstu) se daří plnit. Mám za to, že první polovinu tohoto tvrzení lze bez větších pochybností potvrdit, neboť nejen důvodové zprávy příslušných národních předpisů a jejich novel nás nenechávají na pochybách, že velká část české právní úpravy DPH je inspirována úpravou evropskou. To je v této práci dokázáno prostřednictvím vybraných konkrétních ustanovení zákona o DPH, v jejichž případě z důvodové zprávy přímo vyplývalo, že se inspirují evropským právem a požadavky zakotvenými zejména směrnicí 2006/112/EC, nařízením Rady č. 282/2011 a dalšími právními předpisy.

Co se týče druhé poloviny výše uvedeného tvrzení, tedy teze, že cíle harmonizace se daří plnit, zde je dle mého názoru důležité poukázat na fakt, že pokud bychom harmonizaci chápali v její nejčirější podobě, tedy jako uniformní systém napříč členskými státy, tak se samozřejmě jedná o extrémně ambiciózní plán, který má díky všem překážkám zmíněným v této práci prakticky nulovou šanci na úspěch (namátkou lze uvést například výrazné odlišnosti v ekonomické síle jednotlivých členských států, jiné preference vývozu/dovozu či tradice v daňovém zatížení). EU tedy v posledních dokumentech jako je *Fiscalis 2020* či související akční plány pro DPH akcentuje spíše ty reálnější cíle, kam patří zejména plynulejší a pružnější výměna informací mezi členskými státy, snížení jejich daňového břemene a v neposlední řadě také boj proti kolotočovým podvodům.

Kolotočové podvody můžeme považovat za jakýsi vedlejší účinek integračních snah, neboť mezinárodní obchodování v rámci EU je mnohem snazší než obchodování s třetími zeměmi a jak již bylo zmíněno v jedné z kapitol výše, vynalézavost podvodníků s DPH, kteří v rámci podvodné kolotočové struktury uplatňují nárok na odpočet daně na vstupu, je vysoká. To znamená, že je nutné, aby s nimi příslušné orgány členských států držely krok ve smyslu hledání a implementace nových metod k odhalení těchto podvodů, k čemuž ve velké míře přispívá EU, jež umožňuje jednodušší a efektivnější spolupráci a výměnu informací mezi členskými státy. Zároveň je zajímavé sledovat, že tyto programy v některých

případech svým geografickým rozsahem přesahují hranice členských států EU a zahrnují i státy, které jsou v současné době pouze kandidátskými zeměmi či zeměmi, které se mají v následujících letech kandidátskými zeměmi stát. Zde mám na mysli např. výše zmíněný program Fiscalis 2020, do kterého je zapojeno i několik zemí bývalé Jugoslávie či Turecko. To dle mého názoru jasně indikuje, že se i v této oblasti pomalu připravuje půda pro jejich snazší budoucí integraci do struktur jednotného vnitřního trhu, v jehož rámci tvoří dostatečná výměna informací z daňové oblasti jeden z nejdůležitějších aspektů spolupráce v rámci EU.

Jak již bylo výše zmíněno, jedním z dílčích závěrů plynoucích ze zjištění učiněných v této práci je fakt, že dochází k „sektorovým“ harmonizačním snahám, které jsou výše v textu ilustrovány např. skrze návrh směrnice Rady 2016/0374(CNS) související s jednotným digitálním trhem. Tento návrh prosazuje uplatnění jiných než základních sazeb u elektronických publikací, což by efektivně sjednotilo současné sazby pro elektronické a fyzické publikace. To do značné míry reflektuje současný vývoj, jelikož elektronickým publikacím je přikládána stále vyšší míra důležitosti a není tedy důvod, aby byly tyto elektronické publikace zdaněny vyšší sazbou než publikace fyzické. Je pochopitelné, že takovéto dílčí harmonizační snahy jsou mnohem snáze prosaditelné než snaha o komplexní sjednocení sazeb.

Co se týče nástinu doporučení a návrhů, jejichž realizace by v praxi přispěla alespoň k částečnému řešení zkoumaného problému, uvedme např. to, že by do jisté míry mohlo pomoci nastavení nejenom spodní, ale i vrchní hranice základní (popř. snížené/supersnížené) sazby DPH a zároveň nastavení rozumných pravidel pro jejich úpravy v rámci těchto vymezených mantinelů. Jak je z této práce patrné, k úpravám výše sazby DPH většinou členské státy vedla potřeba vybrat více peněz v reakci na vypořádání se s problémy zapříčiněnými ekonomickou krizí, díky níž byly jiné zdroje příjmů výrazně sníženy. Návrhem by tak mohlo být i zavedení dílčího stropu pro výši změny sazby. Ten může mít např. podobu určení, že meziročně není možné zvýšit sazbu DPH o více než jedno procento. Tím by se stal celý systém sice rigidnějším, zato ale mnohem stabilnějším a meziročně předvídatelnějším jak pro spotřebitele, obchodníky, tak i pro relevantní orgány.

Pro úplnost je samozřejmě nutné vedle samotné hlavní hypotézy této práce zopakovat i související výzkumné otázky, které řešily zejména to, do jaké míry

ovlivnila harmonizace právní úpravu v ČR, zda tato právní úprava odpovídá všem požadavkům harmonizačních směrnic, jestli český zákonodárce využívá možnosti požádat o výjimky při harmonizování právní úpravy DPH a v neposlední řadě jakými konkrétními metodami dochází k harmonizaci. Odpověď je poměrně jednoduchá – na prakticky všechny tyto otázky je možné odpovědět podobně – tedy že k výraznému ovlivnění české právní úpravy rozhodně došlo a zároveň tato úprava v současné době díky postupným novelizacím odpovídá (taktéž se stále vyvíjející) úpravě evropské. Zároveň je český zákonodárce schopen ve vztahu k EU formulovat výjimky reflektující naše národní specifika. Nejviditelnější projevy harmonizace je samozřejmě možné nalézt v našem klíčovém národním předpise, kterým je zákon o DPH, jenž byl ve své přepracované formě přijat v době vstupu ČR do EU a i jeho následující novely se nesly v duchu respektování příslušné evropské právní úpravy.

Závěrem je tedy možné říci, že harmonizace DPH v EU má dlouhou cestu před sebou i za sebou a dle mého názoru se v jejím procesu podařilo najít mnoho slepých uliček, v nichž systému DPH chyběl dostatečný potenciál či politická vůle. Zároveň se však podařilo ustanovit rozumné směry, které skutečně posouvají celou evropskou, ale i národní právní úpravu na vyšší úroveň a řeší problémy s reálnými dopady. Těmi jsou např. již několikrát zmiňované kolotočové podvody, které dopadají na celou EU. V případě, že by došlo k další ekonomické krizi, kterou již dnes odborníci predikují, by bylo zajímavé sledovat její dopady na snahy o společný, co nejvíce harmonizovaný systém DPH, neboť v podobných situacích jednotlivé státy mnohem více chrání své národní zájmy, nicméně pevně věřím, že současné nastavení je natolik promyšlené a robustní, že by mělo i takovouto krizi přestát se ctí.

Zároveň je nutné zmínit, že pokud výše hovoříme o „částečném řešení zkoumaného problému“, je nutné vzít v potaz, zda je k tomu, abychom mohli hovořit o harmonizaci, nezbytné dojít až do její poslední fáze (kterou je sjednocení daňových sazeb) a nebo jestli bychom se spokojili s harmonizací ve smyslu nastavení určitých modelů a limitů, kdy některé z nich jsem pro demonstraci uvedla o několik odstavců výše. Sama si myslím, že dosáhnout úplné harmonizace ve smyslu sjednocení daňových sazeb je spíše idylickou představou než uskutečnitelnou realitou, a proto by možná i evropští zákonodárci měli přehodnotit význam a obsah tohoto pojmu.

Seznam použitých zdrojů

Odborné publikace

BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 519 s.

DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 7. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 1118 s.

KÖNIG, P., LACINA, L., PŘENOSIL, J. *Učebnice evropské integrace*. 1. vydání. Brno: Barrister & Principal, spol. s r. o., 2006. 414 s.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. 260 s.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 344 s.

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

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualizované vydání. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2018. 384 s.

Časopisecké zdroje

ANONYM. Základ daně z přidané hodnoty, její sazby a osvobození od daně. *Judikatura Evropského soudního dvora*, 2016, č. 4, dostupné z ASPI.

REDAKCE. Po 18 letech nabyl účinnosti nový zákon o daňovém procesu – daňový řád. *Právní rozhledy*, 2011, č. 2, s. 1.

Právní předpisy

Zákon č. 40/1936 Sb., o spotřební dani z přípravků na kypření těsta, ve znění pozdějších předpisů

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

Důvodová zpráva k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Směrnice Rady (EU) č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty

Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

Judikatura

Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 8. února 2007, *Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën*, C-435/05, Sb. rozh. s. I-1330.

Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 11. června 2009, *RLRE Tellmer Property s. r. o. v Finanční ředitelství v Ústí nad Labem*, C-572/07, Sb. rozh. s. I-4983.

Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, *Don Bosco Onroerend Goed BV v Staatssecretaris van Financiën*, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079.

Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 10. června 2010, *Leo-Libera GmbH v Finanzamt Buchholz in der Nordheide*, C-58/09, Sb. rozh. s. I-5201.

Soudní dvůr: Rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, *Odvolací finanční ředitelství v Pavlína Baštová*, C-432/15.

Internetové zdroje

ANONYM. *Carousel fraud*. [online]. financnisprava.cz, 2013 – 2017, [cit. 3. října 2018]. Dostupné na <<http://www.financnisprava.cz/en/taxes/VAT-Control-Statement/carousel-fraud>>

ANONYM. *Osvobození od DPH*. [online]. europa.eu, 20. září 2018 [cit. 10. října 2018]. Dostupné na <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-exemptions/index_cs.htm#shortcut-3-limity-dph-podle-zem>

ANONYM. *Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ke směrnici o DPH*. [online]. financnisprava.cz, 11. dubna 2011, [cit. 3. listopadu 2018]. Dostupné na <<https://bit.ly/2DufiZ>>

BŘICHÁČEK, T. *Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie*. [online]. cdk.cz, 2007, [cit. 4. října 2018]. Dostupné na <<https://www.cdk.cz/danova-harmonizace-versus-svoboda-demokracie>>

EUROPEAN COMMISSION. *The Fiscalis 2020 Programme*. [online]. ec.europa.eu, [cit. 9. listopadu 2018]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en>

EUROPEAN COMMISSION. *VAT Committee*. [online]. ec.europa.eu, [cit. 5. listopadu 2018]. Dostupné na <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en>

EUROPEAN COMMISSION. *VAT Rates applied in the Member States of the European Union*. [online]. ec.europa.eu, 1. ledna 2018 [cit. 17. října 2018]. Dostupné na <<https://bit.ly/2h5TGrc>>

EUROSKOP. *Daně v květnu 2018*. [online]. euroskop.cz, 10. června 2018 [cit. 9. listopadu 2018]. Dostupné na <<https://www.euroskop.cz/8439/31171/clanek/dane-v-kvetnu-2018/>>

GOLA, P. *Zvyšování nepřímých daní je v EU trendem. Jak se vyvíjí sazby DPH v roce 2017?*. [online]. finance.cz, 12. dubna 2017 [cit. 17. října 2018]. Dostupné na <<https://www.finance.cz/489543-dph-eu-2017/>>

KREJČÍ, J. *Co byla daň z obratu*. [online]. krejci.bigblogger.lidovky.cz, 26. února 2009 [cit. 2. října 2018]. Dostupné na <<http://krejci.bigblogger.lidovky.cz/c/71703/Co-byla-dan-z-obratu.html>>

KRUTÍLEK, O. *Příjmy rozpočtu EU*. [online]. euroskep.cz, 2005 – 2018 [cit. 3. října 2018]. Dostupné na <https://www.euroskep.cz/8878/sekce/prijmy-rozpocet-eu/>

MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*. [online]. iclr.upol.cz, 2005 [cit. 5. října 2018]. Dostupné na http://iclr.upol.cz/wp-content/uploads/2011/03/14_Matousek_Pavel-109-120.pdf

MORAVEC, L. *Eroze daňových základů a vyhýbání se daňovými povinnostmi*. [online]. ifa-cr.cz, 8. listopadu 2016 [cit. 17. října 2018]. Dostupné na <https://bit.ly/2Soi5bq>

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. [online]. mzdovapraxe.cz, 1. července 2005 [cit. 2. října 2018]. Dostupné na <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprineho-zdaneni-v-evropske-unii/>

RADA EU. *Elektronické publikace: Rada se dohodla, že umožní snížení sazeb DPH*. [online]. consilium.europa.eu, 2. října 2018 [cit. 9. listopadu 2018]. Dostupné na <https://www.consilium.europa.eu/cs/press/press-releases/2018/10/02/electronic-publications-council-agrees-to-allow-reduced-vat-rates/>

RAKIĆ, D. *Nepřímé daně*. [online]. europarl.europa.eu, květen 2005, [cit. 3. října 2018]. Dostupné na <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/81/nepriime-dane>

SOSNOVSKÝ, A. *Příjmy států z DPH v posledních letech rostou*. [online]. ceskenoviny.cz, 1. ledna 2018 [cit. 3. října 2018]. Dostupné na <https://www.ceskenoviny.cz/zpravy/prijmy-statu-z-dph-v-poslednich-letech-rostou/1567892>

TOMANOVÁ, V. *Česká daňová správa od ledna 2012 v novém*. [online]. 3. ledna 2013 [cit. 15. října 2018]. Dostupné na <<https://www.finance.cz/zpravy/finance/375501-ceska-danova-sprava-od-ledna2013-v-novem/>>

VESECKÝ, Z. *Změny v DPH matou podnikatele, za posledních 20 let už šestkrát*. [online]. podnikatel.cz, 29. ledna 2013, [cit. 4 října 2018]. Dostupné na <<https://www.podnikatel.cz/clanky/zmeny-v-dph-matou-podnikatele-za-poslednich-20-let-uz-sestkrat/>>

Abstrakt

Tématem této diplomové práce je harmonizace DPH v rámci Evropské unie. Úvodem jsou popsány zejména některé nejdůležitější pojmy, jakožto pojem daň obecně, ale dále i oblast nepřímých daní, do které řadíme i samotnou DPH. Zdůrazněn je význam DPH, coby příjmové složky nejen národních rozpočtů, ale i rozpočtu unijního. Zmíněna je také problematika dvojího zdanění. Dále je popsán harmonizační proces jako takový, jeho klady, zápory a úskalí, včetně názorů příznivců a odpůrců harmonizace. Práce dále přináší pohled na daňové sazby jednotlivých členských států a to konkrétně s důrazem na jejich vývoj a současnou podobu. Další významnou část tvoří kapitola zabývající se právními prameny v oblasti DPH jak na unijní, tak národní úrovni. Pozornost je věnována zejména českému zákonu o DPH, daňovému řádu, ale také významným evropským směrnicím a nařízením upravujícím oblast DPH. Evropská a česká legislativa je potom doplněna rozsudky Soudního dvora Evropské unie. Poslední část diplomové práce je věnována budoucímu vývoji harmonizace DPH, tedy konkrétně jednotlivým dokumentům a nástrojům Evropské unie, které si kladou za cíl neustále prohlubovat spolupráci a v ideálním případě vést k úplné harmonizaci, kterou je sjednocení daňových sazeb.

Abstract

The topic of this diploma thesis is harmonization of VAT within the European Union. First of all, some of the most important concepts are described. Those include the term tax, but also the area of indirect taxes, which includes VAT itself. The importance of VAT is then described as an important income component not only of national budgets, but also of the European Union budget. The issue of double taxation is also mentioned. The diploma thesis describes the harmonization process, its pros and cons, including the views of supporters and opponents of harmonization. It also gives us a peek into the tax rates of individual Member States, specifically on their development and current form. Another important part is the chapter dealing with the legal base of VAT at both European and national level. Attention is paid in particular to the Czech VAT Act, the Tax Code, but also to important European directives and regulations governing the VAT field. European and Czech legislation is

then supplemented by judgments of the Court of Justice of the European Union. The last part of the diploma thesis is devoted to the future development of VAT harmonization, concretely to individual documents and instruments of the European Union, which aim to continuously deepen cooperation and, ideally, lead to full harmonization, which is the unification of tax rates.

Klíčová slova

Česká republika, DPH, Evropská unie, harmonizace, nařízení, nepřímé daně, rozpočet, sazba daně, směrnice, Soudní dvůr Evropské unie, zákon.

Key Words

The Czech Republic, VAT, European Union, harmonization, regulation, indirect taxes, budget, tax rate, directive, the Court of Justice of the European Union, act.

Seznam grafů

Graf č. 1 – Příjmy EU za rok 2017

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Vývoj sazeb DPH v členských státech EU

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 – Schéma kolotočového podvodu